

Intern revision i private virksomheder

Specialeprojekt

Cand.merc.aud.

Aalborg Universitet

Dato: 31/5 2018

Vejleder: Henrik Nordentoft Jensen

Anslag: 107.843

Skrevet af:

Petrea Golsche Kahr

20133303

Abstract

This project will try to examine, if private companies are using internal audit, and if they do, how the private companies experience a value. The private companies, used in this project, is specially trading, production, development and service business. Both small and bigger sizes are used, to create a differentiating group of testing companies. The companies have answered a questionnaire, and the one who agreed to, has been used for an interview. The questionnaires are used to define if the private companies are using internal audit or not. The interviews are afterwards used to define how the private companies experience any value, and how they create any value through internal audit. The interviews have been analysed in relation to, among others, an investigation prepared by PWC, ISA standards and some legal framework. Afterwards a discussion has been made, in relation to how the private companies use the internal audit, and the understanding of internal audit. The discussion is based on the understanding of internal audit achieved in the first part of this project, where internal auditing has been defined, and it has been discussed how the internal audit is necessary in private companies. Private companies are using internal audit, but not necessary in the way, the internal audit is defined in the theory. The understanding is that some private companies do not use it as a process, but take out some elements, which do not give the total value. For small companies it is possible to use a part of the internal audit, but for bigger sizes companies, it should be a completed process. Despite of this private companies experience a Value of internal audit, simultaneously with the understanding that it could get better. Furthermore there is a group there has a preunderstanding of internal auditing, and don't think it will give them some value, because they relate it to external audit. Internal auditing is used by private companies, but not in the optimum way. Private companies still need a better understanding of the complete process of internal audit, before it will bring more value.

Indholdsfortegnelse

Indledning	5
Afgrænsning.....	6
Metode	6
Kapitel 1: Intern revision	9
1.1. Hvad er formålet med intern revision?	9
1.2. Hvordan skaber intern revision værdi for en virksomhed?	9
1.3. Hvorfor er intern revision nødvendigt?	9
1.4. Hvad er intern revision?	11
1.5. Delopsamling 1.....	15
Kapitel 2: Værdien af intern revision.....	17
2.1. Metoden bag spørgeskemaerne	17
2.2. Anvendes intern revision i private virksomheder og skaber det værdi?	17
Intern revision i private virksomheder	17
Skaber intern revision værdi?	19
Anvendelsen af intern revision	20
Den økonomiske faktor	22
Værdiskabelse	22
Kapitel 3: En værdiskabende intern revision	24
3.2 Forundersøgelsen: vurdering af behov og risici.....	25
3.3. Den indledende fase: Design og implementering	26
Ekstern og intern revision	26
Lovkrav til intern revision.....	28
3.4. Den udførende fase: Intern revision udføres og vedligeholdes.....	32
3.5 Den evaluerende fase: Findings rapporteres	34
ISA-standarder	35

ISA 260	35
ISA 265	36
3.6. Hvorfor fravælge intern revision?	37
3.7. Delopsamling 2	40
Diskussion	42
Konklusion	45
Overvejelser	47
Kildekritik	48
Perspektivering	49
Bibliografi	52
Bilag	54
Bilag 1: Spørgeskema	54
Bilag 2	56
Interview 1 (har intern revision)	58
Interview 2 (har til dels intern revision)	60
Interview 3 (Anvender ikke intern revision)	60
Interview 4 (anvender ikke intern revision)	61

Indledning

Intern revision må betragtes som et velkendt begreb i revisionsbranchen. Begrebet i sig selv vækker en del interesse hos mig, hvilket jeg vil uddybe nærmere. Intern revision blev præsenteret i forbindelse med CMA studiet, hvor det blev præsenteret som et effektivt redskab hos virksomheder af forskellig art. Jeg har sidenhen opbygget en mindre portion erfaring gennem ekstern revision, og her oplever jeg ikke den samme begejstring for selv samme begreb. Intern revision har ikke været et anvendt begreb under min tilstedeværelse. Om det er fordi, at jeg er til stede i forbindelse med ekstern revision, og mine arbejdsopgaver ikke inkluderer inddragelse af intern revision, eller om det blot ikke bliver anvendt, skal jeg ikke gøre mig klog på. Men intern revision har sidenhen skabt en undren hos mig over, om det overhovedet skaber en værdi hos virksomhederne, hvis det bliver anvendt, hvorfor jeg har valgt at undersøge det nærmere. Modsat intern revision, så udføres ekstern revision, fordi mange virksomheder er underlagt lovkrav herom. Ydermere har ekstern revision en værdi for interessenterne, der får stillet en sikkerhed for, at det, der står i regnskabet, giver et retvisende billede af virksomheden, og derved skaber det også værdi for virksomheden selv. Det kunne bl.a. være interessant for investorer, inden de investerer i virksomheden, eller for leverandører, så de får en vished om betalingsevnen i virksomheden inden indgåelse af kontrakter. Værdien af ekstern revision, vil jeg påstå, efterhånden er så veldokumenteret, at det er et kendskab de fleste har. Men intern revision, hvor ligger værdiskabelsen for intern revision? Det er jeg i langt højere grad i tvivl om. Anser virksomhederne overhovedet intern revision for at skabe en værdi, eller er det mest af alt bare et begreb? Derfor vil jeg i dette projekt undersøge:

- ***I hvilket omfang anvendes intern revision i danske private virksomheder? Herunder hvad intern revision benyttes til samt hvorvidt virksomhedsform og størrelse har indflydelse.***
- ***Er intern revision værdiskabende, og hvorledes formår private virksomheder at udnytte det? Herunder hvilke processer der indgår i en intern revisionsfunktion, og hvad der er vigtigt i disse processer for at der opnås en værdiskabende intern revision.***
- ***Hvad skal en virksomhed, der påtænker at indføre intern revision, være opmærksom på såfremt de ønsker en værdiskabende intern revision?***

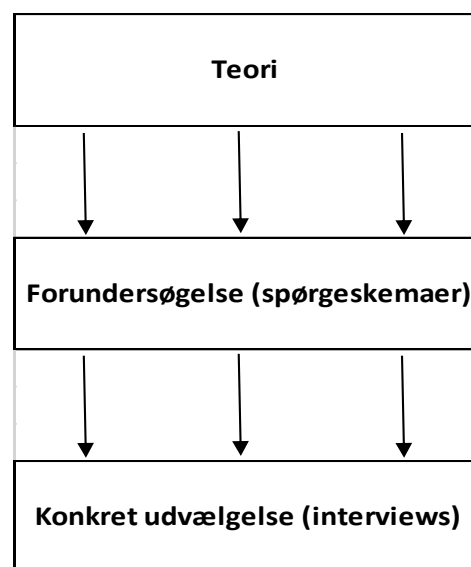
Afgrænsning

Da jeg i dette projekt vil undersøge, om intern revision anvendes i danske private virksomheder og om de oplever en værdi heraf, samt hvorvidt de formår at udnytte den, vil de virksomheder, der indgår i projektet, være af den private karakter, da private virksomheders interne revision bliver reguleret af virksomheden selv. Virksomhederne må dermed ikke være f.eks. finansielle, hvilket jeg har valgt, da der er et specifikt lovgrundlag for disse, og beslutningen om intern revision beror derfor ikke alene på ledelsen. Offentlige virksomheder vil jeg ligeledes se bort fra, da jeg antager, at disse ikke har samme muligheder for selvbestemmelse, men i stedet har nogle retningslinjer at følge. I forhold til intern revision er det interessant at se på, hvorledes det benyttes, når der er selvbestemmelse, hvilket der i højere grad må formodes at være i private virksomheder. Jeg vil forsøge at skabe en udsnit af virksomheder af forskellig størrelse og art, hvor anvendeligheden af intern revision kan blive belyst. I forbindelse med, at jeg vil undersøge, hvorvidt intern revision skaber værdi, vil jeg i tilfælde af værdiskabelse undersøge, hvorledes denne opstår. Hvad er vigtigt i udviklingen og udførelsen af den interne revision, og hvorledes er den interne revision designet. Anskuelsen af den interne revision og hvorvidt det skaber en værdi vil alene være fra virksomhedernes synsvinkel, og ikke revisorens eller andre interessenter. Den eksterne revision og samspillet mellem den og den interne vil ikke blive inddraget i dette projekt. Ekstern revision vil kun blive inddraget i det omfang, dets elementer kan inspirere til en mere værdiskabende intern revision. Ligeledes for den interne revision for finansielle virksomheder, som blev fravalgt, så vil lovgrundlaget herfor blive inddraget i det omfang det kan inspirere til en mere værdiskabende intern revision.

Metode

Formålet med dette projekt er at undersøge anvendelsen og værdien af intern revision i danske private virksomheder. Den metodiske tilgang til projektet vil være et livsverden perspektiv. Formålet er derfor ikke at finde frem til, om intern revision **er** værdiskabende eller ej. Formålet er i langt højere grad at finde ud af, om intern revision **kan** være værdiskabende, og hvis, hvorledes virksomheder, ved tilrettelæggelse af intern revision, formår at skabe en øget værdi for virksomhedens kapitalejere. Dermed søges der ikke efter et entydigt svar på spørgsmålet. For forståelsen er i høj grad, at intern revision ikke bliver anvendt i private virksomheder, da der

ikke er lov herom, og mange derfor ikke vil se det som nødvendigt. For at intern revision skulle blive anvendt, forventes det, at det skulle kunne tilføre virksomheden en form for værdi. Skulle tilfældet være, at der bliver anvendt intern revision, så er forforståelsen stadig en vis mistillid af værdien heraf. En ny forståelse af intern revision bliver udelukkende skabt på baggrund af virksomhedernes subjektive tilgang og holdning til begrebet, og intern revision kan derfor også anskues som værdiskabende for nogen, mens det ikke er for andre. For at opnå en forståelse af virksomhedernes anskuelser af intern revision, vil jeg gøre brug af kvalitativ metode, i form af interviews. Ydermere vil jeg gøre brug af kvantitativ metode i form af spørgeskemaer, som opnår en større datamængde. Spørgeskemaerne skal skabe en overordnet forståelse af omfanget af anvendelsen af intern revision i private virksomheder, mens interviewene skal give et mere dybdegående billede af, hvorfor virksomhederne anser intern revision som de gør (se figur 1). Udover den indsamlede data vil sekundær data også blive inddraget i form af eksempelvis allerede eksisterende undersøgelser udført af bl.a. PWC. Rapporten vil indledningsvis være teoretisk, for efterfølgende at være en kombination af det teoretiske og det praktiske. Den teoretiske del skal redegøre for



Figur 1

begrebet intern revision, herunder hvad formålet med intern revision er, hvorfor det skaber værdi og er nødvendigt for virksomhederne og redegøre for, hvad intern revision egentlig er. Formålet hermed er at opnå en forståelse af begrebet og for senere i opgaven at kunne foretage forundersøgelsen (spørgeskemaerne). Ved udførelsen af spørgeskemaerne er det væsentlig at have en forståelse af, hvad intern revision omfatter, for at kunne stille de nødvendige spørgsmål, men også for at kunne være kritisk overfor de svar, virksomhederne kommer med. Litteraturen om intern revision er begrænset, og meget stammer fra revisionsfirmaer, hvorfor det er interessant at være kritisk overfor teorien, og derfor undersøge det nærmere i den praktiske del af rapporten. Den praktiske del af opgaven vil bygge på virksomheders egne erfaringer, herunder de udførte spørgeskemaer og interviews, men vil også blive sammenholdt med bl.a. rapporter udført af PWC. Formålet hermed er først at forstå, hvordan intern revision anvendes, og i hvor stort et

omfang. Dernæst at forstå, hvilke tanker virksomheder gør sig ved implementering af den interne revision, og om de tanker blev realiseret, og om de var tilstrækkelige for at opnå en værdiskabende intern revision. Ud fra virksomheders erfaringer og det teoretiske grundlag, vil det blive diskuteret, hvad der er væsentligt for en værdigskabende intern revision, og hvilke tanker virksomheder skal gøre sig, inden de igangsætter implementering af intern revision.

Kapitel 1: Intern revision

Kapitel 1 omhandler, som tidligere nævnt, den teoretiske del, hvor det vil blive gennemgået, hvad formålet med intern revision er, hvorfor det kan tilføre værdi, om det overhovedet er nødvendigt, for slutteligt at undersøge begrebet nærmere og redegøre for, hvad intern revision omfatter.

1.1. Hvad er formålet med intern revision?

Formålet med intern revision er at føre tilsyn med virksomhedens processer, for derved at øge sikkerheden for den interne rapportering (e-conomic , u.d.). Derudover kan intern revision også have til formål at forbedre den generelle drift ved at optimere effektiviteten (e-conomic , u.d.). Ligeledes kan intern revision være en informeringskilde for ledelsen, der tidligere i processen vil blive gjort opmærksomme på eventuelle fejl og besvigelser i virksomheden, frem for først til årsrapportering, hvor den eksterne revision reviderer (e-conomic , u.d.).

1.2. Hvordan skaber intern revision værdi for en virksomhed?

I dette afsnit vil vi se på, hvilke kvaliteter intern revision besidder, og hvordan det således kan skabe værdi for en virksomhed.

Intern revision kan skabe værdi, fordi det er et redskab, der forholder sig til, hvad der fundamentalt skal til, for at en virksomhed overlever og er sund (Institute of internal auditors , u.d.). Derudover kigger intern revision ikke kun på finansielle risici, som ekstern revision gør (Institute of internal auditors , u.d.). Intern revision kan bruges til at forholde sig til samtlige risici, der er i en virksomhed. Det omfatter f.eks. både virksomhedens omdømme, medarbejderkulturen, vækstmuligheder og miljømæssige trusler. Den interne revision både rådgiver og assisterer og sikrer, at øverste ledelse får den væsentlige information (Institute of internal auditors , u.d.). Ud fra ovenstående må det vurderes, at intern revision har kvaliteter, der kan være værdiskabende, hvis det anses for nødvendige kvaliteter, og disse bliver udnyttet af virksomheden.

1.3. Hvorfor er intern revision nødvendigt?

Hvorfor intern revision er nødvendigt, er noget af det, der vil blive undersøgt i dette projekt, og bør jo derfor ikke kunne blive besvaret på nuværende tidspunkt. Dog har flere fagfolk italesat,

hvorfor de mener, intern revision er nødvendigt for virksomheder, og dette afsnit vil derfor omfatte disse anskuelser. Teorien bag er begrænset, hvilket også understreger aktualiteten af at undersøge, hvorvidt disse anskuelser indeholder en substans, der er værdiskabende for virksomhederne, eller om det blot er en teoretisk døgnflue, der reelt set ikke er til nogen gavn.

Flere revisionsfirmaer er kommet med deres anskuelse af intern revision, og ligeledes hvorfor de mener, at det er en nødvendighed. Deloitte påpeger, hvorledes det øgede fokus på compliance og corporate¹ gør det nødvendigt at implementere intern revision (Deloitte , u.d.). I forhold til corporate compliance er det bl.a. det øgede pres, der kommer fra omverdenen, men som ikke nødvendigvis er reel lovgivning. Det kunne f.eks. være et socialt ansvar, eller et miljømæssigt ansvar, som omverdenen formår at presse ned over virksomhederne, og som de dermed også skal forholde sig til. Denne form for pres fra omverdenen, må, ifølge Deloitte, være tiltagende, i relation til det øgede fokus på corporate compliance, som de mener, der er kommet, og som skaber et væsentligt behov for intern revision. Deloitte påpeger, hvorledes intern revision gør det muligt at reagere hurtigere overfor nye risici, som det øgede fokus på compliance og corporate skaber. Her mener de, at intern revision kan være løsningen, da intern revision kan hjælpe med at sikre, at virksomhedens politikker og retningslinjer bliver overholdt (Deloitte , u.d.). PWC påpeger ligeledes det stigende pres på virksomhederne og derfor øgede risici, hvormed de også mener, at intern revision er et godt redskab til at imødegå disse risici, og endda udnytte mulighederne ved dem (PWC, u.d.). Derudover skriver Søren Kongsbo (koncernrevisionschef, Post Danmark) i en artikel i Børsen, hvorledes intern revision skal sikre opfyldelse af målsætning samt give en objektiv og uafhængig vurdering af effektiviteten i kontrolmiljøet (Kongsbo, 2007).

Tilmed kan intern revision være anvendelig i forhold til risk management, altså at håndtere, forudse og vurdere virksomhedens risici, både eksisterende risici og nye (Brun, 2017). Dette er relevant i forhold til, nok en af nutidens hurtigst voksende brancher, den digitale branche. Den digitale verden medfører mange muligheder for virksomhederne, nye forretningsmodeller, nye digitale løsninger osv. (Brun, 2017). Modsat medfører den digitale udvikling også mange nye risici som f.eks. privacy- og cybertrusler. For at modstå disse bliver der eksempelvis udarbejdet nye

¹ "hvordan en virksomhed definerer, planlægger, organiserer og gennemfører sit arbejde i forhold til de regler, som er generelle og særligt vigtige for virksomheden, sådan som den selv har valgt at definere det." (Tingstad, 2017)

love, som bl.a. skal sikre, at virksomheder beskytter privat kundemateriale (Brun, 2017). Et eksempel på nye databeskyttelseslove er EU's persondataforordning, som blev gældende Maj 2018. Overtrædelse af denne lov, medfører store bøder, og er dermed også en risiko for virksomheder (Brun, 2017), hvorfor det er en nødvendighed at have en funktion i virksomheden, der sikrer, at sådanne regler overholdes, eksempelvis intern revision.

Intern revision kan altså rumme en bred skare af opgaver, der kan optimere driften. Ud fra ovenstående må det konkluderes, at flere revisionsfirmaer/revisorer er af den overbevisning, at intern revision er værdiskabende. Dog har PWC lavet en undersøgelse fra 2016, der viser, at 62 % af interessenterne (f.eks. bestyrelsen) forventede mere værdi af intern revision, end det de fik (PWC, 2016). Tilmed har en undersøgelse fra 2017, også udført af PWC, vist at antallet af interessenter, der mener, at intern revision skaber signifikant værdi, er faldet fra 54 % i 2016 til 44 % i 2017 (PWC, 2017, p. 3). Og dette er i lyset af, at der i branchen ellers er fokus på at efterkomme forventningerne til intern revision (PWC, 2017, p. 3). Dette viser en vis uenighed mellem nogle af de, der udfører den interne revision og/eller implementeringen af den (eksempelvis revisionsfirmaerne) og de, der har interesse i outputtet (interessenterne). Derved skabes der en væsentlighed i at undersøge, hvad virksomhederne egentlig selv mener om intern revision, da teorien skildres af to uenige grupperinger.

Der er dermed argumenter for at intern revision er en nødvendighed, især blandt revisionsfirmaerne. Spørgsmålet er så bare, om det rent faktisk er tilfældet ude i praksis, eller om det blot er revisionsfirmaerne, der kan se denne nødvendighed. Eftersom revisionsfirmaerne kan have deres egne subjektive grunde til at synes, at intern revision er en nødvendighed, vil vi i kapitel 2 se på, hvad virksomhederne selv mener om intern revision. Inden dette, vil der blive redegjort for definitionen af intern revision, samt nogle væsentlige begreber inden for intern revision.

1.4. Hvad er intern revision?

Jeg vil i dette afsnit redegøre for, hvad intern revision er og i forbindelse hermed, redegøre for nogle væsentlige begreber inden for intern revision.

Der er ikke nogen kort og ej heller entydig definition på intern revision, hvorfor en redegørelse heraf ikke er så simpel endda. Dog er en definition af begrebet forsøgt fra forskellig hold. En af definitionerne kommer fra foreningen "The institute of internal auditors" (IIA) som definerer intern revision således: *"Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes."* (The institute of internal auditors, u.d.). Ud fra denne definition kan vi altså beskrive intern revision som en uafhængig objektiv instans, som også agerer som rådgivningsinstans, der skal effektivisere og optimere virksomheden ved at forbedre og evaluere risikostyringen og kontrolmiljøet. Denne definition vil vi se nærmere på, men først skal yderligere en definition fra "International auditing and assurance standards board" (IAASB) inddrages, og denne lyder som følger: *"Internal audit function – A function of an entity that performs assurance and consulting activities designed to evaluate and improve the effectiveness of the entity's governance, risk management and internal control processes."* (International auditing and assurance standards board, 2012, p. 6). Der kan spores en forholdsvis stor grad af enighed mellem disse to definitioner, hvor den store forskel ligger i, at IIA medtager det faktum, at det kræver uafhængighed og objektivitet, mens det udelades hos IAASB. På baggrund af disse to definitioner vil intern revision blive yderligere beskrevet.

Intern revision er først og fremmest et ledelsesredskab, der anvendes til at styre ens kontrolmiljø og risikostyring, for derved at kunne opfange f.eks. risici hurtigere, så ledelsen kan nå at agere. Intern revision afhjælper risikoen for, at der sker negative effekter, samtidig med at det øger sandsynligheden for, at der sker positive effekter, ligesom det hjælper ledelsen med at forstå, hvor risikoen er, og om den er under kontrol (The institute of internal auditors, u.d.). Virksomheden (ledelsen) indsætter et internt revisionshold på eget initiativ og af egen interesse, da det må antages, at ledelsen ikke ønsker, at der sker fejl, besvigelser eller skade fra udefrakommende trusler og risici. En del af den interne revisions arbejde omfatter også procesoptimering. Dermed er det ikke nok at finde risici; den interne revision skal også skabe processer, der kan kontrollere dem (The institute of internal auditors, u.d.). I forlængelse heraf skal den interne revision fungere som rådgivende instans overfor virksomheden i forhold til,

hvorledes den eventuelt kan optimere processer, da det er virksomheden selv, der tager beslutning om en procesoptimering samt efterfølgende implementering. Procesoptimeringen kan være for alle processer, der indgår i virksomhedens drift såsom administrationsprocessen, produktionsprocessen og bogføringsprocessen. Yderligere kan undersøgelser, der skal opdage og/eller bekæmpe besvigelser og bestikkelse i virksomheden, også være en del af det interne revisionsarbejde. I forlængelse af optimeringsarbejdet kan der også være en opgave for det interne revisionshold i at være behjælpelig med at nå de målsætninger, virksomheden har opstillet. Den interne revisionsfunktions opgaver kan derfor spænde meget bredt.

I forlængelse af dette afsnit er der observeret nogle væsentlige begreber i forhold til definitionerne af intern revision. Begreberne vil blive gennemgået yderligere her og er som følger: kontrolmiljø, risikostyring og uafhængighed. Begreberne er udvalgt på baggrund af, at de for mit vedkommende, har skabt en vis undren over, hvad begreberne dækker over samt nogle misforståelser i forhold til, hvad begreberne omfatter. Derudover vil omfanget af uafhængigheden ved intern revision blive diskuteret med baggrund i uenigheden i definitionerne.

Første begreb, jeg vil gennemgå, er kontrolmiljø. Kontrolmiljø kan godt blive forvekslet med intern revision og derved skabe nogle misforståelser, da disse to begreber, trods nogle fællestræk, ikke er ens. Kontrolmiljø er det, der eksisterer i virksomheden, som den interne revision f.eks. vil teste som en del af deres arbejde. Kontrolmiljø i en virksomhed kan f.eks. være funktionsadskillelse ved betaling af fakturerer eller ved godkendelse af køb. Kontrolmiljø er mange af de processer, der indgår i den daglige drift for at undgå fejl og besvigelser. Den interne revision kan være med til at optimere kontrolmiljøet og teste effektiviteten af det, men den interne revision er ikke selve kontrolmiljøet. Da der ofte vil ligge et kontrol element i den interne revision, kan disse to begreber nemt blive forvekslet.

Risikostyring anvendes til at identificere risici både ude og inde fra virksomheden. Risikostyring er en lang proces, hvor ledelsen bl.a. ønsker at vurdere, hvor ressourcerne skal allokeres til, for at gøre mest gavn. Dermed kan ledelsen bedre administrere virksomheden, så den ikke udsættes for større risiko, end hvad den kan modstå, i det omfang det er muligt. Intern revision har det formål

at give en uafhængig objektiv vurdering af risikostyringen, samt rådgive om eventuelle forbedringsmuligheder (Kongsbo, 2007). Har en virksomhed ikke en risikostyringspolitik, skal den interne revision, jf. de professionelle standarder, rådgive om, hvorledes en sådan politik kan implementeres (Kongsbo, 2007). Intern revision skal dermed ikke påtage sig det fulde ansvar for risikostyringsprocessen, men blot bistå med vejledning heraf (Kongsbo, 2007).

Uafhængighed er et begreb, der kun fremgår af den ene tidligere nævnte definition af intern revision. Jeg vil dog vurdere, at uafhængighed er væsentligt for intern revision, hvorfor det her vil blive gennemgået særskilt og diskuteret. Uafhængighed er formentlig mest anvendt i forbindelse med den eksterne revision, hvor det er et krav, at arbejdet udføres af en velinformeret 3. mand. Men i intern revision, vil jeg mene, at det også bør være en faktor, grundlæggende af samme årsager som for ekstern revision. F.eks. at der ikke skal være en personlig økonomisk interesse, eller personlige relationer, der kan medvirke til, at der træffes beslutninger, med større hensyntagen til de personer, man har personlige relationer til end til virksomheden. I tilfælde af manglende uafhængighed kan værdien af intern revision i nogen grad gå tabt. Jeg vil mene, at uafhængighed er en fordel for den interne revision, men dette synspunkt vil blive udfordret i analysen, hvor virksomheders subjektive opfattelse af intern revision bliver inddraget.

1.5. Delopsamling 1

Dette var afslutningen på kapitel 1, hvor teorien bag nødvendigheden af intern revision er blevet gennemgået såvel som en redegørelse af begrebet intern revision. Det blev fastlagt, at der er argumenter for, at intern revision er nødvendigt, men at det ligeledes ikke var oplevelsen, at outputtet var tilstrækkeligt til at gøre intern revision værdiskabende. Dog blev der redegjort for forhold, der kan gøre intern revision værdiskabende, og en fornyet forståelse er da derfor, at intern revision kan være værdiskabende under de rigtige omstændigheder. Derudover må det konstateres, at intern revision ikke er et fast defineret begreb. Der findes ikke en entydig definition herpå, hvilket giver et spændende perspektiv i det efterfølgende kapitel, da der ikke er en entydig forklaring på, hvad intern revision indebærer, hvordan det skal anvendes m.m.. Kapitel 1 har givet et grundlag for at kunne undersøge bl.a. hvad der er væsentligt for at værdien af intern revision kan blive realiseret (eksempelvis værdier nævnt i afsnit 1.2.). Derudover hvordan danske private virksomheder anvender intern revision, og hvad de egentlig lægger i begrebet intern revision, da det jo kan konstateres jf. afsnit 1.4 at der ikke er et entydigt svar herpå.

For at skabe et overblik og et samlet billede af teorien om intern revision, er der her udformet et skema, der viser min vurdering af hvilke fordele og ulemper teorien afspejler ved intern revision.

Fordele ved intern revision:	Ulemper ved intern revision:
Optimerer og effektiviserer den daglige drift.	
Forholder sig til samtlige risici der er ved at drive virksomhed, og ikke kun de finansielle.	
Sikrer at øverste ledelse får den nødvendige information rettidigt.	
Sikrer overholdelse af både interne og eksterne regelsæt.	
Giver uafhængige og objektive vurderinger af virksomheden.	

Jf. ovenstående skema ses det at teorien, efter min vurdering, ikke redegør for eventuelle ulemper ved intern revision. I kapitel 2 og 3 vil det blive undersøgt, hvordan virksomheder opfatter dette, og om de ser nogle ulemper, og/eller andre fordele ved intern revision. Hvis ikke der er ulemper

ved intern revision, burde det være implementeret i enhver virksomhed, hvorfor denne anskuelse af intern revision næppe er den opfattelse, private virksomheder har.

Ydermere er der ud fra ovenstående afsnit (1.1-1.4) blevet listet 5 funktioner, som intern revision kan anvendes til. De 5 funktioner vil efterfølgende blive inddraget i spørgeskemaerne og er som følger:

- 1) Sikrer overholdelse af virksomhedens interne retningslinjer og politikker.
- 2) Opdager og imødegår både eksterne og interne risici.
- 3) Vurderer og optimerer virksomhedens eget kontrolmiljø.
- 4) Anvendelig i forhold til opfyldelse af virksomhedens målsætninger.
- 5) Sikrer en korrekt finansiel rapportering.

Disse 5 anvendelsesmuligheder er defineret på baggrund af teorien, og vil blive testet i forhold til hvad virksomhederne selv mener at de anvender intern revision til.

Kapitel 2: Værdien af intern revision

I dette kapitel vil jeg introducere spørgeskemaerne og den viden, de har skabt. Spørgeskemaerne skal bidrage til at skabe en forståelse af omfanget af anvendelsen af intern revision i private virksomheder. Herunder om der er en sammenhæng mellem anvendelsen af intern revision, samt størrelsen og arten af virksomheden. Hos de, der anvender intern revision, vil det blive undersøgt om de oplever at intern revision skaber en værdi. Spørgeskemaerne skal skabe en overordnet forståelse af emnet. For at se spørgeskemaerne henvises der til bilag 1.

2.1. Metoden bag spørgeskemaerne

De anvendte spørgeskemaer må betragtes som kvantitativ metode og indsamler en data, der kan analyseres og omdannes til tabeller, diagrammer m.m.. Dog er spørgeskemaerne skabt på baggrund af teoretiske overvejelser gjort i kapitel 1. For at opnå tilstrækkelig repræsentativitet er spørgeskemaerne udsendt til indflydelsesrige ansatte i differentierende virksomheder, samt gjort offentlig tilgængelige for at nå ud til så mange som muligt. Der er opnået 34 besvarelser, hvilket betragtes som et repræsentativt grundlag til at kunne uddrage, om intern revision anvendes i private virksomheder, og om det opfattes som værdiskabende.

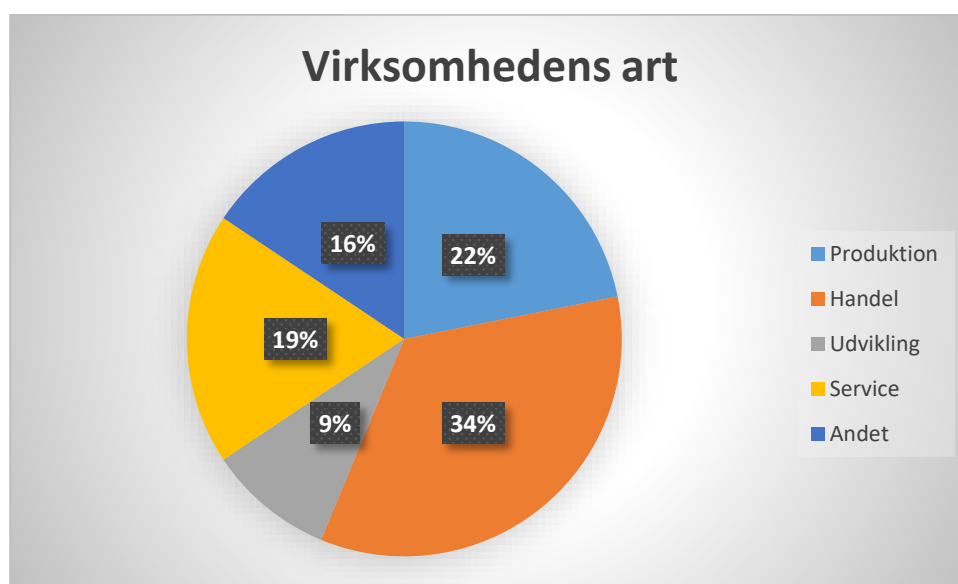
2.2. Anvendes intern revision i private virksomheder og skaber det værdi?

Intern revision i private virksomheder

Ud fra de indsamlede besvarelser er det klargjort, at der anvendes intern revision i private virksomheder, hvor der ikke er et reguleret lovgrundlag, og selvbestemmelsen er i højsæde. Især de større virksomheder, kategoriseret med over 150 ansatte, har ofte intern revision. Hvis vi alene ser på størrelsen som kategorisering, så har 80 % af denne kategori (over 150 ansatte) intern revision. Dvs. 80 % af besvarelserne svarer "ja" til at have intern revision, og det omfatter både service, handel og produktionsvirksomheder. Dette er ikke overraskende i forhold til, at det kan virke logisk, at der i større virksomheder er et større behov for intern revision. Men for den mindste kategori (1-15 ansatte) anvendes der også intern revision. Både for kategorien handel- og servicevirksomheder er der anvendt intern revision. For kategorien 1-15 ansatte er det dog kun 50 % af besvarelserne, der anvender intern revision. Dette er til dels overraskende, da forforståelsen i nogen grad var, at intern revision ikke blev anvendt i private virksomheder, og slet ikke i de små

virksomheder. Dette har efterfølgende vist sig ikke at være tilfældet, da intern revision bliver brugt i et rimeligt omfang.

Kategoriseringen af virksomhedens art (produktion, handel, udvikling, service og andet) viser ikke nogen sammenhæng i forhold til, om der anvendes intern revision eller ej. Både Produktion, handel, udvikling og service har besvarelser, der viser, at der i nogle virksomheder anvendes intern revision og i andre, at der ikke gør. I figur 2 ses fordelingen af besvarelser kategoriseret efter arten af virksomhed f.eks. har 34 % af besvarelsene været handelsvirksomheder.



Figur 2

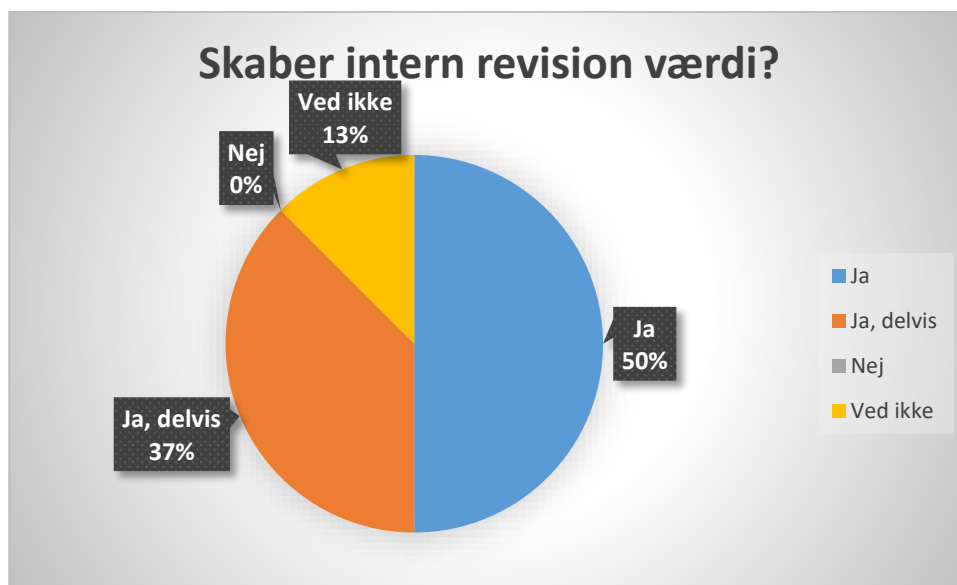
Det er overraskende, at der ikke ses nogen sammenhæng mellem brugen af intern revision og virksomhedens art, da forventningen dels var, at f.eks. produktionsvirksomheder ikke benyttede intern revision, da størstedelen af medarbejdere vil være produktionsmedarbejdere, og derved ikke være i nærheden af økonomi, heriblandt f.eks. bestilling og betaling af varer til produktionen, hvorfor behovet for intern revision sås som minimal. Dette har jo efterfølgende vist sig ikke at være tilfældet, og intern revision er rent faktisk anvendt i mange former for virksomheder, herunder også produktionsvirksomheder. Dette hænger formentlig sammen med intern revisions mange anvendelsesmuligheder, hvor nogle også vil være relevante for f.eks. produktionsvirksomheder.

Efter at have opnået en bredere forståelse af intern revision, er det da heller ikke overraskende, at intern revision anvendes i produktionsvirksomheder. Den opnåede viden gør nærmere, at produktionsvirksomheder virker som en oplagt virksomhedsform at anvende intern revision i, hvor det i stedet vil være udviklingsvirksomheder, der måske rangeres som mere problematiske. Denne vurdering, da udviklingsvirksomheder hele tiden forandrer sig (udviklingsvirksomheder lever i høj grad af at have en opdateret viden, hvorfor disse skal udvikle sig i et højt tempo), hvorfor det kan være svært at have en intern revision, der skal udvikles med samme tempo. Samt det kan være svært at have en funktion, der analyserer nogle tendenser, når tendenser, i en udviklingsvirksomhed, ofte ikke er de samme ret længe. Det kan derfor være svært at følge en udvikling, hvorfor intern revision måske skal tænkes ind på anden vis i udviklingsvirksomheder, for ikke at ende med at blive for simpelt designet, og som følge heraf, for dyr at have implementeret, i forhold til værdien af afkastet.

Forståelsen af hvilke arter af virksomheder, der kan have intern revision, har derfor ændret sig. Vurderingen af, at det kan anvendes i alle former for virksomheder er intakt, dog er nogle nemmere og mere oplagte at anvende det i end andre. Det er altså her at forståelsen har ændret sig i forhold til produktionsvirksomhed kontra udviklingsvirksomhed.

Skaber intern revision værdi?

Det viser sig at størstedelen af de, der anvender intern revision, også oplever en værdi af intern revision. Faktisk har 87 % af besvarelserne oplevet, at den interne revision skaber værdi (besvarelse "ja" eller "ja, delvis"). Dette er ligeledes stik modsat forforståelsen af intern revision, som jo var en skeptisk tilgang til det og ligeledes værdien heraf. I figur 3 ses den konkrete fordeling af de 4 svarmuligheder.



Figur 3

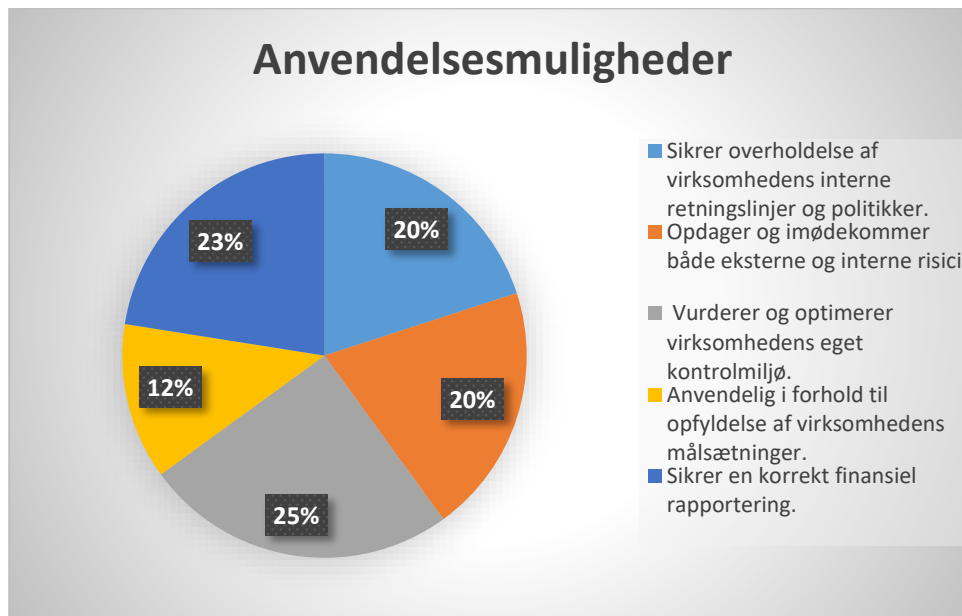
Anvendelsen af intern revision

I kapitel 1 blev der fundet 5 anvendelsesmuligheder ved intern revision, som er inddraget i spørgeskemaet. Vi vil se nærmere på, hvad de, der oplever værdi af intern revision, anvender det til. Og det viser sig at intern revision bliver brugt til forskellige formål, alle 5 muligheder jf. spørgeskemaet bliver anvendt. De 5 valgmuligheder i spørgeskemaet var henholdsvis:

- 1) Sikrer overholdelse af virksomhedens interne retningslinjer og politikker
- 2) Opdager og imødegår både eksterne og interne risici
- 3) Vurderer og optimerer virksomhedens eget kontrolmiljø
- 4) Anvendelig i forhold til opfyldelse af virksomhedens målsætninger
- 5) Sikrer en korrekt finansiel rapportering

Muligheden for at tilskrive andre funktioner end disse 5 blev ikke benyttet, og disse 5 anvendelsesmuligheder må derfor ses som de mest anvendte. I dette tilfælde er der derved sammenhæng mellem teori og praksis, da det var ved den teoretiske gennemgang, at disse 5 blev udvalgt, og her i den praktiske gennemgang bliver genkendt. Den mest anvendte funktion ved intern revision er vurdering og optimering af virksomhedens eget kontrolmiljø. 62,5 % af besvarelserne anvender intern revision til at vurdere og optimere virksomhedens eget kontrolmiljø. Dog anvendes intern revision ofte til flere ting, ca. 69 % anvender intern revision til mere end en end 1 ting, og som den anden mest populære funktion er sikring af en korrekt finansiel rapportering. Den mindst populære funktion har i undersøgelsen vist sig at være anvendelsen i

forhold til at opfylde virksomhedens målsætninger, det anvendte kun ca. 31 % intern revision til. Nedenfor ses den procentvise fordeling af de enkelte anvendelsesmuligheder i forhold til hinanden, og ikke den totale anvendelse i forhold til antal besvarelser, da flere anvender mere end en.



Figur 4

Det kan virke pudsigt, at intern revision i så høj grad anvendes til at sikre en korrekt finansiell rapportering, da det kan diskuteres, om det ikke er den eksterne revisions opgave at sørge for dette. Jf. spørgeskemaerne så er det fordi, at den eksterne revision ikke kommer nok i detaljerne modsat intern revision, og intern revision er derfor også anvendelig i forhold til den finansielle rapportering. Derudover burde virksomhedens målopfyldelse samt risikostyring være højest prioriteret på den interne revisions opgaveliste, jf. en artikel fra Børsen Ledelse, da målsætningerne skal understøttes af nøglerisiciene, hvor det kan være effektivt at have en objektiv vurdering heraf (Kongsbo, 2007). Det er interessant, at spørgeskemaerne viser netop det modsatte, da målopfyldelse er det færrest anvender intern revision til.

Jeg vurderer ikke resultatet ovenfor som overraskende. I forhold til teorien, så er de mest oplagte og tydeliggjorte anvendelsesmuligheder de 4 muligheder der anvendes mest, mens der i teorien ikke redegøres for, i særlig høj grad, hvorledes intern revision anvendes i forhold til opfyldelse af virksomhedens målsætninger. Forventningerne forinden undersøgelsen er dermed også ensartet med det endelige udfald.

Den økonomiske faktor

I forhold til værdien af intern revision så kan det antages, at der er en sammenhæng med den økonomiske faktor. I forhold til økonomien, så vurderer ca. 58 %, at intern revision ikke er en økonomisk byrde for virksomheden, og at prisen kun udgør en meget lille procentdel af nettoomsætningen. Faktisk er det hovedsageligt de store virksomheder (over 150 ansatte), der vurderer at intern revision er en tung økonomisk byrde for virksomheden, hvilket formentlig hænger sammen med en mere omfattende intern revision. Intern revision ses formentlig som værdiskabende for flere virksomheder, når prisen herfor ikke er for høj, hvorfor den økonomiske faktor vurderes som værende influerende. Forventningen til det økonomiske niveau var, at de fleste virksomheder ville have den opfattelse at det var forholdsvis højt, hvilket kunne være en grund til at fravælge intern revision. Dette har ikke vist sig at være tilfældet, og den økonomiske faktor vil ikke blive yderligere undersøgt.

Værdiskabelse

Udover det faktum, at den økonomiske faktor ikke spiller en stor rolle for de fleste af virksomhederne, hvad gør så at virksomhederne oplever værdi af den interne revision? Jf. spørgeskemaerne så skaber intern revision værdi, fordi det giver objektive og uafhængige vurderinger af risikostyringspolitikkerne, hvilket også blev italesat, som en af fordelene ved intern revision, i kapitel 1. Derudover fører intern revision kontrol med medarbejdere og deres arbejdsgange, hvilket måske er en faktor nogle virksomheder ikke ønsker at italesætte, da det kan signalere mistillid til virksomhedens medarbejdere. I spørgeskemaerne er det blevet italesat, og ses som en fordel ved intern revision, da det både fungerer som et værktøj til at opdage eventuelle fejl, men også besvigelser, og yderligere som et optimeringsværktøj af medarbejdernes arbejdsgange. Tilmed har intern revision den fordel, at det kan måle på præcist det virksomheden ønsker og designs præcist, som virksomheden lyster. Der er ikke nogen begrænsninger, og det er derfor særdeles anvendeligt som strategistyringsværktøj. I forlængelse heraf kan intern revision designs således, at det f.eks. skal kontrollere alle indkøb, såvel store som små, hvilket i sidste ende kan skabe en sundere forretning. Herunder også risikovurdering af forskellige dispositioner og imødegåelse af eventuelle risikable dispositioner. Yderligere kan intern revision også bruges i kædeforretninger, hvor det kan skabe en ensartet performance, for derved bedre at kunne vurdere den enkelte butik, herunder eksempelvis hvem der er "best in class".

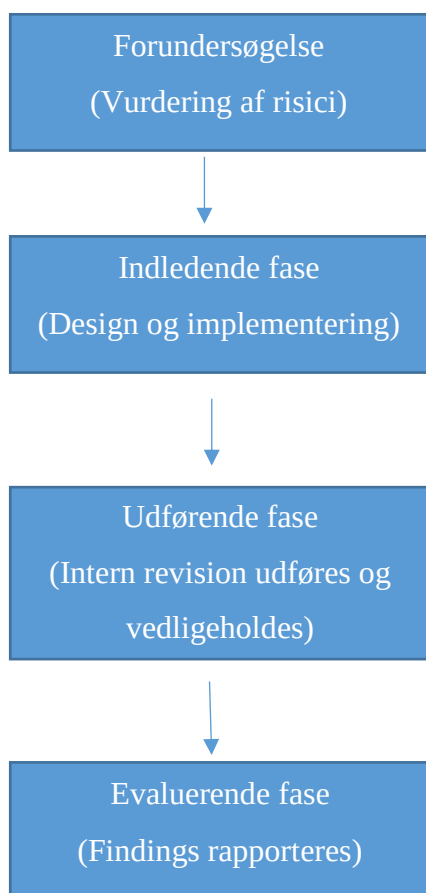
Det må vurderes, at intern revision skaber værdi på mange forskellige måder, alt afhængig af hvad det bliver anvendt til. Nogle af måderne blev italesat allerede i den teoretiske del af opgaven, mens andre først er blevet belyst i denne del af opgaven. Det var dog forventeligt, at i tilfælde af, at virksomhederne oplevede værdi af den interne revision, ville det være på mange differentierende måder. Dog var anskuelsen om intern revision i kædebutikker og vurderingen af at være "best in class" en ny og spændende betragtning.

Dette afsnit klarlægger, at der bliver anvendt intern revision i private virksomheder, både i store og små virksomheder, og også i henholdsvis produktion-, handel-, service og udviklingsvirksomheder. Derudover oplever flere af virksomhederne en værdi af den interne revision. Der er mange årsager til værdiskabelse af intern revision beroende på, hvilke af de mange anvendelsesmuligheder virksomheden gør brug af. Ud fra ovenstående afsnit, hvor det er blevet fastlagt, at virksomhederne oplever en værdi af den interne revision, vil vi efterfølgende se nærmere på hele processen for intern revision, samt hvad der skaber en værdi.

Kapitel 3: En værdiskabende intern revision

Efter forrige kapitel (kapitel 2), hvor spørgeskemaerne var grundlaget, blev det fastlagt at intern revision anvendes i private virksomheder. Derfor vil det i dette kapitel blive undersøgt, hvordan intern revision bliver værdiskabende. Denne del af opgaven bygger på de udførte interviews, som skal bidrage til at forstå, hvilke elementer der indgår i en værdiskabende intern revision og modsat, hvorfor nogle skulle fravælge intern revision. Derudover vil der også blive foretaget en vurdering af, hvor langt de danske private virksomheder er i forhold til anvendelsen af intern revision. Intern revision, vil i dette kapitel, blive opdelt i fire processer, hvor alle fire processer vil blive analyseret. Først vil et teoretisk grundlag blive lagt, for derefter at analysere teorien i forhold til det praktiske grundlag, skabt på baggrund af de foretagende interviews. De fire processer er:

- 1) forundersøgelsen, hvor risiciene og det generelle behov for intern revision skal vurderes
- 2) den indledende fase, her sker design og implementering
- 3) den udførende fase hvor arbejdet foretages og processen vedligeholdes
- 4) den evaluerende fase, hvor eventuelle findings håndteres og rapporteres (se figur 5).



Figur 5

Formålet med interviewene er at få en mere dybdegående forståelse af, hvordan processerne i intern revision tilrettelægges, for at der bliver skabt værdi. Herunder hvilke væsentlige parametre virksomheder skal være opmærksomme på, for at få en værdifuld intern revision.

3.2 Forundersøgelsen: vurdering af behov og risici

En forundersøgelse før implementering af intern revision er væsentligt, for at finde ud af, hvor forretningsrisiciene er, og om der overhovedet er behov for intern revision. I forundersøgelsen bør virksomheden afklare, hvad målsætningen er for den interne revision, samt fastlægge en strategiplan (Beierholm, u.d.). Dette for at sikre det mest optimale grundlag for at igangsætte en ny aktivitet. Ved at afdække forretningsrisiciene kan virksomheden fastlægge, hvordan intern revision skal anvendes. Det blev klarlagt tidligere i rapporten, at intern revision har mange anvendelsesmuligheder, og alt efter hvilke risici virksomheden føler sig truet af, kan de tilpasse den interne revision herefter. Erfarer virksomheden f.eks. stor risiko ved den finansielle

rapportering, kan intern revision anvendes til det. Er det derimod virksomhedens overordnede mål, der viser sig som en risikobetonet proces, kan intern revision i stedet sættes ind med fokus på det. Intern revision kan også planlægges til flere anvendelsesmuligheder, hvis dette vurderes nødvendigt. Ud fra resultatet af forundersøgelsen, kan virksomheden i næste fase designe den optimale interne revision.

Denne fase, der omfatter forundersøgelsen, er en fase nogle virksomheder muligvis springer over, da den kan forveksles lidt med design fasen. Ud fra interviewene er det erfaret, at intern revision i nogle tilfælde designs på baggrund af en masse ideer, der ikke er understøttet af fakta, hvilket skaber en divergerende intern revision, som ikke bidrager der, hvor det er nødvendigt. Derfor bør en forundersøgelse blive foretaget inden intern revision igangsættes.

3.3. Den indledende fase: Design og implementering

I design og implementeringsfasen vil bl.a. spørgsmålet om uafhængighed og teamets kvalifikationer blive inddraget. Udover interviewene og den viden de bidrager med, vil der også søges en teoretisk inspiration hos den eksterne revision og lovgrundlaget for den interne revision for finansielle virksomheder. Grunden hertil er, at ekstern og intern revision har nogle fællestræk, hvorfor væsentlige parametre ved den eksterne revision også kan være væsentlige for den interne revision. Lovgrundlaget for intern revision i finansielle virksomheder vil blive inddraget, da den interne revision egentlig er ens (differentieres af hvilke opgaver, man vælger at bruge intern revision til), ligegyldig om det er en finansiell eller privat virksomhed, hvorfor nogle af lovene også kan være relevante for private virksomheder som inspiration til en værdifuld intern revision.

Ekstern og intern revision

Intern og ekstern revision har en del fællestræk alt afhængig af, hvad intern revision anvendes til. Den interne revisionsfunktion bliver i nogle tilfælde anvendt til at teste virksomhedens eget kontrolmiljø, og vil bl.a. i den forbindelse teste kontroller i virksomheden, hvilket den eksterne revision også ofte bliver anvendt til. Den interne revision tester eksempelvis, hvorvidt kontrollerne er effektive, og om de er nødvendige (The institute of internal auditors, u.d.), det samme vil den eksterne revision, dog med det formål, at de kan basere sig på virksomhedens egne kontroller og derved mindske arbejdsmængden. Ligeledes skal begge funktioner (hvis den interne revision skal

sikre en korrekt finansiel rapportering) sikre, at virksomhederne følger gældende lov, standarder og interne regler. Den interne revision vil ofte have mere fokus på at sikre, at interne regler bliver overholdt, mens den eksterne revision har mere fokus på de gældende standarder udstedt af f.eks. årsregnskabsloven (The institute of internal auditors, u.d.). Derudover skal begge revisioner oplyse om de fejl og/eller besvigelser, de måtte finde i deres arbejde, og begge fungerer dermed mere eller mindre som en kontrolinstans (The institute of internal auditors, u.d.). Modsat lighederne, så er der også en række forskelle, der kan beskrives som følger *"intern revision er en funktion, som giver uafhængig og objektiv sikkerhed for, at en organisations interne kontrol- og risikostyringssystem fungerer effektivt, mens ekstern revision er en uafhængig funktion uden for organisationen, der vurderer de finansielle og risici tilknyttede aspekter for at overholde lovpligtige revisionsbehov."* (esdifferent, u.d.). Ud fra denne definition er en af forskellene, at den eksterne revision er en funktion uden for virksomheden, mens den interne revision er en instans inden for virksomheden. Derudover arbejder den intern revision mere med de interne regler og kontroller, mens den eksterne revision beskæftiger sig mere med de udefrakommende love/standarder. De to revisionsfunktioner kan tydeligvis ikke erstatte hinanden, men der kan muligvis drages inspiration til optimering af den interne revision.

Her tænkes i særdeleshed i relation til uafhængighed, som ikke blev klarlagt jf. definitionerne, idet disse to afspejlede uenighed. Jf. den ene definition kræver intern revision uafhængighed, mens det jf. den anden definition ikke blev betragtet som en nødvendighed. Som ekstern revisor skal der være uafhængighed, for at der ikke opstår andre interesser, der kan skade arbejdet. Grundet fællestrækkene mellem intern og ekstern revision, kan det dermed også diskuteres, hvorvidt der ikke også bør være uafhængighed i relation til intern revision, eftersom begge instanser er en kontrolinstans. I forhold til om der bør foreligge uafhængighed ved intern revision, så er det i relation til mange af de samme årsager som ved ekstern revision, og omfatter derfor også udelukkende intern revision i relation til den finansielle rapportering, da det særligt er her, at de to revisioner har fællestræk. Uafhængighed skal eksempelvis sikre, at beslutninger tages ud fra, hvad der er bedst for virksomheden og ikke, hvad der er bedst for f.eks. kapitalejerne eller revisoren selv. Derudover skal uafhængighed sikre en høj troværdighed i forhold til rapporteringen. I forbindelse med de interviews der er foretaget, fremkommer uafhængighed ikke som en faktor i designfasen. For de interviewede virksomheder er det nærmere kvalifikationerne

og anvendelsen, der er i fokus. Det hænger måske sammen med, at den interne revision, i disse tilfælde, ikke bliver brugt i relation til den finansielle rapportering, men bl.a. til at teste virksomhedens eget kontrolmiljø og vurdere eventuelle risici. Som sagt spiller kvalifikationerne her en rolle, i den forstand at det er mellemlederne, der jf. interview 1 foretager den interne revision. Som mellemleder forventes det, at de har de rette kvalifikationer, qua stillingen. Det kan tyde på, at kvalifikationerne er væsentlige, da der jf. interview 2 bliver udliciteret dele af den interne revision, hvor der lægges vægt på, at det er højtuddannede og dygtige folk, der udfører opgaverne (Virksomhed 2, 2018). Udover kvalifikationerne, så fremgår det jf. interview 1, at det er væsentligt at have lagt en ordentlig plan og strategi over, hvad intern revision skal benyttes til, og hvordan det skal ske. Dette har været manglende i det nævnte tilfælde, og den interne revision anses derfor ikke som fyldestgørende på nuværende tidspunkt (Virksomhed 1, 2018). Det skal muligvis ses i sammenhæng med, at der ikke blev foretaget en forundersøgelse, og det dermed ikke var klart, hvor den interne revision skulle gøre gavn, da den blev implementeret. Resultatet af ikke at have en overordnet plan og strategi er, at den interne revision bliver rodet og usammenhængende jf. interview 1.

Ud fra ovenstående må kvalifikationer anses som noget af det væsentligste for virksomhederne. For at se nærmere på vigtigheden af kvalifikationer ved den interne revisionsfunktion vil lovkravene for intern revision for finansielle virksomheder blive analyseret. Udover kvalifikationer vil også eksempelvis uafhængighed blive diskuteret yderligere.

Lovkrav til intern revision

Jeg vil i dette afsnit fastlægge hvilke lovkrav, der er til intern revision i de finansielle virksomheder, da nogle af lovkravene ville kunne gavne intern revision i private virksomheder.

For private virksomheder, der indgår i dette projekt, er der ikke nogle lovkrav til den interne revision. Hvis intern revision bliver implementeret, må det derfor i høj grad være på virksomhedens eget initiativ. Trods det ikke eksisterende regelsæt, vurderer jeg, at det kan være interessant at se på regelsæt, der gælder for andre virksomheder. Det vurderer jeg, da det kan være en inspirationskilde til, hvordan intern revision kan være værdiskabende for en virksomhed, og derfor yderst relevant i nærværende projekt, der netop undersøger dette. Jeg antager, at de

lovkrav, der er til intern revision, ikke kun er der for at belemre de virksomheder, der er omfattet af dem, men også har elementer, der skal kvalitetssikre, hvilket måske også kunne være kvalitetssikrende for private virksomheder.

Finansielle virksomheder er omfattet af *"bekendtgørelse om revisionens gennemførelse i finansielle virksomheder m.v. samt finansielle koncerner"* (revisionsbekendtgørelsen (benævnes herefter RB)). Ifølge RB kapitel 3 § 18 så er det rent faktisk et krav, at bestyrelsen drøfter behovet for intern revision mindst en gang årligt, hvis ikke de har en intern revisionsfunktion. Disse finansielle virksomheder er af offentlig interesse, og derfor er der selvfølgelig større krav til at kontrollere for fejl og/eller besvigelser. At det er et krav at drøfte behovet for intern revision, må være en indikation på, at intern revision har en effekt i forhold til at opdage fejl og/eller besvigelser og kan derfor også skabe en værdi for private virksomheder, da det må antages, at virksomhederne selv er interesseret i at undgå lignende udfordringer. Alene dette kan være et argument for nødvendigheden af intern revision. Spørgsmålet vil selvfølgelig være, om det kan have samme funktion og effekt i private virksomheder, som i de, der er underlagt dette regelsæt. I afsnit 1.4 blev det omtalt, hvorvidt der skal være uafhængighed ved intern revision. Jf. RB § 19 så skal den interne revision fungere uafhængigt af den daglige ledelse, formentlig for at kvalitetsoptimere den interne revision, hvilket også efter min vurdering alt andet lige må give et bedre grundlag for en værdifuld intern revision. Jf. RB § 23 må revisions- og vicerevisionscheferne ikke have økonomiske interesser i virksomheden. Regelsættet omfatter de højest rangerede, da det er dem, der tager de overordnede beslutninger, og dermed er væsentligste for at bevare uafhængigheden.

Jf. RB § 19 stk. 3-4 så er der krav om *"at revisionschefen skal have en teoretisk uddannelse svarende til, hvad der kræves for at blive godkendt revisor"* og *"revisionschefen skal ved ansættelse have deltaget i revisionsarbejde i mindst 3 år inden for de sidste 5 år"*. Disse to bestemmelser kan der gives dispensation for, men udgangspunktet er, at det er et krav, og der stilles dermed store krav til kompetencerne ved den interne revision i finansielle virksomheder m.m.. Udover det skal arbejdet udføres efter god revisionsskik jf. RB § 25, som beror på, at revisor skal *"udvise den nøjagtighed og hurtighed, som opgavernes beskaffenhed tillader. God revisorskik indebærer desuden, at revisor skal udvise professionel skepsis, integritet, objektivitet, fortrolighed,*

professionel adfærd, professionel kompetence og fornøden omhu ved udførelsen af opgaverne” (Erhvervsministeriet, 2015). For at kunne arbejde efter god revisorskik, kræver det visse kompetencer, da eksempelvis professionel adfærd ikke kan udføres uden erfaring og kendskab til revisionsbranchen. God revisorskik må derfor anses for en adfærd, der udføres af kompetente revisorer (Seehausen, 2014), såvel som at kompetencer ud fra ovenstående må anses for væsentlige for den interne revision i finansielle virksomheder. Det kan ligeledes formodes, at det kan være væsentligt i private virksomheder at have de rette og kompetente folk, for at intern revision kan skabe en værdi, netop fordi der ikke er den store forskel på intern revision i private og finansielle virksomheder. Forskellen defineres af, hvad intern revision bliver anvendt til. Det hænger godt sammen med, hvad der blev konkluderet i forrige afsnit, nemlig at virksomheder også anser det for væsentligt at have kompetente folk.

Lovgrundlaget for de finansielle virksomheder, vil jeg vurdere, kan være til inspiration for de private virksomheder i forhold til at skabe det bedste grundlag for at opnå en værdifuld intern revision. Jeg vurderer også, at samtlige paragraffer, som er gennemgået ovenfor, kan være relevante for private virksomheder, når en intern revisionsfunktion skal etableres eller optimeres. Ovenfor blev gennemgået de mest relevante paragraffer, for yderligere henvises der til revisionsbekendtgørelsen, særligt kapitel 3.

Udover det ovenfor anførte teoretiske grundlag er der en undersøgelse, udført af PWC, der konkluderer, at en god interaktion mellem den interne revision og deres modtager af rapporteringen (f.eks. revisionskomité eller bestyrelsen) er essentiel (PWC, 2016, p. 4). Ved en velfungerende kommunikation kan f.eks. revisionskomitéen bedre supportere den interne revision og de findings, de gør sig, så den interne revision bevarer deres objektivitet, og i forlængelse heraf, skaber mere værdi (PWC, 2016, p. 4). Derudover er det også væsentligt at have en dygtig og effektiv ledelse/ leder af den interne revision (PWC, 2016, p. 8). På mange måder må det vurderes logisk nok, at en effektiv intern revisionsledelse giver en mere værdiskabende intern revision for virksomheden (PWC, 2016). En effektiv intern revisionsledelse skal bl.a.:

- *Have en stærk vision*
- *Formå at ansætte de rigtige medarbejdere de rigtige steder*
- *Få opbygget en effektiv kultur i forhold til kontrolmiljøet*

- *Formå at kommunikere klart og tydeligt til både ansatte og bestyrelse*
- *Opbygge tillidsfulde relationer til virksomheden.* (PWC, 2016, p. 9)

De ovenstående 5 punkter kan der ikke være uenighed om. Det kan diskuteres, om der kan findes nogle egenskaber, der er vigtigere, men samtlige af de ovenfor nævnte egenskaber må betragtes som en fordel for en leder at besidde. Særligt vil jeg fremhæve punkt 4 *"Formå at kommunikere klart og tydeligt til både ansatte og bestyrelse"* fordi denne egenskab, vurderer jeg nogle gange bliver undervurderet. Det er en egenskab, der er svær at måle på, og derved tillægge en bestemt værdi, modsat f.eks. *"en effektiv kultur i forhold til kontrolmiljøet"*. Denne egenskab vil ofte kunne vise sit værd sort på hvidt, og er derfor ikke lige så nem at undervurdere. At formå, at kommunikere klart og tydeligt, vurderer jeg som meget vigtig, da det er essentielt, for at den interne revision fungerer i alle dens processer. Alt fra uddelegering af arbejdsopgaver, til udførelse og til rapportering, der indgår kommunikation, hvorfor det er væsentligt at ansætte ledere med denne egenskab, når intern revision designes.

Der stilles altså også her (jf. PWC undersøgelse) store krav til ledelsens/lederens kvalifikationer, og det må derfor igen betragtes som en væsentlig faktor ved designet af den interne revision.

Kvalifikationer, må ud fra ovenstående, betragtes som en af vigtigste faktorer for den interne revision. Både lovgrundlaget, undersøgelsen lavet af PWC og interviewene indikerer, at det er noget af det, der vægter højest, når den interne revision skal designes. Derudover må den overordnede strategi for den interne revision også betragtes som vigtig jf. interview 1, da der her blev lagt en del vægt på, at den interne revisionsfunktion ikke var optimal, grundet den manglende strategi (Virksomhed 1, 2018). Angående uafhængighed, så er det, jf. teorien fra den eksterne revision, loven og den ene definition fra afsnit 1.4, vigtigt med uafhængighed, mens det ikke vægtes særlig højt ude i virksomhederne. Det skyldes formentlig intern revisions mange anvendelsesmuligheder, hvor uafhængighed ikke betragtes som en nødvendighed i alle tilfælde. F.eks. kan uafhængighed betragtes som mindre vigtig i forhold til at vurdere virksomhedens risici, da kendskab til virksomheden og dens medarbejdere formentlig vil kunne forbedre kompetencerne til at vurdere virksomhedens risici. Hvor kvalifikationer og en overordnet strategi må betragtes som vigtig i alle situationer af intern revision, så må vigtigheden af uafhængighed betragtes som situationsbestemt.

3.4. Den udførende fase: Intern revision udføres og vedligeholdes

Denne fase omhandler arbejdet i at vedligeholde, optimere og udføre den interne revision, og afhænger selvfølgelig af, hvilke opgaver intern revision benyttes til. Om det er kontrol med den finansielle rapportering, kontrol med det interne kontrolmiljø eller noget tredje. Dette afsnit bygger hovedsageligt på interviews og en undersøgelse foretaget af PWC. Spørgsmålet om, hvorvidt intern revision skal vedligeholdes og udvikles, vil særligt blive analyseret i dette afsnit.

Denne fase, hvor den interne revision skal optimeres og udvikles, kan måske hurtigt blive glemt, nu den interne revision er designet og implementeret, og forventningen er måske derfor, at den bare fungerer. Men som nævnt tidligere, så kan behovet for intern revision bl.a. være grundet det øgede fokus på corporate og compliance, da omverdenen hele tiden udvikler sig og risiciene med. Derfor er det ligeledes vigtigt at holde den interne revision opdateret og udviklet i takt med omverdenen. En trussel mod en værdiskabende intern revision, er en forældet udgave, hvor ledelsen/lederen af den interne revision ikke formår at udvikle designet og arbejdet hurtigt nok (PWC, 2017, p. 4). Ledelsen af den interne revision bliver derfor nødt til at tænke anderledes og i vilde forandringer, og være forberedt på at tilpasse sig nye tilværelser (PWC, 2017, p. 4). Den interne revision skal kunne tilpasse sig, for at være relevant for virksomheden, og hvis ikke den kan udvikle sig hurtigere end virksomheden, skal den interne revision som minimum udvikle sig med samme hastighed (PWC, 2017, p. 15). For at gøre sin interne revision tilpasningsparat og beredt overfor forandringer, kan virksomheden selv udsætte sin interne revision for forstyrrelser (PWC, 2017, p. 16). Det kunne f.eks. være ved at forringe virksomhedens eget kontrolmiljø, eller ved at lade virksomheden gå i en nedadgående retning. Det kræver, at den intern revisionsledelse er engageret i at avancere den interne revisionsfunktion, samt have en vision og kvalifikationer til at gøre det (PWC, 2017, p. 24). Det kan virke som voldsomme metoder til at forbedre den interne revision, og efter min vurdering bør disse metoder da heller ikke være nødvendige i alle tilfælde. Nok nærmere i særlige tilfælde kan det være nødvendigt. Normalvis vil jeg vurdere, at fokus på kontinuerlig udvikling er tilstrækkeligt for at holde den interne revision opdateret.

Det øgede fokus på corporate compliance og udviklingen fra omverdenen og de forstyrrelser, det medfører, er bare nogle af mange risici som den interne revision skal være

forberedt på og udvikle sig i forhold til. Udover den eksterne udvikling, gennemgår virksomheden også en intern udvikling, der lige såvel kan være en risiko overfor virksomheden og dermed den interne revision. Det kunne være nye systemer, der ændrer på kontrolmiljøet og forringer det nogle steder. Det kunne være flere og nye medarbejdere, hvis virksomheden vækster, og det kunne være færre medarbejdere for i stedet at anvende robotter. I alle tilfælde skal den interne revision omstruktureres og opdateres, da nye tilværelser ofte vil skabe nye risici. De mange forskellige risici er ligeledes en udfordring i sig selv, da det ville være nemmere at sikre udviklingen overfor en eller flere bestemte risici, som var de samme hver gang. Men risiciene skifter også hele tiden, så at formå at udvikle sig overfor alle de risici, en virksomhed kan møde, er en stor udfordring i sig selv. I denne fase kan det høje tempo og den konstante udvikling hurtigt skabe mere forvirring end gavn. Det er derfor vigtigt, at der lægges en plan for udviklingen, og at denne gennemføres, og nye ideer ikke konstant bryder retningen (Virksomhed 1, 2018). Men udvikling er i den grad nødvendig. Jf. interview 1, her nævnes den nye persondatalov, der har givet mærkbare konsekvenser, som eksempel på en ny lovgivning, der kræver udvikling.

Hvis virksomheden oplever det som et stort problem at have intern revision som en kontinuerlig proces, der konstant skal udvikles, kan intern revision i stedet fungere som en instans, der anvendes ved specifikke ønsker. Det kan være en konsulentvirksomhed, der udfører den interne revision, og som tilkaldes, når virksomheden har nogle bestemte tal, der ønskes at måle på eller en bestemt opgave. Det kan også fortsat være en fastansat instans i virksomheden, som blot får nye opgaver løbende, frem for at følge faste rutiner periodevis. Ved at have denne form for intern revision, hvor opgaverne løbende bliver stillet, i takt med tidligere opgaver færdiggøres, så sikres specifikke formål med den interne revision, ligesom den ikke forældes.

Derudover bør revisionskomitéen, hvis virksomheden har sådan en, ligeledes vurdere den interne revisions arbejde. Det kan de gøre ved f.eks. at rådføre sig med den eksterne revision, ledelsen eller en virksomhed, der yder intern revision (PWC, 2016, p. 7). Derved bliver den interne revision også evalueret og optimeret. For at minimere behovet for dette kan det være relevant at have den tidligere omtalte uafhængighed og kompetencerne hos det interne revisions team. Et behov for evaluering og optimering bør altid betragtes som relevant, men min vurdering er ikke, at intern revision er det, der kræver det mest, i særdeleshed ikke hvis de to førnævnte forhold er indarbejdet.

Det er altså vigtigt at have en kvalificeret ledelse (jf. den indledende fase), der besidder evnerne til at identificere risiciene og som tør at udvikle den interne revision. Bliver den interne revision ikke udviklet, er den ikke værdiskabende i det omfang, det ville være muligt. Derudover skal den interne revision optimeres løbende, så virksomheden sikrer sig, at det er de rigtige måltal, der bliver udført, og at de bidrager med det virksomheden ønsker. Hvis ikke virksomheden opnår tilstrækkelig værdi af den tilstedeværende interne revision, er det altså muligt at redesigne den, så der f.eks. kommer løbende nye opgaver, og den derved ikke laver de samme opgaver kontinuerligt, som normalt. Derudover er det også muligt at udlicitere opgaverne, så intern revision kun bruges til helt specifikt udvalgte opgaver, for ikke at risikere at den interne revision bliver forældet.

3.5 Den evaluerende fase: Findings rapporteres

I dette afsnit vil vigtigheden af at have en funktionel og effektiv rapporteringsproces blive diskuteret. Bl.a. vil ISA 260 og 265 blive inddraget samt de gennemførte interviews.

Når den interne revision finder findings, skal disse vidererapporteres. Den interne revision rapporterer til ledelsen og eventuelt et revisionsudvalg. Herefter er det ledelsens ansvar at forholde sig til de findings, der er fundet, og forbedre disse ud fra den interne revisions rådgivning. For at processen bliver effektiv, kan det være en mulighed, at revisionskomitéen stiller de enkelte ledelsesmedlemmer ansvarlige for alle findings. De findings, som ikke bliver forbedret inden for rimelig tid, skal revisionskomitéen supportere den interne revision med at få løst (PWC, 2016, p. 6). Det kunne være ved at indkalde til møde, hvor de ansvarlige ledelsesmedlemmer skal forklare, hvorfor de aktuelle findings endnu ikke er blevet forbedret, hvordan det vil blive løst, og hvor lang tid det vil tage (PWC, 2016, p. 6). Det drejer sig i særdeleshed om de signifikante findings, som f.eks. findings, der øger risikoen for fraud² (PWC, 2016, p. 6). Samarbejdet mellem den interne revision og revisionskomitéen og/eller bestyrelsen er derfor vigtig for rapporteringsprocessen.

Ovenfor omtales revisionskomitéen en del, men hvilke virksomheder skal egentlig have en revisionskomité? Det er sådan, at der jf. EU's ottende direktiv skal etableres en revisionskomité. Lovkravet gælder dog kun for *"virksomheder der har værdipapirer optaget på et reguleret marked i*

² Opnår personlig berigelse gennem bevidst misbrug eller manipulation af virksomhedens ressourcer eller aktiver.

enten et EU eller EØS land med undtagelse af investeringsforeninger, specialforeninger og virksomheder, der er dattervirksomheder, hvis modervirksomheden er omfattet af kravene om etablering af revisionskomitéer” (Füchsel, 2009). I Danmark er det dog sådan, at der ikke er et ønske om at påtvinge virksomheder at indføre en revisionskomité, da mange danske virksomheder er mindre end andre virksomheder i EU (Füchsel, 2009). Dermed kan bestyrelsen varetage denne opgave i stedet for en revisionskomité, hvilket ofte vil være tilfældet i Danmark. Når der så står revisionskomité ovenfor, kunne det lige såvel være en bestyrelse. Dvs. at mange af de private virksomheder, der indgår i denne rapport, ikke har en revisionskomité, men i stedet en bestyrelse, der varetager disse opgaver. Det kan være en fordel at have en revisionskomité, da de alene har ansvaret for den interne revision, og prioriteringsmæssigt vil den interne revision formodentlig være højere prioriteret ved en revisionskomité end ved en bestyrelse, da bestyrelsen ofte har en meget bredere skare af opgaver.

ISA-standarder

For at kunne analysere rapporteringen af findings, anvendes ISA 260 og 265, til trods for at disse gælder for den eksterne revision. Ligesom tidligere vurderes det, at ekstern revisionsteori kan bruges som inspiration til at skabe de bedste forudsætninger og det bedste grundlag for den interne revision.

ISA 260

ISA 260 omhandler revisors kommunikation til øverste ledelse, om revisionsmæssige forhold (Seehausen , 2011). Revisors kommunikation til øverste ledelse er også væsentligt for den interne revision, men her er der ingen standarder at følge og dermed ingen svar på hvordan der opnås en effektiv og værdiskabende kommunikation. Der søges derfor inspiration til at skabe en værdiskabende kommunikation i ISA 260.

ISA 260 har til formål at give vejledning til revisor om kommunikationen til øverste ledelse, herunder hvad der skal kommunikeres, hvornår og hvordan. Øverste ledelse kan eksempelvis være bestyrelse eller tilsynsråd. Revisor skal kommunikere revisionsmæssige forhold af interesse for øverste ledelse. Definitionen lyder således:

”Revisionsmæssige forhold af ledelsesmæssig interesse, er forhold der viser sig ved revisionen, og som efter revisors opfattelse er både vigtige og relevante for den øverste ledelse i forbindelse med regnskabsaflæggelsen.” (Seehausen , 2011)

Det er altså en vurderingssag for revisor, hvornår noget er af ledelsesmæssig interesse. Det kunne f.eks. være ud fra en væsentlighedsbetragtning. Revisionsmæssige forhold af interesse for øverste ledelse skal altid kommunikeres i revisionsprotokollen rettidigt. Ofte vil forholdene blive kommunikeret til den daglige ledelse først, med mindre forholdene omhandler den daglige ledelses kompetencer eller integritet. Rettidigt afhænger af væsentligheden heraf og er igen en vurderingssag for revisor. (Seehausen , 2011)

ISA 260 taler om effektiv tovejskommunikation, hvorfor der er tale om et samarbejde mellem revisor og øverste ledelse (Beierholm, u.d.). Bliver dette samarbejde ikke konstruktivt, kan alternativet være, at revisor fratræder, hvorfor det må anses som væsentligt, at tovejskommunikationen fungerer effektivt og optimalt (Beierholm, u.d.).

ISA 265

ISA 265 er et supplement til ISA 260. ISA 265 omhandler kommunikation af mangler i den interne kontrol til øverste ledelse og daglig ledelse. Derved er det ikke revisors ansvar at forholde sig til, hvorvidt de interne kontroller er effektive, men kun at forholde sig til, om der er mangler. Revisor skal vurdere dette på baggrund af de krav ISA 315³ og 330⁴ omfatter, og skal altså ikke gøre yderligere for at vurdere det. Skulle revisor opdage mangler, skal dette kommunikeres skriftligt til øverste ledelse og mundtligt eller skriftligt til daglige ledelse. (Beierholm, u.d.)

Manglerne skal kommunikeres til øverste ledelse, hvis revisor vurderer det væsentligt nok. Det kan både være enkeltstående mangler, der i sig selv er væsentlig nok. Det kan f.eks. være, hvis der ikke er den kontrol, der burde være der, for at der opdages fejl, der kan give et forkert regnskab. Og det kan også være flere mangler, der enkeltvis ikke er væsentlige nok, men tilsammen er det. Det er derfor ikke så let at kategorisere mangler i den interne kontrol. Jf. standarden er der følgende kategorisering:

- *”Ubetydelige mangler (skal ikke rapporteres)*
- *Andre mangler der indebærer risici for fejlinformation (rapporteres til den daglige ledelse)*
- *Betydelige mangler der indebærer en forøget risiko for fejlinformation (rapporteres skriftligt til den øverste ledelse)”* (Beierholm, u.d.).

³ Identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation.

⁴ Revisors ansvar i forbindelse med en revision, at udforme og udføre procedurer som reaktion på de vurderede risici.

Som det ses ud fra ISA 260 og 265, så er der klare retningslinjer og krav for kommunikationen mellem ekstern revisor og både øverste og daglige ledelse. Det skyldes antageligt, at en dårlig kommunikation forringer værdien af revisionen, såvel for intern som for ekstern revision. Hvis ikke findings bliver kommunikeret videre, er der selvfølgelig ingen grund til at have funktioner, der finder dem. På samme vis som for ekstern revision, bør der derfor også være en effektiv kommunikation ved intern revision.

Som teorien antyder, så er en effektiv kommunikation væsentlig. Men det er ikke nødvendigvis det, der foregår ude i virksomhederne. Jf. interview 1 bliver eventuelle findings kommunikeret på ledergruppemøder, hvor de enkelte mellemledere har ansvaret for at få løst problemet. Hvis de rapporterede findings ikke er signifikante, følges der ikke yderligere op på løsningen af disse. Er de derimod signifikante, vil direktionen følge løsningen af problemet og sikre sig, at de bliver løst tilstrækkeligt og i ordentlig tid (Virksomhed 1, 2018). Men der var ikke nogle klare retningslinjer for, hvad der er retmæssig tid eller for, hvornår noget er væsentligt. Ikke signifikante fejl blev der ikke fulgt op på, men det bør der formentlig blive f.eks. en gang om måneden, da intern revision bliver overflødig, hvis ikke fejlene rettes. Den generelle opfattelse er, at kommunikationen ikke er noget, der bliver taget så højtideligt, da der ikke er klare retningslinjer for denne proces, hvilket måske er en fejl mange begår. Den rapporterende fase kan måske hurtigt blive den fase ”man tager når den kommer”, fordi virksomheder gerne vil i gang med intern revision, og starter derfor implementeringen før denne fase er organiseret. Vigtigt for denne fase er, at det skal være et samarbejde mellem intern revision og øverste ledelse. Dermed er det ikke den interne revision alene, der har ansvaret for at få kommunikeret fejlene. Dog har den interne revision en væsentlig opgave i at vurdere, hvornår fejl er af ledelsesmæssig interesse, og hvornår det er rettidigt, hvilket den interne revision skal bruge deres kompetencer til at vurdere.

3.6. Hvorfor fravælge intern revision?

Ifølge spørgeskemaerne er det jo ikke alle, der har valgt at have intern revision. I dette afsnit vil det blive undersøgt, hvorfor nogen fravælger intern revision, herunder om de anvender nogen alternativer, eller om de blot ikke mener, at det er nødvendigt. For at undersøge dette, er der foretaget to interviews.

Det ene interview er foretaget med en produktionsvirksomhed, der har 81-100 ansatte. En af grundene til at intern revision ikke anvendes der, er størrelsen på virksomheden, som anses for at være for lille til intern revision (Virksomhed 3, 2018). På baggrund af spørgeskemaerne ses det, at virksomheder med 1-15 ansatte anvender intern revision. Størrelsen for, hvornår en virksomhed bør anvende intern revision, må derfor anses som værende meget subjektiv. Udover størrelsen afhænger brugen også af, hvordan en virksomhed forstår intern revision, og hvad en virksomhed ønsker at anvende det til. I dette tilfælde associeres intern revision til den finansielle rapportering, hvor virksomhedens ledelse selv besidder de kvalifikationer, der kræves for at opnå en korrekt finansiell rapportering, hvorfor intern revision ikke anses for nødvendig (Virksomhed 3, 2018). Virksomheden anvender derfor heller ikke andre værktøjer, der kan udføre nogle af de samme opgaver som intern revision, udover en månedlig rapportering til ledelsen i relation til at sikre en korrekt finansiell rapportering (Virksomhed 3, 2018). Den interne revision bliver i denne virksomhed foretaget af ledelsen selv. Det vil, efter min vurdering, ikke blive betragtet som reel intern revision, på trods af nogle nødvendige kontroller, der kan associeres til intern revision.

Det andet interview blev foretaget med en handelsvirksomhed med 15 ansatte. De mener ligeledes, at de er for små, og at intern revision ikke er nødvendigt, da de har en økonomichef, der står for al økonomien (Virksomhed 4, 2018). Derved kan det antages, at den interne revision, også her, associeres til den finansielle rapportering, som virksomheden forklarer, at de har den eksterne revisor til. De anvender ikke andre værktøjer til at udføre nogle af de arbejdsopgaver, den interne revision også kan anvendes til, udover den finansielle rapportering (Virksomhed 4, 2018).

Det må, ud fra disse to interviews, konkluderes, at intern revision fravælges grundet størrelsen på virksomheden, som ikke anses for stor nok. Dette på trods, at flere virksomheder med 1-15 ansatte i spørgeskemaet svarede "ja" til at have intern revision. Dermed kan det postuleres, at når intern revision ikke anses for nødvendig, er det bl.a. fordi, intern revision i for høj grad associeres til den finansielle rapportering, hvilket begge tilfælde ovenover gør. Hertil skal det huskes, at intern revision kan anvendes til andre opgaver, og den manglende vished herom, kan formentlig være en årsag til, at intern revision fravælges. Ligeledes viser en undersøgelse, at nogle

bestyrelsesmedlemmer, ledelsesmedlemmer m.m. ikke præcis ved, hvad intern revision kan anvendes til, og derfor heller ikke ved, hvad de har behov for eller, hvad de skal forvente heraf (PWC, 2016, p. 5). Dette forstærker kun postulatet om, at intern revision i nogle tilfælde associeres til den eksterne revision, og den interne revisions anvendelsesmuligheder begrænses deraf. Begreberne ekstern og intern revision kan skabe lidt forvirring med de nærliggende navne, men hertil skal det huskes, at ekstern revision kun forholder sig til risiciene forbundet med den finansielle rapportering, mens intern revision kan forholde sig til alle forretningsmæssige risici.

3.7. Delopsamling 2

Som samlet afslutning på kapitel 2 og 3 vil skemaet over fordele og ulemper, blive inddraget igen. Faktorer, der allerede blev identificeret i teorien, er forsat sorte, mens nye faktorer identificeret i analysen (kapitel 2 og 3) er markeret med rød skrift. Da der løbende, efter de enkelte afsnit, er blevet opsummeret, vil denne opsamling ikke være en detaljeret opsamling af, hvad konklusionen på de enkelte afsnit er. Denne opsamling vil skabe et samlet overblik over, hvilke fordele og ulemper der er ved intern revision identificeret i denne rapport.

Fordele ved intern revision:	Ulemper ved intern revision:
Optimerer og effektiviserer den daglige drift.	Kræver meget at vedligeholde.
Forholder sig til samtlige risici der er ved at drive virksomhed, og ikke kun de finansielle.	Økonomisk perspektiv.
Sikrer at øverste ledelse får den nødvendige information rettidigt.	Skal ikke bruges til for simple opgaver, det er det for stort et værktøj til.
Sikrer overholdelse af både interne og eksterne regelsæt.	Kræver ofte at hele processen implementeres, for at opnå et optimalt afkast.
Giver uafhængige og objektive vurderinger af virksomheden.	Kan hurtigt blive mere ressourcekrævende end værdiskabende.
Økonomisk perspektiv.	
Kan designes individuelt til den enkelte virksomhed.	
Sikrer gennemskuelighed	

Samtlige fordele, der blev identificeret i teorien, genkendes også i analysen. I teorien blev der ikke fundet nogle ulemper ved intern revision, hvilke blev anset som en lidt for optimistisk anskuelse. Gennem kapitel 2 og 3 har der da også vist sig en række ulemper samt yderligere fordele ved intern revision. En faktor, der ikke blev behandlet i teorien, og kun kort er blevet behandlet i dette projekt, er den økonomiske faktor, som både ses som en fordel og en ulempe. Grunden hertil er, at nogle virksomheder ser det som en stor økonomisk byrde, mens andre vurderer det som minimalt. Den økonomiske faktor er dog en faktor der bør overvejes i forbindelse med intern revision, så en eventuel økonomisk byrde ikke kommer som en overraskelse. En anden negativ

faktor er den krævende vedligeholdelse. Det blev der særligt lagt vægt på i interview 1, ved udførelsen af den interne revision. I forbindelse hermed, gælder det at intern revision hurtigt kan blive mere ressourcekrævende end værdiskabende, hvorfor det er vigtigt at have en klar strategi. Derudover antydes det, at intern revision kun skal bruges til mere avancerede opgaver, da værktøjet simpelthen er for komplekst til at håndtere for simple opgaver. Dertil følger, at intern revision skal ses som en proces, hvorfor det i mange tilfælde kan være problematisk kun at implementere elementer heraf. Dog kan det lade sig gøre, f.eks. i mindre virksomheder, men det er et væsentligt parameter at være opmærksom på. Udover fordelene, der tidligere blev identificeret, så kan intern revision designes individuelt. Dermed behøver intern revision ikke ligne hinanden fra virksomhed til virksomhed, men i stedet blive tilpasset den enkelte. Det er en stor fordel, da virksomheder kan være meget differentierede, bl.a. grundet de forskellige arter (f.eks. handel og produktion). Slutteligt, så kan intern revision skabe en gennemskuelighed i virksomheden. Det kan være relevant for ledere eller mellemledere at have mulighed for at følge med i virksomhedens daglige gang uden altid at være til stede.

Ud fra skemaet over fordele og ulemper må det konkluderes, at teorien i nogen grad afspejler den interne revision. Ulemperne anskues ikke, hvilket giver et mere værdiskabende billede af intern revision, end hvad det måske er. Det skyldes måske at teorien jo i stor grad er udformet af revisionsfirmaer, som ikke nødvendigvis har interesse i at anskue ulemperne ved intern revision, hvorfor en virksomhed skal være opmærksom på dette.

Der er en lang række fordele ved intern revision, og flere af ulemperne vil jeg vurdere at en virksomhed kan komme i forkøbet ved at foretage en tilstrækkelig forundersøgelse. Eksempelvis kan det sikres, at virksomheden har behovet, og den interne revision ikke bliver for simpel og som følge heraf for ressourcekrævende kontra værdiafkastet. Derudover vil virksomheden være bevidst omkring det økonomiske perspektiv, så det ikke kommer som en træls oplevelse efterfølgende. Virksomheden vil også kunne forberede sig på den vedligeholdelse det kræver, hvis der er lagt en klar strategi fra start, så den interne revision ikke med tiden forælder hurtigere end virksomheden kan følge med til, og med tiden ikke skaber værdi.

Diskussion

Jeg vil i dette afsnit diskutere, hvorvidt jeg mener, at danske private virksomheder formår at udnytte intern revision på bedste vis og, om de har forstået, hvad begrebet egentlig omfatter, ud fra den viden jeg har opnået ved at skrive denne rapport.

Hvorvidt virksomhederne har forstået omfanget af begrebet "intern revision" er jeg i tvivl om. Som nævnt i analysen, så associeres intern revision, i nogle tilfælde, med den finansielle rapportering, som en ekstra sikkerhed udover den eksterne revision. Dog anvendte mange virksomheder intern revision til andre gøremål også, men intern revision omfatter meget mere end blot de 5 anvendelsesmuligheder, der blev identificeret i kapitel 1. For at det skal være en komplet værdiskabende intern revision, så skal alle processer, som udgangspunkt, være ordentligt implementeret og organiseret.

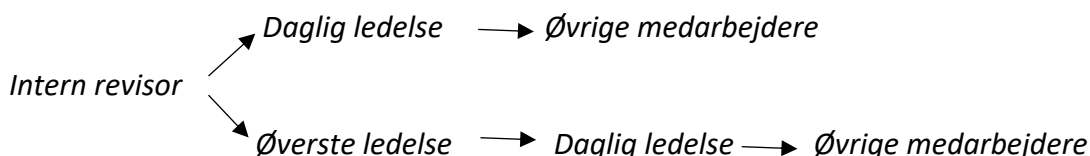
En værdiskabende intern revision kræver, at der er identificeret et klart behov herfor, samt et mål for, hvilke forretningsrisici den interne revision skal afhjælpe. Derudover skal designet heraf være udført med omtanke og med en klar strategi for, hvad der er formålet med den interne revision. Strategien skal omfatte en plan for, hvilke processor, arbejdsgange, nøgletal m.m. den interne revision skal kontrollere og optimere, og hvordan det skal gøres. Jeg vurderer, at der ikke altid er nogen klar plan for, hvad den interne revision skal anvendes til, og at den anvendes til formål, som intern revision er et for kompliceret værktøj til. Har virksomhederne fra start af ikke en klar plan for, hvad intern revision skal anvendes til, bliver det i for stor grad lappeløsninger, improviserende ideer, og på ingen måde en sammenhængende proces, der kontinuerligt kan udvikles i takt med virksomheden. Anvendes intern revision til en for simple opgave, bliver det for krævende og kompliceret at udvikle, optimere og anvende. Intern revision rummer så mange aspekter, at det som udgangspunkt skal bruges til større og komplicerede aktiviteter, for at det bliver værdiskabende. En undtagelse hertil er, at små virksomheder kan anvende det til enkelte foretagender, ved at forsimple den interne revision, og derved vælge kun at bruge få elementer fra det. Derved kan det diskuteres, hvorvidt der så er tale om intern revision, eller om der f.eks. ikke blot er tale om en form for analyse. Det kan måske betragtes som intern revision i en forsimplet udgave, hvorved den komplette værdi af intern revision ikke kommer til udtryk.

Eftersom intern revision ikke er lovreguleret i private virksomheder, vurderer jeg, at definitionerne heraf ikke er så betydningsfulde, som f.eks. ekstern revision. For ekstern revision er der klare regler for, hvornår en virksomhed har ekstern revision, det er der ikke for den interne, og intern revision bliver derfor måske anvendt i et bredere omfang, end hvad det egentlig dækker over. Men da intern revision ikke er lovreguleret, formoder jeg, at det ikke er så væsentligt for virksomhederne, om det egentlig er reel intern revision de har, om det blot er dele deraf eller noget helt tredje.

Derudover kan det være svært at definere, hvornår noget egentlig er værdiskabende. For virksomhedens daglige ledelse vil værdiskabelse måske opstå i det, de føler, at intern revision giver dem en kontrol eller en information, de anser som væsentlig. For bestyrelsen vil værdiskabelse formentlig først opstå i det, det giver mere plus end minus. Derved kan det være væsentligt at gøre intern revision målbart. Målbareheden skal integreres i designprocessen, så der er vished om, hvilke parametre der skal måles på. I denne forbindelse er det igen vigtigt ikke at forsimple den interne revision. Det vil sige, at det ikke er tilstrækkeligt blot at måle på virksomhedens omsætning, og hvorvidt den falder eller stiger. Hvis den interne revision fungerede som kontrollerende instans for nogle udvalgte processer, kunne det f.eks. være niveauet for fejl i processerne, så det måles hvorvidt den interne revisionsfunktion nedbringer disse fejl eller ej. Der skal derved være en klar sammenhæng mellem den interne revisions arbejde og de måltal, der anvendes.

Dernæst er der rapporteringsprocessen mellem den interne revision og ledelsen m.m., som, jeg oplever, har mangel på struktur. Rapporteringsprocessen omfatter både kommunikationsvejen samt tidshorisonten på opfølgningen af findings. Har virksomheden ikke struktur på, hvordan processen er, hvis der er nogle findings, kan det risikeres, at der ikke bliver fulgt op herpå, og værdien af intern revision minimeres derved, da hele essensen af intern revision er at optimere på baggrund af findings. Jeg vurderer, at virksomheder ikke formår at binde kontrolfasen sammen med ledelsesfasen, hvilket er et problem. Ofte er der ikke klare procedurer for, hvem der melder til hvem, og hvem der gør hvad. I nogle tilfælde meldes der ikke til øverste daglige ledelse, men blot til mellemledere, og andre gange meldes der ikke til øverste ledelse i tilfælde, hvor der burde, hvilket ikke bør være tilfældet med intern revision. Intern revision er lige så meget et redskab for den øverste ledelse som for den daglige ledelse. Derudover er der ikke

altid fastsat en bestemt tidshorisont for at få løst findings. I nogle tilfælde er tidshorisonten hurtigst muligt, især for de væsentlige findings, men hvor lang tid er det? Kommunikationsvejen og tidshorisonten bør være fastlagt. Kommunikationsvejen kunne være opdelt i to ben som vist nedenfor:



Denne konstruktion viser to kommunikationsveje, hvor væsentlige fejl bliver kommunikeret direkte til øverste ledelse, som derefter kommunikere videre til den daglige ledelse. Mindre væsentlige fejl kommunikeres direkte til den daglige ledelse, som derefter kommunikere det videre. Fordelen ved denne konstruktion er, at den interne revisor kan bruge den daglige ledelse som kommunikationsvej ved mindre væsentlige ting, hvor øverste ledelse ikke nødvendigvis vil involveres. Som supplement kan den interne revision kommunikere alle findings i en samlet protokol, samt status på disse findings til øverste ledelse, så øverste ledelse får en objektiv indsigt i, hvordan det går i virksomheden. Modsat skal øverste ledelse vide besked, hvis det er væsentlige findings, for derved at kunne bistå og sikre, at der bliver udført handlinger, der afhjælper de fundne findings. Tidshorisonten for rapporteringen omfatter både selve rapporteringen til ledelsen, men også tidshorisonten for at rette op på de findings, der måtte være. For væsentlige fejl bør rapporteringstiden være straks, så øverste ledelse får det bedst mulige udgangspunkt til at rette op på det. For ikke væsentlige fejl kunne eksempelvis en månedlig eller kvartalsvis rapportering være passende. Reaktionstiden, i forhold til at agere på findings, vil selvfølgelig kunne variere fra finding til finding, da der selvsagt skal reageres hurtigere ved væsentlige findings end ved ikke væsentlige findings. Denne tidshorisont kan være fast, eller den kan blive fastsat fra finding til finding. Det væsentligste er, at virksomheden har nogle klare retningslinjer.

Min generelle opfattelse af intern revision i danske private virksomheder er, at det benyttes, men i et meget differentieret omfang. Det vil sige, at nogen benytter det i kun et meget lille omfang, hvor aktiviteten, i nogle tilfælde, betegnes som intern revision, men egentligt ikke helt opfylder kriterierne for at være intern revision. Andre benytter intern revision med hensigten om at få en værdiskabende proces, men formår ikke at realisere tankerne bag. Derudover er der dem, der helt

fravælger intern revision, fordi opfattelsen er, at det relaterer sig til den finansielle rapportering. Intern revision anvendes derved i et større eller mindre omfang, men jeg oplever ikke, at virksomheder formår at udnytte de fulde egenskaber, intern revision har. Processen er forholdsvis omfattende og krævende at implementere og vedligeholde, og derfor kan virksomheder risikere ikke at komme i mål med det. Det kan også være et bevidst valg at udplukke bestemte elementer af den interne revision, fordi det vurderes som tilstrækkelig. I nogle tilfælde er det tilstrækkeligt, og i andre er det ikke. Private virksomheder er nået et godt stykke i forhold til intern revision, især på områderne "den indledende fase" og "den udførende fase". Særligt ved forundersøgelsen, hvor den strategiske planlægning finder sted og rapporteringen og behandlingen af findings, oplever jeg, at der er mangler. Intern revision indeholder egenskaber, der kan skabe værdi for virksomheder, men det anvendes på nuværende tidspunkt på et stadie, hvor det endnu ikke altid bliver forløst til fulde.

Konklusion

Problemformuleringen er delt op i tre spørgsmål, hvor det første lyder "*I hvilket omfang anvendes intern revision i danske private virksomheder? Herunder hvad intern revision benyttes til samt hvorvidt virksomhedsform og størrelse har indflydelse.*" Til det er svaret at danske private virksomheder anvender intern revision i et rimeligt omfang. Private virksomheder anvender faktisk intern revision i langt højere grad, end hvad der var forventet. Det gælder både for små virksomheder, men også for større virksomheder med over 150 ansatte, og det er både, handel-, produktion-, udvikling- og servicevirksomheder, der anvender intern revision. Ud fra spørgeskemaerne blev der ikke fundet nogen sammenhæng mellem arten af virksomheden og brugen af intern revision. Dog må det antages, at nogle virksomhedstyper er mere oplagte end andre, ud fra interview 1, hvor det blev påpeget, at en udviklingsvirksomhed ikke er oplagt til intern revision. Dermed ingen direkte sammenhæng, men stadig nogle indikationer på mere oplagte kombinationer end andre. Derudover viste det sig at intern revision anvendes til mange forskellige opgaver, hvoraf den mest anvendte mulighed var vurdering og optimering af virksomhedens eget kontrolmiljø. Størstedelen anvender også intern revision til mere end en opgave.

Det andet spørgsmål lyder *"Er intern revision værdiskabende, og hvorledes formår private virksomheder at udnytte det? Herunder hvilke processer der indgår i en intern revisionsfunktion, og hvad der er vigtigt i disse processer for at der opnås en værdiskabende intern revision."* Dette spørgsmål rummer egentlig to spørgsmål, hvoraf det første er i forhold til, om intern revision er værdiskabende. Hertil oplever mange af de private virksomheder en værdi af den interne revision, det er både, når den interne revision anvendes i forbindelse med den finansielle rapportering, risikostyring eller en af de andre anvendelsesmuligheder. Dette skal ses i lyset af, at ikke alle virksomheder anvender intern revision i sit fulde omfang, men blot udtager elementer derfra. Derved bliver intern revision som begreb ikke altid anvendt jf. definitionerne og teorien, og det bliver derfor dækkende for en bred skare af differentierende funktioner, der reelt set kun er små elementer af en intern revisionsfunktion. Det er nødvendigvis ikke helt korrekt at kalde det for intern revision i de tilfælde, hvor det kun er elementer derfra, men heller ikke helt forkert. I begge tilfælde oplever virksomheder værdi, hvorfor det må konkluderes, at intern revision kan skabe værdi for virksomheder. For at opnå en værdi af intern revision er det ikke fundet væsentligt, at der er uafhængighed. Uafhængighed er teoretisk set defineret som en del af intern revision, mens det i praksis ikke betragtes som værende væsentligt. I praksis er det særligt kompetencerne der vægtes, samt en færdiglavet overordnet strategi. Dette er fundamentet for at kunne skabe en velfungerende intern revisionsfunktion.

Den anden del af spørgsmålet er i relation til, hvorvidt virksomheder formår at udnytte den interne revision. Hertil må det korte svar være nej. Opfattelsen er klart at mange virksomheder har et for snævert syn på, hvad intern revision kan anvendes til, bl.a. fordi de i høj grad associerer det med den finansielle rapportering. Derudover det, så er forståelsen af vigtigheden af, at alle processer i intern revision implementeres som en harmonisk aktivitet ikke så udbredt. Her er opfattelsen, at mange virksomheder opfatter nogle processer som vigtigere end andre, eller slet ikke er klar over, at de bør indgå i den interne revision. Eksempelvis betragtes forundersøgelsen som en fase, nogle virksomheder springer over, formentlig fordi de ikke tænker over at det bør være en del af den interne revision. Derudover kan en forundersøgelse være omkostningstung, og værdien heraf kan virke abstrakt, hvorfor virksomheder måske ikke prioriterer det. Den evaluerende fase, hvor rapporteringen finder sted, betragtes som en fase, virksomheder ikke anser som særlig vigtig for at værdien opnås, eller nærmere tror at

rapporteringsprocessen sker naturligt. Egentlig skyldes det måske, at opfattelsen er, at det er en simpel fase, og dermed bruges der ikke den fornødne tid på at udvikle fasen. Fokuset for virksomheder ligger ofte ved den udførende fase, hvor udvikling og optimering finder sted. Dog formår virksomheder ikke altid at udvikle og optimere den interne revision på en værdiskabende måde. Det bliver i nogle tilfælde for simpelt og for lidt innovativ tænkning, der gør, at den interne revision ikke følger virksomhedens udvikling. Når det så er sagt, så formår virksomheder også at udnyttet den interne revision. Intern revision er meget forskellig fra virksomhed til virksomhed, fordi det tilpasses den enkelte virksomhed. Det anvendes til forskellige formål, og selvom det skulle blive brugt til samme formål, så er den interne revision tilpasset på hver sin måde, alt afhængig af hvilken virksomhed der er tale om. På trods af at nogle virksomheder ikke er i mål med de forskellige faser, som intern revision indebærer, så er de stadig nået et godt stykke, som er nok til at intern revision kan være værdiskabende for private virksomheder.

Grundlæggende må intern revision betragtes som en strategi bestående af 4 faser, forundersøgelsen, den indledende fase, den udførende fase og den rapporterende fase. For forundersøgelsen gælder at det blot er vigtigt at udføre den. Herunder finde frem til om intern revision overhovedet er nødvendigt. Den indledende fase, der omfatter design, her er det kvalifikationerne ved teamet der viser sig som særlig vigtig, samt at virksomheden har en klar strategi for hvad den interne revision skal udføre af opgaver. For den udførende fase gælder, at det er vigtigt at tænke fremad og innovativt hele tiden, så den interne revision ikke forældes. Slutteligt er det for den rapporterende fase vigtigt at have fastlagt, hvordan rapporteringen foregår, hvor lang tid rapporteringstiden er m.m., så proceduren er klar. Derved sikres værdien af den interne revision, så eventuelle findings bliver behandlet.

Overvejelser

Sidste del af problemformuleringen er "Hvad skal en virksomhed, der påtænker at indføre intern revision, være opmærksom på, såfremt de ønsker en værdiskabende intern revision?" Dette spørgsmål har ikke noget særskilt afsnit i rapporten, men beror indirekte på hele rapporten, og bliver derfor alene direkte behandlet her. Hvis en virksomhed overvejer at indføre intern revision, er der her opstillet en række punkter, jeg vurderer, bør indgå i overvejelsen.

1. Overvej og undersøg om det er nødvendigt for jer. Er virksomheden påvirket af forretningsrisici, der gør at intern revision kan give en værdi til virksomheden?

2. Overvej hvordan designet skal være. Skal det være en funktion, der har sine faste processer, der løbende udvikles, eller løbende tildeling af opgaver, eller skal hele funktionen udliciteres, så intern revision kun anvendes til udvalgte opgaver.
3. Overvej, alt efter hvilken form for intern revision jf. ovenfor, om der er ressourcer til at udvikle og vedligeholde den interne revisions funktion, så den forbliver værdiskabende.
4. Overvej om der skal udformes en form for revisionskomité eller om bestyrelsen skal agere det. Hvis bestyrelsen skal agere revisionskomité, hvordan skal den del så integreres i deres arbejde.

Disse 4 overvejelser kan virksomheden gøre sig, da disse kræver en stillingtagen. Modsat f.eks. kvalifikationerne hos revisionsteamet, som bliver betragtet, ud fra denne rapport, som en nødvendighed og derfor ikke er noget virksomheden bør overveje. En organiseret strategiplan er også en nødvendighed, ifølge rapporten, og skal derfor heller ikke være en overvejelse. Dermed skal disse 4 overvejelser ikke ses som det eneste, en virksomhed skal være opmærksom på, men blot nogle betragtninger, som virksomheden skal tage særligt stilling til. Overvejelserne er ikke en selvfølge, og der er flere mulige løsninger, hvorfor der skal tages stilling til hvilken vej en virksomhed ønsker at gå.

Kildekritik

Jeg har valgt at skrive et kildekritisk afsnit, da alle inddragede undersøgelser og en del af artiklerne er udført/skrevet af revisionsfirmaer eller revisorer. Dette kan godt anses som et problem, da det kan betyde mangel på objektivitet. Revisionsfirmaer kan have egne subjektive grunde til, at virksomheder skal implementere intern revision. Det kan både være fordi den eksterne revision kan blive nemmere, hvis der foreligger intern revision, men det kan også være, fordi revisionsfirmaerne udfører den interne revision. Derfor er der udført interviews og lavet spørgeskemaer, der skal understøtte det teoretiske grundlag, hvor store dele er skabt af revisionsfirmaer. Teorien kommer dermed ikke til at stå alene, og jeg anser det derfor ikke som et større problem, at mange af artiklerne er skrevet af revisionsfirmaer. Derudover er der også inddraget andre artikler, som skal sikre en vis diversitet.

Tidligere i opgaven er metode og dataene fra spørgeskemaerne og interviewene, blevet beskrevet og gennemgået. I dette afsnit vil det være en kritisk tilgang til metoden og udfaldet af spørgeskemaerne og interviewene.

Det var en relativ begrænset gruppe, der kunne besvare spørgeskemaet, og forventningen var derfor heller ikke at opnå et højt antal besvarelser. Det ansås ikke som et problem, da formålet med spørgeskemaerne var at opnå en overordnet forståelse af, om virksomheder overhovedet anvendte intern revision. Tilmed skal det huskes, at metodetilgangen er et livsverden perspektiv, hvorfor en generaliserende konklusion ikke er formålet, det er nærmere forståelsen af de subjektive holdninger, der er interessante. Det opnåede antal besvarelser er 34, og det spænder over meget differentierende virksomheder af både stor og lille karakter og af forskellig art, og samlet set har det givet en vigtig forståelse af private virksomheders anvendelse af intern revision. 34 besvarelser er over forventning, og vurderes som tilstrækkelig, for at give et retvisende billede.

Dernæst blev der foretaget 4 interviews. To interviews med virksomheder der ikke har intern revision, og to med virksomheder der har intern revision. To interviews med virksomheder, der ikke har intern revision, anses som tilstrækkeligt og vil ikke blive kommenteret yderligere. To interviews med virksomheder, der har intern revision, er derimod i underkanten, og den empiri bliver derfor understøttet af anden teori gennem rapporten. Interviewene har givet en god forståelse af, hvordan intern revision bliver brugt på forskellige måder, og hvordan intern revision har potentiale og udnyttelsen heraf. Derudover viser interviewene hvordan teorien på nogle måder bliver for generaliserende, hvorfor jeg vurderer interviewene som en vigtig del af opgaven. På trods af det, havde det været optimalt med et interview mere eller to.

Dermed har både spørgeskemaerne og interviewene bidraget til en vigtig viden og forståelse af intern revision. Samtidig har det været nødvendigt at støtte interviewene med teori, da den ønskede mængde af interviews ikke blev opnået.

Perspektivering

I denne perspektivering vil et alternativ til intern revision blive inddraget. Der er naturligvis mange forskellige metoder og strategier til at styre og kontrollere en virksomhed, hvoraf en af dem er intern revision. En anden mulighed er "Legal risk management". Intern revision vil formentlig ofte

bestå af revisorer, og i nogle tilfælde har virksomheden et revisionsudvalg. Legal risk management derimod vil ofte have en juridisk afdeling i virksomheden, som står for denne kontrol- og styringsinstans. Både intern revision og legal risk management er altså en form for instans, der har til opgave at styre og kontrollere strategien i virksomheden, det vil ofte være henholdsvis revisorer og jurister, der er ansat.

Legal risk management er en juridisk tilgang til styringen af risici. Legal risk management har til formål at implementere juridiske rutiner, og i relation hertil, *”kontrollere, evaluere og tilpasse rutinerne i takt med at samfundet, virksomheden og lovgivningen udvikler sig”* (Iversen, 2015). Sammenlignet med intern revision, er der her tale om en mere juridisk tilgang til opgaven. Definitionen på legal risk management lyder således: *”Identifikation, vurdering, håndtering, kontrol, overvågning og kommunikation af juridiske muligheder og risici”* (Iversen, 2015). Legal risk management er på samme vis som intern revision en kontrollerende instans. Ud fra definitionen ses det at legal risk management er mere agerende end rådgivende i forhold til intern revision, da legal risk management også skal håndtere identificerede risici/muligheder og ikke blot rådgive ledelsen om, hvordan de skal håndtere dem. Som det ses i definitionen, så er fokuset det juridiske aspekt. Dette kan dog omfatte et bredt aspekt, da juraen er at finde de fleste steder i en virksomhed, f.eks. økonomien, marketing, CSR er alle lovregulerede områder, hvorfor legal risk management spænder bredt.

Behovet for legal risk management er opstået på samme vis som for intern revision, nemlig et øget fokus på compliance. Derudover har en skærpet lovgivning, f.eks. ang. CSR⁵ også skabt et behov for at have nogle juridiske rutiner, for ikke at sætte sig i dårligt lys overfor kunder, ved at overtræde disse (Iversen, 2015). Et af formålene med legal risk management er at implementere en legal risk management-kultur, hvor de ansatte automatisk tænker på risici i forbindelse med at nå virksomhedens mål, og derfor stiller sig selv spørgsmålene (Iversen, 2015):

1. *”Hvad kan gå galt?”*
2. *Hvad er følgerne, hvis det går galt?*
3. *Er det muligt at forhindre, at det går galt?*

⁵ Corporate social responsibility

4. *Hvad bør gøres, hvis det går galt?*" (Iversen, 2015)

Derudover har legal risk management, som sagt, fokus på den juridiske afdeling. Det er den juridiske afdelings ansvar at have de rette kompetencer og viden til at sikre at virksomheden overholder gældende lovgivning, og skal derfor løbende sikre en effektiv videndeling og udvikling (Iversen, 2015). Legal risk management kan være relevant for både store og små virksomheder, da der løbende sker lovændringer, men også i tilfælde af vækst og virksomheden risikerer at undergå andet lovgrundlag end tidligere, eller bare udsættes for andre risici grundet vækst (Iversen, 2015). Konsekvenserne af ikke at have en strategi, der sikrer overholdelse af love, kan være både bøde, fængselsstraf, erstatningsansvar men også en svækkelse af virksomhedens omdømme (Kirk, et al., 2013).

På samme vis, som ved intern revision, skal legal risk management holdes opdateret. Her er det vigtigt, at nye retningslinjer og arbejdsgange bliver viderekommunikeret til de relevante medarbejdere. Ved legal risk management er der ofte en større grad af medarbejderinddragelse end ved intern revision, da legal risk management er mere agerende end rådgivende, og kulturen det skaber, involverer medarbejdere i en anden grad. Opdatering og udvikling af legal risk management er på den måde mere krævende end intern revision, da legal risk management først er implementeret, når medarbejderne har forstået de nye opgaver og rutiner.

Som det fremgår ovenfor, så har legal risk management og intern revision en del fællestræk. Men der er også en del aspekter, hvor de adskiller sig signifikant fra hinanden. For både intern revision og legal risk management gælder en vis designfrihed, hvorfor det kunne give mening at have en samlet instans, hvor begge funktioner indgik. Det kunne være interessant at have en samspillende proces, hvor f.eks. intern revision agerede den objektive kontrollerende instans, mens legal risk management agerede en subjektiv kulturdannende instans.

Beierholm, u.d. *De seneste standarder og vejledninger*. [Online]

Beierholm, u.d. *Potentiale* vurdering. [Online]

Brun, T., 2017. Leder, hvad er din risiko-appetit i den digitale revolution?. *Børsen Ledelse* , September .

Available at:

e-conomic , u.d. *Intern revision - hvad er intern revision*. [Online]

Erhvervsministeriet, 2015. *Bekendtgørelse om revisionens gennemførelse i finansielle virksomheder m.v. samt finansielle koncerner*. [Online]

Available at: <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2015/1912#iddc829f91-1adf-4be3-aab6-4b5efb52f225>

Available at: <https://da.esdifferent.com/difference-between-internal-and-external-audit>

Available at:

http://ledelse.borsen.dk.zorac.aub.aau.dk/article/view/124/revisionskomiteer_i_danmark.html?hl=YTo1OntpOjA7czo2OiJpbmRlcm4iO2k6MjtzOjg6InJldmlzaW9uIjtpOjc7czo5NTtoaW50ZXJlIHJldmlzaW9uIjtpOjEzO3M6MTU6IkludGVybiByZXZpc2lvbiI7aTo5MDtzOjg6IlJldmlzaW9uIjtz

Available at: <https://www.iaa.org.uk/about-us/what-is-internal-audit/>

International auditing and assurance standards board, 2012. *ISA-610 revised*, s.l.: International auditing and assurance standards board.

Iversen, J., 2015. Legal Risk Management. *Børsen Ledelse*.

Kirk, A., Hoffmann, C. & Svenson, A., 2013. Risk Management og compliance. *Børsen Ledelse* , Marts .

Available at:

http://ledelse.borsen.dk/article/view/518/risikostyring_og_kontrol/artikel/intern_revisions_rolle_i_risikostyring.html

Kongsbo, S., 2007. *Intern revisions rolle i risikostyring*. [Online]

Available at:

http://ledelse.borsen.dk/article/view/518/risikostyring_og_kontrol/artikel/intern_revisions_rolle_i_risikostyring.html

Kongsbo, S., 2007. Intern revisions rolle i risikostyring. *Børsen Ledelse* .

Potterager , 2016. *Intern revision*. [Online]

Available at: <http://potterager.com/article/intern-revision>

PWC, 2016. *2016 State of the Internal Audit Profession Study*, s.l.: s.n.

PWC, 2016. *Getting the most out of internal audit* , s.l.: s.n.

PWC, 2017. *Staying the course toward True North: Navigating disruption*, s.l.: s.n.

PWC, u.d. *Intern revision*. [Online]

Available at: <https://www.pwc.dk/da/services/intern-revision-.html>

Seehausen , J., 2011. *Protokol og kommunikation*. [Online]

Available at: <https://www.slideshare.net/jseehaus/protokol-og-kommunikation>

Seehausen, J., 2014. *Revisoransvaret - praksis vedr. revisorers retsforhold*. [Online]

Available at: <https://www.slideshare.net/jseehaus/revisoransvaret-praksis-vedr-revisorers-retsforhold>

The institute of internal auditors, u.d. *Getting to Know Internal Auditing*. s.l.:The institute of internal auditors.

Tingstad, T., 2017. *CORPORATE COMPLIANCE – HVAD ER COMPLIANCE...?*. [Online]

Available at:

<https://www.danskeadvokater.dk/Nyheder.aspx?ID=19049&PID=39642&Action=1&Newsid=1842>

5

Virkosmhed 3, 2018. *Interview 3* [Interview] 2018.

Virkosmhed 1, 2018. *Interview 1* [Interview] 2018.

Virkosmhed 2, 2018. *Interview 2* [Interview] 2018.

Virkosmhed 4, 2018. *Interview 4* [Interview] 2018.

Bilag

Bilag 1: Spørgeskema

Intern revision

1. Hvor mange medarbejdere er der ca. i den virksomhed du arbejder i? (Hvis virksomheden er global og/eller har flere afdelinger i Danmark skal du besvare med det antal ansatte i den afdeling du er i) *

Antal deltagere: 34

11 (32.4%): 1-15 ansatte

5 (14.7%): 16-30 ansatte

3 (8.8%): 31-50 ansatte

6 (17.6%): 51-80 ansatte

3 (8.8%): 81-100 ansatte

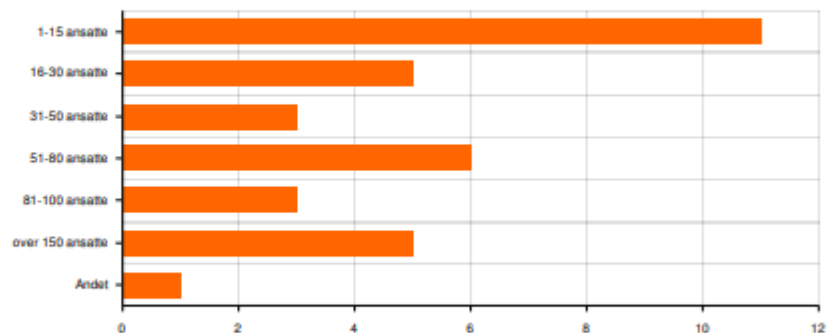
- (0.0%): 101-150 ansatte

5 (14.7%): over 150 ansatte

1 (2.9%): Andet

Svar fra tillægfeltet:

- 300



2. Hvad er hovedaktiviteten i den virksomhed du arbejder i? *

Antal deltagere: 34

7 (20.6%): Produktion

12 (35.3%): Handel

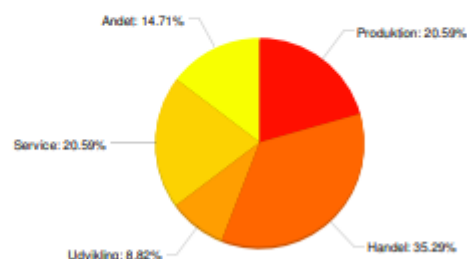
3 (8.8%): Udvikling

7 (20.6%): Service

5 (14.7%): Andet

Svar fra tillægfeltet:

- Finansiering
- Konsulenthus
- Online rekruttering
- Velgørenhed og forskning
- "Distribution"



3. Intern revision skal ses som en uafhængig objektiv instans, der skal rådgive, effektivisere og optimere virksomheden ved at forbedre og evaluere risikostyringen og kontrolmiljøet, og differentierer sig derved fra ekstern revision.

Vil du, ud fra ovenstående definition, vurdere at der er intern revision i den virksomhed du arbejder i? *

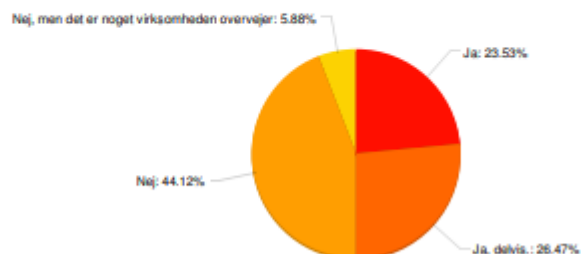
Antal deltagere: 34

8 (23.5%): Ja

9 (26.5%): Ja, delvis.

15 (44.1%): Nej

2 (5.9%): Nej, men det er
noget virksomheden
overvejer



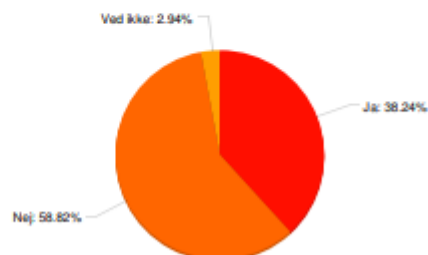
4. Har virksomheden tidligere haft intern revision?

Antal deltagere: 34

13 (38.2%): Ja

20 (58.8%): Nej

1 (2.9%): Ved ikke



5. Hvilke formål har den interne revision i virksomheden? *

Antal deltagere: 16

8 (50.0%): Sikrer overholdelse af virksomhedens interne retningslinjer og politikker.

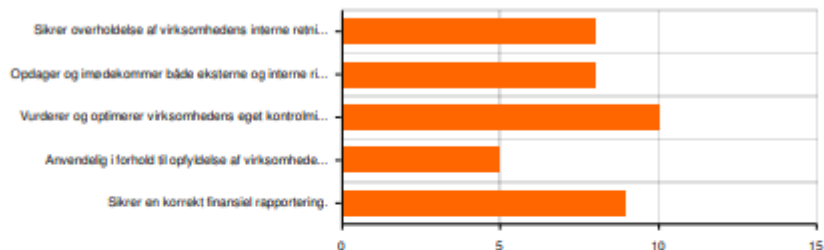
8 (50.0%): Opdager og imødekommer både eksterne og interne risici.

10 (62.5%): Vurderer og optimerer virksomhedens eget kontrolmiljø.

5 (31.3%): Anvendelig i forhold til opfyldelse af virksomhedens målsætninger.

9 (56.3%): Sikrer en korrekt finansiel rapportering.

- (0.0%): Andet



6. Vil du mene at intern revision skaber værdi for den virksomhed du arbejder i? *

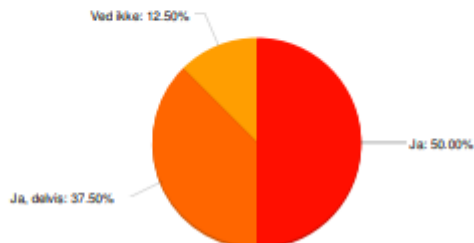
Antal deltagere: 16

8 (50.0%): Ja

6 (37.5%): Ja, delvis

- (0.0%): Nej

2 (12.5%): Ved ikke



7. Hvorfor mener du at intern revision skaber/ikke skaber værdi for virksomheden? *

Antal deltagere: 14

- Sikre at der ikke laves fejl + evt. fejl opdages.
- For den eksterne revision kommer aldrig i detalier.

Vi har dog ikke en afdeling der arb direkte med intern revision.

Men vi har flere afd.

1 Security som arb. Med svindel både forhindre og undersøge

2 min afd som arb med sikre processer og automatiser finanse processer dette incl sikre it roller sikre adskillelse og sikre ens arted kontoplanner mv

3 controller afd central der analyser afvigelser og tager på Control besøg

- dafadfad

- Denne afdeling opdager eventuelle fejl og sætter spørgsmål ved alle indkøb, både store og små. I sidste ende betyde det en sundere forretning hele vejen rundt.

- Det skaber troværdighed når man kan dokumentere at der har været foretaget revision.

- Intern revision kan udbredes som man har lyst til, og til at måle på det man vil.

Det er et strategistyringsværktøj hos os, men det er sat for stort op. Hvilket betyder det tager for lang tid at vedligeholde i forhold til den begrænsede viden der er output.

- Ved ikke

- Ved ikke

- -

- Sikre at forretningsføringen går korrekt til

- Sikre uregelmæssige fejl

- Intern revision hjælper bl.a. med at skabe objektive og uafhængige vurderinger i forhold til risikostyringspolitikken i virksomheden.

- Før opmærksom på uheldige dispositioner samt kontrol af medarbejdere samt arbejdsgange

- Respekten for vedtagne procedurer skærpes. Ensartet performance muliggøres så begrebet Best in class giver mening i de enkelte afdelinger i en kædeforretning

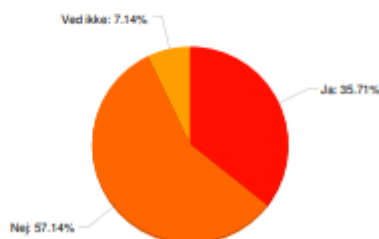
8. Vil du vurdere intern revision som en tung økonomisk post for virksomheden? *

Antal deltagere: 14

5 (35.7%): Ja

8 (57.1%): Nej

1 (7.1%): Ved ikke



9. Hvor mange procent af nettoomsætningen vil du tro, at virksomheden bruger på intern revision?

Antal deltagere: 14

- 0-1
- Har ik tal
- 1
- 1<
- Under 1%
- 1
- 15
- Ved ikke
- 0,5
- 5%
- Under 1%
- 1 - 1,5 %
- 1
- 1

10. Tusind tak for din besvarelse.

Indtast gerne e-mail eller telefonnummer hvis jeg må kontakte dig med yderligere spørgsmål.

Bilag 2

Interview 1 (har intern revision)

Spørgsmål: Hvad har været vigtigt i designet af den interne revision? (Uafhængighed, kvalifikationer, arbejdsopgaver).

Svar: Det skulle fungere som et ledelsesværktøj, så mellemlederne kan informere direktionen så de kan følge med i hvad der sker. Det sikrer oplysningsmængden og gennemskuelighed. Det skal yderligere bruges til at informere om, hvor meget arbejde de har foran sig, og i relation hertil tjekke op måned til måned om de når det. Dermed også et ledelsesinformationssystem. I forhold til kvalifikationer, så er det meget mellemlederne der anvender det til direktionen, hvor det forventes at de har kvalifikationer qua den høje stilling de har. Dermed er der heller ikke nogen uafhængighed, hvilket ikke anses for nødvendigt, ud fra det det anvendes til. Der er ingen almene medarbejdere der har ansvar.

Spørgsmål: Hvad var vigtigt da den interne revision skulle implementeres?

Svar: Måske ikke helt klarlagt, da den stadig famler rundt, dette burde man muligvis have haft mere styr på. Det skulle give overskuelighed over organisationen, men mangler stadig noget. Strategien har svært ved at komme med de tal der kan måles på, bløde værdier. Ledelsen vil se hvornår de skulle have nye aftaler, så de ikke går i stå (risikovurdering) (specifikt for denne virksomhed).

Kontrolmiljøer, alle kontrakter skal gennemses af en jurist. Udførelse af arbejder, egenkontrols gennemgang på mellem 10-15 %, findes der større mængde fejl, gennemgås større mængde. Kulturen i virksomheden er at fejl er ok, da det er en udviklingsvirksomhed. Løbende opfølgning. En gang om uge afleveres hvor meget arbejde man har i pipeline.

Processerne:

Spørgsmål: Hvad er vigtigt i forhold til vedligeholdelse af den interne revision og udvikles den interne revision og arbejdsopgaverne?

Svar: Der er sket meget udvikling, i forhold til stigning i antal medarbejdere, og dermed også den interne revision. Det er blevet mere systematiseret. Også i forhold til persondataloven (EU) hvilket har givet mærkbare konsekvenser. Direktionens fokus skifter ofte, nye ideer. De forsøger dermed at udvikle hele tiden, dog skaber det en del forvirring på denne måde, og det bliver aldrig rigtig fuldstændt. De skal finde ud af hvad de vil vi med det her. Det skal måske endda organiseres forfra, og fastlægge hvad det er de vil måle på. Lige nu er det meget omsætningen, hvilket man ikke behøver intern revision for at måle på.

Findings:

Spørgsmål: Hvordan kommunikeres findings?

Svar: Det kommunikeres på ledergruppemøder. Ledelsens ansvar at kommunikerer det videre og hvordan der skal ageres på det.

Spørgsmål: Hvor hurtigt reageres der på findings?

Svar: De store ting vil man blive holdt op på, mindre ting bliver der ikke fuld op på, det afhænger af hvor signifikante de er.

Spørgsmål: Hvordan er ledelsesniveauet, og rapporteringen fra den interne revision?

Svar: Der er mellemledere og direktion. Der kan godt være mere end 1 mellemleder i hver afdeling. Ikke alt ryger til direktionen. Mellemlederne bruger hinanden mere, og tager beslutningerne selv. Efterfølgende bliver det delt til direktionen på ledermøde, hvor mellemlederne fortæller hvad der skal ske.

Spørgsmål: Samlet vurdering: er det værd at have?

Svar: For virksomheden kunne det organiseres så det gav noget, men nu er det spild af ressourcer, og giver kun en begrænset mængde værdi. Rene budgetmål, da det bruges meget på omsætning lige nu. Generelt et godt værktøj, måske ikke så meget i viden baseret virksomheder. Men kunne være et godt styringsværktøj.

Interview 2 (har til dels intern revision)

Spørgsmål: Hvorfor stoppede i med at bruge intern revision?

Svar: Vi er ikke som sådan stoppet med intern revision, intern revision har blot fået en mere tilbagetrukket opgave/rolle. I dag fungerer de mere som konsulenter. Det man er vendt tilbage til igen, er den administrative kontrol, såsom svindanalyser, og tiltag der skal ændre medarbejderadfærd, som en støttefunktion, for at sikre at alle arbejdsopgaver bliver håndteret korrekt.

Den funktion som er helt fjernet, er de interne analyseopgaver af forskellige tiltag i virksomheden på hard core tal eller vurdering af fremtidige investeringer. Det har man i dag flyttet til en samlet enhed, som udelukkende beskæftiger sig med det, på tværs af virksomheden. Enheden eller medarbejdere derfra, kan "lejes" til konkrete opgaver. De laver økonomiske analytiske oplæg til den enkelte beslutningstager. Det er meget højtuddannede medarbejdere, der hentes fra analysevirksomheder som Boston Group, Deloitte eller fra universiteter.

Interview 3 (Anvender ikke intern revision)

Spørgsmål: Hvorfor har i fravalgt intern revision?

Svar: Grunden til at vi ikke har intern revision skyldes at vi, efter min mening, er for små til det. Det kommer selvfølgelig også an på, hvad man lægger i ordet "intern revision". Er det intern revision at ansætte en tidl. revisor som økonomicef, for revisionen ligger jo "indbygget" i mig (vil jeg selv påstå).

Spørgsmål: associerer du intern revision med den finansielle rapportering?

Svar: ja, lige præcis.

Spørgsmål: Anvender i andre værktøjer i stedet for intern revision?

Svar: Hver måned rapporteres til bestyrelsen og direktionen. Men ellers ser jeg ikke umiddelbart at vi bruger andre værktøjer.

Interview 4 (anvender ikke intern revision)

Spørgsmål: Hvorfor har i fravalgt intern revision?

Svar: Vi har en økonomichef, og det er vores eneste med arbejder på økonomi, så vi bruger kun vores eksterne revisor, til revision.

Spørgsmål: Anvender i andre værktøjer, der kan bruges til nogle af de samme opgaver, som intern revision kan?

Svar: Vi bruger ikke andre værktøjer.