

Digitalisering, regnskap og internkontroll - en studie av innkjøpsområdet i seks mellomstore norske bedrifter

Meidelsen, Kirsti Helene Rødfjell¹; Kulset, Ellen Hiorth Marthinsen^{2,3}

¹Handelshøgskolen - Nord universitet

²Institutt for regnskap, revisjon og rettsvitenskap - Norges Handelshøyskole

³Institutt for økonomi, historie og samfunnsvitenskap - Universitetet i Sørøst-Norge

Dette er den aksepterte versjonen av et bokkapittel publisert av Fagbokforlaget, og kan avvike fra den publiserte versjonen. Kapitlet er utgitt i *Trender og utfordringer i regnskap og revisjon* (2019), lenke til publisert versjon:

<https://www.fagbokforlaget.no/Trender-og-utfordringer-i-regnskap-og-revisjon/19788245025309>

Meidelsen, K. H. R., & Kulset, E. M. (2019). Digitalisering, regnskap og internkontroll - en studie av innkjøpsområdet i seks mellomstore norske bedrifter. I L. Gårseth-Nesbakk, K. M. Baksaas, & T. Gustavsen (Red.), *Trender og utfordringer i regnskap og revisjon* (s. 89-102). Fagbokforlaget.

6. Digitalisering, regnskap og internkontroll: en studie av innkjøpsområdet i seks mellomstore norske bedrifter

Sammendrag

Digitaliseringsprosesser i norske bedrifter har pågått i mange år, i den senere tid blant annet ved innføring av elektroniske fakturaer (EHF). I dette kapittelet studerer vi hvilke risikoer knyttet til måloppnåelse på innkjøpsområdet seks bedrifter har erfart parallelt med pågående digitaliseringsprosesser i sine respektive bedrifter. Vi identifiserer særlig risiko knyttet til manglende arbeidsdeling, regnskapsarbeid som utføres ute i organisasjonen, tradisjonelle kontrollpunkter som forsvinner og problemer knyttet til filoverføring mellom systemer. Disse funnene tilsier at norske bedrifter fortsatt må legge vekt på å implementere internkontrollsystemer som passer i en ny tid.

6.1. Innledning

Digitaliseringsprosesser knyttet til utarbeidelse av regnskap har pågått over lang tid og har vært diskutert i en årrekke. I et internkontrollperspektiv innebærer automatisering/digitalisering blant annet at manuelle kontroller erstattes av automatiserte kontroller (Weiner og Carmichael 1995). Det er potensielt store effektiviseringsgevinster å hente ut, og overgangen kan medføre ulike former for risikoreduksjoner. Overgangen kan også ha negativ innvirkning, for eksempel på den interne kontrollens evne til å forebygge, oppdage og korrigere feil/misligheter. Dette vil særlig kunne være tilfelle dersom bedriften ikke har tilfredsstillende generelle IT-kontroller, det ikke implementeres passende automatiserte kontroller eller man ikke har tilstrekkelig fokus på hvilke manuelle kontroller det fremdeles er behov for.

I den senere tid har den tradisjonelle papirfakturaen blitt erstattet av PDF-filer og EHF (SSB 2017), se kapittel 1 for en nærmere beskrivelse av denne typen faktura, og bedrifter behandler og oppbevarer stadig mindre regnskapsdokumentasjon på papir. Messier, Eilifsen og Austen (2004) undersøker blant annet betydningen av IT som årsak til regnskapsfeil i norske bedrifter, men studien forteller ikke noe om hvilke risikoer knyttet til manglende måloppnåelse på innkjøpsområdet norske bedrifter har erfart som en konsekvens av digitalisering, f.eks. den utstrakte bruken av EHF. Vi er heller ikke kjent med annen slik forskning. I dette kapitlet undersøker vi hvilke risikoer knyttet til måloppnåelse på innkjøpsområdet norske bedrifter har erfart parallelt med pågående digitaliseringsprosesser i sine respektive bedrifter. Slik kunnskap er interessant særlig fordi den kan si oss noe om hva regnskapsenhetene i norske bedrifter må ha fokus på i tiden fremover for å sikre måloppnåelse på innkjøpsområdet.

Ettersom det eksisterer lite forskning på temaet vi studerer i en norsk setting, benytter vi et teoretisk fortolkende design, og vi studerer et rikt datasett fremskaffet gjennom intervjuer med regnskapssjefene i seks ulike norske mellomstore bedrifter.

Vi vil i resten av dette kapitlet først presentere studiens bakgrunn og begrepsbruk før vi presenterer forskningsspørsmålet vårt. Deretter vil vi kortfattet presentere vår metodebruk før vi presenterer funn knyttet til spørsmålet vi stiller. Avslutningsvis vil vi kortfattet oppsummere hva vi har funnet, presentere studiens begrensninger og kommentere hvilke implikasjoner hovedfunnene våre har for norske bedrifter.

6.2. Bakgrunn og forskningsspørsmål

Digitalisering er ifølge Andersen og Sannes (2017) et «verb som betegner en transformativ prosess der noe blir digitalt – en digital prosess, en digital organisasjon eller et digitalt samfunn». Sannes og Andersen (2016) definerer videre digitalisering i en organisasjonsmessig

sammenheng som «transformasjonen fra at IT er et støtteverktøy i virksomheten til at det er en del av dens DNA. Det betyr at forretningsmodell og -praksis samt organisasjon og prosesser er designet for å utnytte dagens og morgendagens teknologi».

Vi vil i dette kapittelet benytte en videre definisjon av begrepet digitalisering enn Andersen og Sannes (2016) ved at vi forstår digitalisering i regnskapsmessig sammenheng som bruk av IT der man tidligere benyttet manuelle dokumenter eller prosesser men ikke nødvendigvis slik at denne digitaliseringen innebærer et fullstendig brudd med slik man tidligere gjennomførte arbeidet. Begrepet inkluderer således for eksempel nye typer fakturering (bruk av EHF). I praksis vil digitalisering være en prosess over tid der de systemene og prosessene man allerede er i besittelse av begrenser, eventuelt forsinker, hvilke muligheter bedrifter har til å tilpasse seg en ny tid med de risikoene og utfordringene dette fører til når det gjelder bedriftenes måloppnåelse både med tanke på forretningsmessige, regnskapsmessige og «compliance»-relaterte mål.

COSO-modellen (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission 1992) «represented the first formal attempt to define internal control and provide a standard for measurement» (D'Aquila 2013), og internkontroll defineres i denne modellen, jf. ISA 315, pkt. 4c, som

en prosess gjennomført av foretakets styre, ledelse og ansatte som er utformet for å gi rimelig sikkerhet vedrørende måloppnåelse innen følgende områder: (1) målrettet og effektiv drift (2) pålitelig rapportering og (3) overholdelse av lover og regler

Enkelt sagt er altså internkontrollen i en virksomhet «de tiltak selskapet gjennomfører for å sikre at det når sine mål på en forsvarlig måte» (Haukerud og Sandanger 2003). I følge COSO-modellen består en virksomhets internkontroll av fem hovedkomponenter: (1) Kontrollmiljø (2)

Selskapets risikovurderingsprosess (3) Kontrollaktiviteter (4) Informasjon og kommunikasjon og (5) Oppfølgingsaktiviteter, jf. ISA 315, pkt. 14-24.

Av disse komponentene er kontrollaktivitetene gjerne den komponenten av internkontrollsystemet som ledelsen oppfatter som intern kontroll (Singleton 2008). Kontrollaktiviteter defineres som «de retningslinjene og rutinene som bidrar til å sikre at instruksjer fra ledelsen utføres. Kontrollaktiviteter, enten i IT-systemer eller i manuelle systemer, har ulike formål og anvendes på ulike organisasjons- og funksjonsnivåer», jf. ISA 315, pkt. A99. Vi skiller gjerne mellom fire typer kontroller (1) Gjennomgang av kontroller (2) Kontroller knyttet til informasjonsbehandling (3) Fysiske kontroller og (4) Arbeidsdeling. Når det gjelder ulike typer kontroller skiller vi gjerne mellom kontroller som har ulikt siktemål dvs. kontroller som er henholdsvis forhindrede, oppdagende, korrigerende og kompensatoriske. En annen relevant typologi er skillet mellom manuelle og automatiserte kontroller.

På innkjøpsområdet vil internkontrollen først og fremst ha fokus på å sikre at varer/tjenester bare bestilles når bedriften har et behov, at man foretar innkjøp på en mest mulig effektiv måte (best mulige innkjøpsbetingelser), og at foretaket ikke betaler for varer/tjenester som ikke er mottatt. Vi viser til læreboklitteraturen på området, for eksempel Eilifsen, Messier, Glover og Prawitt (2014) og Gulden (2016) for gjennomgang av hvilke rutiner bedrifter tradisjonelt har implementert på innkjøpsområdet.

Der fakturaer tidligere var dokumenter som ble mottatt per post, benyttes i dag i stadig større grad metoder som epost (PDF) og EHF (SSB 2017 og 2018). Papir- og PDF-fakturaer blir gjerne scannet ved mottak. Bedriftenes innkjøpsprosesser er også i stadig større grad digitalisert og gjennomføres ved hjelp av fullintegreerte informasjonssystemer (ERP). Vi er i denne studien opptatt av å fremskaffe dybdekunnskap om hvilken oppfatning norske regnskapssjefer har av hvilke risikoer digitalisering innebærer for norske bedrifter. Ettersom EHF spiller en viktig rolle

i digitaliseringen av norske selskapers salgs- og innkjøpsprosesser, vil vi særlig ha fokus på innkjøpsprosessen. Vi viser til kapittel 1 for generell kunnskap om hva EHF er, og hvordan det benyttes. Vi stiller følgende spørsmål:

Hvilke risikoer knyttet til måloppnåelse på innkjøpsområdet har bedriftene vi studerer, erfart parallelt med pågående digitaliseringsprosesser i sine respektive bedrifter?

6. 3. Metode

For å få et innblikk i hvilke risikoer bedriftene vi studerer har erfart, har vi behov for et rikt datasett med detaljerte beskrivelser av hvilke utfordringer norske bedrifter har knyttet til stadig mer IT-intensive prosesser på innkjøpsområdet. Vi benytter derfor en kombinasjon av et beskrivende og et fortolkende design (Ryan, Scapens og Theobald 2002), av Andersen (2013) beskrevet som et teoretisk fortolkende design, der vi undersøker hvordan innkjøpsprosessen fungerer i de bedriftene vi studerer og deretter beskriver, tolker og forklarer respondentenes erfaringer knyttet til risiko ved hjelp av begreper utviklet innenfor internkontrollfaget.

Ettersom hensikten med studien ikke er å forstå hvilke risikoer *alle* norske bedrifter har erfart med bakgrunn i pågående digitaliseringsprosesser, men å beskrive og forstå noen spesifikke caser (Andersen 2013), intervjuet vi seks regnskapssjefer i seks selskaper/konsern med en omsetning fra 250 til 4500 millioner i studien i perioden april–september 2018. Antall ansatte i regnskapsenhetene vi studerer, varierer fra 4 til 14 personer. De med færrest ansatte har enten outsourcet deler av oppgavene eller fått hjelp av søsterselskap. Vi undersøkte norske selskaper/konsern med en omsetning i 2017 på minimum 250 millioner for å treffe regnskapsenheter som har en viss kompleksitet og en vesentlig mengde transaksjoner. Vi fant det naturlig å intervju regnskapssjefen i bedriftene ettersom det er i rollen som regnskapssjef man har det regnskapstekniske ansvaret og dermed sitter tett på de prosessene en

regnskapsavdeling utfører slik som håndtering av bilag og fakturadokumentasjon, posteringer med bokføringer, avsetninger, merverdiavgifts-rapportering, avstemming, lønnskjøring, månedsrapportering, rapportutvikling, periodisk oppfølging og kontroll, avstemming og årsoppgjør. Regnskapssjefen har som regel ansvaret for å påse gode rutiner og en betryggende internkontroll for disse oppgavene. Videre ønsket vi oss respondenter som i tillegg til nåværende stilling hadde erfaring fra tilsvarende stilling i et annet selskap eller hadde jobbet som revisor slik at de kunne ha et sammenligningsgrunnlag basert på egen erfaring.

Intervjuene ble gjennomført av en av kapitelforfatterne med utgangspunkt i en intervjuguide med en blanding av helt åpne og noe mer strukturerte spørsmål. Den andre kapitelforfatteren gjennomgikk de transkriberte intervjunotatene for å sikre at intervjumaterialet er gjengitt korrekt og ikke tolket ut av sin naturlige sammenheng. Respondentene fikk gjennomgå det skriftlige materialet i sin helhet for å oppklare eventuelle feil/misforståelser.

6. 4. Funn og drøfting

6. 4. 1. Deskriptive data

Konserner/selskaper 1 (R1) er en produksjonsbedrift med ca. 400 millioner i årlig omsetning og 250 ansatte hvorav 4 ansatte på regnskapsenheten inkludert regnskapssjef. På grunn av eldre systemer har selskapet ikke kommet i gang med EHF-faktura. Enkelte prosesser er allikevel automatisert. Selskapet er i stor grad prosjektstyrt.

Konserner/selskaper 2 (R2) driver med formidling og har en årlig omsetning på ca. 400 millioner. Selskapet har i overkant av 200 ansatte, og regnskapsenheten har 8 ansatte. Deler av fakturabehandlingen er outsourcet til et eksternt regnskapskontor. Regnskapsenheten i selskapet har tatt flere grep knyttet til digitalisering/automatisering og har blant annet redusert antall utgående papirfakturaer fra 15 000 til 0 etter innføring av EHF.

Konserner/selskaper 3 (R3) tilhører kraftsektoren og har en omsetning for konsernet på ca. 500 millioner. Totalt er det 55 ansatte hvorav seks ansatte tilhører regnskapsavdelingen. Selskapet er i stor grad prosjektstyrt.

Konserner/selskaper 4 (R4) har renovasjon som kjernevirksomhet. Konsernet har totalt en omsetning på ca. 250 mill. Antall ansatte er i underkant av 150, hvorav regnskapsavdelingen har 4 ansatte. Når det gjelder digitalisering etterstreber konsernet å være i forkant i utviklingen.

Konserner/selskaper 5 (R5) er et datterselskap av et større konsern innen transportsektoren som betjener deler av konsernets regnskapsførsel. Konsernet utgjør noe over 20 selskaper hvorav vår respondent håndterer regnskapsførselen til 15 av disse selskapene. Konsernet har ca. 4 500 millioner i omsetning. Antall ansatte i selskapet som gjennomfører regnskapstjenester, er 9.

Konserner/selskaper 6 (R6) er et konsern i transportbransjen med en omsetning på ca. 4.500 millioner. Antall ansatte er i underkant av 3 000 hvorav det på regnskapsavdelingen er 12 ansatte. Selskapet er delvis prosjektstyrt, men er i stor grad resultatorientert via budsjett.

6. 4. 2. Fra manuell punching til digitaliserte prosesser

Våre respondenter mottar inngående fakturaer på tre ulike måter: (1) på papir via post, (2) på pdf-fil via e-post eller (3) via EHF-faktura. Alle respondentene med unntak av en mottar i hovedsak inngående faktura på EHF. PDF og papir blir av samtlige bedrifter scannet inn via et tolkeprogram og prosessert videre ut på arbeidsflyt (prosessen hvor fakturaen behandles i ulike steg internt i bedriften). Ingen av bedriftene oppbevarer fakturaer i papirformat.

Tidligere, da samtlige fakturaer ble mottatt per post/telefon, ble gjerne en og en faktura punchet inn i regnskapssystemet. På hver enkelt faktura er det mye informasjon som skal inn i systemet slik som kontonummer, KID, adresse og valutavalør. I tillegg skal fakturaen konteres mot konto

og påføres merverdiavgiftskode. Når alle disse dataene punches manuelt, vil dette være svært tidkrevende, og det vil være risiko for punchefeil. Tradisjonelle kontroller for å unngå dette har vært summeringskontroller og kontroll av enkeltbilag. En automatisk prosess hvor fakturaen leses automatisk vil derfor i utgangspunktet være svært tidsbesparende. De menneskelige feilene vil elimineres, men det vil være en risiko ved automatisk behandling av inngående faktura ved at enkeltfeil erstattes av et stort antall feil blant annet på grunn av feil som oppstår blant annet i forbindelse med filoverføringer mellom ulike systemer.

Samtlige av våre respondenter som benytter EHF, melder om lite feil knyttet til disse fakturaene. Det er en løpende målsetting for alle respondentene å få så mye som mulig av inngående faktura over til EHF innen en viss tidshorison. På en EHF-faktura sendes informasjonen helautomatisk via aksesspunkter til avsender og mottaker. Formatet er standardisert, og beløp, KID og kontonummer kommer dermed riktig inn i systemet til mottaker. Ved mottak av EHF faktura er «deres referanse» sentralt. Noen av respondentene bruker prosjektnummer som deres referanse og den som er prosjektleder for prosjektet mottar fakturaen, andre benytter ansattnummer eller ansattnavn og fakturaene mottas direkte av den personen som er knyttet til fakturareferansen. Med unntak av i ett av selskapene er fakturaene vanligvis ikke innom regnskapsavdelingen før de sendes ut til kontering i organisasjonen, det vil si det utføres ikke tradisjonell mottakskontroll av fakturaene. Respondentene erfarer at det først og fremst er en risiko knyttet til feil på disse fakturaene ved at faktura går til feil mottaker.

Ifølge respondentene våre oppstår feil i forbindelse med arbeidsflyt knyttet til EHF ved at fakturaer kommer til feil person for kontering eller at den må prosesseres manuelt av regnskapsavdelingen på grunn av feil knyttet til «deres referanse». Ulike feil knyttet til «deres referanse» kan føre til at fakturaen blir ligger ubehandlet i systemet slik at det tar lengre tid enn normalt før en faktura blir behandlet. Dette er ikke nødvendigvis en ny problemstilling sammenlignet med en ikke-elektronisk prosess, og ettersom man unngår postgang, er

behandlingstiden i utgangspunktet kortet ned. Ved mottak til feil person vil fakturaen bli videresendt til rette vedkommende eller bli avvist, slik at regnskapsavdelingen kan sende den ut på flyt manuelt.

Ingen av våre respondenter opererer med skille mellom rekvisisjon og bestilling, og det er i utgangspunktet bestiller som attesterer en mottatt EHF-faktura. En av respondentene mangler dobbel attestasjonsrutine (det vil si kun attestasjon, ikke anvisning), men har arbeidsdeling mellom godkjenning, bokføring og betaling. De øvrige av våre respondenter har arbeidsdeling mellom attestasjon, anvisning, bokføring. Anvisers rolle er å godkjenne kostnaden, og da gjerne i henhold til budsjett samt underliggende forhold. Det er imidlertid usikkert hvorvidt denne kontrollen i praksis fungerer som er en avdekkende kontroll, da det kan tenkes at anviser godkjenner «blindt». Kontrollen vil uansett bidra som en forebyggende kontroll og kunne ha en skjerpende effekt på attestantens kontrollrutine. To av våre respondenter hadde ikke arbeidsdeling mellom bokføring og betaling, men hadde da kompensierende kontroller ved at faktura ble kontrollert opp mot prosjektkostnad eller det i etterkant ble gjennomført kontroll av betalingsjournal og at alle fakturaer hadde et ID-nummer som systemet automatisk tildelte alle fakturabetalinger som hadde fulgt prosessene fra A til Å i systemet.

Proessen knyttet til tolkning og skanning av PDF og papirfaktura skaper for samtlige respondenter en del utfordringer ettersom beløp, leverandør, mottaker av faktura, kontonummer og annen informasjon i fakturaen må tolkes basert på selskapets innstillinger i tolkeprogrammet. Programvaren identifiserer leverandør ved å lese organisasjonsnummer. I de feltene hvor tolkeprogrammet ikke klarer å få med seg hele beløpet, kommer det gjerne opp feilmeldinger. Samtlige av respondentene har oppdaget at programvaren tolker feil. Feil beløp og KID er feil som ofte går igjen, for eksempel ved at komma i beløpet forskyver seg i tolkningen. Beløpet 400 000 kroner kan for eksempel bli tolket som 4 millioner. Konsekvensen kan bli at feil beløp utbetales til leverandør. Avviket må avdekkes ved attestasjon eller anvisning, ellers vil faktura

gå til utbetaling til leverandør. Det vil derfor være viktig å ha kompenserende kontroller i tillegg, da man ikke alltid kan stole på at kontrollen ved attestasjon og anvisning er reell. En mulig kompenserende kontroll er å manuelt jevnlig gjennomføre løpende avstemming av saldo på leverandørreskonto mot saldobekreftelse fra leverandør (kontoutdrag), slik at man kan kreve feil beløp tilbakebetalt, eventuelt trekke beløpet fra på neste faktura. Et annet alternativ som flere av våre respondenter gjennomførte, er kontroll mot prosjekt, her vil man raskt avdekke større avvik dersom prosjektet er satt opp konto for konto spesifisert på leverandør. Dette vil gjerne være effektivt dersom en benytter et fåtall leverandører per prosjekt.

Dersom den som konterer fakturaen, ikke er tilstrekkelig oppmerksom, kan en risikere at feiltolket faktura går igjennom systemet uten at feilen blir oppdaget. Det ble påpekt av flere av våre respondenter at digitalisering har ført til at mer løftes ut i organisasjonen. Ute i organisasjonen er det ikke nødvendigvis slik at de som konterer, har samme kompetanse som de som arbeider i regnskapsavdelingen. Derfor hadde de fleste respondentene våre valgt å gjennomføre etterkontroller av merverdiavgift og kontobruk.

I tillegg til å ha kontroller som sikrer at man ikke betaler for varer/tjenester man ikke har mottatt, er det viktig at selskapet har på plass kontroller for å hindre dobbeltbetalinger. De fleste ERP-systemer har et system for å håndtere duplikat ved at ved to fakturaer med samme fakturanummer, vil den ene fakturaen stoppes av systemkontroll og bli merket i systemet som duplikat. R6 forteller at dette er noe som hender innimellom. Eksempelvis har man noen leverandører som benytter EHF-faktura, men som i tillegg sender faktura på epost av gammel vane. Når PDF-en tolkes i scanningsystemet, vil den bli stoppet som duplikat, da EHF-fakturaen allerede har gått ut til kontering i organisasjonen.

Det er imidlertid stor risiko knyttet til dobbeltbetaling ved proformafaktura. Flere (spesielt utenlandske leverandører) krever forskuddsbetaling og sender da proformafaktura. Dersom proformafaktura legges til grunn for kontering mot reskonto, vil originalfaktura kunne konteres

på nytt igjen og ende opp som betalt to ganger. Det betyr at proformafaktura enten må håndteres utenom reskontro eller følges opp manuelt. R6 sier følgende:

Det byr på noen utfordringer å motta proformafaktura som grunnlag for forskuddsbetaling, da vi ønsker at også forskuddsbetalingen skal attesteres ute i organisasjonen. Samtidig vil en proforma ikke være gyldig bilagsdokumentasjon, og vi må derfor innhente originalfakturaen i tillegg. Vi har ikke funnet effektive rutiner for å følge dette opp på automatisk måte, og det skaper dermed en del manuell oppfølging for å hindre dobbeltbetaling.

Bruk av saldobekreftelse fra leverandører er derfor en særdeles viktig kontroll. Dobbeltbetaling kan også skje ved at remitteringsfil blir registrert og godkjent to ganger. Dette vil medføre at utbetalinger skjer to ganger, mens utbetalingene kun blir bokført en gang. Både R6 og R4 forteller å ha opplevd dette, men at det har blitt avdekket i kontroll ved bankavstemming.

Det er ingen av våre respondenter som har tatt i bruk automatisk bokføring i innkjøpsprosessen.

6. 4. 3. Risiko knyttet til integrasjon og filoverføring

Inngående faktura som mottas via varelagersystemet hvor faktura matches mot bestilling/ordre, vil medføre behov for integrasjon mellom varelagersystemet og ERP-systemet. Alle respondentene i studien har opplevd at ulike filer ikke blir overført riktig, enten ved at noen av transaksjonene ikke blir overført, at enkeltransaksjoner blir overført med feil beløp eller med feil merverdiavgiftsberegning eller at enkelte filoverføringer rett og slett mangler. Flere av respondentene påpeker også at det er viktig at regelsettene er satt opp riktig for å få dataoverføringene korrekt. Feil i regelsett kan for eksempel føre til feil kontering av faktura eller at transaksjonsklasser som mangler regler ikke blir overført. Manglende fullstendighet i overføringer ved integrasjoner kan også skyldes at det har vært gjennomført vedlikehold av

systemet som har påvirket parameter eller regelsett i integrasjonen. Konsekvensen av slike feil er ofte større mengder manuelt arbeid, men det er også en risiko for at slike feil ikke oppdages dersom man ikke har tilstrekkelige kontrollrutiner, da slike feil kan være vanskelig å oppdage uten etterkontroller fordi de går automatisk. Eksempelvis kan mindre feil over tid akkumuleres til større avvik som det på grunn av vesentlighet tar tid før oppdages.

R2 er opptatt av følgende:

Er du sikker på at alle disse elektroniske systemene fungerer? Det er den store bekymringen min. En ser jo at det kommer store variasjoner på feil. [...] For eksempel: Vi har sånn automatisk henting av valutakurser. Ingen tenker på det. Vi gjør kanskje en sjekk per måned for å se om kursen ser fornuftig ut, men så hadde plutselig den Danske Bank endret bittelitt på formatet sitt og så sluttet systemet å hente valutakursene. Da vi gjorde sjekken ved månedsslutt, var den kursen som hadde ligget inne i to uker, tilfeldigvis veldig lik det den skulle være.

6. 4. 4. Økt bruk av konsulenter ved oppdateringer medfører risiko for systemfeil

Når en integrasjon skal settes opp eller vedlikeholdes, er det gjerne behov for bruk av systemkonsulenter for å få systemene til å snakke sammen og for å få overføring av data fullstendig over til ERP-systemet. Det er vanlig å benytte eksterne konsulenter for å få utført dette arbeidet og konsulenten har derfor behov for tilgang til systemet. Noen ganger gjøres slike oppdateringer i et testmiljø før det kjøres live, men ofte kan dette arbeidet også gjøres direkte i liveversjonen.

Samtlige av respondentene våre har opplevd feil etter konsulentarbeid. Enten ved at en hake ikke er huket vekk, ved at det er foretatt endringer som medførte følgefeil, eller ved at det ikke blir foretatt fullstendige oppdateringer.

Når vedlikehold på systemene skal gjennomføres, vil det påvirke flere systemer. Dersom en tredjepart gjennomfører vedlikehold og har tilgang til systemet, er det viktig at selskapet påser at det blir foretatt kontroll av hva vedkommende har korrigert. Tilgangskontroller for tredjeparter bør innføres. Respondentene våre hadde erfart at tredjeparter har gjennomført vedlikehold og ikke fullført jobben slik de skulle, slik at det påvirket påfølgende overføringer av datamateriale fra et system til et annet. Slike feil må som oftest korrigeres manuelt og skaper betydelig merarbeid for regnskapsavdelingen. R3 sier det slik:

Når vi for eksempel oppdager feil ved en periodeavslutning, er det for sent. Da kan flere hundre tusen transaksjoner være gått feil. [...] Vi oppdager, og det har vi tatt opp med leverandørene våre også, at ved sånne hot-fixer som de gjør, at det ofte oppstår feil som vi må korrigere i ettertid. Dette er også noe som vi må og de har tatt innover seg. De må kommunisere bedre med oss. Altså at de aldri gjør noe uten at de har snakket med oss først. Den fixen de gjør på våre systemer, skal være testet i test og skal være gjennomført i forkant i mye større grad. Der vet vi selv at de har foretatt snarveier, hvor de har foretatt korreksjoner direkte i «live» før de har testet det, eller uten å ha testet det.

Av våre respondenter var det kun én som hadde sperret systemet mot tredjepartstilganger. De øvrige respondentene hadde systemet åpent for leverandører av enkelte systemer eller for konsulenter som gjennomfører vedlikehold på systemene. R6 beskriver denne problematikken slik:

Vi er i utgangspunktet avhengig av å ha denne tilgangen åpen. Vi benytter oss i stor grad av konsulentbistand fra våre leverandører av enkelte systemer. For å få den hjelpen vi trenger, er vi avhengig at de kan logge seg på systemene når de er tilgjengelig. Vi er imidlertid blitt bevisst risikoen ved å ha åpen tilgang for tredjeparter og har derfor begynt å gjennomføre etterkontroller og risikovurderinger ut fra loggen på hvem som har logget seg på som administratorer og hva de har foretatt seg i systemet.

R4 svarer på spørsmålet om nye systemer eller integrasjoner har medført andre risikoer enn før:

Ja det gjør det jo. Jeg tenker at vi må være mye mer på når det gjelder datasiden. Alt avhenger jo av en IT-mann, at det fungerer. [...] I tillegg så må man jo ha en helpdesk som er tilgjengelig. De er jo glade i å selge de der leverandørene, men å ha noen tilgjengelig for å hjelpe oss, det har de jo ikke i det hele tatt. Den der IT-kostnadsbiten har jo eset ut.

Ved spørsmål om endringer i fremtiden som følge av mer automatisering og digitalisering er alle respondentene av den oppfatning at det vil bli mer behov for etterkontroller. Respondent R6 sier det slik:

Vi er i en prosess nå hvor vi prøver å automatisere deler av stegene i prosessering av inngående faktura. Blant annet har vi fått på plass en automatisk integrasjon mellom varelagersystemet og ERP-systemet vårt. Dette forutsetter at vi har kontroll på fullstendighet på overføringene mellom systemene og at dataene blir tolket riktig inn i ERP-systemet. Vi har derfor ilagt mange etterkontroller i en tid fremover for å sikre at dataene går slik vi ønsker og tror. For andre fakturaer som ikke kommer via varelagersystemet, vil vi initiere automatisk bokføring. Tidligere har kontering og merverdiavgiftføring vært kontrollert bilag for bilag av regnskapsavdelingen. Nå setter vi på en automatikk som bokfører dette automatisk. Vi ser likevel nødvendigheten av å innføre etterkontroller. Spesielt tilknyttet kontroll av merverdiavgift.

6. 4. 5. Fra kjeller til sky

Bokføringsloven § 13 og bokføringsforskriften kapittel 7 stiller krav til regnskapspliktige om oppbevaring av regnskapsmaterialet. Tidligere da alle dokumenter forelå i papirformat, innebar dette store mengder papir som ble lagret i permer i kjellere og på lager hvor veldig få hadde

nøkkel og tilgang. Den største trusselen knyttet til oppbevaringen var brann og tilhørende sikring mot tap av regnskapsmateriale. Dette ble oftest løst med at man hadde en sikkerhetskopi at regnskapsmateriellet på en annen fysisk lokasjon.

I dag lagres mye av dataene elektronisk, og flere benytter seg av skyløsninger. Under vår undersøkelse var det flere av respondentene som stilte spørsmål til hvor disse dataene blir av, og om vi har kontroll på dem. Digital lagring skaper risiko for at uvedkommende kan hacke seg inn på systemene og hente ut dataene eventuelt endre eller slette dem. Lokale servere har kanskje ikke kapasitet til å lagre alle data uten større kostnader, og flere bedrifter velger skyløsninger tilknyttet større maskinpark. Dette skaper en ny type risiko som vi ikke har sett tidligere. Flere av respondentene var opptatt av denne problematikken. R1 sier det slik:

Fordi alt er så IT- styrt og skybasert, så er de tankene som slår meg nå: Har vi kontroll på hvor lagring av dataene går? Har vi kontroll på hvem det er som har tilgang til å kunne komme seg inn på de dataene som vi har lagret? Fordi vi lagrer jo ikke papir i perm lengre på det låste lageret i kjelleren. Det ligger i en eller annen sky, for nå skal vi også bort fra de serverene vi har og backupkopiene der. Nei, nå har vi store servere som står i en maskinpark i et eller annet land og som går i skyen. Har vi kontroll på disse dataene? At ikke noen hacker seg inn på dette? Det var jo også dette som skjedde i forhold til pasientinformasjon, mye sensitive data som går på forretningshemmeligheter, kontraktshemmeligheter altså hvordan, jeg tror faktisk at dette blir den største utfordringen vi blir å se fremover. Klarer vi å sikre at ikke noen bryter seg inn i dataen vår som vi har lagret. Og disse ser vi ikke, og vi skjønner det ikke fordi det er så komplekst at vi ikke klarer å se det?

6. 5. Oppsummering og implikasjoner

Digitalisering innebærer at arbeid knyttet til regnskapsområdet som tidligere var manuelt, er blitt automatisert. Den opprinnelige «puncheren» av bilag og regnskapsdata i systemet erstattes gradvis av integrasjoner og automatiseringer med tilhørende effektiviseringsgevinster og risikoreduksjon. Bruk av EHF innebærer for eksempel lavere risiko for punchefeil, en mer tidsbesparende prosess og mulighet for automatiserte kontroller, for eksempel knyttet til behandling av duplikater. I en higen etter en stadig mer digitalisert prosess opplever respondentene våre likevel at den digitale verden ikke er så strømlinjeformet og enkel som man kanskje først antar. Automatiske prosesser og digitale integrasjoner skaper nye typer utfordringer og feil slik at kontrollrutiner vil måtte tilpasses og på enkelte områder må det gjennomføres større etterkontroller for å ivareta regnskapskvaliteten.

Knyttet til innkjøpsområdet identifiserer vi i denne studien særlig risiko knyttet til manglende arbeidsdeling, regnskapsarbeid som utføres ute i organisasjonen, tradisjonelle kontrollpunkter som forsvinner ved digitalisering (for eksempel tradisjonelle kontroller i forbindelse med punching av bilag) og problemer knyttet til filoverføring mellom systemer. Videre er respondentene våre opptatt av risikoer av mer generell art knyttet til bruk av innleide konsulenter og skylagring, risikoer som også vil kunne ha betydning på innkjøpsområdet.

Studien indikerer at norske bedrifter i tiden fremover fortsatt må legge vekt på å implementere internkontrollsystemer som passer i en ny tid. Dette innebærer særlig et fokus på generelle IT-kontroller og systemforståelse, men det vil også være et behov for å sikre at man har på plass den kompetansen som er nødvendig knyttet til nye regnskapssystemer og IT-sikkerhet. Norske bedrifter må være «fremme i skoene» for å få med seg de endringene som skjer, men samtidig være bevisst på at automatisering og digitalisering av regnskapsenheten kan medføre nye typer risikoer.

Ettersom denne studiens siktemål er å skaffe dybdekunnskap knyttet til enkeltbedrifters erfaringer i en periode preget av digitalisering, er det diskutabelt hvilke generaliseringer vi kan foreta basert på funnene vi har gjort. Dette overlater vi til videre forskning.

Referanser

Andersen, S. 2013. *Casestudier*. Fagbokforlaget (Bergen).

Andersen, E. og R. Sannes. 2017. Hva er digitalisering? *Magma*. Nr. 6: 18-24.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. 1992. Internal Control – Integrated Framework.

D'Aquila, J. D. 2013. COSO's Internal Control – Integrated Framework. *The CPA Journal*. October: 22-29.

Eilifsen, Aa., Messier, W. F., Glover, S. M. og D. F. Prawitt. 2014. *Auditing & Assurance Services*. McGraw-Hill Education.

Forskrift om bokføring. Hentet 03.10.18 fra <https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/2004-12-01-1558>

Gulden, B. P. 2016. *Revisjon teori og metode*. Cappelen Damm Akademisk.

Haukerud, A. og K. Sandanger. 2003. Ny renessanse for internkontroll. *Magma*. Nr. 6: 43-51.

ISA 315. Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser.

Lov om bokføring (LOV -2004-11-19-73) Bokføringsloven. Hentet 03.10.18 fra <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2004-11-19-73>

Messier, W. F., Eilifsen, Aa. og L. A. Austen. 2004. Auditor Detected Misstatements and the Effect of Information Technology. *International Journal of Auditing*. Vol. 8 (8): 223-235.

Ryan, B., Scapens, R. W. og M. Theobald. 2002. *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*. Thomson.

Sannes, R. og E. Andersen (2016, 14. september). Norske toppledere på bunn i digitalisering. *Aftenposten*. Hentet 03.10.2018 fra

<https://www.aftenposten.no/meninger/debatt/i/4QoxE/Kronikk-Norsketoppledere-pa-bunn-i-digitalisering--Ragnvald-Sannes-og-Espen-Andersen>.

Singleton, T. 2008. Internal Controls: Strategies for Smaller Companies. *The Journal of Corporate Accounting & Finance*. May/June: 37-40.

SSB. 2018. IKT i næringslivet. Hentet 03.10.18 fra <https://www.ssb.no/teknologi-og-innovasjon/statistikker/iktbruken/aar>

SSB. 2017. Bruk av E-faktura i kommunene. Hentet 03.10.18 fra

<https://www.ssb.no/teknologi-og-innovasjon/artikler-og-publikasjoner/naeringslivet-sender-6-av-10-fakturaer-elektronisk>

Weiner, S. og D. R. Carmichael. 1995. Business risk, internal control, and audit implications of EDI. *CPA Journal* Vol. 65, issue 11: 56-59.