

Agnesa Morina og Lars Bredalen

Masteroppgave

Innføring av regnskaps- og økonomistyringsteknologi:

Hvordan samspiller innføringen av SAF-T med eksisterende regnskaps- og økonomistyringssystem for virksomheter som må rapportere i henhold til den nye standarden?

How does the implementation of SAF-T interact with the existing accounting and financial management system for companies that must report according to the new standard?

Master i Økonomi og Ledelse – med spesialisering økonomistyring

2020

Samtykker til tilgjengeliggjøring i digitalt arkiv Brage JA NEI

Forord

Denne oppgaven er skrevet innenfor vår hovedprofil Økonomistyring, og er selvstendig arbeid som en del av toårige masterstudie ved Handelshøgskolen Innlandet, avdeling Rena. Denne masteroppgaven markerer avslutningen på et heltidsstudium. Etter fem år med studier ved Høgskolen i Innlandet, gleder vi oss til arbeidslivet og å oppdage hvor godt vi er forberedt for det. Gjennom utdanningen har vi lært viktigheten av hardt arbeid innenfor ulike typer oppgaver, hvor teamarbeid har blitt vektlagt.

Motivasjonen innenfor dette temaet oppstod av aktualiteten ved selve SAF-T formatet, samt at utviklingen av denne rapporteringsteknologien er fremtidsorientert, noe som vekket interesse. Vi har også hatt interesse for fagområdet økonomisk styring og kontroll, som bidro til valget av denne oppgaven.

Vi ønsker å rette en takk til alle våre informanter som har stilt opp i en tid som har vært svært krevende for mange virksomheter grunnet koronapandemien. Vi setter derfor stor pris på at de har satt av tid for å hjelpe oss med å gjennomføre denne oppgaven.

Vi vil også benytte anledningen til å takke vår veileder Kjell Tryggestad som har gitt oss gode tilbakemeldinger og motivert oss i en spesiell tid. Kjell har vært behjelpelig med alt fra litteratursøk til tips om informanter. I den anledning ønsker vi også å takke Ola Rostad som har vært til stor hjelp med anskaffelsen av noen informanter.

Agnesa Morina og Lars Bredalen

Rena, 04.05.2020

Sammendrag

Fra og med 1. januar 2020 ble norske virksomheter pliktige til å rapportere regnskapsdata i et standardisert format, SAF-T (Regjeringen, 2017). Med utgangspunkt i at teknologiske endringer har påvirkningskraft og i liten grad blir omtalt i litteraturen om styring (Andreassen & Bjørnenak, 2018), har vi undersøkt hvordan samspillet mellom innføringen av SAF-T og eksisterende regnskaps- og økonomistyringssystem, forkortet MACS (Management Accounting and Control Systems) utfolder seg i et nettverk. MACS begrepet inneholder både eksternt og internt regnskap. For å best belyse samspillet, gjennomførte vi en eksplorativ casestudie med utgangspunkt i aktørnettverk-perspektivet (ANT). I tillegg ønsker vi å undersøke hvilke tilpasninger som er gjort som følge av innføringen av SAF-T.

Studien er basert på syv semistrukturerte intervjuer og supplerende empiri. For å analysere empirien benyttet vi oss av Callon's (1986) "translation model". Utviklingen i bruk av digitalisering og teknologi blant virksomheter er i kraftig økning, og oppleves for noen som utfordrende og givende (Andreassen & Bjørnenak, 2018; Bjørnenak, 2019). Dette belyses i studiens funn. I motsetning til Auksztol og Chomuszko (2020) sin studie om tilpasninger ved SAF-T, viser vår studie hvilke omstillingsaktiviteter som har blitt gjort i hensikt om å tilpasse seg det nye SAF-T formatet. Funnene i denne studien viser at virksomheter for øyeblikket ikke benytter seg av nøkkeltall basert på SAF-T formatet i henhold til MACS. Virksomhetene benytter heller intern informasjon til den hensikt. Videre funn i denne studien indikerer at det finnes lite samspill mellom SAF-T og eksisterende MACS. Ved andre omstendigheter kan samspillet forekomme i høyere grad. På en annen side, er det to ulike aktører som har ansvar for regnskapsføringen og styringen og kontrollen av virksomhetene. Dette gir rom for at informantene ikke har oppfattet samspillet mellom SAF-T og eksisterende MACS. Studien baseres på spesifikke forutsetninger som andre nettverk ikke nødvendigvis vil ha til felles. Derfor kan det være interessant for videre forskning å undersøke en lignende studie hvor aktørene har oppnådd en nærmere relasjon etter rapporteringsfristen. I tillegg vil en undersøkelse om hvilke utfordringer som oppleves for virksomheter som tilbyr tjenester for å innføre SAF-T, være aktuell for videre forskning. Begrensninger for vår studie er hovedsakelig tidspunktet for gjennomført studie hvor koronapandemien spilte en betydelig rolle for anskaffelsen av informanter, utsettelsesfristen (Skatteetaten, 2020) for SAF-T rapportering og tidsramme for gjennomføringen av studien. Disse begrensningene utfordrer også validiteten av studiens resultater.

Abstract

As of 1st January 2020, Norwegian businesses were required to report accounting data in a standardized format, SAF-T (Regjeringen, 2017). Based on the fact that technological changes have influence and is discussed to a small extent in governance literature (Andreassen & Bjørnenak, 2018), we have researched how the interaction between SAF-T and the existing management accounting and control systems (MACS) unfolds in a network. The term MACS incorporates both the external and internal accounting. In order to highlight this interaction, we conducted an exploratory case study based on the actor-network perspective (ANT). In addition to that, we want to examine what adjustments were needed as a result of the implementation of SAF-T.

The study is based seven semi-structured interviews and supplementary empirical material. To analyze the empirical material, we used Callon's (1986) model of translation. Developments in the use of digitalization and technology among businesses are growing rapidly, and are perceived as challenging and rewarding (Andreassen & Bjørnenak, 2018; Bjørnenak, 2019). This is highlighted in the study's findings. Contrary to Auksztol & Chomuszek's (2020) study on adjustments related to SAF-T, our study shows which activities for adjustments have been done to adjust to the new SAF-T format. These findings in this study shows that businesses do not use Key Performance Indicators based on the SAF-T format in relation to MACS. The businesses will rather use internal information for this purpose. The findings in the study shows that the interaction between SAF-T and the existing MACS is low. With other circumstances in place, this interaction can occur to a greater extent. On another note, there are two different actors responsible for businesses accounting and management and control. This means that the informants may not have perceived the interaction between SAF-T and the existing MACS yet. The study is based on specific assumptions that other networks will not necessarily have in common. Therefore, it may be interesting for further research to examine similar networks where the actors have achieved a closer relationship after the deadline for reporting. In addition, a study regarding what kind of challenges businesses that offer services for implementation of SAF-T will face. The limitations of our study are mainly the time of conducting this study in which the coronavirus played a significant role when it came to acquiring informants, the postponing of the deadline for reporting with SAF-T (Skatteetaten, 2020), and the time frame for this study. These limitations challenge the validity of the study results.

Innholdsfortegnelse

Forord	i
Sammendrag	ii
Abstract	iii
1 Introduksjon	1
1.1 Aktualisering.....	1
1.2 Teoretisk rammeverk	4
1.3 Oppgavens formål	7
1.4 Kontekst.....	9
1.5 Oppgavens struktur	10
2 Teoretisk perspektiv	12
2.1 Litteratursøk	12
2.2 Oversikt over teori.....	13
2.2.1 MACS.....	13
2.2.2 Ny teknologi og innføring av det.....	15
2.2.3 Aktørnettverk-teori	17
2.2.4 Translation model.....	20
2.2.5 Sammendrag av teori og dens relevans	23
3 Metode	29
3.1 Forskningsdesign	30
3.2 Datainnsamlingsmetoder	31
3.2.1 Utvalgsstrategi.....	32
3.2.2 Intervju og gjennomføringen av dem	34
3.2.3 Utarbeidelse av intervjuguide.....	36
3.2.4 Analyse av empiri.....	37
3.3 Validitet og reliabilitet	39
3.4 Etske problemstillinger	40
3.4.1 Forskerens rolle	41
4 Resultat og analyse.....	43
4.1 Beskrivelse av prosjekt	43
4.2 Innføring av ny digital regnskapsstandard	46
4.3 Analyse gjennom “translation model”	48
4.3.1 Problematization.....	48
4.3.2 Interessement.....	52

4.3.3 Enrolment	54
4.3.4 Mobilization	64
5 Diskusjon	69
5.1 Sentrale funn	69
5.2 Konklusjon	75
5.3 Teoretiske og praktiske implikasjoner av denne studien	76
5.4 Oppgavens begrensninger.....	77
5.5 Forslag til videre forskning	79
Litteraturliste.....	81
Vedlegg.....	86
Vedlegg 1 - Godkjenning av forskning fra NSD etter videoforespørsel.....	86
Vedlegg 2 - Informasjonsskriv om intervju og samtykkeerklæring	89
Vedlegg 3 - Intervjuguide	93

Figuroversikt

Figur 1 - Inngående aktører i studiens nettverk.....	20
Figur 2 - Oversikt over relevant litteratur angående MACS, ANT og performativitet.....	25
Figur 3 - Oversikt over relevant litteratur angående digitalisering, teknologi og små og mellomstore virksomheter.....	27
Figur 4 - Oversikt over relevant litteratur angående “Translation model”.....	28
Figur 5 - Informasjon om gjennomførte intervjuer	34
Figur 6 - Tidslinje for SAF-T prosjektet	44
Figur 7 - Nettverkskart	52

1 Introduksjon

1.1 Aktualisering

Digitalisering beskrives som en transformativ prosess hvor noe gjøres om til å bli digitalt (Andersen & Sannes, 2017). Chenhall (2003) beskriver at teknologi kan utfolde seg på flere vis. Det kan omhandle hvordan virksomheter får arbeidsprosesser til å virke (Chenhall, 2003). For en virksomhet kan teknologi inneholde både arbeidsprosesser og fysiske objekter som for eksempel maskiner og verktøy, materialer, programvare, mennesker og deres kunnskap. Dette har en innvirkning på hvordan virksomheten styres (Chenhall, 2003). I dagens samfunn rettes oppmerksomheten mot et digitalt paradigmeskifte som preges av vekst i nye teknologiske løsninger (Andreassen, 2017; Dechow, Granlund & Mouritsen, 2007, s. 45). Muligheter som digitalisering, automatisering, benyttelse av roboter samt kunstig intelligens er i kraftig økning. Denne utviklingen oppleves som utfordrende, men kan også gi nye muligheter innen ulike manuelle prosesser for virksomheter (Andreassen & Bjørnenak, 2018; Bjørnenak, 2019). Digitalisering og teknologi har vist seg å lede til endringer i regnskaps- og økonomistyringssystem for virksomheter (Andreassen & Bjørnenak, 2018). Ved den raske teknologiske endringen har langsiktige budsjetter til nylig vært problematisk for virksomheter. Skattemyndighetene har bidratt til å redusere dette problemet ved å kreve at virksomheter tar i bruk SAF-T rapportering (Skatteetaten, u.å.). Her vil nødvendig informasjon være tilgjengelig i rapporteringen (Deloitte, u.å.). Det er gjort lite forskning innenfor litteraturen om endringer hvor påvirkning av endringer og teknologi er mangelfull (Andreassen & Bjørnenak, 2018). Det gjør denne studien relevant innen forskning om utvikling av regnskaps- og økonomistyringsteknologier.

I 2017 vedtok finansdepartementet en endring i bokføringsforskriften (Regjeringen, 2017). Denne endringen innebar at alle bokføringspliktige virksomheter ble forpliktet til å rapportere elektroniske regnskapsdata i en standardisert form fra 1. januar 2020. Denne standarden kalles Standard Audit File - Tax, forkortet SAF-T. Virksomheter som har bokførte opplysninger tilgjengelig elektronisk er pliktige til å rapportere med SAF-T (Bu & Fagerbakke, 2020; Skatteetaten, u.å.). Virksomheter som både har under fem millioner i omsetning og ikke har bokførte opplysninger tilgjengelig elektronisk er unntatt fra denne plikten. I tillegg er virksomheter som har få årlige transaksjoner, tilsvarende 600 eller færre bilag unntatt (Sticos,

2019). Denne oppgaven tar for seg temaet om innføring av regnskaps- og økonomistyringsteknologier, med vekt på samspillet mellom SAF-T og eksisterende management accounting and control systems (MACS) hvor aktørnettverk-teorien benyttes som utgangspunkt. MACS er et begrep som blir benyttet i forbindelse med styring og regnskapsinformasjon, og planlegging og kontroll (Macintosh & Quattrone, 2010; Otley, 2016). Tradisjonelt skilles det mellom eksternt og internt regnskap, ved henholdsvis finansregnskap og driftsregnskap (Hansen, 2006). SAF-T er i den forbindelse en teknologi som presenterer finansregnskapet for eksterne brukere. I senere tid har eksterne tall blitt inkludert i det interne regnskapet som benyttes til intern planlegging, beslutninger og kontroll (Hansen, 2006; Macintosh & Quattrone, 2010). I denne oppgaven oversetter vi MACS-begrepet til regnskaps- og økonomistyringssystem på norsk som omfatter eksternt og internt regnskap. Begge begrepene benyttes videre i denne oppgaven. Vi ønsker å undersøke hvordan innføringen av SAF-T samspiller med eksisterende MACS, herunder hvilke eventuelle tilpasninger som kreves i henhold til finansregnskapet og de interne delene av virksomhetens MACS.

Rapportering med SAF-T vil gjøre det mulig for Skatteetaten å fastsette skatter og avgifter uten at virksomhetene selv trenger å tenke på å rapportere til skattemyndighetene (Evers, Rosseland, Friisk & Flaa, 2017). Implementering av SAF-T gir fordeler for både skattemyndighetene og noen virksomheter, men kan også by på utfordringer. Utfordringene kan oppstå for virksomhetene dersom de ikke har nok kunnskap (Mittal, Khan, Romero, Wuest, 2018) om implementering av slike systemer. Dersom virksomhetene ikke overholder kravet om SAF-T kan dette føre til bøter på mellom 1150 og 11500 kroner per dag (Deloitte, u.å.). Det vil stilles krav til virksomhetene både når det kommer til kompetanse og kontroll over regnskap og ekstern rapportering. Mange virksomheter vil ønske å benytte seg av eksterne parter for implementering av et slikt standardformat, hvor de eksterne virksomhetene tilbyr kurs om innføringen (Regnskap Norge, u.å.). Implementeringen av SAF-T vil uansett stille krav til ledelsen og den interne kontrollen i virksomheten. Forskning i Polen viser at det er behov for arbeid med skatteoppgjøret som følge av innføringen av SAF-T (Auksztol & Chomuszko, 2020). Denne studien er interessant for vår studie i henhold til økt mengde arbeid i forbindelse med innføringen, og i tillegg noe interessant om hvordan det samspiller med eksisterende MACS. Vi velger å fokusere på små og mellomstore virksomheter fordi det kan

være interessant å undersøke denne virksomhetsstørrelsen som ofte har begrensede ressurser tilgjengelig (Mittal et al., 2018).

Det er mangel på generelle løsninger for organisasjonskontroll (Otley, 2006), men digitalisering og teknologi tilbyr både nye muligheter og utfordringer (Bjørnenak, 2019). Med muligheter menes i henhold til å håndtere store mengder data. Teknologi fører derimot også til utfordringer i henhold til endringer i blant annet kostnadsstruktur. Faglitteraturen og lærebøker er lite hjelpelig med å forstå hvordan virksomheter kan omstille styringssystemene i henhold til dynamiske endringer (Andreassen & Bjørnenak, 2018), som SAF-T. Ny teknologi kan tillate muligheter gjennom nye informasjonskilder, og ny type data ved beslutnings- og kontrollsystem (Andreassen & Bjørnenak, 2018) innenfor regnskaps-økonomistyringssystemer.

Med tiden, har virksomheter tilpasset økonomistyringen i henhold til endringer i omgivelsene (Andreassen & Bjørnenak, 2018). Tidligere har globalisering og økt usikkerhet vist seg å være drivere for endringene. I dag oppleves utviklingen innenfor digitalisering og teknologi som nye muligheter og utfordringer (Andreassen & Bjørnenak, 2018; Bjørnenak, 2019). Endringer i omgivelsene blir i liten grad omtalt i litteratur og forskning, samt hvilken innvirkning usikkerhet og teknologi har ved utformingen av styringssystem (Andreassen & Bjørnenak, 2018). Dette bidrar til å styrke behovet for aktualiseringen av denne masteroppgaven om innføring av regnskaps-økonomistyringsteknologi. Virksomheter forlater stadig den hierarkiske strukturen, og fokuserer mer på deres kjernevirksomhet, og tillater flere aktiviteter å bli outsourced. Dagens forretningsmiljø har vist en klar lokal og global endring i konkurranse, som har fremmet usikkerhet i miljøet (Otley, 2016). Utvikling av teknologi fortsetter å øke denne endringen, spesielt virksomhetens praksis som tillates av moderne datateknologi (Otley, 2016). Dette viser at konteksten ved MACS har endret seg. Otley (2016) mener at dette har bidratt til økt usikkerhet i forretningsmiljøet. Denne usikkerheten og dynamikken i teknologien bidrar til å underbygge relevansen for temaet om regnskaps- og økonomistyringsteknologi. Vi kan anse SAF-T i seg selv som et eksempel på en dynamisk utvikling innen regnskapsteknologi i den forstand at virksomheter som er pliktige er nødt til å tilpasse seg den nye digitale rapporteringsstandarder.

1.2 Teoretisk rammeverk

I nyere tid trekker Lindvall (2011) frem flere variabler som leder til fremvekst, samt et mer moderne og bredere aspekt av virksomhetsstyring. Disse variablene kan være globalisering, informasjonsteknologi eller digitalisering, aktiv styring av eiere, samt økt oppmerksomhet mot kunnskap i virksomheten (Lindvall, 2011). Av den grunn mottok tidligere styringssystemer som tradisjonell budsjettering kraftig kritikk på 1980-tallet. Dette utviklet seg i Relevance Lost-debattene, hvor det ble argumentert for at tradisjonelle styringssystemer, planlegging og budsjettering tok utgangspunkt i historiske trender, som viste seg å være lite treffsikre (Bjørnenak, 2010). I tillegg til å ha misvisende styringsdata og ufullkomne beslutningsgrunnlag innenfor virksomhetsstyring. Dessuten tilfredsstilte ikke finansregnskapet behovet for styringsinformasjon på produkt-, prosess- og avdelingsnivå (Andreassen & Bjørnenak, 2018). Betydningen av begrepet økonomistyring har utviklet fokuset sitt fra finansiell økonomistyring (Chenhall, 2003; Merchant & Otley, 2006) til å handle om kontrollmekanismer gjennom verktøy for management accounting, ikke-finansielle systemer for kontroll, administrative og sosiale kontrollmekanismer (Chenhall, 2003; Malmi & Brown, 2008). Det kan tyde på at begrepet fortsatt mangler varierte betydninger. Med argumentasjonen som er presentert ovenfor bidrar det til å aktualisere det vi ønsker å undersøke i denne masteroppgaven, nemlig innføring av ny regnskaps- og økonomistyringsteknologi, hvor fokuset ligger på interaksjonen mellom SAF-T og eksisterende MACS.

Rundt samme periode som Relevance Lost debatten ble sammenhengen mellom styringssystemer og flere kontekstuelle faktorer undersøkt, som har blitt introdusert ved contingency theory. Det er ulike aspekter ved virksomhetsstyring som har en tilknytning til flere kontekstuelle variabler innenfor contingency theory. Teoretikere hevder at det ikke er noen beste måte å organisere, lede eller ta beslutninger i et selskap. I stedet er det optimale handlingsforløpet betinget av den interne og eksterne situasjonen. En betinget leder anvender effektivt sin egen lederstil i riktig situasjon (Chenhall, 2003; Merchant & Otley, 2006). Contingency theory handler om hvordan egenskapene til virksomhetens omgivelser, strategi, størrelse, organisasjonsstruktur, teknologier og nasjonale kulturer påvirker virksomhetens styringssystem eller verktøy (Chenhall, 2003). Dette vil si at virksomhetens styringssystem bestemmes av disse kontekstuelle variablene eller virksomhetens situasjon. Det stilles andre krav til omgivelser som viser seg å være usikre (Andreassen & Bjørnenak, 2018). Usikkerhet

anses derfor som en betydelig dimensjon i contingency-litteraturen (Chenhall, 2003), som ved en overført betydning vil være studier som prøver å konstatere hvordan utforming av virksomheter og styringssystem samhandler med virksomhetens omgivelser (Andreassen & Bjørnenak, 2018). Otley (1980) mente at contingency teorien bør identifisere spesifikke aspekter ved et regnskapssystem som har tilknytning til definerte omgivelser, og som presenterer en god tilpasning.

Teoretikere som Otley (2016) som selv har vært med på å utvikle Contingency theory, kritiserer også teorien. Contingency theory kritiseres for å kun fokusere på enkeltvariabler ved styringssystemer i sammenheng med enkelte kontekstuelle variabler (Fisher, 1995). Fisher (1995) kritiserer også forskningen på dette området for å være gjort stykkevis i stedet for å se på det som en helhet. Videre handler kritikken om at avgjørelser heller bør være basert på strategiske valg enn å tillate eksterne årsaker å styre avgjørelser som tas i virksomheten (Donaldson, 2001). Contingency-forskningen får det til å virke umulig å danne en integrert teori på grunn av kontekster som er ansett for å være komplekse, motstridende og samtidig ha en sammenheng (Berry, Coad, Harris, Otley & Stringer, 2009). Videre mener teoretikere innenfor contingency teorien at implementering av effektive teknologier krever omformuleringer av roller og forårsaker negative virkninger på relasjonen mellom individer og de nye teknologiene (Chenhall, 2003). Dette kan tyde på at contingency teoretikere ikke har vært opptatte av å følge prosesser som innfører nye regnskapsteknologier. Management accounting (MA) har en contingency tilnærming (Otley, 2016) hvor kritikken av MA fører til valget av MACS for oppgaven. Kritikken innebærer at det har blitt gjort lite arbeid med å gjøre MA teknikker anvendelige i praksis, og hindringer rundt forståelse av kontroller (Ittner & Larcker, 2001; Otley, 2016). Ovennevnt kritikk bidrar til å forklare fravalget av contingency theory i denne oppgaven.

Andre teoretikere som Fallan og Pettersen (2016) samt Skærbæk og Tryggestad (2010) kritiserer også contingency teorien, hvor de introduserer et alternativt perspektiv innen regnskap- og økonomistyring. De siste 30 årene har virksomheter blitt påvirket av mer kompleksitet innen selskapsformer, styringsstrukturer og utviklingen i teknologien (Fallan & Pettersen, 2016). Aktørnettverk-teorien (ANT) viser et alternativt perspektiv som handler om å forstå denne kompleksiteten, og i den forbindelse forstå bruken av informasjon og dens infrastruktur i utviklede virksomheter (Fallan og Pettersen, 2016). Ved dette teoretiske rammeverket, som er utgangspunktet for vår oppgave, forsøkes det å skape en forståelse om

interaksjonen mellom menneskelige og ikke-menneskelige aktører, og hvordan aktørene har innvirkning på hverandre i et nettverk (Fallan & Pettersen, 2016). Aktørene kan være mennesker, maskiner og teknologi (Lowe, 2001), hvor det er samhandlingen mellom aktørene som er aktuell (Fallan & Pettersen, 2016). Lowe (2001) mener at regnskapssystemer hverken kan anses som teknologiske eller kunnskapsobjekter. Dette er en av årsakene til at ANT benyttes som et perspektiv hvor både den menneskelig og den ikke-menneskelig aktør samhandler symmetrisk (Lowe, 2001). ANT-perspektivet gir rom for at informasjonsteknologi kan ha betydning for MACS (Macintosh & Quattrone, 2010). Interaksjonen mellom regnskaps- og økonomistyringsteknologier (SAF-T og MACS), mennesker og offentlige organisasjoner vil være en interessant og aktuell dynamikk å undersøke, som også er hovedaktørene i denne oppgaven. Det har samtidig betydning for vår oppgave, da vi ønsker å forske på hvordan innføringen av SAF-T og eksisterende MACS samhandler i samme nettverk.

Siden ANT fokuserer på nettverk og samhandlingen mellom aktører (Fallan & Pettersen, 2016), mener teoretikere innen performativitet at en aktør klarer å skape en effekt som kan forme en allerede gitt kontekst (Callon, 2006). Videre kan begrepet performativitet derfor vise seg å være kritisk til contingency theory (Skærbæk & Tryggestad, 2010). Contingency teoretikere mener at kontekstuelle variabler bestemmer relevansen i virksomhetens MACS, mens tilhengere av performativitet-perspektivet mener at aktøren selv kan påvirke omstendighetene. ANT kan tilby en alternativ rolle for regnskaps- og økonomistyringsteknologier i et nettverk (Skærbæk & Tryggestad, 2010; Themsen & Skærbæk, 2018). Rollen utgjør seg å være aktiv i form av påvirkende rolle i et nettverk.

Modellen “translation” vil bidra til å forklare relasjonen mellom ny digital regnskapsteknologi (SAF-T), eksisterende MACS, mennesker og offentlige organisasjoner. Konseptet “translation” står sentralt i ANT (Callon, 1986). Modellen forklares som en prosess hvor fire faser har en tendens til å overlappe, og det dannes et nettverk for aktører som forenes på bakgrunn av et felles problem. Fasene er problematization, interessement, enrolment og mobilization. I løpet av denne prosessen vil aktørene endre identitet, og danne en felles plattform for å finne en løsning på problemet (Callon, 1986). Gjennom den første fasen foreslås det en løsning på en bestemt problemstilling hvor aktørene identifiseres, formes og forenes i samme nettverk. I andre fase gjøres tiltak for å overbevise de forskjellige aktørene om å bli værende i deres roller som defineres under første fase, eller delta i nettverket. I

enrolment blir disse rollene testet, forhandlet og koordinert gjennom en serie av prøvelser, også referert til som trials of strength (Callon, 1986). Ved siste fase mobiliseres aktørene og støtter tiltakene som er introdusert i den først fasen. I Callon (1986) sin artikkel blir det ikke redegjort for regnskaps- og økonomistyringsteknologi sin rolle, og det vil derfor være et interessant aspekt å undersøke gjennom denne modellen.

Ikke-menneskelige aktører vil bistå til å forandre eller transformere bestemte målsettinger (Tryggestad, Georg & Hernes, 2010). Det vil si at ikke-menneskelige aktører har en performativ effekt, gjennom at aktørene kan forme og endre konteksten som skal representeres av dem (Callon, 2006; Themsen & Skærbæk, 2018; Tryggestad et al., 2010). Innen ANT kan begreper fra Callon (1998) som framing og overflowing være aktuelle. Framing er en situasjon som etableres av en dannet ramme med bestemt innhold og mening om hvor interaksjoner mellom aktørene foregår. Begrepet overflowing omhandler eksterne omstendigheter som forekommer uforutsett og forstyrrer rammen og konteksten med inkluderende aktører som er dannet. Themsen og Skærbæk (2018) antyder at økonomistyring kan ha en aktiv rolle gjennom blant annet teknologier i framing- og overflowing-prosessen.

1.3 Oppgavens formål

Basert på oppgavens aktualisering og det teoretiske rammeverket ønsker vi å undersøke nærmere om små og mellomstore virksomheter har mestret å tilpasse seg det nye standardiserte formatet for rapportering, og hvordan. Hovedfokus i denne studien vektlegges på samspillet mellom innføringen av SAF-T og eksisterende MACS i nettverk for virksomheter som er pliktige til å rapportere i henhold til den nye digitale standarden. Ny teknologi kan bistå ved endringssituasjoner (Andreassen og Bjørnenak, 2018), som ved innføringen av SAF-T. ANT som et alternativt perspektiv viser at alle aktører har sin rolle og påvirkning i relasjonen mellom alle aktører i samme nettverk, og dermed danner mulighet for å tolke endringer som foregår i omgivelsene (Fallan & Pettersen, 2016). Digitalisering og teknologi har påvist resultater for både fordeler og hindringer (Bjørnenak, 2019). Til tross for dette er litteraturen og forskningen om hvordan virksomheter kan omstille seg begrenset innenfor temaer som endringer eller dynamikk i omgivelsene og innvirkning av usikkerhet og teknologi (Andreassen & Bjørnenak, 2018). Ettersom eksterne tall inkluderes i det interne regnskapet i større grad enn tidligere (Hansen, 2006), har vi valgt å benytte MACS som innebærer både eksternt og internt regnskap.

Videre begrenses vår bruk av forskning i andre land innenfor temaet noe, ettersom språket hindrer det. Vi har funnet få studier om SAF-T i Norge grunnet at formatet nylig har blitt pliktig. Derfor vil det være interessant for oss å foreta en studie for å belyse hvordan samspillet mellom SAF-T og eksisterende MACS utfolder seg for virksomheter som er forpliktet til å rapportere i henhold til SAF-T. I den anledning ønsker vi å bidra med kunnskap og forståelse rundt temaet innføring av ny regnskaps- og økonomistyringsteknologi, og hvordan utfordringene ved innføringen påvirker eksisterende MACS for små og mellomstore virksomheter. Vi har formulert følgende hovedproblemstilling:

«Hvordan samspiller innføringen av SAF-T med eksisterende regnskaps- og økonomistyringssystem for virksomheter som må rapportere i henhold til den nye standarden?»

Et ANT-perspektiv vil kunne tilby en forståelse for hvordan de ulike aktørene i nettverket påvirker hverandre og interaksjonen mellom disse (Fallan & Pettersen, 2016). Videre hvordan virksomheter aktivt vil kunne tilpasse seg i henhold til SAF-T ved ulike justeringer innad i virksomheten. Med bakgrunn i Callon (1986) sin “translation model” ønsker vi å undersøke hindringer som har oppstått for virksomheter i løpet av innføringen. Modellen danner rammen for denne oppgaven. Videre vil modellen utdype hensikter for dannelsen av nettverket, og hvordan det bidro til å forene aktørene i nettverket mot et felles mål om å implementere et standardisert format. Interessen for å belyse denne prosessen er å studere virksomheters omstillingsevne i henhold til endringer i regnskapsteknologier (som SAF-T). Andreassen og Bjørnenak (2018) påpeker at faglitteraturen i liten grad omfatter innvirkninger av endringer i teknologi. Det som vekket en interesse i denne masteroppgaven var å undersøke om virksomheter har evnet å konvertere eksisterende regnskapssystem til et SAF-T støttende system, og hvilke tilpasninger innføringen av SAF-T har krevd for små og mellomstore virksomheter. På bakgrunn av dette har vi formulert følgende forskningsspørsmål:

«Har norske virksomheter tilpasset seg det nye rapporteringsformatet SAF-T?»

Problemstillingen og forskningsspørsmålet anses som grunnlag for gjennomføring av denne studien, og forsøkes å bli besvart i kapittel 5.

1.4 Kontekst

I denne masteroppgaven har vi valgt å forske på om små og mellomstore virksomheter i Norge har klart å implementere og omstille seg i henhold til den elektroniske rapporteringsstandarden SAF-T og hvordan de har klart dette. Dette vil hjelpe oss med å besvare hovedproblemstillingen, om samspillet mellom innføringen av SAF-T og eksisterende MACS. De fleste virksomhetene i Norge er små og mellomstore virksomheter (Erichsen, Solberg, Stiklestad, 2018). På et nasjonalt og internasjonalt nivå finnes det forskjellige tallstørrelser som kategoriserer hvor stor en virksomhet er. De vanligste størrelsene er målt i antall ansatte eller omsetning, hvor antall ansatte blir benyttet mest som måleparameter. Størrelsesdefinisjonen i Norge anser virksomheter med færre enn 100 ansatte som mindre virksomheter, og virksomheter med flere enn 100 ansatte som større virksomheter (Erichsen et al., 2018). I denne masteroppgaven benyttes den europeiske kommisjonens definisjon som omfatter små virksomheter med inntil 50 ansatte, mellomstore virksomheter med mellom 50 og 250 ansatte mens store virksomheter har over 250 ansatte (Erichsen et al., 2018; European Commission, 2003). Tidligere litteratur har vist utfordringer og krav som store virksomheter har, men mangler tilfredsstillende av små og mellomstore virksomheters utfordringer og krav (Mittal et al., 2018). Denne mangelen leder til anerkjennelsen om et viktig forskningsgap for mindre virksomheters spesifikke behov. Det er nokså interessant å undersøke om store virksomheter har klart det samme, men årsaken til at små og mellomstore virksomheter er blitt valgt som avgrensning for denne masteroppgaven er fordi de generelt sett har mindre ressurser (Mittal et al., 2018; Sommer, 2015). Mindre ressurser vil i denne sammenheng bety blant annet begrenset tilgang til spesialiserte ansatte, økonomiske ressurser, avansert teknologi, forskning og utvikling.

Økonomiske ressurser er for små og mellomstore virksomheter generelt ikke tilfredsstillende (Sommer, 2015), da mindre virksomheter avhenger av tilgang til investeringer som resulterer i avkastning (Mittal et al., 2018). Videre er det mangel på panterett og asymmetrisk informasjon, samt investeringsressurser for nyutviklet verktøy. Teknologi er en annen utfordring for små og mellomstore virksomheter. Siden disse virksomhetene er finansielt begrenset, er det ikke enkelt å adoptere og oppdatere avanserte teknologier (Mittal et al., 2018). Som et resultat av det, er forskning og utvikling svekket for mindre virksomheter. Større virksomheter følger standarder, som gjerne ikke oppleves hos mindre virksomheter (Mittal et al., 2018). Grunnen til dette kan være at mindre virksomheter ikke har spesialiserte

ansatte som har kunnskap til å implementere slike standarder i forhold til større virksomheter. Store virksomheter har ofte spesialiserte avdelinger innenfor implementering av teknologi og kunnskap om hvordan en standard benyttes, i motsetning til mindre virksomheter (Mittal et al., 2018). Små og mellomstore virksomheter vil dermed kunne ha behov for å ansette noen som har slik kunnskap, som igjen begrenses av den finansielle utfordringen. Årsaken til det vil være at mindre virksomheter som oftest har flere manuelle og eldre programvarer som ikke har evnen til å kommunisere (Jung & Jin, 2018). Mangel på teknisk kompetanse hos små og mellomstore virksomheter støttes også av Sommer (2015). Dette er kun noen av utfordringene mindre virksomheter møter i motsetning til større virksomheter.

Dessuten vil det være en utfordring å håndtere dataflyt, som innebærer informasjon både til og fra kunder, leverandører, samt planlegging og kontroll, for små og mellomstore virksomheter (Ihme, Pikkarainen, Teppola, Kääriäinen & Biot, 2014). Argumentasjonen i dette delkapittelet viser en klar mangel på forskning ved små og mellomstore virksomheter. I den anledning anser vi det som interessant å forske på hvordan mindre virksomheter evner å tilpasse seg en ny rapporteringsstandard som SAF-T. Grunnet utfordringene relatert til mangel på ressurser (Mittal et al., 2018), er det nettopp derfor det kan være interessant å undersøke om mindre virksomheter har blitt påvirket av standarden fra og med 1. januar. 2020, noe vi antar at de har. Det eksisterer mangfoldige studier knyttet til endring, teknologi og digitalisering (Andreassen & Bjørnenak, 2018), men vi har ikke lyktes i å finne andre studier direkte knyttet til samspillet mellom SAF-T og eksisterende MACS med lignende kontekst hverken i Norge eller andre land. I denne studien vil det ikke bli lagt vekt på en spesifikk bransje.

1.5 Oppgavens struktur

I det følgende kapittelet vil den relevante litteraturen bli gjennomgått, samt begreper som anses som nødvendig for å belyse oppgavens problemstilling. Dette kapittelet vil kunne danne et utgangspunkt for studiens dataanalyse og diskusjon. I metodekapittelet blir det gjort rede for forskningsmetode, forskningsdesign og datainnsamlings- og analysemetode anvendt i oppgaven, for å besvare oppgavens problemstilling. Videre presenteres en diskusjon av studiens validitet, reliabilitet og generaliserbarhet, samt vår rolle som forskere.

I kapittel 4 vil analyse av empirien bli presentert som en diskusjon opp mot oppgavens problemstilling. Videre blir studien konkludert med besvarelse av oppgavens problemstilling

med bakgrunn fra diskusjonen, og presentert i kapittel 5. Avslutningsvis forklares det teoretiske og praktiske bidraget av studien, begrensningene for studien, og det fremlegges forslag til videre forskning.

2 Teoretisk perspektiv

Med denne studien ønsker vi å forske på hvordan den nye teknologiske rapporteringsstandarden SAF-T og eksisterende MACS samspiller for små og mellomstore virksomheter. Som tidligere indikert, innebærer dette også rollen aktørene, SAF-T og MACS, mennesker og offentlige organisasjoner, tar for seg i etableringen av samhandlingen i et nettverk, samt selvet nettverket. Grunnet en nylig, pliktig endring for alle virksomheter i Norge som oppfyller standardens kriterier, evner vi ikke å finne lignende studier. Det kan derfor være en ettertraktet studie for Skatteetaten og andre offentlige enheter. Det vil være nødvendig å gjennomgå litteraturen i dette kapittelet, for å kunne oppnå en større forståelse av samspillets påvirkningskraft på små og mellomstore virksomheter.

Først gir teorikapittelet en beskrivelse av prosessen angående søk og samling av relevant litteratur. Deretter vil litteratur som benyttes i denne studien bli gjennomgått og diskutert. ANT perspektivet gir et alternativt perspektiv for å forske på virkningen en ekstern rapporteringsstandard og MACS kan ha, samt at “translation model” bidrar til å forklare relasjonen mellom den menneskelige og ikke-menneskelige aktør. Dette vil være rammen for denne studien.

2.1 Litteratursøk

På grunn av den bestemte tidsrammen har litteratursøket vært en omfattende prosess. Underveis har problemstillingen hatt flere perspektiver og ulik vektleggelse av disse. Dette har resultert i forskjellige fokus gjennom oppgaveskrivingen. Vi endret fokus fra balansert målstyring og rammeverket “Levels of control” til den nye standarden som iverksatte sin funksjon 1. januar 2020. I utgangspunktet skulle fokuset rettes mot økonomisk styring og kontroll gjennom balansert målstyring og “Levels of Control” i små og mellomstore virksomheter. Etter oppdagelsen av den nye rapporteringsstandarden som ble pliktig i år for alle virksomheter med oppfylte kriterier, valgte vi å fokusere på hvordan små og mellomstore virksomheter evner å tilpasse seg det nye eksterne rapporteringsformatet med ANT som utgangspunkt for prosjektets nettverk. I tillegg ønsket vi å forske på hvordan samspillet mellom SAF-T og eksisterende MACS utfolder seg i oppgavens kontekst nettopp fordi mindre virksomheter kan ha reduserte ressurser tilgjengelig (Mittal et al., 2018; Sommer, 2015). Årsaken til endret problemstilling var aktualiseringen av tema samt økt interesse for utfordringene små og mellomstore virksomheter kan møte. Deretter anså vi teorier knyttet til

ANT som egnet for å forklare vår oppgave. Ved første semester av masterutdanningen ble vi introdusert for ANT. Studien av Skærbæk og Tryggestad (2010), samt Fallan & Pettersen (2016) sin teori som baserer seg på at ANT forklarer hvordan aktører kan ha en alternativ rolle i et nettverk. Dette var inspirasjonen vår som førte til videre søk om ANT-basert forskning rundt MACS og muligens SAF-T.

Søkeprosessen startet med å undersøke om pensum som var gjennomgått i løpet av masterstudiet kunne være relevant for oppgaven. Videre benyttet vi litteraturlistene fra mange artikler for lesing og andre søk. Kreative søkeord og ulike databaser har hjulpet oss med å finne relevant litteratur, hvor både bibliotekar og veileder har bidratt med forslag. I databasene ble det søkt både på norsk og engelsk. Søkingen har ofte vært på engelsk, da databaser som er engelskspråklige ofte har større omfang. Så langt det lot seg gjøre, ble søket sortert etter de nyeste publiseringene, for å benytte oss av oppdaterte aspekter ved teorier og den mest oppdaterte forskningen. Databaser som det foregikk søking ved var Oria, Google Scholar, JSTOR, Business Source Complete, SAGE, og Brage. I disse databasene anvendte vi søkeord som blant annet “ANT”, “MAC”, “MACS”, “SAF-T”, “ANT translation”, “translation model”, “SAF-T forskning”, “samspiller SAF-T og MACS” og “innføring av ny regnskapsteknologi”. For å finne relevansen av artikler for oppgaven kunne antall siteringer bistå til å oppdage dette. Ulike artikler kunne vise koblinger mellom seg, hvor artiklene for eksempel siterte hverandre eller viste til andre artikler som kunne være like relevante. Litteratursøkingsprosessen kan tyde på et gap i litteraturen om hvordan virksomheter kan bli påvirket av SAF-T i Norge. Som tidligere nevnt velger vi å fokusere studien på små og mellomstore virksomheter fordi det er interessant å undersøke hvordan innføringen av SAF-T påvirker virksomheter med færre ressurser tilgjengelig (Mittal et al., 2018). Siden rapporteringen med SAF-T nylig er blitt pliktig, fant vi lite forskning som bidro til oppgaven. Det er blitt gjort noe forskning i andre land, men språkbarrierer begrenset utnyttelsen av denne forskningen.

2.2 Oversikt over teori

2.2.1 MACS

Management accounting and control systems (MACS) er et begrep som ofte benyttes om planlegging og kontrollsystem, kontrollstyringssystem eller kun kontrollsystem (Macintosh &

Quattrone, 2010). I denne oppgaven brukes begrepet om regnskaps- og økonomistyringssystem som omfatter både det interne driftsregnskapet og det eksterne finansregnskapet (Hansen, 2006). SAF-T er et format som viser finansregnskapet for eksterne brukere, mens virksomheter gjerne benytter seg av et eget driftsregnskap til intern bruk. Teoretisk forskning har bidratt til en dypere forståelse for MACS, men har hatt liten påvirkning i praksis (Scapens, 2006). Avanserte teknikker som aktivitetsbasert kostnadskalkulasjon og balansert målstyring har hatt en større betydning for dette fagfeltet, og Scapens (2006) argumenterer for at forskere bør ha et større fokus på at deres teoretiske forskning kan brukes til noe praktisk. Eldre systemer evner ikke å identifisere hvordan eksterne omgivelser forandrer seg i henhold til etterspørsel, teknologier, produksjonsmetode og videre (Macintosh & Quattrone, 2010). Det er årsaken til at eldre systemer ikke leverer relevant informasjon. ANT-perspektivet kan belyse hvordan management accounting teknikker og informasjonsteknologi kan spille en rolle for styring og kontrollering av virksomheter (Macintosh & Quattrone, 2010).

Management accounting (MA) beskrives som *“collection of practices such as budgeting or product costing”* (Chenhall, 2003, s. 129). Begrepet har utviklet seg til å bli en mer strategisk tilnærming (Otley, 2016). På tross av dette kritiseres MA. Ved MA studeres det MA-baserte kontroller gjennom formelle systemer, som hindrer forståelsen angående påvirkningen av andre type kontroller (Malmi & Brown, 2008). Ittner & Larcker (2001) kritiserer MA-litteraturen for å være trender som ofte er populære over en kortere periode, som for eksempel balansert målstyring. Med dette mener de at et forskningsområde får tildelt en større grad av oppmerksomhet i fagmiljøet over en kort periode, hvor forskerne foretar seg lite arbeid for å gjøre denne teorien anvendelig i en bredere teoretisk kontekst. Så introduseres et nytt og spennende forskningsområde eller trend og den eldre trenden forblir værende uten tilfredsstillende forskning. Videre har MA teknikker utviklet seg gjennom årene, hvor det har kommet forskjellige nye teknikker som har blitt populære (Otley, 2016). På grunn av denne utviklingen og endringen kreves det kontrollstyringssystemer. Det kan argumenteres for at disse temaene blir tildelt en contingency tilnærming på bakgrunn av at det ikke eksisterer noen form for universell løsning på problemer innen organisasjonskontroll (Otley, 2016). Kritikken av MA og contingency tilnærmingen av det er noen av grunnene til fravalget av forskning innen kun MA, og vi har dermed valgt MACS som inneholder håndtering av både eksterne og interne system.

Ved hjelp av informasjonsteknologi, tillater MACS å styre og kontrollere i en virksomhet uten å måtte være til stede (Macintosh & Quattrone, 2010). Økt fokus på internkontroll har vært ressurskrevende (Jensen & Borge-Hansen, 2020). I tillegg har det vært lite teknologisk støtte for interne systemer som har ført til blant annet mindre fokus rundt operasjonalisering av internkontroll. MACS tillates av informasjonsteknologi og leder til kunnskap for ledelsen i virksomheten (Macintosh & Quattrone, 2010). Regnskaps- og økonomistyringssystem, som ERP-system, forenkler for eksempel prosessen med å kartlegge alle transaksjoner som foregår i virksomheten innenfor ledelse og finansiell rapportering (Macintosh & Quattrone, 2010). Macintosh og Quattrone (2010) sin studie viser at ny informasjonsteknologi bistår til å oppdage hindringer, samt kartlegge løsninger for dem.

2.2.2 Ny teknologi og innføring av det

Ofte påpekte drivere for endringer i dag er Big Data og Business Analytics (Andreassen & Bjørnenak, 2018). Det er flere fordeler ved dette. Den ene er at vi hurtigere kan håndtere ulike typer data samt lagre og prosessere større volum av data. I tillegg til intern data, tillates det å bruke ekstern data hvor data utenfor virksomheten er tilgjengelig. Videre har utviklingen i digitalisering ført til mindre tids- og ressursbruk for registrering av data (Bjørnenak, 2019), slik som SAF-T formatet har til hensikt (Evers et al., 2017). En kombinasjon av slike fordeler kan tilfredsstillende endringer og den teknologiske utviklingen som foregår.

Teknologi kan ofte tilby nye løsninger samt være en erstatte for manuelle løsninger, og derfor ha innvirkning på arbeidsprosessen til virksomheter (Bjørnenak, 2017). Den performative virkningen av teknologi har sin rolle i samhandlingen mellom aktører (Fallan & Pettersen, 2016). Det vil si at teknologi er en like stor aktør som andre verktøy og mennesker i nettverket, og har en likestilt rolle for hvordan virksomheten styres. Valg for en virksomhet bør være strategisk i henhold til eksterne og interne forhold (Bjørnenak, 2019). Eksterne forhold kan være rammebetingelser som SAF-T og samfunnets økonomi, reguleringer eller teknologiske endringer der digitalisering har stor påvirkningskraft. Interne forhold kan være kompetanse og finansielle ressurser, og har påvist stor betydning. Dette er forklart nærmere i 1.4. Konsekvensen av digitalisering og ny teknologi kan ofte være at kostnadene knyttes til virksomhetsnivå (Bjørnenak, 2019). Som tidligere forklart under delkapittelet 1.4, er teknisk kompetanse og de finansielle ressursene innen digitalisering, ofte variable kostnader, noe som

kan være et hinder for mindre virksomheter (Bjørnenak, 2019; Mittal et al., 2018; Sommer, 2015).

En teknologisk standard som SAF-T, kan virke skummel for flere. På en annen side forsikrer blant annet Skatteetaten at formatet er brukervennlig (Skatteetaten, u.å.). Rapportering med SAF-T vil forenkle prosessen for skatteetaten om å fastsette skatter og avgifter uten at det er behov for å rapportere om det i et uavhengig format fra virksomhetene (Evers et al., 2017). På grunn av dette kan det oppstå både fordeler og utfordringer. Denne endringen for bokføringspliktige virksomheter som må følge SAF-T kan føre til at flere virksomheter ønsker hjelp til å oversette regnskapsdata grunnet mangel på kunnskap. Større virksomheter som PWC tilbyr slik mulighet. PWC Norge bistår virksomheter til å innføre SAF-T (PWC Norge, u.å.). I og med at store virksomheter som PWC tilbyr slike tjenester for andre virksomheter, tyder det på at det er et marked for det. Dersom innføringen av SAF-T ikke hadde blitt sett på som en utfordring for virksomheter, ville ikke det vært marked for PWC å tilby slik tjeneste. En del av denne masteroppgavens fokus er hvordan både den interne og eksterne kontrollen påvirkes av innføringen av SAF-T rapportering. Det vil si driftsregnskapet for intern kontroll, og finansregnskapet for ekstern kontroll (Hansen, 2006).

Et eksempel på innføring av ny teknologi er Macintosh og Quattrone (2010) sin studie som viser at ny informasjonsteknologi bistår til å oppdage hindringer samt kartlegge løsninger for dem. Studien til Macintosh og Quattrone (2010) innebar informasjon om en virksomhet som endret ERP-system fra tradisjonelt system til SAP, hvor det førte til mer synlig, samt forbedret effekt av regnskaps- og økonomistyringssystemet i virksomheten. I vårt tilfelle kan lignende antagelse foretas. Ved innføringen av SAF-T kan MACS påvirkes, og dermed kan det gi rom for at ledelsen oppnår mer kontroll og styring i sin virksomhet (Macintosh & Quattrone, 2010). Denne oppgaven vil dermed forske på hvordan SAF-T rapportering påvirker eksisterende regnskaps- og økonomistyringsteknologier i et nettverk.

Et annet eksempel på innføringen av ny teknologi er studien gjennomført i Polen av Auksztol & Chomuszek (2020). En del av studien tar for seg regnskapsførernes subjektive vurdering av virkningene påført av SAF-T innføringen i virksomheter. Forskeres studie viser at innføringen av SAF-T har ført til mer arbeid tilknyttet skatteoppgjøret for noen av virksomhetene. I tillegg har innføringen ført til flere kostnader. På en annen side har innføringen resultert i økt kunnskap som for eksempel innen dataprogram, og “computerization” av virksomheten

(Auksztol & Chomuszko, 2020). Videre viser studien at SAF-T rapportering førte til tilpasninger for de fleste av virksomhetene, men dette forbedret ikke dermed virksomhetsstyringen.

2.2.3 Aktørnettverk-teori

Som konstatert i introduksjonen vil ANT benyttes som utgangspunkt for denne studien. I dette delkapittelet blir det teoretiske perspektivet gjort rede for, samt nærmere om hvorfor det brukes som utgangspunkt. ANT er et teoretisk rammeverk som kan spores helt tilbake til 1970-tallet fra Science and Technology Studies (Fallan & Pettersen, 2016). Selve ANT rammeverket ble utviklet av Bruno Latour og Michel Callon som senere også har publisert nyere litteratur på dette rammeverket som blant annet forsøker å oppklare uklarheter og utfordringer med rammeverket (Latour, 1999). Fallan og Pettersen (2016) forklarer at ANT ikke er et entydig konseptuelt rammeverk, men en mer eklektisk teori som kan hente ideer fra flere steder. Det er også lagt opp til at dette rammeverket kan brukes til forståelse. Dette rammeverket er et sammensatt nettverk hvor mennesker og ikke-menneskelige enheter opptrer som aktører. Analysen handler om forholdet mellom disse aktørene. ANT knytter sammen både tekniske og ikke tekniske elementer. Dette betyr at dannes en samhandling mellom aktørene ved et ANT-perspektiv (Fallan & Pettersen, 2016). Innføring av regnskaps- og økonomistyringsteknologier, som er denne oppgavens tema, danner ny samhandling mellom menneskene som benytter tekniske løsninger, hvordan løsningene tolkes og praktiseres, og hvordan den oppdaterte praktiseringen påvirker eksisterende MACS. I tillegg vil offentlige organisasjoner være en aktør i denne samhandlingen. Dette kan føre til ny innsikt og forståelse rundt hvordan effektivisering kan ha andre utfall enn estimert (Fallan & Pettersen, 2016).

Studiene rundt økonomiske problemstillinger som baseres på den økende kompleksiteten i samfunnet og markeder, danner forståelse for omgivelsene ved å studere nettverk hvor det forekommer samhandling mellom menneskelige og ikke-menneskelige aktører. Formålet med ANT-rammeverket er å skape mulighet for fortolkning av endringer i samfunnet gjennom å involvere menneskelige og ikke-menneskelige elementer, som betegnes som aktører, i nettverket. (Fallan & Pettersen, 2016). Nettverkene konstrueres av aktørene, hvor nettverkene utgjør flere elementer som kan knytte regnskaps- og økonomistyringssystemene og teknologien sammen (Fallan & Pettersen, 2016). Det vil dermed ha stor betydning for

resultatet om aktørene lykkes i å bygge opp et stødig nettverk som tilfredsstillende endringene i samfunnet. Bakgrunnen for endringer i omgivelsene og kontekstene kan stamme fra endringsprosesser i økonomiske, kulturelle, juridiske og individuelle og flere fysiske faktorer (Fallan & Pettersen, 2016).

Aktørene skaper stabile nettverk bestående av sosial (menneskelige faktorer) og teknologisk utvikling (ikke-menneskelige faktorer), som binder teknologien og konteksten sammen (Fallan & Pettersen, 2016). Lowe (2001) forklarer at interaksjonen mellom aktørene i nettverkene kan føre til økt kunnskapskapasitet. I tillegg kan det være ulik tilgang på ressurser og tekniske løsninger som fører til at man styrer på ulik måte (Lowe, 2001).

Regnskapssystemer kan ofte bli sett på som en alliert når det kommer til organisatoriske mål (Lowe, 2001). Dette er fordi mennesker har en tendens til å bli opptatt av tall fordi man ofte jobber ut ifra et budsjett og tall kan være lette å rapportere. Videre oppsummerer Fallan og Pettersen (2016) at ANT-tilnærmingen muliggjør empiriske studier om hvordan økonomiske styringsverktøy tolkes og innarbeides i virksomheter.

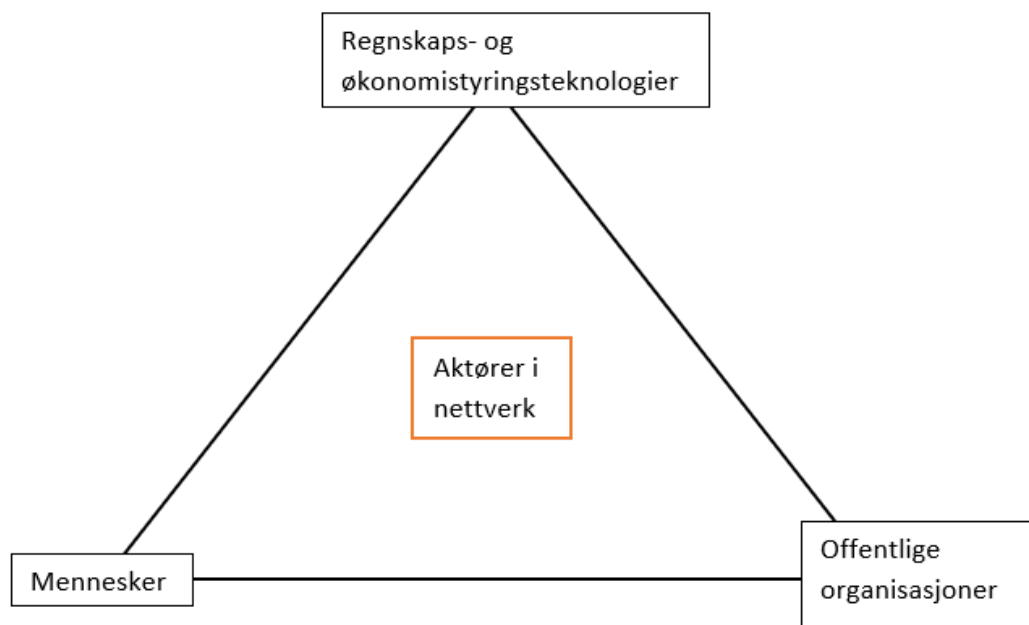
Ved økonomiske transaksjoner kan tekniske løsninger, økonomiske styringssystemer og praksis anses som aktører hvor en finner at mennesker samhandler som aktører (Fallan & Pettersen, 2016). Teknologi, i generell forstand, evner å levere forskjellige bruksmønstre som kan avhenge av hvem som bruker teknologien og hvordan den brukes i henhold til andre aktører. Handlingsmønsteret kan bli påvirket i slike tilfeller, og det støtter antagelsen om at teknologi kan anses som en aktør med egen påvirkende rolle (Fallan & Pettersen, 2016). Callon (1986) sitt prinsipp om fri assosiasjon kan kobles opp mot dette. Med dette vil det poengteres at ANT ikke skiller mellom den menneskelige og den ikke-menneskelige aktøren (Callon, 1986). Det forklarer hvorfor Callon (1986) fokuserer på ideen om generalisert symmetri. ANT-perspektivet skaper rom for å forske på hvilke aktive roller menneskelige og ikke-menneskelige aktører potensielt kan ha, som for eksempel styrings- og regnskapssystemer, rapporter, fysiske objekter og tekniske løsninger samt relasjonen mellom dem (Fallan & Pettersen, 2016; Skærbæk & Tryggstad, 2010).

ANT brukes ofte til å skape en større forståelse av blant annet performativitet (Carter & Toms, 2010). Relasjonene performativitet kan forme, er ofte performative i den sammenheng at aktørene i et nettverk har evnen til å skape handlinger og effekter som kan forme og transformere den eksisterende konteksten (Callon, 2006; Vosselman, 2014).

Performativitetsteoretikere hevder at økonomisk teori ikke kun observerer og forklarer virkeligheten, men i tillegg former, formaterer og presenterer virkeligheten (Vosselman, 2014). ANT og performativitet har relevans for denne studien i henhold til forskningen av aktivt samspill mellom SAF-T og eksisterende MACS, samt at alle aktørene i nettverket for denne studien kan ha mulighet til å påvirke studiens resultat positivt eller negativt.

Med ANT som utgangspunkt, introduseres begrepene framing og overflowing. Framing forklares av Callon (1998) ved at det skapes et skille mellom det eksterne og interne i en spesifikk kontekst eller situasjon. Dette begrepet danner begrensning for hvor interaksjonene mellom aktører kan foregå. I denne studien vil selve SAF-T formatet være begrensningen som inkluderer blant annet menneskene som benytter SAF-T formatet, elektroniske regnskapsdata, teknologisk utvikling og strategi. Overflowing vil være eksterne ting som bryter den bestemte begrensningen eller rammen, og har positiv eller negativ innvirkning på konteksten innenfor interaksjonens begrensede område (Callon, 1998). En negativ overflowing kan forekomme dersom SAF-T formatet ikke er lett forståelig, som kan medføre at rapporteringen ikke skjer slik som virksomheten plikter. Videre kan dette føre til at virksomheten blir bøtelagt (Deloitte, u.å.) eller at det fører til andre konsekvenser. Framing og overflowing beskrives som en kontinuerlig prosess, som betyr at framing og overflowing forekommer konstant (Callon, 1998). Det er årsaken til at de etablerte begrensede områdene hele tiden må tilpasses. For å ivareta stabilitet og produktivitet bør de innrammede områdene gi tilgang til aspekter som tidligere er blitt ansett som eksterne (Callon, 1998).

For denne studien består nettverket av flere aktører. Nettverket består i hovedsak av virksomhetenes eksisterende regnskaps- og økonomistyringssystem, SAF-T, offentlige organisasjoner og mennesker. Innen aktøren “regnskaps- og økonomistyringsteknologier” inngår SAF-T og eksisterende MACS. Nedenfor er dette nettverket illustrert. Relasjonen mellom regnskaps- og økonomistyringsteknologier og mennesker er at det eksisterer interaksjon mellom mennesker innad i virksomheter som benytter teknologiene. Videre innebærer relasjonen mellom mennesker og offentlige organisasjoner, som Skatteetaten, at menneskene/virksomhetene er pliktig til å rapportere til skattemyndighetene. Regnskaps- og økonomistyringsteknologier og det offentlige inngår i en relasjon i den forbindelse at regnskaps- og økonomistyringsteknologi leverer virksomhetsinformasjon til de offentlige organisasjonene. Andre underaktører er for eksempel systemleverandører og regnskapsbyråer.



Figur 1 - Inngående aktører i studiens nettverk

2.2.4 Translation model

Innenfor ANT er begrepet “translation” eller konvertering sentralt (Jeacle, 2017).

Konvertering i denne forstand refererer til prosessen der aktørene i et nettverk samhandler, rekrutterer allierte og mobiliserer ressurser med mål om å oppnå et gjensidig ønsket resultat. Et viktig moment ved konverteringsprosessen er at det er en tilknytningsmetode der vidt forskjellige aktører møtes. Det er da meningen at disse aktørene skal knyttes sammen og bli til en enhet. Robson og Bottausci (2017) forklarer også at en viktig del av denne prosessen er å åpne opp for at alle aktørene skal kunne påvirke hverandre. Carter & Toms (2010) forklarer detaljert hvordan konverteringsprosessen foregår. Når en ny idé oppstår på et nytt sted, vil prosessen begynne. Der vil A, en konverterer, transformere B, en ting å konvertere ved å definere den eller til og med forklare den til seg selv. A transformerer dermed B gjennom denne konverteringen, men transformerer også seg selv. Den prosessen kan bli reversert og aktørene som en gang ble forent kan ende opp som enkeltstående aktører igjen. Dette illustreres ved Callon’s (1986) studie av kamskjell i ST. Brieuc Bay som sto i ferd med å bli utryddet. Her kom først flere aktører som blant annet marinbiologer, larver og fiskere sammen for å løse et felles problem, nemlig å redde kamskjellpopulasjonen i området. Det skjedde altså en konverteringsprosess der aktørene ble til en enhet. Senere viste det seg at larvene ikke klarte å bygge opp populasjonen igjen, noe som førte til at det ble uenigheter mellom fiskerne

og biologene (Jeacle, 2017). Dette førte til at aktørene igjen ble enkeltstående, selv om de tidligere var en felles enhet. Konverteringsprosessen er altså som Carter & Toms (2010) påpeker, en prosess som aldri ender.

Konverteringsrammeverket er som nevnt en modell som er bygd opp av de fire fasene problematization, interessement, enrolment og mobilization (Callon, 1986). Disse kommer ikke nødvendigvis rett etter hverandre, men kan overlape og slås sammen. I tillegg vil det være tilfeller hvor fasene ikke kommer i kronologisk rekkefølge. Gjennom alle fasene av modellen blir identitetene til aktørene formet (Skærbæk & Thornbjørnsen, 2007). Denne modellen beskriver blant annet maktforholdet mellom de ulike aktørene og hvordan dette utvikles.

Første fase av translation model kalles problematization (Callon, 1986). Callon (1986) kaller også denne for å gjøre seg uerstattelig. Her menes det at aktørene må bevise for de andre aktørene at de trengs i et nettverk (Jeacle, 2017). Nettverket går gjennom en slik prosess når et problem eller en utfordring oppstår og alle i nettverket har en interesse av å løse dette (Callon, 1986). Problematization er en todelt prosess der første del handler om å bestemme identiteten til de ulike aktørene og gjerne gi aktørene ulike roller. Den andre delen går ut på å etablere et obligatorisk passeringpunkt (OPP). Dette betyr å finne en løsning på problemet som alle er enige om eller retter seg etter.

Neste fase i prosessen er "Interessement". Callon (1986) refererer til denne fasen som hvordan de allierte er låst til alliansen. Som Alexandrescu et al. (2017) påpeker kan denne "låsing" også føre til at noen blir låst ute. Dette er ofte de som ikke er med på den løsningen som de andre blir enige om i problematizationprosessen. I denne fasen av modellen etableres det et grensesnitt eller en interesse mellom aktører som har et felles mål (Jeacle, 2017). I tillegg forsøkes det å stabilisere de ulike identitetene til aktørene som har blitt definert gjennom problematiseringen (Skærbæk & Thornbjørnsen, 2007). Interessement kommer fra ordet interest og en viktig del av denne prosessen er å bygge enheter mellom aktører og andre enheter for å skape en interesse (Callon, 1986). Interessement er alle handlingene som en enhet gjør for å påvirke og stabilisere identitetene til de andre aktørene som er blitt identifisert gjennom problematization prosessen. Ulike enheter benyttes til å implementere disse handlingene. Hvis interessement prosessen lykkes, bekrefter den at problematization prosessen var gyldig og alliansen som har blitt dannet på bakgrunn av denne (Callon, 1986).

Interessement enheter er derfor viktig for å registrere de ulike interessentene (Jeacle, 2017). Disse enhetene kan være ulike “mellommenn” som for eksempel mennesker eller penger (Alexandrescu et al., 2017).

Den tredje fasen kalles enrolment (Callon, 1986). I denne fasen defineres og koordineres roller i alliansen. Etter oppklaring av hvilke aktører som er låst inne og hvilke som er låst ute av alliansen i interessement fasen, fortsetter prosessen videre. Denne prosessen starter om interessement fasen har vært vellykket. Callon (1986) forklarer at alliansen må gjennom flere forskjellige prøvelser i denne fasen. Dette skjer fordi aktørene i nettverket ikke bare blir værende uansett hva alliansen resulterer i, men må ofte bli aktivt holdt innenfor alliansen (Alexandrescu et al., 2017). Utfallet av disse prøvelsene vil avgjøre styrken på problematiseringen og interessement som ble gjort innledende. Dette kan være utfordrende når ikke alle aktørene er menneskelige, som for eksempel i Callons (1986) artikkel der en av aktørene var kamskjell. Her ble det utfordrende da kamskjellene ikke ville forankre seg og reproducere. Disse aktørene blir påvirket av faktorer som parasitter og tidevann. Når slike problemer oppstår må andre aktører, i dette tilfellet marinbiologene “forhandle” slik at de får innrullert kamskjellene i nettverket (Jeacle, 2017). Det er altså viktig at alle aktørene i alliansen blir innrullert eller registrert i nettverket hvis alliansen skal lykkes. Denne delen av prosessen vil som regel kreve en del forhandlinger (Callon, 1986), ofte i form av møter og debatter, men også gjennom prosesser som det nevnte tilfellet med kamskjellene der alliansen vil registrere ikke-menneskelige aktører (Jeacle, 2017).

Den siste fasen er mobilization. Callon (1986) stiller spørsmålet: er talspersonene representative? I denne fasen av prosessen vil noen talspersoner snakke på vegne av flere og i noen tilfeller alle aktører (Jeacle, 2017). Aktørene som er innrullert tidligere i prosessen vil, om man lykkes, forplikte seg til planene som er lagt og de viser tillit ved å la andre aktører tale for dem (Callon, 1986). De innrullede aktørene kan deretter transformeres til aktivt støttende aktører (Skærbæk & Thorbjørnsen, 2007). Mobilization prosessen er preget av at det skapes en enighet og en felles identitet mellom aktørene i nettverket. I tillegg er den preget av en samlet aksept av denne prosessen og at enheten opprettholdes (Jeacle, 2017). Hvis mobilization fasen lykkes, vil det ha blitt etablert et begrenset nettverk med relasjoner. Om aktører har gått gjennom alle de tidligere fasene vil det si at de også har akseptert disse, og akseptert planen som ble lagt i problematization prosessen (Alexandrescu et al., 2017).

Som tidligere nevnt kan hele alliansen brytes ned igjen til enkeltstående aktører (Callon, 1986). Derfor må det under hele prosessen aktivt jobbes med å opprettholde relasjonen mellom aktørene i nettverket. En eller flere aktører kan for eksempel handle utenfor planen som kan føre til en brist i relasjonene innenfor nettverket. I eksempelet til Callon (1986) skjedde nettopp dette. Kamskjellene ville ikke forankre seg, og dermed førte dette til at de andre aktørene begynte å tvile på planen og alliansen ble ustabil (Jeacle, 2017). En ustabilitet i alliansen kan også føre til at hele alliansen brytes opp og at prosjektet avsluttes.

Translation model har som formål å konvertere eller oversette noe (Callon, 1986). Ettersom vår oppgave handler om hvordan virksomheter konverterer sine eksisterende rapporteringsmetoder til den nye SAF-T standarden, vil det være hensiktsmessig å benytte seg av en slik modell ved analysing av datamaterialet. Translation model er som tidligere indikert en prosess der aktørene i nettverket tilpasser (Callon, 1986) seg hverandre og i vårt tilfelle vil da regnskapssystemene måtte tilpasse seg den nye standarden. I tillegg vil det være andre aktører som regnskapsbyråer som hjelper virksomhetene med konverteringsprosessen. I motsetning til studier innenfor sosial konstruktivismen hvor identitetene til aktørene formes gjennom sosiale relasjoner, inkluderer ANT ikke-menneskelige aktører som teknologi for å forme identitetene (Skærbæk & Thorbjørnsen, 2007). Dette er en av årsakene til valget av ANT. Tidspunktet SAF-T ble pliktig (Skatteetaten, u.å.), bidro til å forme identiteten av aktørene.

2.2.5 Sammendrag av teori og dens relevans

Nedenfor er det presentert et sammendrag over litteratur som er brukt i denne oppgaven. Det er tre ulike figurer som tar for seg litteraturens funn, kontekst og hva litteraturen har bidratt med i vår oppgave. Figurene gir en enkel oversikt over de viktigste og mest relevante referansene innenfor vår studie.

Referanse	Funn	Kontekst	Relevans for oppgaven
Fallon & Pettersen, 2016	Dette kapittelet forklarer ANT grunnleggende. Det	Kapittel som forklarer det teoretiske rammeverket ANT.	Kapittelet forklarer ANT og ideen bak ANT. I tillegg beskriver det hvordan ANT

	viser også eksempler på ANT's muligheter og anvendelse.		kan brukes med fokus på regnskap ved å gi eksempler på bruk av ANT i virksomheter, spesielt med tanke på regnskapsteknologier som vil være relevant i forhold til SAF-T.
Vosselman, 2014	Artikkelen viser ved hjelp av forskning på regnskapsområdet, at regnskap kan fungere som en "mellommann".	Artikkel som drøfter "the performativity thesis" og ser på rollen regnskapsføring har.	Bidrar til forståelse rundt performativitet.
Macintosh & Quattrone, 2010	Utforming og arbeid av MACS.	Forståelse rundt MACS.	Bidrar til å forklare MACS, og hvordan begrepet kan påta seg rollen som aktør.
Skærbæk & Tryggestad, 2010	Artikkelen beskriver ulike roller regnskap kan ha i en virksomhet og virksomhetens strategi.	Artikkel som undersøker rollen regnskap har i en virksomhetsstrategi.	Artikkelen viser at MACS kan innta en alternativ rolle utover å være passiv. I tillegg bidrar den til forståelse rundt ANT og ulike roller i et nettverk.
Callon, 2006	Artikkelen forklarer hva det vil si at økonomi er performativt.	Artikkel som handler om performativitet sett fra et økonomisk perspektiv.	Bidrar til forståelse rundt performativitet som er et viktig aspekt av ANT
Hansen, 2006	Artikkelen forklarer nye modeller som har	En artikkel som tar for seg utviklingen av	Denne artikkelen bidrar til å forklare skillet mellom

	kommet og forsøker å forklare hvorfor de benyttes i management accounting litteratur.	modeller i lærebøker innen management accounting.	internt og eksternt regnskap i virksomheter.
Lowe, 2001	Viser innsikt til hvordan man kan utvikle en realistisk modningsmodell for små og mellomstore virksomheter.	En studie som ser på regnskap og regnskapssystemer som kunnskapsobjekter i en ANT kontekst.	Bidrar til forståelse av ANT. Spesielt med tanke på mennesker og teknologi. Hvordan teknologi inngår i ANT er en viktig del av denne oppgaven.

Figur 2 - Oversikt over relevant litteratur angående MACS, ANT og performativitet

Referanse	Funn	Kontekst	Relevans for oppgaven
Auksztol & Chomuszko, 2020	Effekter av innføringen av SAF-T og utvikling av DCF modellen.	En studie av innføring av SAF-T i Polen.	Tilpasninger som følge av innføringen av SAF-T.
Skatteetaten, 2020	Publikasjon fra det offentlige	Informasjon om rapporteringsfrist som følge av koronapandemien.	Bidrar som supplerende empiri om utsatt rapporteringsfrist samt krevende arbeid som følge av koronapandemien.
Bjørnenak, 2019	Inneholder delkapitler om utvikling av digitalisering og ny teknologi som kan føre til hindringer og muligheter for virksomheter.	Et par kapitler i en bok som dreier seg om utfordringer og muligheter innenfor digitalisering og ny teknologi.	Utvikling i digitalisering og ny teknologi som selvstendige og påvirkende aktører i nettverk, samt at boken støtter argumentasjonen om at kunnskaps og

			finansielle ressurser kan være hinder for mindre virksomheter.
Andreassen & Bjørnenak, 2018	Utvikling innenfor teknologi og usikkerhet skaper nye utfordringer og muligheter.	Artikkel som tar for seg begrepene usikkerhet og teknologi og drøfter hvordan sentrale styringsoppgaver påvirkes av endringer.	Artikkelen forklarer viktige deler rundt begrepet teknologi som er et viktig begrep i denne oppgaven.
Mittal et al., 2018	Et behov for SMB-skreddersydd syn på smart produksjon og/eller "Industry 4.0".	En litteraturstudie av 15 industrimodeller.	Gir kunnskap om små og mellomstore virksomheter. I likhet med Sommer (2015), viser også denne artikkelen at mindre virksomheter kan få problemer som større virksomheter ikke har fordi de ikke har samme tilgang på ressurser.
Bjørnenak, 2017	Artikkel som argumenterer for at det spiller en rolle om automatisering og robotisering eller mennesker utfører arbeidet.	Aktivitetsbasert kalkulasjon og ny teknologi.	Relevant i henhold til teknologi som variabel og dens rolle for arbeidsprosessen. Teknologi som substitutt for manuelle løsninger for rapportering.
Evers et al, 2017	Informasjon om innføringen av SAF-T.	Artikkel som forklarer om SAF-T	Bidrar til informasjon om SAF-T samt innføringen av det.

		og fordelen med formatet.	
Sommer, 2015	Hvordan virksomheten håndterer utfordringer avhenger av virksomhetsstørrelse, og risikoen er større desto mindre virksomheten er.	En analyse av ni studier gjort på tyske virksomheter.	Gir kunnskap om små og mellomstore virksomheter og hvordan denne typen virksomheter kan ha flere utfordringer med ressurser enn større virksomheter. Dette er viktig for vår oppgave grunnet antagelse om at mindre virksomheter kan få større problemer med å omstille seg til SAF-T rapporteringen enn større virksomheter.

Figur 3 - Oversikt over relevant litteratur angående digitalisering, teknologi og små og mellomstore virksomheter

Referanse	Funn	Kontekst	Relevans for oppgaven
Alexandrescu et al., 2017	Artikkelen forsøker å belyse koblingene mellom ulike teknologiske elementer i et nettverk.	Artikkel som beskriver erfaringen med utviklingen av "Timbre Brownfield Prioritization Tool".	Bidrar til forståelse rundt translation model. Artikkelen viser spesielt overgangen mellom de ulike fasene i en translation prosess.
Jeacle, 2017	Viser at regnskap kan ha en rolle som en	En studie av data fra 50-tallet som ser på overgangen fra DIY som en viktig økonomisk	Bidrar til mer forståelse rundt ANT. Spesielt "model of translation" bidrar til å forklare

	interessement enhet.	nødvendighet til en populær fritidsaktivitet. Artikkelen viser også roller som regnskapsføring kan ha i et nettverk.	relasjonen mellom MACS, teknologi og andre aktører.
Skærbæk & Thorbjørnsen, 2007	Ulike identiteter for befal i det danske forsvaret.	En studie av nytt ERP system i det danske forsvaret.	Bidratt til forståelse rundt identiteter og OPP i en translation prosess.
Callon, 1986	Forklaring av “translation model”.	En studie av kamskjellene i St. Brieuç Bay som brukes til å forklare maktforhold og sosiologien bak “translation model”.	Artikkelen forklarer “translation model” og viser et eksempel på hvordan den kan brukes. Dette er en viktig del av forklaringen på hvordan en ny aktør som SAF-T kan påvirke og bli påvirket av de andre aktørene i nettverket.

Figur 4 - Oversikt over relevant litteratur angående “Translation model”.

3 Metode

Dette kapittelet vil inneholde metodiske elementer som er brukt i denne oppgaven. Blant annet vil vi gjennomgå valg av forskningsmetode, forskningsdesign, datainnsamling og informanter, analyse samt vår begrunnelse for valg av disse. I tillegg vil det være en evaluering av datamateriale hvor validiteten, reliabiliteten og overførbarheten drøftes på bakgrunn av undersøkelsen. Til slutt vil vi gjøre rede for etiske utfordringer for denne studien.

Samfunnsvitenskapelig metode handler om hvordan man skal gå frem for å skaffe informasjon fra virkeligheten og hvordan denne informasjon senere skal analyseres, for å forklare hva denne informasjonen kan si om forhold og prosesser i samfunnet (Johannessen, Christoffersen & Tufte, 2011). Uavhengig av hvilken metode man velger handler det om å samle inn, analysere og tolke data. Hensikten med forskning er å presentere gyldig og troverdig kunnskap og forståelse av virkeligheten (Jacobsen, 2015). Metodevalget står mellom kvalitativ og kvantitativ metode. Hvilken forskningsmetode som velges er avhengig av formålet med oppgaven og hva slags problemstilling som skal besvares. Kvantitativ metode består som regel av spørreundersøkelser (Johannessen et al., 2011). Dette er fordi kvantitativ tilnærming er opptatt av å kartlegge utbredelse av det man ønsker å undersøke. Da vil det være hensiktsmessig å bruke en datainnsamlingsmetode som leverer større mengder med data. På en annen side varierer kvantitativ metode ofte mer når det kommer til datainnsamlingsmetoder. Ved bruk av kvalitativ metode benyttes det ofte intervjuer av ulike slag, men også observasjoner og gruppesamtaler (Johannessen et al., 2011). Ved en kvalitativ tilnærming ønsker forskeren som regel å få en dypere forståelse for et fenomen, spesielt fenomen som vi ikke har mye kunnskap om fra før (Jacobsen, 2005). En problemstilling som er eksplorerende vil ofte kreve en forskningsmetode som belyser nyanserte data, går i dybden og kan bli eksponert for uventede forhold, og er åpen for omgivelsene rundt, dimensjoner, innsikter og relasjonene mellom individ og kontekst (Easterby-Smith, Thorpe, Jackson og Jaspersen, 2018; Jacobsen, 2005, 2015). Dette krever videre konsentrasjon rundt noen få informanter. Vår oppgave handler om hvordan SAF-T og eksisterende MACS samspiller for virksomheter. Vi ønsker å få en dypere forståelse for dette fenomenet framfor selve utbredelsen av det. I tillegg er dette noe som er forsket svært lite på tidligere. Derfor mener vi at det er mest hensiktsmessig å benytte seg av en kvalitativ tilnærming for å besvare vår problemstilling. Jacobsen (2005) støtter argumentet for at kvalitativ metode har som hensikt å belyse hvordan mennesker fortolker og forstår en konkret kontekst. Vi anser dette også som

en bedre metode for å komme tettere på informanter som kan ha noe å si om dette fenomenet. Videre har vi funnet lite forskning i Norge etter at SAF-T ble pliktig for små og mellomstore virksomheter som oppfyller kriteriene for SAF-T rapportering, derfor vil det være hensiktsmessig å studere denne konteksten.

3.1 Forskningsdesign

Ved utførelse av en undersøkelse bør forskeren tidlig ta stilling til valg av forskningsdesign (Johannessen et al., 2011). Dette innebærer blant annet hva som skal undersøkes, hvordan dette skal gjennomføres og valg av informanter. I følge Easterby-Smith, Thorpe & Jackson (2015) er et godt forskningsdesign helt fundamentalt for å oppnå høy kvalitet på forskningsprosjektet. Det finnes flere ulike kategorier av undersøkelser som blir brukt, blant annet grounded theory, fenomenologi, etnografi og caseundersøkelser. I denne oppgaven vil undersøkelsen være basert på et casedesign. Johannessen et al. (2011) beskriver dette designet som noen få “case” eller tilfeller som man studerer inngående. Ettersom vår undersøkelse vil gå ut på å studere innføringen av SAF-T i virksomheter for å få en dypere forståelse av samspillet mellom SAF-T og eksisterende MACS, ser vi på det som mest hensiktsmessig å bruke et casedesign. Ved å bruke denne typen design kan vi oppnå denne dype forståelsen ved å fokusere grundig på et fåtall informanter. Dette vil bidra til å enklere innhente empiri, som vil si informasjon fra virkeligheten (Jacobsen, 2015). Casestudier brukes ofte når det er snakk om kvalitative metoder som for eksempel observasjoner og intervjuer (Johannessen et al., 2011), men det er også mulig å benytte seg av kvantitative metoder. Tjora (2017) mener at casestudier bør velges om målet er å skaffe kunnskap om selve casen, noe som i aller høyeste grad er målet med denne oppgaven. Otley og Berry (1998) poengterer også at casestudier er nyttige ved forskningsområder som det er gjort lite forskning på. Det er blitt gjort lite forskning om samspillet, og det er derfor hensiktsmessig å benytte casedesign i dette tilfellet.

Hensikten med forskningsdesign er å beskrive hvordan en undersøkelse gjennomføres fra den starter til den ender (Johannessen et al., 2011). For en studie står valget mellom tre forskjellige design: eksplorerende, deskriptive og kausale design. Hvilket design som velges vil avhenge av forskningsprosjektet og formålet (Jacobsen, 2015; Saunders, Lewis & Thornhill, 2016). Designet presenterer koblingen mellom problemstillingen, datainnsamling og analysen av den (Saunders et al., 2016). Eksplorerende forskningsdesign er utforskende og utviklende og er hensiktsmessig når temaet for studien er undersøkt i liten eller ingen grad

(Jacobsen, 2015; Johannessen et al., 2011). Deskriptiv design er en beskrivende tilnærming som har som hensikt å beskrive et fenomen eller en tilstand, ofte i et avgrenset tidsrom (Jacobsen, 2005). Beskrivelsens hensikt er å svare på spørsmål som hvem, hva, hvorfor, hvor, og når. Det kausale designet er forklarende og belyser hvilken effekt ulike variabler har på fenomenet og hverandre (Johannessen et al., 2011).

Denne oppgaven benytter seg av et eksplorerende forskningsdesign fordi oppgavens problemstilling krever en forskningsmetode som går i dybden, fremhever nyanserte empiri, er mottakelig for omgivelsene rundt, og har innsikt og kobling mellom et individ og kontekst (Easterby-Smith et al., 2018; Jacobsen, 2005, 2015). Konkretisering av problemstilling forutsetter kunnskap om fenomenet, og undersøkelser iverksettes fordi det ikke finnes mye kunnskap om et konkret fenomen (Jacobsen, 2015). Det er i slike tilfeller det ikke er mulig å lage hypoteser, og problemstillingen krever åpne spørsmål og dermed eksplorerende, utforskende undersøkelser. Eksplorerende problemstilling skaper en dypere forståelse av hva fenomenet består av (Jacobsen, 2015). Argumentene ovenfor bidrar til å begrunne valget av både casebaserte undersøkelser og eksplorerende forskningsdesign.

3.2 Datainnsamlingsmetoder

Dette delkapittelet tar for seg ulike metoder for innsamling av kvalitativt datamateriale. Utvalget av innsamlingsmetoder består av intervjuer, fokusgruppeintervju, observasjon og dokumentundersøkelse (Jacobsen, 2005, 2015). Metoden for innsamling av data vil ha en påvirkning på datamaterialets gyldighet (validitet) og pålitelighet (reliabilitet) (Jacobsen, 2015). Den mest benyttede innsamlingsmetoden er intervjuer (Jacobsen, 2015), som også vil bli benyttet som datainnsamlingsmetode i denne studien. Videre benyttes det i tillegg supplerende empiri som publikasjoner og oppdateringer angående SAF-T, hovedsakelig på Skatteetaten sine nettsider. Oppgavens eksplorative side tillot oss å samle inn ny informasjon på en slik måte at problemstillingen ble besvart på best mulig måte. Anvendelse av intervjuer vil gi mulighet til å undersøke fenomenet på en dypere og detaljert basis samt at det tillater forskeren å være åpen for nye dimensjoner og innsikter, meninger, holdninger, synspunkt og erfaringer (Easterby-Smith, et al., 2018; Jacobsen, 2015; Johannessen et al., 2011). Tjora (2017) mener at formålet med intervju er å legge til rette for en situasjon og mulighet for fri samtale som styres av forskerens forhåndsbestemte og konkrete temaer. Her deler informanten frivillig sin refleksjon over egne erfaringer og meninger i henhold til fenomenet

som blir forsket på. I utgangspunktet skulle intervjuene være ansikt til ansikt, men på grunn av Koronapandemien har disse intervjuene i stedet blitt gjennomført over nettbaserte plattformer som Microsoft Teams og Whereby. Dette tillot oss å se noe av kroppsspråket og ansiktsuttrykket til informantene over videosamtale, som bidro til å enklere få et inntrykk av deres perspektiv. Dette ledet til at vi inviterte informanter til intervju uavhengig av deres geografiske områder. For å få rettighet til å behandle slike data, måtte vi søke tillatelse fra Norsk Samfunnsvitenskapelig Datatjeneste (NSD). Godkjenningen for dette er vedlagt i det første vedlegget.

Under intervjuet kan intervjueren komme med oppfølgingsspørsmål som har sin hensikt å forsterke informasjonen, for å kunne bedre besvare problemstillingen (Johannessen et al., 2011). Dette vil gi oss bredere og dypere kunnskap og forståelse for hvordan samspillet mellom innføringen av SAF-T og eksisterende MACS fungerer i et nettverk for små og mellomstore virksomheters kontekst. I løpet av intervjuene stilte vi oppfølgingsspørsmål som “Hva mener du med det?”, “Kan du forklare mer detaljert om det?” og så videre. I den anledning anses et semistrukturert intervju hensiktsmessig for denne studien som gir rom for slike oppfølgingsspørsmål (Johannessen et al., 2011).

3.2.1 Utvalgsstrategi

Basert på hensikten med kvalitativ undersøkelse, altså å oppnå mest mulig kunnskap om fenomenet eller fyldige beskrivelser (Johannessen et al., 2011), behøves det nær kontakt med informantene. I løpet av vår studie har informantene vært positive til undersøkelsen, noe som sannsynligvis har ført til at informantene har vært mer villige til å svare godt på våre spørsmål. Noen av informantene hadde mulighet til å gi mye informasjon i forhold til andre. Ofte var årsaken at rapporteringen med SAF-T ikke var blitt gjort enda, og dermed var det vanskelig for informantene å ha relevant informasjon. Dette er en av flere begrensninger for oppgaven, og vil bli forklart nærmere i kapittel 5.3. I kvalitativ metode er det problemstillingen som leder til hvilke kriterier som bør følges for utvalg av informanter (Jacobsen, 2015). Derfor vil utvalget være formålsstyrt. Videre er det formålet med studien som leder oss til informanter som bør intervjues. Det vil si at utvalget av informanter baseres på hvem man tror kan bidra med mest relevant kunnskap i henhold til studiens problemstilling (Jacobsen, 2005, 2015). Det eksisterer flere ulike utvalgskriterier som kan kombineres. I denne oppgaven har det blitt benyttet kombinerte utvalgskriterier som informasjon, hvor det

tenkes at informantene har den kunnskapen og informasjonen som trengs for å bidra til å besvare problemstillingen (Jacobsen, 2015). Vi har benyttet oss av nettsiden Proff.no for å segmentere ønskede informanter. Her var det mulig å segmentere ut ifra blant annet størrelse på virksomhet og deres omsetning. Videre er snøballmetoden blitt brukt, som gir oss mulighet til å oppdage andre informanter på bakgrunn av at den forrige informanten kjenner til den informasjonsrike informanten (Jacobsen, 2015). En av informantene tipset oss om tre andre informanter som vi kontaktet og senere intervjuet. En tredje utvalgsstrategi som tas i bruk er kriterieutvalg, hvor forskeren velger ut informanter ut fra konkrete kriterier, for å optimalisere informantens bidrag til å besvare oppgavens problemstilling (Tjora, 2017). De forhåndsbestemte kriteriene, som defineres av forskeren, skal bistå til å lettere anskaffe relevant informasjon som har betydning for studien (Tjora, 2017). Kriteriene nedenfor er betydelige for relevansen av informasjonen som samles. Ved utvelgelsen av informanter ønsket vi at de oppfylte alle disse kriteriene i størst mulig grad:

1. Virksomheten må ha over 5 millioner kroner i omsetning (SAF-T krav).
2. Virksomheten tilfredsstiller krav til ønsket enhetsstørrelse av små og mellomstore virksomheter.
3. Har kunnskap om hvordan SAF-T påvirker det interne regnskaps- og økonomistyringssystemet i virksomheten.

Figuren nedenfor viser virksomhetsstørrelsen til de respektive informantene og de nettbaserte plattformene intervjuene ble gjennomført over. Informant 1 inngår under stor virksomhet hvor selve intervjuobjektet arbeider for en mellomstor avdeling. Vi valgte å inkludere denne informanten til tross for virksomhetsstørrelsen, fordi informanten bidro med interessant informasjon fra et annet perspektiv. I denne studien behandler vi dette intervjuobjektet som en informant fra en liten og mellomstor virksomhet.

Informant	Virksomhetsstørrelse	Plattform
I1	Stor	Microsoft Teams
I2	Liten	Microsoft Teams
I3	Liten	Microsoft Teams
I4	Liten	Microsoft Teams
I5	Mellomstor	Whereby
I6	Liten	Microsoft Teams
I7	Mellomstor	Microsoft Teams

Figur 5 - Informasjon om gjennomførte intervjuer

3.2.2 Intervju og gjennomføringen av dem

Intervju som datainnsamlingsmetode kjennetegnes ved at forsker og informant prater på lik linje som i en vanlig dialog (Jacobsen, 2015). Ved intervjuene ønsket vi at formålet med problemstillingen skulle bli belyst. På den andre siden avgrenset vi ikke informanten fra å svare med brede og dype forklaringer som kunne bidra til å svare på problemstillingen. Intervjuer egner seg best når det er få enheter som skal undersøkes (Jacobsen, 2015) som er i tråd med denne oppgaven, videre når det ønskes enkelte informanternes holdninger, oppfatninger og synspunkter for å optimalisere gyldigheten av undersøkelsen (Jacobsen, 2015). Til slutt mener Jacobsen (2015) at forskerens interesse for hvordan enkeltindividers fortolkning av et, samt mening ved et fenomen er relevant for valget av intervju. Intervjuer gir forskerne mulighet til å stille oppfølgingsspørsmål hvor det anses behov for det. Intervjuene ble derfor valgt å gjennomføres som semi-strukturerte intervjuer. I forhold til strukturerte intervjuer handler semi-strukturerte intervjuer om å skape en åpen og avslappet stemning ved samtale med informanten. Hensikten er å benytte seg av en temaguide inneholdende av forhåndsbestemte relevante temaer og spørsmål som forskeren ønsker at skal komme frem i intervjuet (Easterby-Smith et al., 2018; Jacobsen, 2015; Johannessen et al., 2011; Tjora, 2017). Der informantene misforsto i løpet av intervjuene, forsøkte vi å lede dem på rett spor igjen slik at muligheten for feilkilder var liten.

I utgangspunktet satte vi av en tidsramme på 60 minutter per intervju. Gjennomføringen av intervjuene foregikk ved dialoger mellom intervjuer og informant over nettbaserte plattformer. Studien baserer seg på syv individuelle intervjuer innen ulike små og mellomstore virksomheter. Intervjuene er blitt tatt opp ved bruk av lydopptaker i tråd med NSD. Årsaken til dette er å unngå problemet med å koble notater opp mot innholdet i samtalen ved senere anledning, samt å forenkle arbeidet med transkribering senere (Jacobsen, 2015). Det vil også gjøre det enklere å kontrollere og undersøke utsagn og tolkninger i rådataene. Uten båndopptaker er det krevende å skrive notater og det bryter konsentrasjonen om innholdet i samtalen (Jacobsen, 2015). Bruk av båndopptaker gjør det også mulig å følge med på informantens kroppsspråk underveis. Dette sikrer kvaliteten av informasjonen ved at vi hele tiden kunne gå tilbake og lytte på opptakene på ny (Jacobsen, 2015). Alle intervjuene ble gjennomført over nett hvor informantene ble informert om at intervjuet ville bli tatt opp. De var allerede informert om dette ved tilsendt informasjonsskriv hvor vi fikk underskrift på samtykkeerklæringene. Ved et av intervjuene hadde den ene informanten problemer med kameraet sitt, som førte til at vi ikke fikk sett informanten under intervjuet, og fikk dermed heller ikke mulighet til å se informantens kroppsspråk og ansiktsuttrykk.

I etterkant av intervjuene fikk vi også muligheten til å sende oppfølgings spørsmål til informantene ved tilfeller der vi behøvde dypere forklaringer, noe vi behøvde i etterkant av intervjuet med informant 2. Videre lot vi informantene velge den nettbaserte kommunikasjonsplattformen selv, noe vi måtte tilpasse oss fordi vi ikke var godt kjent med hverken Microsoft Teams eller Whereby. Informantene fikk de samme standardiserte spørsmålene. Enkelte spørsmål var ikke relevante for alle informantene, og vi ble oppmerksomme på at disse informantene ikke kunne gi den fulle informasjonen vi trengte for å besvare deler av problemstillingen. Noen av informantene svarte på spørsmål som skulle bli stilt senere, tidlig i intervjuet og vi måtte derfor tilpasse rekkefølgen på spørsmålene. I forkant av hvert intervju presenterte vi oss, informerte på nytt hva studien handler om og ga en kortfattet forklaring om hvordan dataene ville bli behandlet. Videre sikret vi anonymitet for informantene og deres virksomhet, antydte hvor lenge intervjuet kunne vare og informerte om informantens rett til å avbryte eller trekke seg fra intervjuet uavhengig av hvor langt vi hadde kommet i intervjuet (Jacobsen, 2015; Johannessen et al., 2011). I tillegg ba vi om tillatelse fra informantene til å ta opp intervjuene før vi startet selve intervjuet.

3.2.3 Utarbeidelse av intervjuguide

Semi-strukturerte intervjuer krever at forskeren utarbeider en intervjuguide, det vil si skaper en oversikt over hvilke temaer og spørsmål som i utgangspunktet skal være gjennomgått i løpet av intervjuet (Jacobsen, 2015). Årsaken til det er å sikre at vektlagte temaer belyses i løpet av intervjuet. En slik strukturert intervjuguide tillater spørsmål som styrer dialogen mot relevante temaer (Jacobsen, 2005, 2015). Intervjuguiden bidrar til å strukturere spørsmålene etter ulike temaer. Innholdet i temaene vil bety spørsmål som er relevante for problemstillingen, for at samtalen oppleves så levende og dynamisk som mulig (Jacobsen, 2015). Videre påpeker Easterby-Smith et al. (2018) at forskeren må unngå situasjoner hvor prosessen av intervjuene skaper og påvirker informantens svar.

Utarbeidelsen av intervjuguiden baserte seg på det teoretiske rammeverket i denne oppgaven. Hvert intervju begynte med at vi ga en rask oversikt over hensikten med intervjuet. Etter Jacobsens (2015) anbefalinger startet vi intervjuene med noen generelle spørsmål, for å skape en avslappet stemning slik at informanten følte seg komfortabel, og i minst mulig grad ble påvirket av tid, sted og press (Easterby-Smith et al., 2018; Tjora, 2017). Slike oppvarmingsspørsmål krever ikke særlig refleksjon fra informanten. Videre i intervjuguiden belyste vi temaer som intervjuet skulle handle om, hvor spørsmålene bør unngå abstrakte teoretiske konsepter (Easterby-Smith et al., 2015).

Målsettingen med intervjuer er å finne beskrivelser som kjennetegner eller beskriver informantenes virkelighet (Jacobsen, 2015; Johannessen et al., 2011). For denne studien er det utarbeidet en intervjuguide for virksomheter som er pliktige til å ta i bruk SAF-T. Ettersom vi snakket med relativt opplyste informanter, utelukkende små og mellomstore virksomheter og pliktige virksomheter i henhold til SAF-T, fant vi ikke behov for å utarbeide flere intervjuguides enn den som er vedlagt. Etter Johannessen et al. (2011) sine anbefalinger er oppbyggingen av intervjuguiden basert på tre hovedtrinn:

1. *Introduksjonsspørsmål* skal inneholde spørsmål som introduserer temaet til informanten for intervjuet.
2. *Nøkkelspørsmål* er kjernen i temaet og intervjuguiden. Spørsmål innenfor temaet som krever utdyping, og sikrer forskeren/oss den informasjonen som ønskes ut fra problemstillingen og formålet med studien.

3. *Avslutningsspørsmål* for å signalisere at intervjuet nærmer seg slutten gjennom å si “Nå gjenstår det kun to spørsmål.”.

Meningsinnholdet av svaret ved stilte nøkkelspørsmål kan skape rom for oppfølgingsspørsmål. Det er ikke i alle tilfeller informasjonen holder, og forskeren er nødt til å følge opp for å sikre utfyllende, utdypende og konkretisert informasjon (Johannessen et al., 2011; Tjora, 2017). Slike spørsmål kan være notert i intervjuguiden, og andre spørsmål stilles mens intervjuet gjennomføres knyttet til andre temaer som ikke inkluderes i intervjuguiden (Tjora, 2017). Det ble stilt oppfølgingsspørsmål i løpet av hvert intervju. Ved en fri dialog er ikke forskeren avhengig av å følge intervjuguiden slavisk, men heller opptatt av å motta mest mulig relevant informasjon for å besvare problemstillingen. Derfor så vi det som hensiktsmessig å benytte oss av et slikt oppsett.

3.2.4 Analyse av empiri

Etter gjennomføringen av intervjuer står forskeren igjen med store mengder av ustrukturert kvalitativ data, og for å fremheve den relevante dataen er det nødvendig å redusere noe av kompleksiteten ved datamaterialet (Jacobsen, 2015). Intervjuer kan påpeke mønstre, avvik eller underliggende bakgrunner, hvor detaljer kan føre til ny innsikt, samtidig som en veksler mellom detaljert informasjon og helheten av mottatt informasjon (Jacobsen, 2015). I vårt tilfelle er de transkriberte intervjuene og lydopptakene ustrukturert data. Detaljene samt noe helhetlig informasjon bidrar til hovedfunnene, og bistår forskeren med å besvare problemstillingen. Det er dermed hensiktsmessig å klargjøre strukturen av rådataene til analyse av den (Jacobsen, 2015; Johannessen et al., 2011). I motsetning til kvantitativ data, må kvalitativ data fortolkes og er dermed avhengig av strukturert data (Johannessen et al., 2015). For å redusere arbeidsmengden benyttet vi transkriberingsmetode *intelligent verbatim* som forkorter og justerer teksten for relevante “taleord” (Golota, 2018; Johannessen et al., 2011).

Det er anbefalt av Johannessen et al. (2011) å begynne databehandlingen med å organisere datamaterialet innenfor temaer, og deretter analysere og fortolke det. Organisering av data har til hensikt å skape et godt grunnlag for å analysere uten å utelate viktig informasjon gjennom å redusere og systematisere dataene. Johannessen et al. (2011) mener det eksisterer tre former for organisering 1) tverrsnittbasert og kategoribasert inndeling av data, 2) kontekstuell

organisering av data og 3) benyttelse av diagrammer og tabeller. For å organisere dataene i denne oppgaven, er det blitt valgt 1) og 3) som organiseringsformer i denne oppgaven.

Tverrsnitt- og kategoriseringsbasert inndeling av data:

Denne metoden omhandler å kategorisere avsnitt og setninger med tilfredsstillende merkelapper. En kategori inneholder informasjon som har fellestrekk, og kan anses som like. En slik metode benyttes for å tillate relevante uttrykk å komme til syne i problemstillingen. Et videre poeng med denne metoden er at forskeren kontinuerlig prøver å benytte samme sett med kategorier som all mottatt data. En mulighet er å bruke kategorier fra intervjuguiden dersom disse er godt utarbeidet, som sparer forskeren for arbeid med å knytte utsagn og data fra intervjuene med temaene som er relevant for studien (Johannessen et al., 2011).

Benyttelse av diagrammer og tabeller:

I denne studien har vi brukt diagrammer og tabeller til å organisere datamaterialet for vår egen del. I tillegg for å kunne avbilde og vise koblinger mellom datamaterialet. I løpet av intervjufasen kan diagrammer og tabeller virke som hjelpemidler. Disse hjelpemidlene kan brukes i form av sjekkpunkter/liste etter hvert som det observeres i løpet av intervjuene (Johannessen et al., 2011). Videre kan det lages en visuell fremvisning av analysen ved bruk av diagrammer og tabeller. Hensikten med det er å forenkle organiseringen av data samt koble sammenhenger.

Teoriutledning:

Etter organisering og kategorisering av datamaterialet, har vi fokusert på å finne fellestrekk mellom de ulike funnene fra intervjuene. I tillegg har vi supplert med annen relevant empiri som publikasjoner og dokumenter fra blant annet Skatteetaten om utsettelse rapporteringsfristen for SAF-T og utfordringer i forbindelse med koronapandemien. Videre ønsker vi å koble konseptene fra teorien i forsøk på å beskrive funnene i studien vår (Johannessen et al., 2011). Formålet med dette er å teoretisere det nåværende forskningsområdet regnskaps- og økonomistyringsteknologi. Ved gjennomføringen av analysen basert på empiri fra intervjuene og supplerende empiri, har vi forsøkt å se sammenhengen mellom teorien og resultatene fra studien, og identifisere resultater som bistår

til å videreutvikle forståelsen for samspillet mellom SAF-T og eksisterende MACS i et nettverk.

3.3 Validitet og reliabilitet

Easterby-Smith et al. (2015) mener at det mest sannsynlig vil være på et metodologisk grunnlag at et forskningsprosjekt vil bli kritisert. De legger derfor vekt på at forskeren bør ta grep for at dataene i høyest mulig grad skal være gyldige (validitet), pålitelige (reliabilitet) og overførbare (Easterby-Smith et al., 2015; Jacobsen, 2015). Dette er også noe av det som skiller vitenskapelig forskning fra hverdagslige observasjoner. Akkurat som ved kvantitativ metode, vil det også undersøkes i kvalitativ forskningsmetode om konklusjonene er gyldige og til å stole på (Jacobsen, 2015). Dette betyr at forskeren forsøker å holde seg kritisk til kvaliteten av dataene som er innsamlet.

Validitet går ut på hvor godt dataene representerer det fenomenet som er forsket på (Johannessen et al., 2011). Validitet kan ses fra ulike aspekter: intern og ekstern validitet. Intern validitet går ut på om dataene som er innhentet oppfattes riktige, det vil bety hvor godt virkeligheten og forskerens beskrivelse av virkeligheten samsvarer eller korrelerer (Jacobsen, 2015). Intern validitet, som betyr gyldighet, handler om å evaluere hvorvidt resultatene av studien viser seg å være gyldige og sanne beskrivelser (Jacobsen, 2015). Vi har forsøkt å sikre dette gjennom gjennomgang av teorien, hvor innhenting av informasjon fra informanter belyser innsikt i temaet. Dette bidrar til å forsterke den interne gyldigheten av studien. For å sikre at noe innhold ikke er utelatt i transkriberingen, har vi hørt gjennom lydfilene flere ganger. Vi vurderer dermed denne prosessen som tilfredsstillende i henhold til dette kravet.

Mens den interne validiteten handler om at forskeren har beskrevet et fenomen slik som de er i virkeligheten, handler ekstern validitet eller gyldighet om *“i hvilken grad funnene fra en undersøkelse kan generaliseres til andre enn dem man faktisk har undersøkt”* (Jacobsen, 2015, s. 237). Dette betyr om resultatene som er funnet gjennom forskningen er overførbare til andre med samme kontekst. Overførbarhet handler om hvilken grad forskningen kan overføres til en lignende situasjon (Johannessen et al., 2011). Ved kvalitativ forskning lar det seg ofte ikke generalisere, for statistisk generalisering har utgangspunkt i et større utvalg fra en populasjon (Jacobsen, 2005). Denne studien bruker heller teoretisk generalisering. Det vil

si at forskeren danner en mer generell teori om hvordan virkeligheten er ut fra et mindre antall intervjuer. Hvorvidt denne generelle teorien gjelder for andre kontekster kan ikke fastslås (Jacobsen, 2005). Det er gjennomført syv intervjuer, og vi er forsiktige med å konstatere konklusjonen som overførbart for andre små og mellomstore virksomheter som er pliktige til å følge SAF-T formatet. Årsaken til dette er at dersom samme studie skulle blitt gjennomført igjen på et senere tidspunkt, ville konklusjonene formet seg noe annerledes på grunn av sannsynlig utløpt frist for rapportering. På en annen side, vil en ny undersøkelse i lik kontekst kunne føre til lignende resultater. Dessuten påpekes det at digitalisering og ny teknologi er i stadig utvikling og påvirker regnskapsinformasjonen (Bjørnenak, 2019), derfor vil det være ansvarlig å nevne at denne oppgavens funn og påvirkningskraft på regnskaps- og økonomistyringssystem kan være mindre relevant i nær framtid.

Reliabilitet vil si hvorvidt dataene som blir samlet inn er pålitelige og nøyaktige, hva slags data man bruker og metoden forskeren brukte for å samle den inn og bearbeide den på i etterkant (Johannessen et al., 2011). Hensikten med reliabilitet er at ved samme datasettet skal ulike forskere komme til samme konklusjoner, da vil reliabiliteten eller påliteligheten være høy (Johannessen et al., 2011). Konklusjonene kan dermed i slike tilfeller reproduseres. Intervjuguiden som er brukt i vårt tilfelle, har bakgrunn fra relevant teori, og spørsmålene er formulert som åpne og virker ikke ledende overfor informanten. Gitt forutsetningen om at informantens informasjon er sann og fra deres virkelighet, skal det derfor være mulig for andre forskere å reprodusere samme konklusjoner i lik kontekst.

3.4 Etske problemstillinger

Etikk handler om regler for å vurdere om handlinger er rette eller gale (Johannessen et al., 2011). Ved forskning vil det også være situasjoner der man må ta stilling til hva som er rett eller galt. Dette dreier seg i hovedsak om datainnsamling, der man kan komme tett innpå mennesker ved for eksempel intervjuer eller observasjoner. Johannesen et al. (2011) trekker fram tre hensyn man må ta som forsker. Den første av disse er informantens rett til selvbestemmelse og autonomi. Dette vil si at informantene skal gi et frivillig samtykke til å delta på undersøkelsen og rett til å trekke seg når som helst i undersøkelsen uten at dette skal oppleves ubehagelig eller medføre noen negative konsekvenser. Det andre hensynet som beskrives er forskerens plikt til å respektere informantens privatliv. Dette går ut på at

informantene skal ha rett til å nekte å gi forskeren opplysninger hvis de skulle ønske det. I tillegg skal informantene være sikre på at forskeren behandler personopplysningene på en slik måte at informasjonen ikke kan brukes til å identifisere informanten. Det tredje hensynet som må tas er forskerens ansvar for å unngå skade. Dette går på at forskeren må ta hensyn til at noen temaer kan være følsomme å snakke om, og i verste fall skade informanten. Forskeren må derfor vurdere hvilke temaer som potensielt sett kan skade informanten og unngå disse.

Det stilles strenge krav til behandling av personopplysninger (Johannessen et al., 2011). Hvis en person kan gjenkjennes enten direkte via navn, stemme eller personnummer, eller indirekte via en kombinasjon av opplysninger, vil dette falle under personopplysninger. Om disse opplysningene i tillegg registreres elektronisk, vil undersøkelsen være meldepliktig hvis personopplysningene er sensitive. I følge personopplysningsloven oppfattes opplysninger om rase, etnisitet, politisk, filosofisk eller religiøs tilhørighet som sensitive. I tillegg er opplysninger rundt straffbare forhold, helseforhold, seksuelle forhold og medlemskap i fagforeninger også sensitive. At undersøkelsen er meldepliktig vil si at den må meldes inn til NSD og forskeren må sende inn en søknad om å kunne utføre denne undersøkelsen og publisere datamaterialet (Johannessen et al., 2011).

Ved endt utarbeidelse av intervjuguiden ble den sendt til NSD. Ønsket gjennomførelse av intervju med vår utarbeidede intervjuguide ble godkjent (se vedlegg 1) på bakgrunn av skriftlig samtykke for deltakelse fra informanter, at den ikke var preget av sensitive opplysninger/informasjon, og oppnådde krav innenfor lover og personvernregler. Før intervjuene startet ble informanten igjen opplyst om samtalen ble tatt opp. Ingen av informantene hadde problemer med dette. Videre forsikret vi informantene om at de ville forbli anonyme og at informasjonen behandles konfidensielt. Vi opplyste også informantene om at de kunne avbryte og avslutte når som helst i løpet av intervjuet. Ingen av intervjuene ble avbrutt. Dersom virksomhetens navn skulle bli nevnt i intervjuet, informerte vi om at det ville bli erstattet med forhåndsformede koder i form av tall, bokstav eller en kombinasjon av dette.

3.4.1 Forskerens rolle

Samfunnsvitenskapelige undersøkelser kan lede til konsekvenser. Forskningen kan påvirke informantene samt hvordan forskningen kan bli oppfattet og tatt i bruk. Dette er årsaken til at

forskeren plikter å forsikre seg om at prosessen med undersøkelsen gjennomføres ut fra etiske prinsipper (Jacobsen, 2015). Videre er det viktig å være bevisst på hvilken rolle forskeren kan spille i en kvalitativ forskningsmetode. I en slik undersøkelse er det viktig at forskerne tar på seg ansvaret for å ta riktige valg knyttet til etiske og vitenskapelige hensyn (Tjora, 2017). Videre har forskeren bevisst eller ubevisst en påvirkningskraft når dataene skal analyseres og hvordan utsagn kan bli oppfattet annerledes enn i det større bildet (Jacobsen, 2015).

Samtidig som vi utviklet problemstillingen og forskningsspørsmålet leste vi oss opp på teori om MACS og ANT som bidrag til å danne intervjuguiden. Derfor opplevde vi at vi hadde et godt utgangspunkt for å bidra til en faglig diskusjon med informantene rundt temaet for masteroppgaven. På en annen side er det viktig å nevne at vi som forskere har liten erfaring fra før, og denne intervjuprosessen ble en læringsprosess for oss. Etter hvert som intervjuene ble utført, ble vi gradvis mer bevisste og sikre på hvordan spørsmålene fra intervjuguiden skulle stilles, og hvordan vi skulle skape et trygt rom for informantene til å være mest mulig imøtekommende for en åpen samtale. Easterby-Smith et al. (2018) mener at det å skape tillit mellom intervjuer og informant er viktig, og sikrer at informasjonens påvirkning bør tas hensyn til fordi det kan påvirke utfallet av intervjuene. Under intervjuene ble det uttrykt bekymringer for hvordan SAF-T sine utfordringer ble håndtert. Ved slike situasjoner stilte vi videre spørsmål om samspillet mellom dette og regnskaps- og økonomistyringsteknologi, hvor informantene ble forsikret anonymitet for å ikke settes i dårlig lys. Dette førte til at informantene kan ha sett på oss som sensitive og ydmyke (Easterby-Smith et al., 2018). Generelt sett var informantene villig til å gi fra seg mye informasjon under intervjuene, samtidig var det stor entusiasme rundt temaet for oppgaven og spesielt på grunn av aktualiteten av SAF-T. Som forskere bør vi være oppmerksomme på at noen temaer i intervjuguiden kan ha blitt noe dempet, for å unngå å sette informanten i ubehagelige situasjoner. Det mest dempede temaet under intervjuene var "erfaring" som er plassert nederst i intervjuguiden. Det kunne oppleves som ubehagelig for informantene fordi de ikke hadde nok erfaring til å svare på de fleste av spørsmålene innen temaet. Derfor kan det være noe informasjon som har forsvunnet. Til tross for vårt forsøk, kan vi ikke se bort ifra at vår mangel på erfaring som forskere kan ha bidratt til at formuleringen av spørsmålene ikke har evnet å samle inn all informasjon som kreves for å besvare problemstillingen. Dette er en av faktorene som Easterby-Smith et al. (2018) mener har en påvirkningskraft på gjennomføringen av intervjuer.

4 Resultat og analyse

I dette kapittelet presenteres studiens empiriske datamateriale som er samlet gjennom intervju, og analysen av det. I tillegg benytter vi oss av supplerende empiri i form av publikasjoner og oppdateringer angående SAF-T, hovedsakelig fra Skatteetaten sine sider. Vi benytter også en tidligere studie om innføring av SAF-T. Hensikten med dette er å skape et grunnlag, for å forsøke å besvare oppgavens problemstilling. Med den utvalgte teorien som er gjennomgått som utgangspunkt, vil empirien tolkes. ANT benyttes som grunnlag for analysen av empirien, hvor samspillet mellom innføringen av SAF-T og eksisterende MACS vil være sentralt. Kapittelet innledes med en beskrivelse av prosjektet og utviklingen av SAF-T formatet for norske virksomheter. Videre beskrives informantenes forhold til og mening om den nye digitale standarden, SAF-T, og innføringen av den. Totalt sett vil det gi en oppfatning av ny digital rapporteringsstandard i sammenheng med eksisterende regnskaps- og økonomistyringsteknologi.

Deretter fremstilles resultatene og analysen gjennom modellen “translation”. Modellen inneholder en prosess som består av fire faser: problematization, interessement, enrolment og mobilization. Translation model er en modell som har som oppgave å oversette eller konvertere noe (Callon, 1986). Ettersom vår oppgave handler om hvordan virksomheter konverterer sine gamle rapporteringsmetoder til den nye SAF-T standarden vil det være hensiktsmessig å se på en slik modell. I hovedsak har vi undersøkt hvordan konverteringen av eksisterende regnskapsformat til SAF-T formatet har påvirket MACS. Translation model er som tidligere nevnt en prosess der aktørene i nettverket tilpasser seg hverandre, og i vårt tilfelle vil virksomhetene måtte tilpasse seg den nye standarden. Regnskapsinformasjon som finnes i virksomhetens regnskapssystemer kan brukes både eksternt og internt (Hansen, 2006). I tillegg vil det være andre aktører som for eksempel konsulentvirksomheter som skal hjelpe virksomhetene med konverteringsprosessen. Informantene tildeles kodingen I1 - I7. Vi henviser til delkapittel 4.2 for nærmere informasjon om informantene.

4.1 Beskrivelse av prosjekt

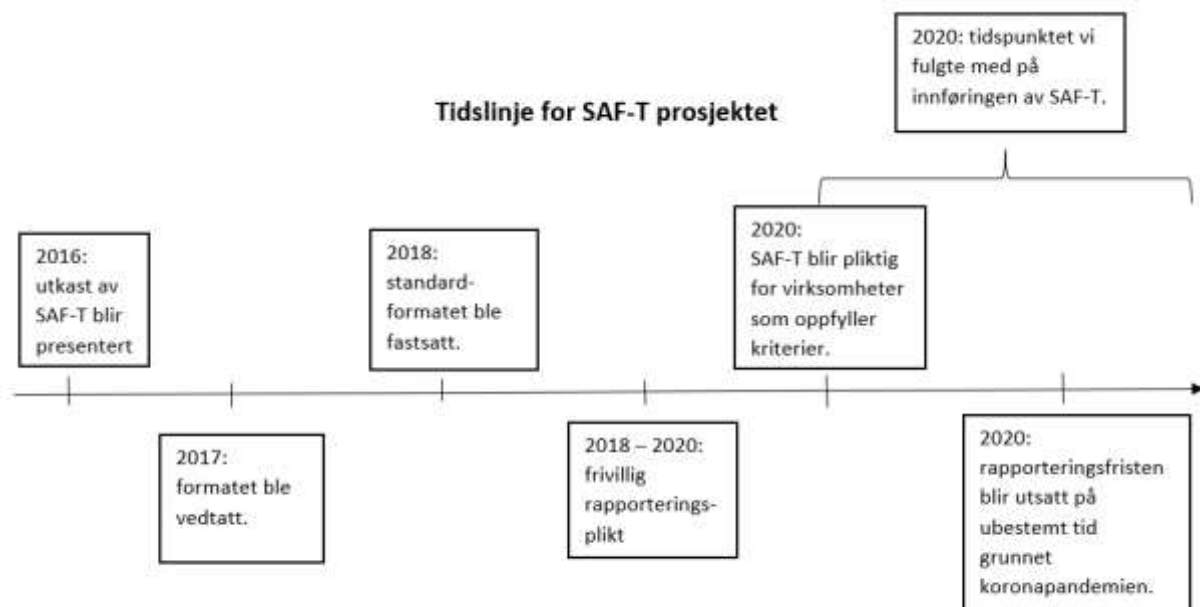
Prosesen ved datainnsamlingen førte til syv individuelle intervjuer med data som anses som relevant for studien. I dette delkapittelet ønsker vi å fremstille innføringen av SAF-T som et prosjekt og skape en oversikt over dens betydning for små og mellomstore virksomheter. Sammen med Revisorforeninger, NHO og Regnskap Norge presenterte Skatteetaten et utkast

av standardformatet SAF-T for rapportering av regnskap og kassasystemdata i 2016. Videre ble formatet vedtatt i 2017 (Regjeringen, 2017), og i 2018 ble standardformatet fastsatt (Skatteetaten, u.å.). Fra 2018 til 2020 var rapporteringsplikten frivillig. Dette endret seg i 2020 for virksomheter som er bokføringspliktige og i tillegg har mer enn fem millioner kroner i omsetning, til at rapporteringen gjennom standardformatet ble pliktig (Skatteetaten, u.å.).

I utgangspunktet hadde myndighetene satt frist for første kontroll av SAF-T den 10. april 2020 (Skatteetaten, 2020). Her ville myndighetene kontrollere at virksomheter hadde startet å rapportere i henhold til den nye standarden. Virksomheter som ikke hadde tatt i bruk dette formatet kunne risikere dagbøter på mellom 1150 og 11500 kroner (Deloitte, u.å.). Grunnet Koronapandemien har denne fristen derimot blitt utsatt (Skatteetaten, 2020), som også informant 7 påpeker.

“Ikke at det har vært noe enda for nå var vel SAF-T utsatt av myndighetene på ubestemt tid. Implementeringen på grunn av korona” (Informant 7).

For å få en bedre oversikt over historiske hendelser under prosjektet over en tidsperiode relatert til vår analyse, er følgende figur presentert nedenfor.



Figur 6 - Tidslinje for SAF-T prosjektet

Studien til Auksztol & Chomuszko (2020) viser at det kreves tilpasninger for innføringen av SAF-T. Dette støtter vår antagelse om at innføringen av SAF-T krever tilpasninger. Det er

blitt besluttet av Skattedirektoratet at virksomheter ikke lenger behøver å søke om dispensasjon dersom de blir forsinket med rapporteringen på grunn av pandemien. Som følge av Koronapandemien har mange opplevd hindringer ved arbeidskapasitet (Skatteetaten, 2020) som støttes noe av vår empiri. Skatteetaten (2020) mener at dette kan ha betydelig innvirkning for å ferdigstille SAF-T rapporteringen. Tilpasningene som behøves er stor mengde arbeid innen programmeringer i henhold til det tekniske arbeidet som kreves ved SAF-T. Det er forutsatt at virksomhetene fortsatt arbeider med å ferdigstille rapporteringen med SAF-T så fort dette er praktisk mulig (Skatteetaten, 2020). Noen av informantene i vår empiri mener at innføringen av ny digital regnskapsteknologi trolig ikke vil kreve noen tilpasninger fordi de ikke har opplevd at det trengs. På en annen side påpekes det motsatte av Skatteetaten og andre informanter ved at ulike tilpasninger er gjort. Skatteetaten opplever at flere virksomheter opplever hindringer i henhold til å tilpasse seg den nye standarden (Skatteetaten, 2020), som informant 1, 5 og 7 har opplevd.

Ettersom SAF-T rapporteringen har vært frivillig siden 2018 vil det være varierende om ulike virksomheter har tatt det i bruk før 2020 eller ikke. Noen av informantene hadde blitt informert om standarden gjennom blant annet kurs og nyhetsbrev fra Regnskap Norge eller fra kunder hvor standarden tilfeldigvis ble tatt opp som et diskusjonsemne, mens andre hadde ikke noe særlig kjennskap til SAF-T før det ble pliktig. I tillegg var det noen informanter som ikke visste hva SAF-T var før vi kontaktet dem, og var nødt til å søke etter kunnskap på internett. Gjentatte ganger observerte vi at informantene hadde ingen eller begrenset informasjon om SAF-T og innføringen av formatet fra det offentlige, som resulterte i at færre hadde hverken kjennskap eller kunnskap om formatet. Informant 5 var en av informantene som hadde god kjennskap til SAF-T fra før og hadde satt seg inn i det allerede i 2018. I og med at Informant 1 er fra en stor regnskapsvirksomhet hadde denne informanten mer kunnskap om SAF-T, samt et større og annerledes perspektiv i forhold til de andre. Ettersom informantene har ulik kunnskap om SAF-T, hadde de naturligvis ulike synspunkt på formatet.

Vår undersøkelse av prosjektet kan ha blitt gjennomført for tidlig ettersom fristen for rapportering med SAF-T for virksomhetene som oppfyller kriteriene for slik rapportering, ikke var utgått enda. Dette førte til at informantene ikke hadde god nok kunnskap om hvordan formatet fungerte for dem, og ikke alltid hadde like mye å bidra med i løpet av intervjuene. Det kan derfor være mulighet for at det ikke er blitt innsamlet tilstrekkelig eller relevant data for å besvare oppgavens problemstilling på en fullstendig måte. Denne utfordringen har oppstått grunnet tidsrammen for masteroppgaven. Vi tror at utfallene innenfor hver fase i

“translation model” kunne vært annerledes eller mer fullstendige dersom vi hadde hatt mulighet til å gjennomføre intervjuene etter rapporteringsfristen.

4.2 Innføring av ny digital regnskapsstandard

Hensikten med dette delkapitlet er å kartlegge informantenes forhold til innføringen av en ny digital regnskapsteknologi, og hvordan det kan påvirke deres eksisterende regnskaps- og økonomistyringssystem. Vi ønsker å undersøke hvordan innføringen av SAF-T kan påvirke både det eksterne finansregnskapet og det interne driftsregnskapet. Informantene i vår studie er enten positive eller nøytrale til at SAF-T har kommet som et nytt digitalt standardformat. Dette kan blant annet være fordi informantene arbeider i ulike bransjer. Når myndighetene fremlegger nye rutiner i henhold til rapportering (Evers et al., 2017), mener informant 2 og 6 at det ofte fungerer godt samt at det vil effektivisere rapporteringsprosessen. Dette fordi de fleste virksomheter har et regnskapssystem som tilpasser seg endringer slik at de ikke behøver å gjøre det manuelle arbeidet selv (Bjørnenak, 2017). I denne studien benyttet informantene 2, 4 og 5 seg av et regnskapsbyrå som gjør arbeidet med innføringen for dem. Informantene 1, 3, 6 og 7 benytter seg ikke av regnskapsbyrå. Videre viser analysen at noen av informantene som rapporterer med hjelp av regnskapsbyrå likevel har behov for manuelt arbeid i form av tilpasning til formatet, som informant 5. Informant 5 påpeker at formatet er ryddig, strukturert og enhetlig, noe som tillater å bytte regnskapssystem på en enklere måte dersom virksomheter ønsker det. Siden informant 5 begynte arbeidet med å tilpasse seg for to år siden, kan det tenkes at regnskapssystemene ikke hadde ferdigstilt program for innføringen før det ble pliktig. Informant 1, 5 og 7 er veldig positive til at det har kommet en standard som kan brukes både mot revisorer og skattemyndighetene. Et annet positivt aspekt ved innføring av SAF-T er muligheten til å sammenligne på tvers av selskap, ettersom et standardisert format er fastsatt. På en annen side påpeker informant 1 at standarden ikke er like standardisert som informanten hadde sett for seg i utgangspunktet. Bakgrunnen til dette er at det ifølge informanten eksisterer flere måter å rapportere med SAF-T på. Den positive innstillingen til det nye formatet har bakgrunn i at det har en solid grunnstruktur på regnskapsdata i henhold til rapportering og til å lage rapporter samt kategorisere kontoer i rapporter, som informant 5 har opplevd. For informantene 2, 3, 4 og 6 som er nøytrale til innføringen av SAF-T, belyses det at det ikke har noen påvirkning på deres virksomhet for øyeblikket. Flere av informantene nevnte momentet om automatisert innføring som kan være årsaken til den antatte ubetydelige påvirkningen.

“Da tenker jeg at det er vel faktisk noe som per i dag ikke har påvirket oss mye” (Informant 4).

Videre har informantene ulike syn på hvordan innføringen av SAF-T påvirker regnskaps- og økonomistyringssystemet i virksomheten. Det tyder på at tid er en betydelig KPI for noen av informantene i henhold til å tilpasse seg en ny digital regnskapsteknologi, som SAF-T. En av funksjonene ved et regnskap er at virksomheten har mulighet til å bruke det som et internt styringssystem. Noen bruker tid som en KPI for å få oversikt over virksomhetens fortjeneste. Informant 7 påpeker tiden det tok for regnskapsavdelingen å oppdatere og prøve ut systemer i henhold til SAF-T.

“Nei, hun brukte noen dager på å sette seg inn i SAF-T da jeg fikk mailen fra dere. Så hun brukte et par dager på å sette seg inn i det og høre med Poweroffice go også brukte hun 2-3 dager på å oppdatere informasjonen og teste systemer så det gikk vel en hel uke av hennes arbeidstid på å først lære seg hva SAF-T er og hvorfor vi skal bruke det og å snakke med poweroffice for å gjennomføre de oppgavene som krevdes” (Informant 7).

Tidsbruken på å innføre SAF-T støttes også av andre informanter og tidligere studier (Auksztol & Chomuszko, 2020). Selv om det ikke var komplisert å gå over til SAF-T for noen av informantene, ble det brukt tid på dette i det som ble kalt en “kjedelig utholdenhetsprøve” (Bjørnenak, 2019). Selve arbeidet var ikke komplisert, som tilsier at de ikke opplevde overflowing (Callon, 1998). Ved en standard som har sin hensikt å effektivisere rapporteringen (Evers et al., 2017) og bruken av informasjonen i rapporten, finnes det rom for at antall timer brukt per prosjekt i en avdeling kan reduseres, ifølge studiens empiri.

Informant 2 påpeker at virksomheter har behov for både et eksternt finansregnskap og et internt driftsregnskap (Hansen, 2006). Hvor finansregnskapet rapporteres til det offentlige, med det nye SAF-T formatet. Formatet vil dermed innta rollen som en ny regnskapsteknologi for finansregnskapet. Videre i analysen vil vi analysere hvordan samspillet mellom regnskapsteknologien og det eksisterende regnskaps- og økonomistyringssystemet utfolder seg.

4.3 Analyse gjennom “translation model”

4.3.1 Problematization

Problematization fasen beskrives av Callon (1986) som en fase der flere aktører ønsker å finne en løsning på et problem. I denne fasen blir aktørene først tildelt identiteter samt ulike roller. Deretter etableres det et OPP som kan være løsninger for de felles problemene som alliansen har bestemt seg for å løse. En annen del av denne fasen går ut på å gjøre seg uerstattelig, som Callon (1986) beskriver. Problematismen i denne studien anser vi som da finansdepartementet sendte et utkast av SAF-T formatet i 2016 (Regjeringen, 2017).

Bakgrunnen for dette var å gjøre det lettere å sende regnskapsdata til skattemyndighetene og for å gjøre det enklere å utføre interne kontroller, analyser og deling av data. SAF-T har som hensikt å muliggjøre en automatisert rapportering samt utveksle regnskaps-, skatte- og avgiftsinformasjon (Evers et al., 2017). Dette vil først og fremst gjøre det lettere for revisorer og kontrollmyndigheter når stort sett alle virksomheter har samme rapporteringsformat hvor informasjonen innhentes ved et tastetrykk (Evers et al., 2017). Samtidig kan økt tilgang til informasjon for revisor føre til økt effektivisering av dataanalyse. Redusering av arbeid og tid hos Skattemyndighetene vil oppnås, som noen av informantene ved vår studie også indikerer. Videre vil standardisert rapportering føre til muligheter for avansert informasjonsanalyse i Skatteetatens kontrollvirksomhet ved at det vil automatisk gjøre et utvalg av virksomheter til kontroll og ettersyn, og det kan effektivisere prosessen med rapportering for virksomheter (Evers et al., 2017). Videre tillater SAF-T å forenkle internkontrollen i virksomheter (Skatteetaten, u.å.). I den første fasen av “Translation model” kan et felles problem derfor identifiseres som at rapportering av regnskapsdata ikke var basert på et standardisert format i Norge, som gjorde ting mer komplisert og tidkrevende enn det behøvde å være (Callon, 1986). I tillegg oppstår det et problem for revisorer og Skattemyndighetene uten en standard for informasjonsutveksling på lik basis. Dette har ført til en større mengde arbeid for skattemyndighetene og revisorer. Derfor anser vi i denne studien SAF-T som løsningen på problemet med heterogene rapporteringsformat. Pliktiggjørelsen av SAF-T 1. januar 2020 kan derfor bli sett på som et OPP som alle aktørene må gjennom.

I vår empiri påpeker alle informantene at innføringen av SAF-T vil føre til klarere rapportering basert på standarden. Videre tolker vi innsamlet empiri som at det tidligere har vært usikkerhet rundt hvilken informasjon som skal rapporteres og hvilket format det skal rapporteres i. Ettersom en standard som SAF-T innføres vil denne usikkerheten mest

sannsynlig forsvinne. Det kan tenkes at noe av hensikten med å gjøre virksomheter pliktig til å rapportere i henhold til standarden, er å redusere tilsvarende usikkerhet angående fremgangsmåte for rapportering.

“Jeg er egentlig bare veldig glad for at det nå kommer en standard på plass som du kan både bruke mot revisor og skattemyndighetene. Jeg har ikke alltid jobbet i (Virksomhet 7). Jeg har jobbet for andre bedrifter tidligere hvor det har vært flere forskjellige forespørsler om hvilke dokumenter man skal levere, hvilket format man skal levere det i, hvilken informasjon som skal være med så jeg er jo veldig glad for at det nå er standardisert” (Informant 7).

Ved en translation prosess vil det ofte være nødvendig å forhandle med noen av aktørene for at de skal ønske å delta i alliansen. Ved dette prosjektet var ikke det tilfellet, ettersom virksomhetene er blitt pliktige til å bruke SAF-T formatet i henhold til deres rapportering. Dette førte til at informantene ikke har hatt behov for å måtte gjøre seg selv uerstattelige, slik Callon (1986) beskriver som en sentral del av denne fasen. Her er det derimot regnskapsbyråene og virksomheter som tilbyr regnskapssystemer som forsøker å oppnå å bli uerstattelige. Til tross for at informantene har vært pliktige til å innføre et nytt rapporteringsformat som for noen vil føre til ytterligere arbeid, har flere vært positive. Her trekkes det frem noen punkter som ble lagt til grunn for formatet i problematiseringen. Som for eksempel forenkling av kontroll (Evers. et al., 2017). Informantene ser også fordelene ved et standardisert format, ettersom det tillater myndighetene å hente ut informasjonen som kreves.

“Jeg tenker at det blir mye lettere for våre myndigheter å kunne hente ut den informasjonen de trenger når de trenger den” (Informant 1).

Flere av informantene ser også fordelene dette formatet vil gi revisorer som tidligere har måttet bruke mer tid og ressurser ved sammenligning av ulike formater. En informant, som ikke benytter seg av eksternt regnskapsbyrå, legger her til at mer automatikk ved en merverdiavgiftkontroll vil være fordelaktig da dette tidligere har krevd en betydelig manuell jobb. Det tyder på at det ikke avhenger av om virksomhetene benytter seg av regnskapsbyrå eller ikke. Videre finnes det en enighet i empirien om at innføringen av SAF-T er utført på en automatisk måte hvor regnskapssystemet allerede er klargjort av systemleverandøren.

Ettersom flere informanter opplever at dette går automatisk og at det ikke er noe de tenker på i stor grad, kan dette tyde på at det er lite samspill mellom innføringen av SAF-T og eksisterende MACS. Det er også mulig samspillet ikke blir oppfattet av flere virksomheter. Dette kan blant annet skyldes at det ikke er samme person som har ansvaret for eksternt regnskap og styringen og kontrollen i virksomheten.

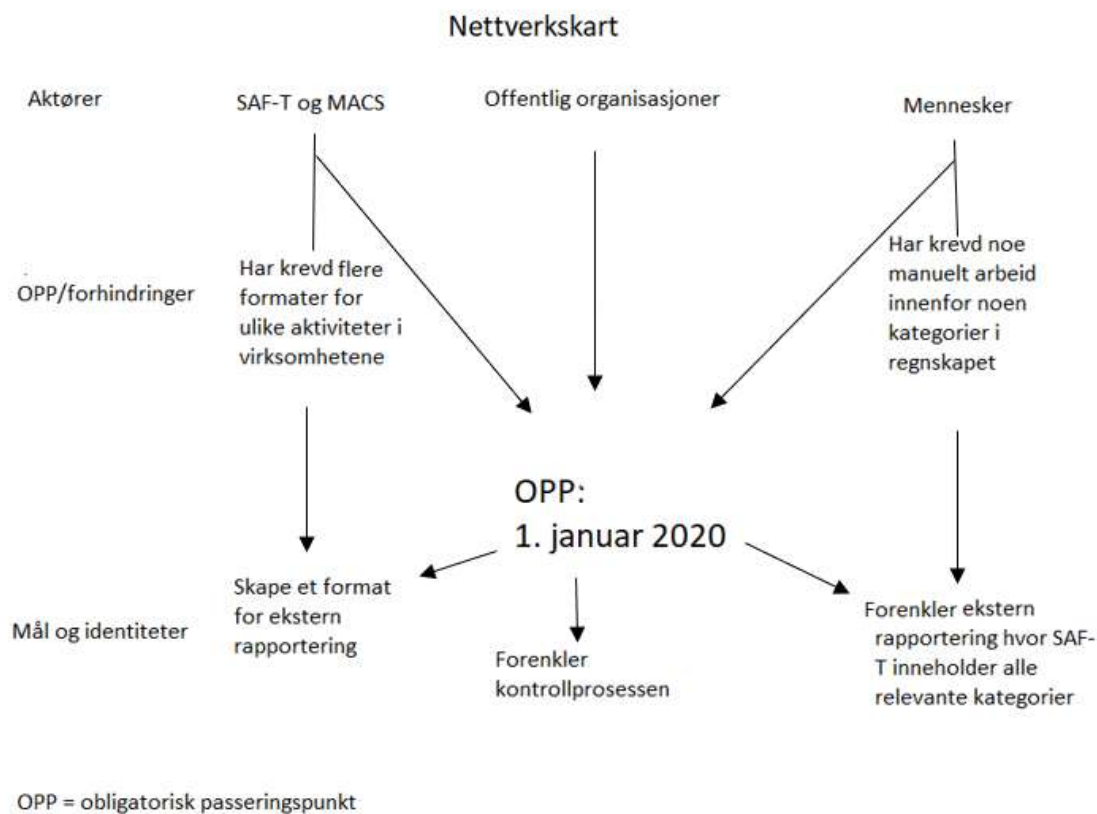
“I det programmet jeg bruker mest, så er den SAF-T rapporteringen styres opp mot hver enkelt konto som vi bruker i regnskapet som har en kode mot den saf-t registreringen kan du si. Så alt skjer automatisk. Det er ikke så mye vi behøver å tenke på i det daglige. Programmet er tilrettelagt for det“ (Informant 3).

Det kommer også frem at standardisering av rapporteringsformatet kan føre til reduserte kostnader for virksomhetene, enten direkte eller indirekte. En av informantene påpeker at standardiseringen kan forenkle og effektivisere arbeidet for regnskapsførere. Et eksempel på dette kan være avstemmingen av ulike oppgaver. Videre forklarer informanten at dersom det blir enklere regnskapsarbeid for revisorer og regnskapsførere kan disse spare mye tid. Dette kan føre til at det blir rimeligere for virksomhetene som benytter seg av slike tjenester.

Det er allerede flere land i verden, som Portugal og Frankrike, som har implementert SAF-T. Norge ble anbefalt å implementere det samme formatet i 2014 av en gruppe bestående av Revisorforeningen, NHO, Regnskap Norge og Skatteetaten (Evers et al., 2017). Denne gruppen identifiserte myndighetene som en aktør som kunne gå inn i et nettverk (Callon, 1986). Vi opplever at spesielt informant 1 har ventet på at en slik standard skulle implementeres i Norge også. Samtidig tyder det på at informant 1, som er en større virksomhet, gir SAF-T mer oppmerksomhet enn enkelte andre informanter. Årsaken til dette kan være at større virksomheter er mer ressurssterke (Mittal et al., 2018), som forklart i delkapittel 1.4. For vår studie er det dermed relevant at mindre virksomheter har ingen eller begrenset kunnskap om innføringen av SAF-T, samt kunnskap om SAF-T i sammenheng med virksomhetens eksisterende MACS, på grunn av reduserte ressurser.

“Dette her har jo vært på trappene hos oss i lang tid. Det har jo vært en plan og et arbeid rundt dette her i mer enn 10 år. Portugal har hatt dette siden, jeg tror det er siden før 2008” (Informant 1).

I tillegg til ulike roller har også alle aktørene i nettverket ulike identiteter. Virksomhetene i vår empiri spiller en rolle i den forstand at de er pliktige til å følge SAF-T formatet, og rapportere i henhold til den (Evers et al., 2017). Dette forklarer identiteten til virksomhetene eller menneskene som er pliktige til å rapportere det eksterne finansregnskapet. Mennesker arbeider i virksomhetene og har som oppgave å utføre manuelt arbeid der regnskaps- og økonomistyringsteknologien ikke gjør dette automatisk. Revisorer og regnskapsbyrå er virksomheter som arbeider med regnskap og vil ha en egen rolle i form av å tilby tjenester til innføringen av SAF-T for virksomheter som behøver den hjelpen. Offentlige organisasjoner som skattemyndighetene, har som rolle å fastsette standarden og senere kontrollere om virksomhetene følger denne. Videre er skattemyndighetenes identitet å opptre som en kontrollør. Tidligere har det vært et problem at det har vært heterogenitet i formatene til virksomhetene. SAF-T formatet kan i seg selv ha en egen rolle i form av at formatet forenkler rapporteringen for virksomheter, samt at formatet forenkler mottagelsen og kontrolleringen av tallmaterialet fra virksomheter for både revisorer og Skatteetaten. SAF-T har som rolle å forenkle rapporteringen mens MACS har som rolle å rapportere. SAF-T sin rolle har vært dynamisk i den forstand at formatet har transformert seg fra å være frivillig til å bli pliktig (Regjeringen, 2017). Identiteten til SAF-T har derfor endret seg (Callon, 1986). Gruppen som anbefalte innføringen av SAF-T, spilte en aktiv rolle ved å presentere utkastet av SAF-T formatet for skattemyndighetene. Skattemyndighetene er en offentlig organisasjon som ønsker å forenkle kontrollen av virksomhetene. Graden av samspill mellom SAF-T og eksisterende MACS vil kunne være ulik for aktørene i nettverket. Nettverkskartet nedenfor inneholder kun hovedaktørene for prosjektet. Videre viser nettverkskartet det obligatoriske passeringspunktet som er når SAF-T ble pliktig for bokføringspliktige virksomheter. Dette passeringspunktet har alle våre informanter måtte passere gjennom, noe som også er et av kriteriene for utvalget av informantene i denne studien.



Figur 7 - Nettverkskart

4.3.2 Interessement

I andre fase rekrutteres flere aktører, og aktørene blir overbevist om å være med i alliansen (Callon, 1986). En sentral del av denne fasen er også å låse aktører til alliansen ved hjelp av enheter (Callon, 1986). Identiteten som er tildelt i forrige fase, blir stabilisert i denne fasen (Skærbæk & Thorbjørnsen, 2007). Det skapes en interesse av de ulike aktørene med tilhørende identiteter for å løse problemet, som i dette tilfellet er innføring av et standardisert rapporteringsformat. Ulike aktører som tar i bruk SAF-T formatet har en aktiv rolle i den forstand at de skal overbevise og skape entusiasme til å bidra i prosjektet. Dette bidrar til å koble ulike aktører sammen i et nettverk. Fasen med interessement overlapper på sin måte med problematization fasen (Callon, 1986), da rapportering i henhold til SAF-T ble foreslått av Revisorforeningen, NHO, Regnskap Norge og Skatteetaten. Slik skapte denne gruppen en interesse for myndighetene til å implementere SAF-T, da dette forhåpentligvis skulle resultere i forenkling av kontroller for myndighetene (Skatteetaten, u.å.). Her brukte gruppen argumenter om forenkling av rapportering til skattemyndighetene som en enhet for å

overbevise skattemyndighetene. Noen av enhetene som brukes til å rekruttere eller låse systemleverandørene til alliansen kan være markedsandel i form av kunder og fortjeneste.

Siden rapportering med SAF-T er pliktig for virksomheter som fyller rapporteringskravene (Evers et al., 2017), er denne fasen annerledes enn en tradisjonell rekrutteringsfase i translation model. I og med at prosjektet er pliktig vil det ikke være behov for å skape interesse for mange aktører i alliansen. Det stabiliserer identiteten til virksomhetene og offentlige organisasjoner som Skattemyndighetene. I den hensikt om å ikke miste kunder, er det leverandører for regnskapssystem og regnskapsbyråer som bør overbevises om å delta i alliansen. Dersom disse aktørene ikke ønsker å levere tjenester som rapporterer i henhold til SAF-T, skapes det rom for at kundene bytter til andre systemleverandører og regnskapsbyrå. For å hindre risikoen om å tape kunder vil de fleste leverandører av rapporteringstjenester følge andre aktørers behov og ønsker, i form av å tilby regnskapssystemer som er kompatible med SAF-T. Videre kan tap av kunder føre til redusert fortjeneste. Dette poenget beskrives i vår empiri.

“De som leverer og produserer systemene har alle mulige insentiver for å være kompatible med SAF-T nettopp fordi det er pålagt så hvis for eksempel en stor aktør som Visma ikke hadde vært compliant med SAF-T så hadde de mistet enormt mye kunder så det hadde de rett og slett ikke turt” (Informant 1).

En annen interesse for å løse problemet nevnt i problematization fasen (Jeacle, 2017), er virksomheters ønske om å redusere arbeid for rapporteringen, og i den forbindelse tid. Det gjør at identitetene til menneskene i virksomhetene stabiliseres. I dette tilfellet har Skatteetaten og Revisorforeningen lagt ned en stor mengde arbeid samt tid for å skape en interesse blant virksomhetene til å rapportere i henhold til SAF-T. Her ønsker vi å referere til effektivitet ved rapporteringen som forklart nærmere i forrige fase.

“...det virker jo som at det er veldig rasjonelt at en er blitt enige om et format. At det er da regnskapsdata kan utveksles. For så vidt både mellom ulike regnskapskontorer, men først og fremst opp mot det offentlige. Så det virker jo som noen her har gjort en fornuftig jobb med å effektivisere ting som sannsynligvis har måtte ta lang tid tidligere.” (Informant 2)

En annen enhet som bidrar til å gjøre virksomheter interessert i å støtte rapportering med SAF-T, er at det har manglet et format hvor rapporteringen er standardisert. Dette belyses spesielt av informanten som har en større virksomhetsstørrelse, og som mest sannsynlig har et bredere perspektiv angående rapportering enn mindre virksomheter (Mittal et al., 2018). Denne standardiseringen forenkler den interne rapporteringen, men også den eksterne informasjonen som informant 1 mottar fra sine kunder. For informant 1 gir et standardisert format en bedre oversikt over tallmaterialet som blir sendt fra virksomheter som bruker informant 1 som revisor.

” ... men hvis vi tenker Virksomhet 1 som leverandør og Virksomhet 1 som sparringspartner for våre kunder så er det helt klart at desto mer standardisert formatene er, desto bedre løsninger kan vi levere til kundene våre. Så forutsatt av SAF-T faktisk blir så standardisert som vi ønsker så kan det være til god hjelp for oss langt utover vår egen rapportering.” (Informant 1).

På en annen side støttes rapportering med SAF-T av virksomheter som kan bruke samme formatet til å rapportere til Skattemyndighetene og revisor. For våre informanter vil et standardisert format forenkle prosessen med å rapportere tallmaterialet i det eksterne finansregnskapet til Skatteetaten og revisor ved bruk av det samme formatet.

“Jeg er egentlig bare veldig glad for at det nå kommer en standard på plass som du kan både bruke mot revisor og skattemyndighetene” (Informant 7).

4.3.3 Enrolment

Enrolment fasen starter etter de ulike aktørenes roller har blitt fastsatt i interessement fasen (Callon, 1986). Denne tredje prosessen settes i gang dersom forrige prosess er vellykket. Vi anser interessement fasen som vellykket. I denne fasen vil aktørene i nettverket gjennomgå utfordringer eller prøvelser som vil styrke problematization fasen (Callon, 1986). Videre blir flere ulike og betydelige utfordringer eksponert i vår studie, som denne fasen omhandler. Denne fasen gir rom for at noen aktører forlater alliansen dersom de ikke aktivt blir inkludert av de andre aktørene (Alexandrescu, et al. 2017). I denne fasen kan det ofte kreves forhandlinger i form av at virksomhetene kontrollerer om systemleverandørene baserer seg på SAF-T format i sitt arbeid (Callon, 1986). Dette er for noen av virksomhetene i empirien grunnleggende for at samspillet mellom innføringen av SAF-T og eksisterende regnskaps- og økonomisystemer skal fungere.

Flere av virksomhetene bruker som nevnt regnskapssystemer der SAF-T skal være tilrettelagt for dem. For andre informanter er det behov tilpasninger som følge av innføringen av SAF-T (Auksztol & Chomuszko, 2020). Et fåtall av informantene nevner at det kan forekomme større hindringer ved innføring av SAF-T for varehandels- og produksjonsvirksomheter. Årsaken til det kan være at disse virksomhetene har flere aktivitetsposter å håndtere. Noen av informantene opplever her at leverandøren av regnskapssystemet ikke har tilstrekkelig kunnskap om SAF-T, som kan medføre at feil informasjon eller tall blir rapportert.

“Jeg hadde nå bare i løpet av de siste dagene så har jeg hatt kontakt med en systemleverandør på vegne av en kunde for å forhøre meg om hvilke grep vi som systemleverandør gjør for å sikre at min kunde er compliant og for at i det myndighetene trykker på knappen etter 10. april og sier at nå vil vi ha de dataene. Hva har det systemleverandøren gjort for å sikre at de tallene blir riktig? og da skjønnte de ikke spørsmålet mitt. Så jeg tror nok at det er enormt sorte hull foreløpig for hva dette her egentlig vil medføre og hvilken jobb som må gjøres for å sikre at tallene blir riktig i det man henter de ut” (Informant 1).

Dette kan videre føre til problemer ettersom det blir gitt uttrykk for at flere virksomheter stoler på at deres systemleverandør vil utføre arbeidet for dem. Dersom det oppstår problemer mellom systemleverandørene og virksomhetene kan dette bli sett på som en serie av prøvelser (Callon, 1986). Det kommer frem at overgangen til SAF-T rapportering gikk automatisk for flere av virksomhetene, men for noen krevde det tilpasninger av det interne driftsregnskapet ettersom de måtte endre på flere kontonummer. I den forbindelse finnes det umodenhet i vår empiri hvor små og mellomstore virksomheter ikke ofrer en tanke på å selv kontrollere hva som faktisk leveres til Skattemyndighetene, men forventer og regner med at systemleverandørene tilpasser virksomhetens informasjon til formatet. Dette var oppfatningen til informant 1, men vi fikk en bekreftelse for denne antagelsen når flere av informantene mente overgangen til SAF-T rapportering oppleves automatisk. Ettersom dette oppleves automatisk og ifølge informantene ikke fører til noen påvirkninger for deres regnskap, kan dette tyde på at det er lite samspill mellom SAF-T og regnskaps- og økonomisystemet til virksomheten. På en annen siden kan det tyde på at det er ting som virksomhetene selv ikke har oppfattet som kan ha betydning for nåværende eller fremtidig regnskaps- og økonomistyringssystem.

Flere virksomheter overlater et forholdsvis stort ansvar for ekstern rapportering til sine systemleverandører. Dette oppfattes som en form for ansvarsfraskrivelse. Informantene i vår studie er fra flere ulike virksomheter og bransjer. Virksomheter som til daglig arbeider med regnskap og rådgivning virker å overlate ansvaret til systemleverandørene, selv om de har bedre forutsetninger for å kontrollere hvorvidt denne rapporteringen stemmer gjennom intern kontroll. Ideelt sett bør koblingen mellom virksomheters kontoer og SAF-T formatet stemme til enhver tid. Et problem som kan oppstå i den forbindelse er at regnskapsprodusenten ikke oppfatter arbeidet med å koble kontoer til riktig konto i SAF-T formatet som automatisk. Dette mener spesielt informant 1 kan være et problem hvor virksomheter overlater et for stort ansvar til systemleverandørene, og fraskriver seg ansvaret for egne rapporter. Dersom rapporteringen ikke er korrekt så er det selve virksomheten som mottar bøter for det, og ikke systemleverandørene. Dermed mener vi at virksomhetene ikke bør ha et slikt avslappet forhold som å overlate den type ansvar til systemleverandørene. Videre har noen av informantene kontrollert at eget format samsvarer med SAF-T formatet. Disse informantene behøvde ikke å bekymre seg ettersom de hadde kontrollert, og hadde dermed et avslappet forhold til å overlate ansvaret til systemleverandørene.

Ettersom det kommer fram at noen av virksomhetene ikke har betydelig kjennskap til SAF-T kan det virke som at virksomhetene ikke prioriterer denne endringen for rapportering. Dette kan igjen tyde på at det er lite samspill mellom innføringen av SAF-T og eksisterende regnskaps og økonomistyringssystemer i virksomhetene, eller at virksomhetene selv ikke er klare over samspillet. Noen informanter gir uttrykk for at det er blitt gitt lite informasjon om formatet og flere har overlatt dette helt til sin systemleverandør eller byrå. Dette kan tyde på at myndighetene ikke har gjort en tilstrekkelig jobb for å inkludere virksomhetene i alliansen (Callon, 1986). Det blir påpekt at systemleverandørene har gjort endringer i sine systemer slik at innføringen av SAF-T oppleves som automatisk hos flere virksomheter.

“Alle regnskapssystemer er jo egentlig klargjort. Hvert Fall de vi bruker da til den saf-t greia er jo regnskapssystemet eller dem som driver regnskapssystemet som fikser det på en måte”
(Informant 3).

Informant 6 opplever også at deres systemleverandør gjør arbeidet for dem, men dette er ikke testet enda.

“Ja det visste vi, men vi regner med at regnskapssystemet Duett, bare fikser det og det virker det som den har gjort nå, men vi har ikke egentlig brukt det enda. For det er noen forlengelser av de fristene nå ettersom jeg så vidt så.” (Informant 6).

Det kommer også fram at noen informanter kjenner til utfordringer ved innføringen av SAF-T, men likevel velger å ikke gjøre noe med problemet selv eller gjøre nye kontrollerer for å undersøke om problemet er løst. Dette viser igjen at flere virksomheter fraskriver seg ansvaret til systemleverandøren.

“Det som er at vi tenker at SAF-T er noe vår regnskapsfører må håndtere og det finnes en fil i Xledger som er tilrettelagt for det, men da jeg testet den for en del tid tilbake så virket det som at den mappingen av kontoer ikke var helt presis, så vi har ikke kontaktet for å få hjelp til å mappe den opp, men det kan hende at de har gjort det, men det har ikke vært et tema som vi har diskutert” (Informant 5).

Skattemyndighetene kommer til å gjennomføre en kontroll som viser om virksomhetene bruker SAF-T formatet og om det benyttes riktig. Denne kontrollen kan anses som en prøvelse av relasjonen mellom regnskapsbyråene og virksomhetene, hvor virksomhetene mottar bøter dersom rapporteringen ikke er utført slik formatet tilsier (Deloitte, u.å.). Det kan i dagens koronasituasjon hvor rapporteringsfristen er utsatt på ubestemt tid, føre til nye forhandlinger mellom aktørene i alliansen. Forhandlingene går ut på at skattemyndighetene tar hensyn til denne situasjonen og tilbyr virksomhetene en utsatt frist for rapportering. Utsatt rapporteringsfrist kan føre til at virksomheter reduserer oppmerksomheten rundt rapporteringen med SAF-T, noe som vi har observert tegn til i vår empiri. Her blir det også poengtert av en av informantene at det vil være svært få konsekvenser om virksomheter ikke evner å rapportere riktig i løpet av det første året. Dersom flere virksomheter er av samme oppfatning, kan dette forklare noe av grunnen til hvorfor flere har et avslappet forhold til implementeringen av SAF-T formatet.

“Da tenker jeg kanskje at det er litt sånn å feile å ikke gjøre jobben riktig og bryte loven med å ikke være helt perfekt i begynnelsen, det har veldig små konsekvenser og du kan kanskje få en tvangsmulkt eller noe slikt, men jeg tror at det går nok et år eller to før dette er allment og at alle sammen gjør det riktig så folk vil feile det første året

hvertfall. Så da blir det sikkert litt strengere etter hvert også får vi eventuelt rette de feilene vi eller andre som ikke gjør det riktig må kanskje bli flinkere etterhvert.”

(Informant 5).

Videre tyder vi ut fra empirien at noen informanter har undersøkt hva slags informasjon som rapporteres, men at de mest sannsynlig ikke har undersøkt dette tilstrekkelig. De fleste har kjennskap til at hver kode som tilhører hver regnskapskonto er koblet opp mot SAF-T registreringskode og konto. Videre forteller vår empiri at denne kodingen og rapporteringen videre foregår automatisk. Likevel har noen informanter kontaktet systemleverandøren for å kontrollere at dette faktisk er tilfellet. Ettersom noen av informantene var fornøyde med et enkelt “ja” fra leverandøren om økonomisystemet var tilpasset SAF-T formatet, kan dette tyde på at de ikke har kontrollert dette tilstrekkelig.

“I det programmet jeg bruker mest, så er den saf-t rapporteringen styres opp mot hver enkelt konto som vi bruker i regnskapet som har en kode mot den saf-t registreringen kan du si. Så alt skjer automatisk. Det er ikke så mye vi behøver å tenke på i det daglige. Programmet er tilrettelagt for det” (Informant 3).

“Ja det gikk helt automatisk. Det var egentlig bare at jeg henvendte meg til dem og hørte om det var i orden og da fikk jeg til svar ja. Så jeg regner jo med at det er et riktig svar jeg har fått” (Informant 4).

Noen av informantene opplevde også at overgangen til bruk av SAF-T formatet ikke ble gjennomført automatisk (Auksztol & Chomuszko, 2020). Dette gjaldt i hovedsak kontoer som måtte endres slik at de stemte med strukturen som er brukt i SAF-T formatet. Som tidligere nevnt brukte informantene flere dager på å endre på kontoene, noe som er et betydelig tidsforbruk sammenlignet med virksomheter som opplevde at kontoplanen ble endret automatisk (Bjørnenak, 2019). Dette førte til at enkelte virksomheter kan ha brukt unødvendig mye tid på arbeid som kunne ha blitt utført automatisk dersom de hadde benyttet seg av et annet system. Det er verdt å merke seg her at informanter som brukte samme regnskapssystem opplevde ulikt nivå av automatikk ved innføringen av SAF-T. Dette kan bety at informantene har kontrollert med deres systemleverandør på ulike tidspunkt og at leverandøren i mellomtiden har endret systemet til å ytterligere bli automatisk for virksomheten. Flere av virksomhetene var nødt til å manuelt endre plasseringen og koder for regnskapskontoer

(Bjørnenak, 2017). Årsaken til det var for at virksomhetens kontoer skulle korrelere med strukturen til SAF-T sitt format. I tillegg var det informanter som opplevde at de måtte omorganisere kunde -og leverandørinformasjon for å tilpasse det eksterne finansregnskapet sitt til SAF-T rapportering.

“Det var ikke noe automatikk i det. Det var jo en manuell jobb å flytte kontoer slik at de harmonerte med den strukturen. Altså xledger og regnskapskontor og systemleverandørene hadde ikke startet på det arbeidet så det var ikke tilgjengelig fra en systemleverandør på det tidspunktet. Så det var i prinsippet bare å bruke den strukturen i SAF-T, mappe kontoer og etablere kontoen. Så det var det manuelle arbeidet som måtte gjøres da.” (Informant 5).

En observasjon i vårt datamateriale viste at virksomheter ofte har strukturer hvor ulike kontoer i regnskapssystemet er kartlagt opp mot anleggsmidler, omløpsmidler, gjeld og egenkapital. En annen konto som hos flere informanter ikke var tilpasset i SAF-T sitt format, var lønnskontoer. Problemet var at det ble benyttet interne kontonummer for lønnskontoene som ikke samsvarte med kontonummene i SAF-T formatet. Informant 7 forteller at de var nødt til å endre på de kontonummene for å tilpasse den tosifrede koden i SAF-T formatet. Videre påpeker informanten at det kun var kunde- og leverandørinformasjonen som hadde behov for oppdatering samt registrering av tilleggsinformasjon rundt eksisterende kunde- og leverandørkontoer. Utenom disse kontoene, hadde som oftest andre kontoer den norske standarden innenfor kontosystem som samsvarer med det nye formatet. Tiden ble hovedsakelig dedikert til å innhente informasjon og kontrollere informasjonen for ovennevnte kontoer. Selv om informant 5 benytter seg av eksternt regnskapsbyrå, var informanten proaktiv i form av å tilpasse kunde- og leverandørkontoene til SAF-T formatet allerede før det ble pliktig. Videre empiri av studien indikerer at de mest sannsynlig vil ha noen avvik i regnskapsmalen sin og kontooppsettet knyttet til SAF-T formatet.

Andre informanter fulgte standarden samtidig som kontoer i tidligere system ble gruppert og flyttet på i den hensikt å harmonere med SAF-T formatet. Dette ble utført for to år siden av informanten med den presiseringen om at formatet var fastsatt (Skatteetaten, u.å.). Flere benytter Xledger som regnskapssystem av våre informanter, hvor det forklares av informant 5 at konto-strukturen ble etablert basert på SAF-T standarden. Flere av informantene forklarte at de ikke var nødt til å klassifisere eller reklassifisere og kartlegge, men blir opplyst av

informantene at dette kan være en typisk tjeneste det er marked for. Dette for å sikre at regnskapssystemene til virksomhetene stemmer når SAF-T skal innføres. I dag er det flere virksomheter, som informant 1, som tilbyr slike tjenester fordi det oppleves som et problem hos rapporterende virksomheter. Siden flere av informantene i vår studie benytter seg av eksternt regnskapsbyrå vil slike problemer mest sannsynlig ikke bli oppdaget av virksomheten fordi systemleverandøren tar seg av det.

Gruppen som presenterte SAF-T formatet mener at eksisterende rapporteringsformat, som for eksempel MVA-oppgaven, næringsoppgaven, A-melding og kontrolloppstillingen, vil kunne erstattes (Evers et al., 2017). I løpet av intervjuene oppdaget vi et gjentakende problem som flere virksomheter forklarte dypere. Virksomhetene forklarte at rapportering av merverdiavgift i noen tilfeller kunne lede til problemer. Årsaken kunne være at virksomheter brukte vesentlig tid på manuelt arbeid rundt merverdiavgift i henhold til arbeidet innenfor og utenfor avgiftsområdet. Det ble derfor nevnt at det ville være positivt om formatet kunne bidra til mindre manuelt arbeid (Bjørnenak, 2017). Flere opplever at det er noe mangel på informasjon angående rapportering av merverdiavgift. I slike tilfeller dreier det seg om at vedkommende ikke får beskrevet godt nok informasjonen om merverdiavgift, og er nødt til å sende tilleggsinformasjon. Virksomhetene ønsker at den nye digitale standarden har evne til å løse merverdiavgiftsproblematikken. Videre forklarer informantene en annen side ved dette problemet. Flere av informantene mener at SAF-T formatet vil kunne forenkle merverdiavgiftskontroller som det tidligere har vært investert betydelig arbeid i. Det vil si at standarden kan gi den fordelen ved å drive kontroll for merverdiavgift for en betydelig del av virksomheter. Med merverdiavgift i mente, mener flere at en standard som SAF-T formatet vil være fordelaktig i form av klarere kommunikasjon mellom virksomhet og det offentlige, og forenkling kontroll av merverdiavgift for det offentlige. Noen av informantene forteller at det brukes god tid på å hente inn dokumentasjon angående merverdiavgift og sende det til Skatteetaten, dersom det blir etterspurt av virksomheter.

“...men da har jo vært... for eksempel ved sånne momskontroller og slikt så har det vært gjort en god del manuell jobb tidligere så hvis det kan forenkle den biten der så er det jo kjempebra” (Informant 6).

“... Det er jo det man må se det på at tidligere så ved en innsending av et oppgjør hvis dem da for eksempel får inn mye penger fra moms så tidligere har det jo vært sånn at

de ønsker å se de 20 største fakturaene som er for perioden også en utskrift av hen hovedbok. Sånn sett så vil jo det her gjøre det enklere vil jeg si. Hvis de da ønsker å se på perioden så får de da tilgang til både bilag og den perioden. Så det som egentlig vil bli litt jobb er egentlig at hos oss så har vi en veldig innviklet momsproblematikk pga. at vi har mye arbeid både innenfor og utenfor avgiftsområdet” (Informant 4).

I løpet av denne studien ble det tidlig tydeliggjort at det sannsynligvis er gitt lite informasjon om rapportering med SAF-T. Som tidligere nevnt var dette formatet pliktig fra 1. januar.2020, men flere virksomheter hadde ikke tenkt å implementere formatet før rapporteringsfristen nærmet seg. Dette kan bety at myndighetene ikke har evnet å innrullere aktørene godt nok (Callon, 1986).

“Om det samsvarer og sånn der type ting så dem har jo fått den informasjonen og jobbet med det, men informasjonen ut til bedriften synes jeg har vært relativt dårlig. For min hovedregnskapsfører hadde ikke hørt om det før jeg spurte når jeg fikk mail fra dere for to uker siden” (Informant 7).

Våre informanter har stillinger som blant annet daglig leder, regnskapsstyrer, økonomisjef også videre, som tilsier at de bør ha tilgang til informasjon angående nyheter som SAF-T. Vi fikk et inntrykk av at små og mellomstore virksomheter hadde mindre kjennskap til den nye digitale standarden sammenlignet med kjennskapen større virksomheter kan ha (Mittal et al., 2018). Til tross for at noen av informantene hadde kunnskap om standarden, opplevde vi en gjentagende felles mening om at det fremkom lite informasjon rundt nyheten fra det offentlige. Hvis virksomhetene hadde fått større mengder informasjon fra myndighetene kunne dette også ha ført til at flere så nytten av et slikt format og hvordan det kan samspille med deres regnskaps- og økonomistyringssystemer. Dette tilsier at det er behov for å sende informasjon direkte til virksomhetene fra det offentlige om selve standarden, hvordan formatet fungerer og hvilke tilpasninger som kan være hensiktsmessige.

“Nå er ikke vi et skattepliktig selskap, men datterselskapene våre er jo det, men ikke ellers så vi har ikke hørt noen ting fra dem. Vi har ikke fått noe eget skriv på hvordan vi skal håndtere det. Og det har heller ikke vært sendt ut noe gjennom altinn som da er informasjonsmåten som staten holder kontakten med oss. Altså skatteetaten. Så jeg har ikke fått noe skriv om det sånn sett der.” (Informant 4).

Når det gjelder mangel av standardisering ved regnskapsrapportering, som forklart tidligere i denne fasen, oppdaget vi et betydelig begrep som bidrar til oppgaven. Informant 1, som har et større perspektiv grunnet selskapsstørrelse, mener at SAF-T ikke har oppnådd tilfredsstillende standardisering av formatet og har enda ikke nådd sitt beste potensiale. Før standarden ble pliktig rapporterte virksomhetene på ulike måter med ulik mengde av informasjonsposter, hvor informasjonen ble oppfattet ulikt. På bakgrunn av dette ble det dermed rapportert med ulike dialekter til det offentlige. Selv etter at rapportering med SAF-T formatet ble pliktig, har formatet ikke oppnådd fullstendig standardisering fordi det vi fortsatt leveres rapporter med ulike dialektformer. En hindring med å rapportere i henhold til SAF-T formatet vil dermed være at virksomhetene rapporterer med flere dialekter for samme type informasjon, og tolker heterogent (Fallan & Pettersen, 2016). Når formatet standardiseres enda mer, vil informasjonen bli standardisert inn i formatet. Informant 1 påpeker ulike dialekter for rapportering som et problem. Denne hindringen ved SAF-T rapportering vil også forklares nærmere i neste fase av “translation model”. Eksempler på hva som ønskes at blir mer standardisert var formatering som typisk bilagsnummer, avdelingsnummer, ulik informasjon fra reskontro skal fremkomme.

“Jeg tror nok at de ulike regnskapsprodusentene og de ulike systemene absolutt ønsker å være compliant, men utfordringen er at det finnes ulike dialekter der ut som man kaller det som gjør at det er ikke like standardisert som hadde fått for seg i utgangspunktet” (Informant 1).

Videre kan vår tidligere antagelse om at små og mellomstore virksomheter vil ha behov for ressurser som kunnskap om innføring av formatet (Mittal et al., 2018) vise seg å være korrekt og ha et annet perspektiv ved seg. Informant 1 støtter denne antagelsen. Noen av virksomhetene bruker egne regnskapsførere fra regnskapsbyråer, som med andre ord kan bety at det eksisterer behov for å leie inn andre med kompetanse for å rapportere regnskapsmaterialet til det offentlige. En dypere betydning av dette vil fremkomme i diskusjonskapittelet.

Ettersom rapporteringsfristen ikke var gått ut da intervjuene ble gjennomført (Skatteetaten, 2020), var det vanskelig å innhente informasjon om hvordan SAF-T og eksisterende MACS samspiller for deres virksomheter. Virksomhetene har andre system for å styre og kontrollere regnskaps- og økonomiaktivitetene innenfor virksomheten. En felles mening i vår empiri er at

allerede eksisterende regnskapssystem samspiller funksjonelt med styringen og kontrollen av virksomheten. På en annen side tyder noe av den innhentede informasjonen på at det er lite som samspiller mellom innføringen av SAF-T og eksisterende MACS så langt i prosjektprosessen. Årsaken til det kan være at virksomhetene ikke har tilstrekkelig kunnskap om rapporteringen av SAF-T formatet siden rapporteringsfristen enda ikke har utgått, og de har dermed nedprioritert det. I tidsperioden intervjuene ble gjennomført var det tydelig for noen at det ikke vil forekomme noen nøkkeltall i SAF-T formatet til å bruke ved styringen og kontrollen av virksomheten, mens andre var optimistiske til at det er mulighet for at slike nøkkeltall vil bli utarbeidet i fremtiden. Informant 7 påpeker at det likevel er vanskelig å vite om formatet vil tilby nye relevante nøkkeltall for både det eksterne og interne regnskapet siden det ikke finnes informasjon om hvilke nøkkeltall som er tilgjengelig.

Nøkkeltall som benyttes i de ulike virksomhetene i vår empiri fra intervjuene er blant annet faktureringsgrad, gjeldsgrad og timeregistrering for økonomisk oppfølging. En betydelig andel av våre informanter bruker ulike former for tidsregistrering til å styre og kontrollere virksomheten. Jensen og Borge-Hansen (2020) mener at generell internkontroll er ressurskrevende grunnet lite teknologisk systemstøtte, som har resultert i krevende operasjonalisering av internkontroll. For eksempel forteller informant 1 at deres virksomhet registrerer kostnader knyttet til timer, inntjening knyttet til timer og antall tilgjengelige timer. I tillegg registreres det antall timer som blir fakturert ut mot kunder. Dessuten nevnes det av en annen informant at kontogruppinger forekommer til enhver tid, som sikrer den ønskede styringen og kontrollen. Andre informanter mener at systemleverandøren i fremtiden vil utarbeide og levere et generisk nøkkeltall med bakgrunn fra SAF-T formatet for sine kunder. Dette kan gi mulighet til å utvikle et oftere oppgradert rapporteringsformat for virksomhetene. Dette kan spesielt gi fordeler for en nyetablert virksomhet. Merk at dette kun er en antagelse av informantene.

Dersom det utvikles nøkkeltall som kan hentes fra rapporteringsstandardene i fremtiden, vil det kunne forenkle prosessen med å styre og kontrollere virksomhetens ulike avdelinger og benyttes i det interne regnskapet. Dette er en mulig antagelse fra noen av informantene samt oss. Dette gjør det mulig for virksomhetene å innhente relevante nøkkeltall fra én rapport. Forenklingen kan føre til kontrollering av fakturering og kostnader på avdelingsnivå som er viktig å inkludere i et regnskapssystem, poengter informant 7. Dersom nøkkeltall basert på standarden realiseres, mener informant 7 at de administrative timene kan reduseres. Informant

I mener at samspillet mellom SAF-T og eksisterende MACS i virksomheten avhenger av hvor integrert formatet er. Dersom rapporteringen for eksempel bygger direkte på finansregnskapet fra før så vil det fremdeles være kompatibelt, og ikke kreve noen endringer ved innføringen av SAF-T. Igjen trekkes begrepet dialekter frem, ettersom informanten mener at mer standardisering innen rapportering vil kunne føre til bedre løsninger for samspillet mellom SAF-T og eksisterende MACS. Avslutningsvis forklares det av alle informantene at praktiserende regnskapssystem fungerer godt.

“Da må vi jo se hva som kommer først og når slike ting kommer så er det jo gjerne litt sent i forhold til det å følge opp i bedriften. Vi følger jo opp til dels daglig og ukentlig faktureringsgraden for det er jo vår eneste inntektskilde også har vi faste kostnader som lønn og husleie. Så vi må jo se hvilke tall som kommer ut av det der, men per i dag så ser jeg ikke at vi kommer til å bruke det veldig aktivt i så fall.” (Informant 7).

4.3.4 Mobilization

I mobilization fasen vil de tidligere innrullerte aktørene forplikte seg til prosjektet ved at de gir sin aktive støtte i ulik grad, og forplikter seg til planene som ble lagt for å løse problemet i problematization fasen (Callon, 1986). Fasen handler videre om informantene er representative for noen eller alle aktørene i nettverket (Callon, 1986). Vi vil påpeke at informasjonen representerer kun virkeligheten til informantene i denne studien. Mobilization fasen er preget av at aktørene skaper en felles enighet (Callon, 1986) om løsningen for problematization fasen samt hindringene som forekommer i enrolment prosessen. Empirien kan indikere at det oppleves hindringer for samspillet mellom innføringen av SAF-T og eksisterende MACS, og at samspillet ikke er fullstendig. Mobilization fasen har overlappet i stor grad med de andre fasene i denne studien ettersom virksomhetene er pliktige til å rapportere med SAF-T formatet. Det vil sannsynligvis også bli innrullert flere aktører i prosjektet når virksomheter vil prioritere å ferdigstille rapporteringsformatet deres i henhold til ubestemt utsatt rapporteringsfrist. Dersom en av aktørene skulle avvike fra planen som ble lagt tidligere, kan dette føre til begrensninger i relasjonene mellom aktørene i alliansen (Jeacle, 2017). For eksempel kan det være en systemleverandør som ikke evner å levere et rapporteringssystem som samsvarer med SAF-T formatet som resulterer i ukorrekt rapportering til Skatteetaten. Dette kan føre til svekkede relasjoner med virksomheter som benytter seg av leverandørens systemer. Langsiktig kan dette gjøre at denne

systemleverandøren havner utenfor alliansen dersom virksomhetene velger å benytte seg av konkurrentens tjenester. Vi mener at sannsynligheten for slike hendelser er reduserte siden systemleverandørene ikke ønsker å slurve med informasjonen i rapporteringsformatet på bekostning av kundeandelen sin.

Tidlig i studien ble vi gjort oppmerksomme på en side ved SAF-T formatet som det ikke hadde blitt fokusert på tidligere. Hensikten med SAF-T er at det skal være et standardisert format som forenkler regnskapsrapporteringen (Skatteetaten, u.å.), men en av informantene kritiserte standardiseringen av formatet for å ikke være standardisert i tilstrekkelig grad. Mangelen på tilstrekkelig standardisering fører til flere ulike måter å rapportere på, noe informanten refererte til som ulike dialekter innenfor rapportering med SAF-T formatet. Informanten sier videre at ved å standardisere formatet ytterligere og dermed utelukke de ulike dialektene, vil det være mulig på lengre sikt å kunne hente ut mer informasjon. Dette vil kunne føre til nye muligheter rundt analysering av data som kan være relevant både for virksomheters interne og eksterne regnskap og for skattemyndighetene (Andreassen & Bjørnenak, 2018). Dette er noe som også kan bidra til et økt samspill mellom SAF-T og eksisterende MACS. Ved at virksomheter får nye muligheter for analyser og eventuelt nøkkeltall, kan dette potensielt sett føre til endringer i hvordan virksomheter internt styrer og kontrollerer ut i fra deres regnskaps- og økonomisystemer.

“... og da kan det bli enda mer interessant å hente ut for eksempel som sagt lager, timer, arbeidede timer opp mot antall ansatte at man kan få ut sånn som nå så rapporterer man jo overtid for eksempel, men at man kan få det også direkte ut fra et sånt type system.” (Informant 1).

Ifølge en informant i vår empiri rapporterer de fleste virksomheter en gang i året på regnskapstall og annenhver måned på offentlige avgifter. Ved at SAF-T formatet blir ytterligere standardisert vil dette kunne muliggjøre og fremstille oppdaterte regnskap og økonomiske tall oftere, noe som sikrer kvaliteten til styrings- og rapporteringsverktøyet innenfor virksomheter. Videre gir det mulighet for forenkling av prosessen med kontroll for myndighetene (Skatteetaten, u.å.) En informant mener at dette på sikt kan være et steg i retning av sanntidsrapportering, slik at det til enhver tid vil være mulig å se oppdaterte tall.

I nettverket med de ulike aktørene som regnskaps- og økonomistyringsteknologier, mennesker og den eksterne organisasjoner (Fallan & Pettersen, 2016), spiller aktørene en aktiv og

proaktiv støttende rolle til dette prosjektet ved å tilpasse sine egne rapporteringsmetoder. På den andre siden finner vi aktører med en passiv rolle til prosjektet ved at aktørene ikke investerer i relasjonene til SAF-T. Årsaken til dette er det vår empiri viser angående følgende holdning til prosjektet “det kommer til å fungere, for vi har ikke hørt noe annet”. Andre informanter i vår empiri spiller en passiv rolle i den forstand at de mener prosjektet kan bli fordelaktig, men at informantene venter og ser hva resultatet blir ettersom tiden går. Informant 1 mener at formatet bør standardiseres i høyere grad og er dermed både aktivt og passivt støttende (Skærbæk & Tryggestad, 2010) i den forstand at prosjektet i seg selv er en aktuell og innovativ løsning, men ikke er tilstrekkelig standardisert.

Når det eksisterer flere dialekter, det vil si flere måter å rapportere med SAF-T formatet på, kan det tenkes at det ikke er mulig å standardisere formatet fullstendig slik at alle dialekter blir utelukket, og virksomheter deretter rapporterer med samme dialekt. Dette handler om å være realistiske i henhold til ulikheten mellom virksomheter innen blant annet bransjer, enhetsstørrelser, driftsaktiviteter og virksomhetens natur, som kan føre til at virksomheter er nødt til å rapportere på ulike dialekter. Derfor tillater ikke virksomhetens omstendigheter å bli rapportert med lik dialekt som andre virksomheter. Dette kan føre til kompleksitet i form av dialekter. Grunnet selskapsstørrelsen til informant 1 har informanten mulighet til å oppdage hindringer angående SAF-T som ikke de andre informantene i vår empiri gjør. Det fører til at små og mellomstore virksomheter ikke har et overordnet syn på mulige hindringer ved SAF-T, og dermed ikke er aktivt støttende i henhold til det nye digitale rapporteringsformatet. Vi antar at det alltid vil være dialekter i virksomhetenes eksterne finansregnskap i henhold til rapportering med SAF-T formatet, og det at vil kunne være tilnærmet umulig å standardisere formatet fullstendig. Årsaken til denne antagelsen kan være at det til og med eksisterer flere interne dialekter innenfor samme virksomhet, noe som kan være et interessant område for videre forskning. Ut ifra empirien kan det tenkes at dersom formatet standardiseres i høyere grad, kan den eksisterende informasjonen utvides til ytterligere informasjon som standardiseres inn i formatet.

“... typisk få luket ut alle dialektene og få virkelig standardisert formatet først og så når man da har gått opp den linjen hos dere at dette her funker, dette er vi fornøyd med, så kan man utvide og få med enda mer informasjon slik at enda mer informasjon blir standardisert inn i rapporteringen.” (Informant 1)

Det er stort sett aktiv støtte for prosjektet i vår empiri grunnet forenklingen av rapportering. På en annen side tilsier empirien at det er flere dialekter som fører til mer kompleksitet. Standardisering av rapporteringsformatet dreier seg om å forenkle prosessene for virksomheter og Skattemyndighetene gjennom et homogent format hvor det tidligere var heterogent. Den nye regnskapsteknologien er til alle involverte sin fordel (Evers et al., 2017) ettersom den skal forenkle alle aktørenes aktiviteter tilknyttet rapportering. Det er dermed grunn til å opptre som en aktivt støttende aktør for vår empiri. Informantene i vår studie er støttende i ulik grad. Det fører til at noen er mer mobiliserte mens andre er mindre mobiliserte i henhold til prosjektet.

Ettersom en av informantene mente at formatet enda ikke var helt optimalt eller like standardisert som de hadde sett for seg i deres virksomhet, kan sannsynligheten for at lignende virksomheter også deler disse meningene være høy. For at formatet skal bli mer standardisert, vil det på et tidspunkt være en eller flere som videreformidler denne informasjonen til skattemyndighetene. Dette kan for eksempel skje gjennom organisasjoner som Regnskap Norge. Når informasjonen om ytterligere standardisering av SAF-T potensielt sett blir videreformidlet kan det føre til nye forhandlinger mellom aktørene i nettverket. Dette kan føre til uenigheter og skape brister i relasjonene mellom aktørene. Callon (1986) poengterer at det er et kort steg mellom translation og forræderi, nettopp fordi små uenigheter kan føre til at noen aktører ikke lenger aktivt støtter prosjektet.

Som nevnt i tidligere faser, forteller informasjonen i studiens empiri at små og mellomstore virksomheter har behov for leverandører som tilbyr tjenester om innføringen av SAF-T. På bakgrunn av empirien er dette en problemstilling for virksomheter, og det eksisterer derfor også et marked for slike tjenester. Begrepet betalingsvillighet oppdages i vår empiri som forklarer at mindre virksomheter er villige til å betale for slike tjenester i stedet for å møte problemer underveis ved innføringen av SAF-T. Her ønsker virksomhetene å betale eksterne regnskapsførere og rådgivere til å bistå med å samsvare egne regnskapssystemer med SAF-T. Siden det er pliktig å rapportere i henhold til SAF-T for virksomheter som oppfyller kriteriene, kan det antyde at virksomhetene har fått flere grunner til å outsource regnskapsføringen til regnskapsbyråer. En annen årsak til å outsource regnskapet er at virksomhetene fokuserer mer på deres kjerneaktiviteter (Andreassen & Bjørnenak, 2018). Videre tyder vi at virksomheten ikke nødvendigvis har god nok kunnskap om egen økonomi, og det er dermed vanskelig for dem å fortelle noe om relasjonen mellom SAF-T og eksisterende MACS.

“Det er jo en tjeneste som Virksomhet 1 og flere av våre konkurrenter leverer nettopp fordi det er en problemstilling.” (Informant 1)

Datamaterialet viser flere utfall i henhold til innføringen av SAF-T. Ifølge noen av informantene, hvor enkelte bruker regnskapsbyrå og andre ikke, har det blitt gjort noe manuelt arbeid med innføringen av standarden, som støtter teoriens påstand om at teknologiske endringer påvirker arbeidsprosessen (Bjørnenak, 2017). Det vil si at manuelt arbeid var et krav for noen av informantene uavhengig av om de outsourcer finansregnskapet. I tillegg til sin egen virksomhet, finner informantene også fordeler for skattemyndighetene knyttet til SAF-T prosessen, og har dermed akseptert problematiseringen (Alexandrescu et al., 2017). Videre kan det tolkes som at informantene er innrullert i nettverket.

5 Diskusjon

5.1 Sentrale funn

Prosjektet om innføringen av den nye digitale regnskapsteknologien SAF-T har lenge blitt ansett som aktuell i Norge, jmfør informant 1. Vi har forsøkt å analysere denne implementeringen gjennom Callons (1986) fire faser i “translation model”. Gjennom denne modellen ønsker vi å undersøke samspillet mellom innføringen av SAF-T og eksisterende regnskaps- og økonomistyringssystem (MACS). Her forsøker vi å fortolke relasjoner mellom de ulike identitetene og transformeringene, samt de hindringer som har oppstått underveis. Videre har vi forsøkt å besvare oppgavens forskningsspørsmål som handler om tilpasningen til SAF-T. Aktualiteten av vår studie kan underbygges med at det eksisterer forskningsgap hvor det finnes lite litteratur om hvordan virksomheter kan tilpasse styringssystemene sine, ved dynamiske endringer (Andreassen & Bjørnenak, 2018), som SAF-T. I tillegg er endringens og teknologiens påvirkning lite forsket på. SAF-T sin aktualitet stammer fra at det ble pliktig å rapportere med SAF-T fra og med inneværende år (OPP), som bidro til interesse hos oss. Sentralt i vår studie er å undersøke hvordan ulike aktører inngår i nettverk, med ANT som utgangspunkt. Dette kapittelet skal forsøke å diskutere og besvare følgende hovedproblemstilling og forskningsspørsmål opp mot teori:

«Hvordan samspiller innføringen av SAF-T med eksisterende regnskaps- og økonomistyringssystem for virksomheter som må rapportere i henhold til den nye standarden?»

«Har norske virksomheter tilpasset seg det nye rapporteringsformatet SAF-T?»

Med bakgrunn i funnene er informantene i vår studie enten positive eller nøytrale til innføringen av det nye digitale rapporteringsformatet. Dette kartlegger informantenes innstilling og forhold til innføringen. Flere informanter støtter innføringen, da det er fordelaktig i motsetning til manuelt arbeid med finansregnskapet når det kommer til rapportering. Standardiseringen av rapporteringsformatet er hensiktsmessig fordi virksomhetene har mulighet til å benytte seg av samme rapportering til både skattemyndighetene og revisorer. Dette betyr at finansregnskapet kan benyttes både til den pliktige rapporteringen mot det offentlige og til revisor ved eventuell rådgivning. Tettere kommunikasjon med myndighetene tillater dem å hente inn virksomhetenes informasjon. Positivt innstilte informanter påpeker at det krever mindre arbeid siden leverandørene av

regnskapssystemene håndterer arbeidet med innføringen av SAF-T. Nøytralt innstilte informanter mener det ikke påvirker virksomhetens hverdag nettopp fordi innføringen foregår automatisk. Vi tyder dette som at det er ulike personer som håndterer regnskapet, og styringen og kontrollen internt i virksomhetene. Dette kan resultere i oppdagelsen av lite samspill mellom SAF-T og eksisterende MACS. På en annen side virker det ikke som at informantene ser noe relevant bruk av SAF-T rapporteringen i styringen og kontrollen i virksomhetene. Dette er kun en antagelse fra informantenes side, da ingen av dem har rapportert i henhold til formatet enda. Dette kan igjen være årsaken til at vi har observert lite samspill mellom SAF-T og eksisterende MACS. En annen side ved dette er at en aktør har ansvar for regnskap mens en annen aktør har ansvaret for styring og kontroll, noe som gir rom for at informantene ikke har oppfattet samspillet for øyeblikket. Det er også mulig at SAF-T bare påvirker finansregnskapet, mens deres eget driftsregnskap er upåvirket av innføringen av SAF-T foreløpig. Dette betyr at SAF-T kan påvirke virksomheters MACS uten at de selv er klar over det.

To informanter påpeker i vår empiri at det tidligere har vært usikkerhet angående hvilken informasjon som skal rapporteres i hvilket format. Det er enighet blant informantene om at standarden vil eliminere denne usikkerheten, samt skape en klarere forståelse for rapportering. Valget om å eliminere usikkerheten er allerede tatt i form av at rapporteringen i henhold til SAF-T er pliktig for alle våre informanter. Dette har ført til at rekrutteringsfasen har krevd færre forhandlinger enn andre prosjekt (Callon, 1986). De forhandlingene som ble gjort var også lite krevende ettersom regnskapsbyråene og systemleverandørene kunne ha mistet en betydelig kundemasse dersom de ikke skulle ta del i dette prosjektet. Dette ville mest sannsynlig resultert i tapt fortjeneste. For Skatteetaten og virksomhetene kan arbeidsbesparelse være en enhet som brukes for å skape en interesse for å delta i prosjektet. En annen enhet som låser informantenes virksomhet til alliansen, er at de er pliktige til å rapportere i henhold til SAF-T.

Begreper som dialekter, automatiserte prosesser, ansvarsfraskrivelse, umodenhet, betalingsvillighet, manglende informasjon, tid- og arbeidskrevende, tids- og arbeidsbesparende er sentrale funn i denne studien. Begrepene er direkte eller indirekte forhindringer for samspillet mellom innføringen av SAF-T og eksisterende MACS. Disse bidrar til å besvare hovedproblemstillingen og forskningsspørsmålet. Begrepene er formet på bakgrunn av empirien, og har blitt analysert i forrige kapittel. Videre vil hvert enkelt begrep bli diskutert.

Begrepet *dialekter* ble diskutert av informant 1. Her menes det at det innenfor SAF-T rapportering finnes ulike måter å rapportere på. Disse er alle SAF-T rapporteringer som “uttaler seg på samme språk”, men ulikheter ved disse ble sett på som ulike dialekter. Dette ble sett på som en hindring, ettersom formålet med SAF-T rapportering var å standardisere rapporteringen for virksomheter, noe som igjen kan føre til flere forhandlinger senere (Callon, 1986). Dette tilsier at det fortsatt er oppdaget sider ved denne rapporteringen som ikke er tilstrekkelig standardisert. Det blir poengtert at jo mer standardisert dette formatet kan bli, desto mer kan ulike aktører hente ut i fra det. Derfor ønskes det at disse ulikhetene blir luket ut, og at alle virksomheter kan rapportere med samme dialekt. Dette kan forenkle kontrollen til skattemyndighetene og føre til at sammenligning av virksomheter blir forenklet. Det blir også trukket fram at mer standardisering av formatet kan føre til flere muligheter rundt ekstern og intern analyse (Evers et al., 2017), som igjen kan føre til et økt samspill mellom SAF-T og eksisterende MACS i virksomheten. Grunner til at det finnes ulike dialekter kan være at formatet gir for mye rom til leverandørene angående hvordan de utformer systemene som leveres til virksomheter. Det kan også være at “oversettelsen” mellom skattemyndighetene og systemleverandørene ikke har vært god nok, som fører til disse ulike dialektene (Callon, 1986). I tillegg vil ulike virksomheter av natur føre regnskapet ulikt, og dette kan bidra til kompleksitet i form av dialekter. Av den grunn vil det nærmest være umulig å oppnå fullstendig standardisering, som betyr at det mest sannsynlig alltid vil være noen ulike dialekter. På den annen side oppfatter ikke de fleste informantene dette som et problem. Innføringen oppfattes heller som en *automatisk prosess*. Dialektene tolkes som en mulig årsak til at samspillet mellom SAF-T og eksisterende MACS ikke er tilstede i en høyere grad. Informantene kan derimot dra fordel av ulikt tallmateriale til styring og kontroll av virksomheten (Hansen, 2006), uvitende om at det faktisk foregår.

Ved innføringen av ny regnskapsteknologi vil det for mange bety et krevende arbeid for å implementere det (Auksztol & Chomuszeko, 2020). I vår empiri finner vi at mange opplever denne implementeringen som automatisk, ettersom de bruker regnskapssystemer der dette blir tatt hånd om for dem. Leverandørene av regnskapssystemene får derfor arbeidet med å programmere dette og sørge for at rapporteringen korrelerer med det nye format. Det tolkes som at innføringen av SAF-T foregår automatisk for de fleste av informantene. Til tross for dette, forteller informant 1, 5 og 7 det motsatte. For dem krevde det å justere på lønns, kunde- og leverandørkontoer, samt å sikre at kartleggingen stemmer overens med SAF-T formatet.

Informant 5 behøvde tilpasninger selv om virksomheten har outsourcet regnskapet. Informant 3 og 6 behøvde ikke å utføre noe manuelt arbeid, selv om de ikke outsourcet regnskapet, fordi regnskapssystemene hadde tilrettelagt formatet. Vi oppdager *umodenhet* blant mindre virksomheter ved at de ikke kontrollerer med leverandørene om rapporteringen utføres korrekt i større grad. Denne umodenheten bekreftes i vår empiri, når flere informanter opplever innføringen som en automatisk prosess. Informantenes oppfatning av den automatiske prosessen kan lede til at innføringen av SAF-T ikke påvirker virksomhetens driftsregnskap. Dette kan indikere at samspillet mellom SAF-T og eksisterende MACS er lite. I motsetning til at det oppleves som en automatisk prosess for noen, var andre informanter nødt til å sikre at strukturen til eget format korrelerte med SAF-T formatet.

Virksomheter som overlater ansvaret om korrekt føring av regnskapstall i SAF-T formatet til regnskapsbyråer, blir anklaget for å fraskrive seg ansvaret. Flere av informantene som er av oppfatningen om at implementeringen av formatet er en automatisk prosess (Bjørnenak, 2017), følger ikke opp med systemleverandørene om eget rapporteringsformat er i tråd med SAF-T formatet. Det gjøres dermed en *ansvarsfraskrivelse* i form av at virksomhetene ikke tar på seg ansvaret med å sikre at eget rapporteringsformat samsvarer med SAF-T formatet. Til og med virksomheter som har forutsatt bedre kunnskap og mulighet til å kontrollere korrelasjonen mellom eget format og SAF-T formatet, overlater dette arbeidet til regnskapssystemene. Problemet oppstår når det overlates et for stort ansvar til systemleverandørene, siden det til syvende og sist er virksomhetene som mottar bøter ved feil i rapporteringen og ikke systemleverandørene. På en annen side, oppfattet vi at noen av informantene utførte mindre justeringer i den hensikt at eksisterende format skulle samsvare med SAF-T formatet. I tillegg blir vi informert av noen av informantene om at dynamiske rutiner i henhold til rapportering som kreves fra det offentlige, som SAF-T, som oftest fungerer godt i praksis. Det kan være årsaken til at virksomhetene har høy tillit til systemleverandørene, og kan fraskrive seg ansvaret. Det eksisterer et marked for tjenester for innføring av SAF-T, som også kommer frem ved at informantene benytter seg av ulike systemleverandører der de fleste allerede har SAF-T formatet klargjort. Det vil med andre ord bety at informantenes *betalingsvillighet* er høy, i stedet for at virksomhetene skal streve med få eget format til å bli kompatibelt med SAF-T formatet. Pliktiggjørelsen av innføringen kan medføre at virksomheter anser dette som en av flere årsaker til å outsource regnskapsføringen sin og heller fokusere på kjerneaktivitetene sine (Andreassen & Bjørnenak, 2018).

Funnet som viser til at flere virksomheter har lite kjennskap til SAF-T fører gjerne til at virksomhetene prioriterer det vekk. Igjen vil dette føre til at virksomhetene overlater ansvaret for innføringen av SAF-T til systemleverandørene. Ut fra vår undersøkelse virker det som det er *manglende informasjon* om selve formatet, innføringen av det og utnyttelse av formatet. Et mindre antall av informantene ble presentert for SAF-T først når de fikk tilsendt invitasjon til intervju av oss angående internt bruk av formatet. I et nettverk vil dette kunne svekke relasjonen mellom aktørene (Callon, 1986). I analysen tolker vi dette som at det er lite samspill mellom innføringen av SAF-T og eksisterende MACS, eller at informantene ikke er klare over at det eksisterer samspill i større grad i forhold til hva det faktisk kan gjøre. Noen av virksomhetene mener det er hensiktsmessig å overlate ansvar til regnskapsbyråer. Det ble påpekt at systemleverandørene hadde utført endringer slik at innføringen opplevdes som en automatisk prosess. På en annen side, er det flere av studiens informanter som var nødt til å justere ulike kontoplaner, for å sikre at egnet format var i tråd med SAF-T sitt format. Dette gjaldt til og med informant 5 som outsourcer regnskapet. I analysekapittelet tolkes dette fortsatt som at det er lite samspill mellom SAF-T og MACS siden informantene ikke aktivt benytter informasjonen fra SAF-T formatet til internt regnskap, men har egne regnskap til det. Det lille samspillet som er oppdaget tyder å være mellom SAF-T og det eksterne finansregnskapet.

Et sentralt moment ved SAF-T formatet er at det skal effektivisere og forenkle rapportering (Evers et al., 2017). Dette vil bety at når formatet tas i bruk, vil det være *tids - og arbeidsbesparende*. Det kommer fram fra en av informantene at det tidligere har vært betydelig manuelt arbeid tilknyttet merverdiavgiftkontroller, og informanten så verdien av at dette arbeidet nå kunne bli redusert (Bjørnenak, 2017). Videre fører dette til forenklede kontroller for myndighetene ettersom alle virksomheter benytter seg av de samme kodene. Ved et standardisert format vil det bli lettere å sammenligne på tvers av virksomheter. Det kommer også fram fra noen informanter at det ikke blir gitt nok informasjon angående merverdiavgiftrapporteringen som fører til at de må ettersende informasjon. Denne problematikken ønsker flere virksomheter at SAF-T formatet skal løse. I tillegg var det flere informanter som påpekte at SAF-T vil være fordelaktig for revisorvirksomheter ettersom standardiserte formater vil tillate revisorene å spare tid og arbeid. Dette kan igjen føre til reduserte kostnader for virksomheter som benytter seg av slike virksomheter. Innføringen oppleves derimot som tid- og arbeidskrevende for kun noen av informantene. Der det tidligere ble nevnt at noen informanter opplevde dette som en automatisk prosess hvor intern

endringsinnsats var lav grunnet høy betalingsvillighet for tjenester til innføring, opplevde andre informanter at det likevel var behov for manuelt arbeid som krevde opptil flere dager. Selv om dette arbeidet opplevdes som et kjedelig, tidkrevende arbeid, fremstilles arbeidet i seg selv som lite krevende. Mindre krevende arbeid innenfor formatet tilsier at informantene ikke opplevde overflowing i arbeidet rundt innføringen av SAF-T (Callon, 1998).

Små og mellomstore virksomheter opererer som oftest med færre ressurser (Mittal et al., 2018; Sommer, 2015). Informant 1 støtter dette i form av informantens antagelse om at andre informanter i studien opplever ressursmangel knyttet til kunnskap. Informantene som benytter seg av eksterne regnskapsførere for innføring av SAF-T kan lede til betydningen av lav kompetanse angående innføring av nye digitale verktøy. Selv om informantene mente at det ikke var behov for å hyre fagpersoner, er tjenester fra regnskapsbyråer som utfører innføringen av SAF-T ekstern kunnskap. Det kan dermed tolkes som at mindre virksomheter indirekte har behov for kunnskap om innføring av nye digitale formater (Mittal et al., 2018). På en annen side er det ikke blitt gjort funn om mangel på økonomiske ressurser siden virksomhetene har høy betalingsvillighet for tjenester som innfører SAF-T (Sommer, 2015). I tillegg måtte utvalget for denne oppgaven ha over fem millioner kroner i omsetning. Små og mellomstore virksomheter kan dermed være ressurssterke på noen områder. Av studiens informanter som fører regnskap internt, kan de ha mer kunnskap om mulig samspill samt kunne utfolde det i dypere forstand. Det siste poenget er kun spekulasjon fra vår side.

Diskusjonen indikerer at SAF-T formatet kun har hatt påvirkning på det eksterne finansregnskapet. Det kan indikere at regnskapsteknologien i liten grad har åpenbare innvirkninger på det interne driftsregnskapet i virksomhetene for øyeblikket. Dette støtter noe av funnene i Auksztol og Chomuszko (2020) sin studie om lite forbedring av virksomhetsstyring som følge av innføringen av SAF-T. Som tidligere spekulert, kan det hende at fremtidige nøkkeltall basert på SAF-T formatet kan ha påvirkning på driftsregnskapet i fremtiden, noe som egner seg til videre forskning. Noen av virksomhetene i denne studien har gjort ulike tilpasninger for at rapporteringsinformasjonen skal samsvare med SAF-T formatet. Virksomhetene har måttet gjøre tilpasninger som følge av innføringen av SAF-T, uavhengig av om de outsourcer regnskapet eller om de fører regnskapet selv.

5.2 Konklusjon

Gjennom Callons (1986) “translation” rammeverk har vi belyst samspillet mellom innføringen av SAF-T og eksisterende MACS for små og mellomstore virksomheter med ANT-litteratur som grunnlag for forståelse (Fallan & Pettersen, 2016). Rammeverket har tillatt oss å analysere tilpasningene som er gjort i henhold til innføringen av SAF-T.

Gjennomført analyse viser at det har forekommet ulik grad av tilpasning i henhold til den nye rapporteringsstandard. Noen av informantene hadde behov for å justere eller tilpasse eget rapporteringsformat slik at det skulle være kompatibelt med SAF-T formatet, noe som bygger på tidligere forskning (Auksztol & Chomuszko, 2020). Disse tilpasningene var blant annet endringer i kontoplan og struktur. Selv om noen av informantene benytter seg av eksternt regnskapsbyrå, var det i et tilfelle behov for manuelt arbeid som følge av innføringen av SAF-T. For noen av virksomhetene som fører regnskapet selv var det derimot ikke behov for manuelt arbeid, ettersom regnskapssystemene deres var godt tilpasset SAF-T formatet. Virksomhetene har i ulik grad behov for ressurser i form av kunnskap til innføringen. En indirekte tilpasning kan være at systemleverandører bistår med innføringen av SAF-T. Dermed er det indirekte behov for eksternt kunnskap for noen av virksomhetene angående innføringen (Bjørnenak, 2019; Mittal et al., 2018). Studien tyder på at det ikke er behov for økonomiske ressurser for enkelte av studiens virksomheter ettersom de har økonomisk mulighet til å investere i tjenester som utfører innføringen for dem (Sommer, 2015). Noen av begrepene som er diskutert i forrige delkapittel, kan være forhindringer for virksomhetene når det kommer til å utnytte informasjonen i rapporteringsformatet til internt bruk. På bakgrunn av analysen og diskusjonen av studiens empiri, viser det seg at alle virksomheter i denne studien har evnet å tilpasse seg SAF-T, uavhengig av om regnskapet deres føres eksternt eller internt.

Forskningsspørsmålet leder opp til hovedproblemstillingen om samspillet mellom innføringen av SAF-T og eksisterende regnskaps- og økonomistyringssystem for små og mellomstore virksomheter. Under intervjuene ble det eksterne regnskapet mest diskutert, da det interne driftsregnskapet ikke har blitt påvirket av SAF-T i særlig stor grad for øyeblikket. Denne studien gir en indikasjon om at det eksisterer lite bruk av informasjonen fra SAF-T formatet i det interne driftsregnskapet i løpet av perioden studien ble gjennomført. Virksomhetene bruker nøkkeltall til styring og kontroll fra sitt interne regnskap. Disse nøkkeltallene har ikke endret seg etter innføring av SAF-T. I tillegg mente noen av informantene at nåværende SAF-

T format ikke inneholder nøkkeltall som kan utnyttes for styringen og kontrollen av virksomhetene. Informantenes oppfatning av den automatiske prosessen leder til fortolkningen av empirien om at innføringen av SAF-T ikke påvirker virksomhetens interne regnskap i stor grad. Selv om vi har et begrenset utvalg av informanter og det vil være uansvarlig å ta konkrete konklusjoner, er det mye som tyder at innføringen av SAF-T og eksisterende regnskaps- og økonomistyringssystemer samspiller i liten grad. Empirien viser en større grad av samspill mellom SAF-T som eksternt rapporteringsformat og finansregnskapet enn det interne driftsregnskapet. Videre tolkes empirien som at enkelte av virksomhetene ikke nødvendigvis har god nok kunnskap om egen økonomi til å oppleve relasjon til samspillet i stor grad. Dette kan være en av årsakene til at vi i liten grad oppdaget samspill mellom innføringen av SAF-T og eksisterende regnskaps- og økonomistyringssystem gjennom denne studien.

5.3 Teoretiske og praktiske implikasjoner av denne studien

Studien vår gir et ytterligere bidrag til litteraturen rundt ANT hvor samspillet mellom innføringen av SAF-T og eksisterende MACS i et nettverk med gitt kontekst, forklarer relasjoner mellom menneskelige og ikke-menneskelige aktører og deres nødvendige tilpasninger. Det er påpekt at det er blitt gjort lite forskning innenfor litteraturen om endring, samt dens og teknologiens påvirkning (Andreassen & Bjørnenak, 2018). Derfor er et av formålene med denne studien å videreutvikle litteraturen innenfor teknologisk påvirkning hvor et ANT-perspektiv settes som utgangspunkt, og ny teknologi kan ha innvirkning på regnskaps- og økonomistyringssystem (Fallan & Pettersen, 2016). Denne studien understreker at regnskaps- og økonomistyringssystemer og teknologier er aktører innenfor et nettverk sammen med menneskelige aktører og offentlige organisasjoner. Vår interesse innenfor ikke-menneskelige aktører som informasjonsformidlere (Skærbæk & Tryggestad, 2010), for eksempel SAF-T, gjenspeiler seg i undersøkelsen om hvordan virksomheter evner å tilpasse seg slike aktører. Med Callons (1986) "translation model" som ramme for oppgaven har vi forsøkt å fremheve omstillingen til SAF-T gjennom et prosjekt i et nettverk. Ulike tilpasninger var for noen nødvendig for å skape korrelasjon mellom eget format og SAF-T formatet. I lys av dette vil denne studien bidra til aktuell innsikt ved å undersøke hvordan små og mellomstore virksomheter har klart å omstille seg ved innføringen av en ny regnskapsteknologi (Andreassen & Bjørnenak, 2018).

De praktiske implikasjonene for denne studien gjenspeiles delvis av det teoretiske, men på den andre siden ønskes det å skape kunnskap og forståelse om virksomheter er i stand til å tilpasse seg nye pliktige teknologiske endringer. Studien bidrar til å beskrive ulike tilpasninger som virksomhetene bør være oppmerksomme på ved innføringen av ny regnskapsteknologi. ANT-perspektivet bidrar til å skape bevissthet om at SAF-T er en ikke-menneskelig aktør som tilhører kontekstens nettverk. Aktørenes interaksjoner i nettverket skaper handling i prosjektet. Interessen for forenkling av rapportering bidrar til å forme og danne retning for prosjektet. Her skapes det bred enighet blant aktørene om å identifisere og løse prosjektets mål om innføringen. Studien vil kunne reflektere hvilken rolle en ikke-menneskelig aktør har i et nettverk samt hvilke endringer nye regnskapsteknologier kan føre til. Ved dette prosjektet behøver virksomheter å rapportere det samme formatet til ulike offentlige organisasjoner. Vi ønsker å understreke at overførbarheten av våre funn til en homogen kontekst kan være problemfylt, med tanke på studiens konkrete forutsetninger samt koronapandemien som har en påvirkende kraft for studien.

5.4 Oppgavens begrensninger

Den pågående koronapandemien førte til en rekke begrensninger for denne studien. Ettersom virksomheter har måttet prioritere interne problemer, har dette ført til at svært få virksomheter har kunnet avse tid til å utføre intervjuer. Ved kvalitativ forskningsmetode kan et lite antall informanter medføre begrensning for studien (Jacobsen, 2015; Johannessen et al., 2011), og forskeren kan derav stille seg kritisk til om informantene representerer andre enn kun seg selv. Som følge av dette har syv informanter blitt intervjuet ved denne studien. Videre var det to potensielle informanter som trakk seg etter at de først takket ja til å bli intervjuet. Årsaken var at informantene fikk mer arbeid å utføre, ettersom flere ansatte var blitt permittert i virksomheten som følge av koronapandemien. Et lite antall informanter kan føre til misvisende konklusjoner, men det ble gitt samsvarende informasjon fra de ulike informantene slik at empirien samsvarer. Et nettverk kan forklares som komplekst med flere direkte og indirekte aktører, noe som betyr at et større utvalg muligens ville vært fordelaktig. Det er også en mulighet at informantene misforstår eller tolker spørsmålene ulikt, men spørsmålene ble aktivt stilt åpne for at informantene skulle ha mulighet til å fortelle oss så mye de selv ønsket. En annen ulempe pandemien har medført er at selve gjennomføringen av intervjuene har måttet foregå over nettbaserte plattformer. Vi har likevel hatt muligheten til å se informantene via videokameraer, men dette vil ikke alltid gi et klart bilde av informantenes ansiktsuttrykk

og kroppsspråk, slik man ville fått ved et intervju ansikt til ansikt. En av informantene hadde i tillegg problemer med kameraet sitt, som førte til at vi ikke fikk sett vedkommende. Momenter som ansiktsuttrykk og kroppsspråk kan være vesentlige for å fange opp informanternes innstilling om ulike temaer (Jacobsen, 2015; Johannessen et al., 2011). Dette gjør dermed at informasjonen tolkes på ulike vis av forskjellige forskere. I tillegg kan gjennomføring av intervjuer på slike plattformer bli påvirket av dårlig nettforsbindelse som kan forårsake at det ved noen tilfeller forsvinner informasjon eller at noe blir utydelig. Dette opplevde vi ved et fåtall av intervjuene og ble ikke alltid oppfattet før vi hørte på lydopptakene i etterkant. En annen utfordring kan problematisere forskerens rolle gjennom intervjuene og analyseringen av dem, som er diskutert i delkapittel 3.4.1.

I tillegg til koronapandemien kan kriteriene som ble satt for intervjuene ha ført til et begrenset antall informanter. I utgangspunktet vil svært mange virksomheter falle innenfor kriteriene for SAF-T formatet og små og mellomstore virksomheter. Det viste seg at flere virksomheter ikke hadde kunnskap til SAF-T internt, grunnet outsourcing av regnskap som førte til at vi underveis la til “kjennskap om hvordan SAF-T påvirker regnskaps- og økonomistyringssystemet i virksomheten” som kriterie for intervjuene. Dersom innføringen av SAF-T ikke hadde vært et nytt format i den grad det var under masteroppgaveskrivingen, ville muligheten for at flere hadde kjennskap til formatet vært stor.

For å skaffe informanter til denne studien benyttet vi oss av blant annet Proff.no og deres segmenteringsverktøy for å finne virksomheter som passet våre kriterier. Ettersom det ikke var noen direkte kontaktinformasjon på denne siden, måtte vi gå inn på hver enkelt virksomhets nettside for å finne en epost å kontakte dem på. Her varierte det i stor grad av hva slags kontaktinformasjon som lå ute. Ved noen tilfeller var e-postadressen som ble oppgitt rettet mot salg eller bestillinger, og det er derfor lite sannsynlig at intervjuforespørlene nådde fram til riktig person. Dette kan også ha ført til at vi anskaffet færre informanter til vår studie.

Det eksisterer også få studier om implementeringen av SAF-T i Norge. Dette skyldes at SAF-T nylig ble gjort pliktig. I andre land har SAF-T vært pliktig i flere år. Likevel har vi ikke lyktes i å ta i bruk et større antall studier for diskusjon og sammenligning grunnet språkbarrierer.

Det kan også argumenteres for at denne undersøkelsen har blitt utført på et for tidlig tidspunkt. Rapporteringsfristen for SAF-T var i utgangspunktet 10. april, noe som skulle tilsi at virksomhetene burde hatt tid til å innføre dette og muligens ha noen flere erfaringer tilknyttet SAF-T. Ettersom den første kontrollen for rapportering ble utsatt på ubestemt tid grunnet pandemien (Skatteetaten, 2020), har flere virksomheter utsatt denne implementeringen ytterligere. For funnenes validitet ønsket vi å følge prosjektprosess til fristen for rapportering hadde utløpt. Validiteten av studien utfordres også av at oppgaven opererer med et enkeltstående prosjekt som utgangspunkt, hvor tidsrammen for oppgaven ikke tillot oss å forske på lignende prosjekter med tilhørende nettverk (Jacobsen, 2015).

5.5 Forslag til videre forskning

Først og fremst vil det være av interesse å gjennomføre en lignende studie etter at rapporteringsfristen for SAF-T er utløpt, for å undersøke om samspillet mellom innføringen av formatet og eksisterende MACS har utfoldet seg i større grad og eventuelt hvordan. I tillegg er det interessant å forske på hvilke andre tilpasninger som er gjort i henhold til innføringen av SAF-T enn det som fremkommer av denne studien. Det vil kunne utforske om dette prosjektet er et større ressurskrevende prosjekt for virksomheter som må rapportere i henhold til SAF-T. En slik forskning som gjennomføres uten koronapandemien som påvirkning, vil kunne gi andre potensielle resultater enn denne studien har gitt. I studiens diskusjon forekommer det indikasjoner på at det eksisterer dialekter innenfor SAF-T rapportering. Videre er det interessant å forske på om det fortsatt eksisterer dialekter i like stor grad i henhold til rapportering eller om formatet har blitt standardisert i større grad. For videre forskning vil det kunne være aktuelt å undersøke i hvilken grad det eksisterer interne dialekter innenfor samme virksomhet. Vi tyder ut fra empirien at virksomheter i liten grad benytter seg av den rapporterende SAF-T informasjonen. Det vil være interessant å forske på om de benytter seg av denne informasjonen i fremtiden.

Det vil også kunne være interessant å forske på SAF-T i sammenheng med andre aktører i et nettverk med andre forutsetninger lagt til grunn. Forutsetningene kan være at aktørene har erfaring med et nærmere samarbeid, eller det motsatte av denne forutsetning. Hva relasjonene og påvirkningskraften av SAF-Ts innhold kan føre til, i kontekster som andre virksomhetsstørrelser eller andre offentlige aktører, er et aktuelt område for videre forskning.

Et alternativt perspektiv for dette temaet, er å undersøke hvilke utfordringer som oppleves for virksomheter som tilbyr tjenester som å innføre SAF-T for andre virksomheter som har behov for denne kunnskapen. Dette er gjerne større virksomheter med et bredere perspektiv overfor kundene sine som tar til seg tilbudet om innføringen av standardformatet. For videre forskning kan perspektivet til virksomheter som tilbyr støtte med innføringen av SAF-T formatet for andre virksomheter være en interessant studie. Videre kan det være interessant å undersøke om fremtidige versjoner av SAF-T kan skape problemer grunnet mer omfattende og detaljert regnskapsinformasjon (Bu & Fagerbakke, 2020).

Litteraturliste

- Alexandrescu, F., Klusáček, P., Bartke, S., Osman, R., Frantál, B., Martinát, S., . . . Bleicher, A. (2017). Actor networks and the construction of applicable knowledge: The case of the Timbre Brownfield Prioritization Tool. *Clean Technologies and Environmental Policy*, 19(5), 1323-1334.
- Andersen, E. & Sannes, R. (2017). Hva er digitalisering? *Magma*, 6, 18-24.
- Andreassen, M. (2017). Økonomistyring i fremtidens offentlige sektor. *Praktisk økonomi & Finans*, 33(1), 86-96.
- Andreassen, R., & Bjørnenak, T. (2018). Usikkerhet og teknologi; de viktigste driverne for endringer i økonomistyring. *Magma*, 21(6), 27-34.
- Auksztol, J. & Chomuszek, M. (2020). A data control framework for SAF-T reporting: A process-based approach. *Journal of Entrepreneurship, Management and Innovation*, 16(1), 13-40.
- Berry, A. J., Coad, A. F., Harris, E. P., Otley, D. T. & Stringer, C. (2009). Emerging themes in management control: A review of recent literature. *The British Accounting Review*, 41(1), 2-20.
- Bjørnenak, T. (2010). Økonomistyringens tapte relevans, del 1 og 2 eller fra ABC til Beyond Budgeting på 20 år. *Magma*, 13(4), 49-54. Hentet fra <http://www.magma.no/oekonomistyringens-tapte-relevans-del-1-og-2>
- Bjørnenak, T. (2017). ABC – hva blir D? – om kalkyler og ny teknologi. *Praktisk økonomi & Finans*, 33(01), 5-16.
- Bjørnenak, T. (2019). *Strategiske lønnsomhetsanalyser*. Bergen: Fagbokforlaget.
- Bu, I. M. & Fagerbakke, G. (2020). SAF-T innføres fra 1.1.2020 - er du klar? *Magma*, 35-37.
- Callon, M. (1986). Some elements of a sociology of translation: domestication of the scallops and the fishermen of St Brieuc Bay. *The Sociological Review*, 32(1_suppl), 1-29. Hentet fra <http://faculty.poly.edu/~jbain/scitechsoc/readings/86Callon.pdf>
- Callon, M. (1998). An Essay on Framing and Overflowing: Economic Externalities Revisited by Sociology. *The Sociological Review*, 46(1_suppl), 244-269.
- Callon, M. (2006). What does it mean to say that economics is performative? Centre de Sociologie de l'Innovation Working (Paper Series nr. 5, 2006). Hentet fra http://www.csi.mines-paristech.fr/working-papers/WP/WP_CSI_005.pdf
- Carter, C. & Toms, S. (2010). The contours of critical accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 21(3), 171-182.

- Chenhall, R. (2003). Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), 127-168.
- Dechow, N., Granlund, M., & Mouritsen, J. (2007). Interactions between modern information technology and management control. I Hopper, T., Northcott, D. & Scapens, R. (Red.), *Issues in management accounting* (3rd ed., s. 45-63). Harlow: Prentice Hall/Financial Times.
- Deloitte. (u.å.) Obligatorisk SAF-T rapportering i Norge fra 2020. Hentet fra <https://www2.deloitte.com/no/no/pages/tax/articles/obligatorisk-SAF-T-fra-2020.html>
- Donaldson, L. (2001). *The Contingency Theory of Organizations* (2. utg.). Thousand Oaks, California: Sage Publications, Inc.
- Easterby-Smith, M., Thorpe, R. & Jackson, P. (2015). *Management and business research*. London: Sage Publications Ltd.
- Easterby-Smith, M., Thorpe, R., Jackson, P., & Jaspersen, L. (2018). *Management and business research* (6th ed.). Los Angeles, Calif: SAGE.
- Erichsen, M., Solberg, F., & Stiklestad, T. (2018). *Ledelse i små og mellomstore virksomheter* (2. utg. ed.). Bergen: Fagbokforl.
- European Commission (2003). What is an SME?. Hentet fra: https://ec.europa.eu/growth/smes/business-friendly-environment/sme-definition_en
- Evers, P., Rosseland, J. H., Friisk, E. & Flaa, T. (2017). En ny tidsalder for regnskap, skatt, avgift og kontroll. *Magma*, 20(1), 25-28.
- Fallan, L., & Pettersen, I. (2016). *Bedriftsøkonomiske atferdsteorier : Endrede perspektiver på atferd, koordinering og organisering*. Bergen: Fagbokforlaget.
- Fisher, J. (1995). Contingency-based research on management control systems: categorization by level of complexity. *Journal of Accounting Literature*, 14, 24-48.
- Golota, H. (2018, 10. April). Get Smart: Understanding Intelligent Verbatim Transcription. Hentet fra <https://www.globalme.net/blog/understanding-intelligent-verbatim-transcription>
- Hansen, O. B. (2006). Utviklingen av modeller i lærebøker innen management accounting de siste 20 årene. *Magma*, 9(3), 91-107.
- Ihme, T., Pikkarainen, M., Teppola, S., Kääriäinen, J., & Biot, O. (2014). Challenges and industry practices for managing software variability in small and medium sized

- enterprises. *Empirical Software Engineering*, 19(4), 1144-1168. Hentet fra [https://doi-org.ezproxy.inn.no/10.1007/s10664-013-9253-0](https://doi.org.ezproxy.inn.no/10.1007/s10664-013-9253-0)
- Ittner, C. D. & Larcker, D. F. (2001) Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based manage perspective. *Journal of Accounting and Economics*, 32(1-3), 349-410. Hentet fra [https://doi.org/10.1016/S0165-4101\(01\)00026-X](https://doi.org/10.1016/S0165-4101(01)00026-X)
- Jacobsen, D. (2005). *Hvordan gjennomføre undersøkelser? : Innføring i samfunnsvitenskapelig metode* (2. utg. ed.). Kristiansand: Høyskoleforl.
- Jacobsen, D. (2015). *Hvordan gjennomføre undersøkelser? : Innføring i samfunnsvitenskapelig metode* (3. utg. ed.). Oslo: Cappelen Damm akademisk.
- Jeacle, I. (2017). The popular pursuit of DIY: Exploring the role of calculative technologies in an actor network. *Management Accounting Research*, 25, 99-109.
- Jensen, M. & Borge-Hansen, P. (2020). Digitalisering av økonomifunksjonen. *Praktisk økonomi og finans*, 36, 10-17.
- Johannessen, A., Christoffersen, L. & Tufte, P. A. (2011). *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag*. Oslo: Abstrakt Forlag AS.
- Jung, J., & Jin, K. (2018). Case Studies for the Establishment of the Optimized Smart Factory with Small and Medium-Sized Enterprises. *Proceedings of the 2nd International Symposium on Computer Science and Intelligent Control*, 1-5.
- Latour, B. (1999). On Recalling Ant. *The Sociological Review*, 47(1_suppl), 15-25.
- Lindvall, J (2011). *Verksamhetsstyrning – Från traditionell ekonomistyrning till modern verksamhetsstyrning* (2. utg.). Lund: Studentlitteratur AB.
- Lowe, A. (2001). Accounting information systems as knowledge-objects: Some effects of objectualization. *Management Accounting Research*, 12(1), 75-100.
- Macintosh, N & Quattrone, P. (2010). *Management accounting and control systems: An organizational and behavioral approach* (2nd ed.). Chichester: Wiley.
- Malmi, T. & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package – Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287-300.

- Merchant, K., & Otley, D. (2006). A Review of the Literature on Control and Accountability. In *Handbooks of Management Accounting Research* (Vol. 2, pp. 785-802). Elsevier.
- Mittal, S., Khan, M. A., Romero, D. & Wuest, T. (2018). A critical review of smart manufacturing & Industry 4.0 maturity models: Implications for small and medium-sized enterprises (SMEs). *Journal of manufacturing systems*, 49, 194-214.
- Otley, D. (1980). The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 413-428.
- Otley, D. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. *Management Accounting Research*, 31(C), 45-62.
- Otley, D. & Berry, A. (1998) Case study research in management accounting and control. *Accounting Education*, 7, 105-127.
- PWC Norge. (u.å). Nå innføring SAF-T Regnskap (financial). Hentet fra <https://www.pwc.no/no/tjenester/advokatfirmaetpwc/saf-t.html>
- Regjeringen. (2017, 22. Desember). Endring i bokføringsforskriften - Standard Audit File Tax - SAF-T. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/ending-i-bokforingsforskriften---standard-audit-file-tax--saf-t/id2583118/>
- Regnskap Norge. (u.å.) Om kurset. Hentet fra <https://www.regnskapnorge.no/akademiet/kurs/vis-kurs/20190094001-kurs-saft-dataformat-regnskap>
- Robson, K. & Bottausci, C. (2017). The sociology of translation and accounting inscriptions: Reflections on Latour and Accounting Research. *Critical Perspectives on Accounting*, 54, 60-75.
- Saunders, M., Lewis, P. & Thornhill, A. (2016). *Research Methods for Business Students*. Harlow: Pearson Education Limited.
- Skærbæk, P & Thorbjørnsen, S. (2007). The commodification of the danish defense forces and the troubled identities of its officers. *Financial Accountability & Management*, 23(3), 243-268.

- Scapens, R. W. (2006). Understanding management accounting practices: A personal journey. *The British Accounting Review*, 38, 1-30.
- Skatteetaten. (u.å.). SAF-T Regnskap. Hentet fra <https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/starte-og-drive/rutiner-regnskap-og-kassasystem/saf-t-regnskap/>
- Skatteetaten. (2020, 20. Mars). SAF-T regnskapsfil - utsettelse grunnet koronapandemien. Hentet fra <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/prinsipputtalelser/saf-t-regnskapsfil--utsettelse-grunnet-koronapandemien/>
- Skærbæk, P. & Tryggestad, K. (2010). The role of accounting devices in performing corporate strategy. *Accounting Organizations and Society*, 35(1), 108-124.
- Sommer, L. (2015). Industrial revolution-industry 4.0: Are German manufacturing SMEs the first victims of this revolution? *Journal of Industrial Engineering Management*, 8(5), 1512-1532.
- Sticos. (2019, 6. November). SAF-T Hvem omfattes av regelverket? Hentet fra <https://www.sticos.no/fagstoff/kategori/regnskap/saf-t-hvem-omfattes-av-regelverket>
- Themsen, T., & Skærbæk, P. (2018). The performativity of risk management frameworks and technologies: The translation of uncertainties into pure and impure risks. *Accounting, Organizations and Society*, 67, 20-33.
- Tjora, A. (2017). *Kvalitative forskningsmetoder i praksis*. Oslo: Gyldendal.
- Tryggestad, K., Georg, S., & Hernes, T. (2010). Constructing buildings and design ambitions. *Construction Management and Economics*, 28(6), 695-705.
- Vosselman, E. (2014). The 'performativity thesis' and its critics: Towards a relational ontology of management accounting. *Accounting and Business Research*, 44(2), 181-203.

Vedlegg

Vedlegg 1 - Godkjenning av forskning fra NSD etter videoforespørrel

4.5.2020

Meldeskjema for behandling av personopplysninger



NSD sin vurdering

Prosjektittel

Innføring av regnskaps- og økonomistyringsteknologier

Referansenummer

496333

Registrert

12.03.2020 av Lars Bredalen - 151423@stud.inn.no

Behandlingsansvarlig institusjon

Høgskolen i Innlandet / Handelshøgskolen Innlandet - Fakultet for økonomi og samfunnsvitenskap / Institutt for økonomifag

Prosjektansvarlig (vitenskapelig ansatt/veileder eller stipendiat)

Kjell Tryggestad, kjell.tryggestad@inn.no, tlf: 62430458

Type prosjekt

Studentprosjekt, masterstudium

Kontaktinformasjon, student

Lars Bredalen, lars.bredalen@gmail.com, tlf: 97079957

Prosjektperiode

27.05.2019 - 19.06.2020

Status

19.03.2020 - Vurdert

Vurdering (2)

19.03.2020 - Vurdert

NSD har vurdert endringen registrert 18.03.2020.

Det er vår vurdering at behandlingen av personopplysninger i prosjektet vil være i samsvar med personvernlovgivningen så fremt den gjennomføres i tråd med det som er dokumentert i meldeskjemaet med vedlegg den 19.03.2020. Behandlingen kan fortsette.

Skype og Microsoft Teams er databehandlere i prosjektet. NSD legger til grunn at behandlingen oppfyller kravene til bruk av databehandler, jf. art 28 og 29.

<https://meldeskjema.nsd.no/vurdering/5e6a631f-8717-4adf-aa2e-a95a2c290b3b>

1/3

OPPFØLGING AV PROSJEKTET

NSD vil følge opp ved planlagt avslutning for å avklare om behandlingen av personopplysningene er avsluttet.

Lykke til med prosjektet!

Tlf. Personverntjenester: 55 58 21 17 (tast 1)

13.03.2020 - Vurdert

Det er vår vurdering at behandlingen av personopplysninger i prosjektet vil være i samsvar med personvernlovgivningen så fremt den gjennomføres i tråd med det som er dokumentert i meldeskjemaet 13.03.2020 med vedlegg, samt i meldingsdialogen mellom innmelder og NSD. Behandlingen kan starte.

MELD VESENTLIGE ENDRINGER

Dersom det skjer vesentlige endringer i behandlingen av personopplysninger, kan det være nødvendig å melde dette til NSD ved å oppdatere meldeskjemaet. Før du melder inn en endring, oppfordrer vi deg til å lese om hvilke type endringer det er nødvendig å melde:

https://nsd.no/personvernombud/meld_prosjekt/meld_endringer.html

Du må vente på svar fra NSD før endringen gjennomføres.

TYPE OPPLYSNINGER OG VARIGHET

Prosjektet vil behandle alminnelige kategorier av personopplysninger frem til 19.06.2020.

LOVLIG GRUNNLAG

Prosjektet vil innhente samtykke fra de registrerte til behandlingen av personopplysninger. Vår vurdering er at prosjektet legger opp til et samtykke i samsvar med kravene i art. 4 og 7, ved at det er en frivillig, spesifikk, informert og utvetydig bekreftelse som kan dokumenteres, og som den registrerte kan trekke tilbake. Lovlig grunnlag for behandlingen vil dermed være den registrertes samtykke, jf. personvernforordningen art. 6 nr. 1 bokstav a.

PERSONVERNPRINSIPPER

NSD vurderer at den planlagte behandlingen av personopplysninger vil følge prinsippene i personvernforordningen om:

- lovlighet, rettferdighet og åpenhet (art. 5.1 a), ved at de registrerte får tilfredsstillende informasjon om og samtykker til behandlingen
- formålsbegrensning (art. 5.1 b), ved at personopplysninger samles inn for spesifikke, uttrykkelig angitte og berettigede formål, og ikke viderebehandles til nye uforenlige formål
- dataminimering (art. 5.1 c), ved at det kun behandles opplysninger som er adekvate, relevante og nødvendige for formålet med prosjektet
- lagringsbegrensning (art. 5.1 e), ved at personopplysningene ikke lagres lengre enn nødvendig for å oppfylle formålet

DE REGISTRERTES RETTIGHETER

Så lenge de registrerte kan identifiseres i datamaterialet vil de ha følgende rettigheter: åpenhet (art. 12), informasjon (art. 13), innsyn (art. 15), retting (art. 16), sletting (art. 17), begrensning (art. 18), underretning (art. 19), dataportabilitet (art. 20).

NSD vurderer at informasjonen som de registrerte vil motta oppfyller lovens krav til form og innhold, jf. art. 12.1 og art. 13.

Vi minner om at hvis en registrert tar kontakt om sine rettigheter, har behandlingsansvarlig institusjon plikt til å svare innen en måned.

FØLG DIN INSTITUSJONS RETNINGSLINJER

<https://meldeskjema.nsd.no/vurdering/5e6a631f-8717-4adf-aa2e-a95a2c290b3b>

2/3

4.5.2020

Meldeskjema for behandling av personopplysninger

NSD legger til grunn at behandlingen oppfyller kravene i personvernforordningen om riktighet (art. 5.1 d), integritet og konfidensialitet (art. 5.1. f) og sikkerhet (art. 32).

For å forsikre dere om at kravene oppfylles, må dere følge interne retningslinjer og eventuelt rådføre dere med behandlingsansvarlig institusjon.

OPPFØLGING AV PROSJEKTET

NSD vil følge opp ved planlagt avslutning for å avklare om behandlingen av personopplysningene er avsluttet.

Lykke til med prosjektet!

Tlf. Personverntjenester: 55 58 21 17 (tast 1)

<https://meldeskjema.nsd.no/vurdering/5e6a631f-8717-4adf-aa2e-a95a2c290b3b>

3/3

Vedlegg 2 - Informasjonsskriv om intervju og samtykkeerklæring

Vil du delta i forskningsprosjektet

Masteroppgave - Innføring av regnskaps- og økonomistyringsteknologer

“Hvordan samspiller innføringen av SAF-T med regnskaps- og økonomistyringssystemer for virksomheter som må rapportere i henhold til den nye standarden?”

Dette er et spørsmål til deg om å delta i et forskningsprosjekt hvor formålet er å undersøke nærmere om små og mellomstore virksomheter har mestret å tilpasse seg det nye standardiserte formatet for rapportering, og hvordan. I dette skrivet gir vi deg informasjon om målene for prosjektet og hva deltakelse vil innebære for deg.

Formål

Formålet med dette prosjektet er å undersøke om hvordan små og mellomstore virksomheters samspill mellom SAF-T og økonomisystem (ERP-system) foregår for virksomheter er pliktige til å følge SAF-T formatet/standarden. Videre forskes det på om virksomheter i Norge har evnet å tilpasse seg SAF-T standarden. Dette forskningsprosjektet er en del vår avsluttende mastergrad i økonomi og ledelse, spesialisering økonomistyring.

Hvem er ansvarlig for forskningsprosjektet?

Handelshøgskolen Innlandet (tidligere Høgskolen i Innlandet) er ansvarlig for prosjektet.

Hvorfor får du spørsmål om å delta?

Utvalgsstrategien vår er å intervju medlemmer i styre/i høyere posisjoner som har kunnskap om temaet i en konkret kontekst (små og mellomstore virksomheter). Utvalget er bestående av 7-12 informanter.

Hva innebærer det for deg å delta?

Hvis du ønsker å delta vil dette bety et intervju på ca. 60 minutter. Vi vil spørre om virksomhetens regnskapssystemer og erfaringer knyttet til den nye SAF-T rapporteringen. Vi vil benytte oss av lydopptak for å samle inn informasjonen fra intervjuet.

Det er frivillig å delta

Det er frivillig å delta i prosjektet. Hvis du velger å delta, kan du når som helst trekke samtykket tilbake uten å oppgi noen grunn. All din informasjon om deg vil da bli anonymisert. Det vil ikke ha noen negative konsekvenser for deg hvis du ikke vil delta eller senere velger å trekke deg.

Ditt personvern – hvordan vi oppbevarer og bruker dine opplysninger

Vi vil bare bruke opplysningene om deg til formålene vi har fortalt om i dette skrivet. Vi behandler opplysningene konfidensielt og i samsvar med personvernregelverket. Personene som vil få tilgang til dine opplysninger er Lars Bredalen og Agnesa Morina. Etter intervjuet er gjennomført vil personopplysninger bli kodet slik at det ikke skal være mulig å spore deg ved publisering av oppgaven. Personopplysninger og koder vil bli lagret adskilt.

Hva skjer med opplysningene dine når vi avslutter forskningsprosjektet?

Opplysningene anonymiseres når prosjektet avsluttes/oppgaven er godkjent, noe som etter planen er 30. Juni 2020. Personopplysningene vil da blir slettet, og informasjonen i masteroppgaven forblir anonym.

Lydopptak som brukes til analysen transkriberes og slettes etter transkribering. Informasjonen vil anonymiseres og kodifiseres for å ivareta personsikkerheten. Gjennom dette vil vi gjøre så godt vi kan for å unngå gjenkjenning av informanter.

Forskningsprosjektet er planlagt å avsluttes 04. Mai 2020. Alle opplysninger blir slettet og makulert ved prosjektets slutt senest 19. Juni 2020.

Dine rettigheter

Så lenge du kan identifiseres i datamaterialet, har du rett til:

- innsyn i hvilke personopplysninger som er registrert om deg, og å få utlevert en kopi av opplysningene,

- å få rettet personopplysninger om deg,
- å få slettet personopplysninger om deg, og
- å sende klage til Datatilsynet om behandlingen av dine personopplysninger.

Hva gir oss rett til å behandle personopplysninger om deg?

Vi behandler opplysninger om deg basert på ditt samtykke.

På oppdrag fra Handelshøgskolen Innlandet har NSD – Norsk senter for forskningsdata AS vurdert at behandlingen av personopplysninger i dette prosjektet er i samsvar med personvernregelverket.

Hvor kan jeg finne ut mer?

Hvis du har spørsmål til studien, eller ønsker å benytte deg av dine rettigheter, ta kontakt med:

- Handelshøgskolen Innlandet ved Kjell Tryggestad - veileder(epost: kjell.tryggestad@inn.no)
- Vårt personvernombud: Hans Petter Nyberg (epost: hans.nyberg@inn.no, tlf: 62 43 00 23).

Hvis du har spørsmål knyttet til NSD sin vurdering av prosjektet, kan du ta kontakt med:

- NSD – Norsk senter for forskningsdata AS på epost (personverntjenester@nsd.no) eller på telefon: 55 58 21 17.

Samtykkeerklæring

Deltakeren har skriftlig samtykket til deltagelse i studien på vegne av deres virksomhet.

Jeg har mottatt og forstått informasjon om prosjektet "*Hvordan samspiller innføringen av SAF-T med regnskaps- og økonomistyringsystem for virksomheter som må rapportere i henhold til den nye standarden?*", og har fått anledning til å stille spørsmål. Jeg samtykker til:

- Å delta i intervju
- At mine opplysninger behandles frem til prosjektet er avsluttet ca. 20. Juni 2020.

(Signert av prosjektdeltaker, dato)

Vedlegg 3 - Intervjuguide

Informasjon til hver informant

- Gi informasjon om studien og hva spørsmålene vil omhandle
- Dokumentasjon av intervjuet - lydopptak
- Garantere anonymitet i tråd med NSD sine krav
- Selskapsnavn vil bli erstattet i form av tall eller bokstaver.
- Informere om at informanten kan avslutte intervjuet når som helst
- Gi en antydning om varigheten av intervjuet
- Konkretisere at vi ønsker informasjon fra informantens egen virkelighet/eget perspektiv

Introduksjonsspørsmål

1. Hva slags rolle spiller din stilling i virksomheten? (ansvarsområder)
2. Kan du forklare hva virksomheten deres driver med?
3. Hva tenker du om når jeg sier SAF-T?
4. Hva tenker du når jeg sier regnskaps- og økonomistyringssystem?
5. Hvor mange ansatte er det i virksomheten per nå?

Nøkkelspørsmål

Før innføringen av SAF-T

6. Hva slags regnskapssystem bruker dere for å håndtere lønn, varer i arbeid, lager, salg, kontantstrøm? (Excel, Sap etc.)
7. Hvordan samspiller det med styringen og kontrollen av virksomheten (MACS)?
8. Kjente dere til SAF-T før det ble pliktig?
9. Hva slags tilpasninger krevde deres regnskapssystem for å rapportere med SAF-T?

Eksempler?

10. Hva slags forberedelser ble iverksatt før innføringen av SAF-T? Eksempler?

I løpet av innføringen av SAF-T

11. Hvordan opplevde dere overgangen til SAF-T?
12. Hva slags utfordringer opplevde dere ved tilpasning av SAF-T? Kan dere gi noen eksempler? (blant annet regnskapsføreren).
13. I hvilken del av regnskapssystemet har dere opplevd utfordringer?
14. Hva slags fordeler har bruk av SAF-T formatet for dere? Eksempler?

15. Hva slags ulemper har bruk av SAF-T formatet for dere? Kan dere gi noen eksempler på dette?
16. Førte innføringen av SAF-T til endring av det eksisterende ERP-systemet hos dere?
17. Opplevde dere et behov for konvertering fra eks Excel til SAF-T?
18. Samspiller SAF-T standarden med økonomistyringen, og styringen og kontrollen i virksomheten? Hvis ja; hvordan? Eksempler på dette?
19. Opplevde dere behov for klassifiseringer av transaksjoner som skal registreres/rapporteres? Nye klassifiseringer / re-klassifiseringer i konto-planen?
20. Har det vært behov for å hyre andre som har kunnskap om hvordan føre i henhold til SAF-T formatet?
21. Har noen i virksomheten eventuelt hatt kunnskap om SAF-T innføringen?

Erfaring

22. Hadde dere noen erfaring med SAF-T før dere ble pliktig?
23. Har tilpasningen ved SAF-T påvirket kun årsrapporten og i finansregnskapet eller deler av virksomheten som økonomisystem/ERP system også?
24. Har det vært behov for noen videre tilpasninger etter dere først tilpasset regnskapssystemet for SAF-T rapportering?

Avslutningsspørsmål

25. Mener du at SAF-T hensyntar alle egenskapene du synes er viktig i en slik standard?
26. Synes du det er noen viktige eller relevante punkter/temaer som ikke er blitt tatt opp i løpet av intervjuet?
27. Spørsmål eller kommentarer til oss?
28. Kjenner du til andre virksomheter som kunne tenkt seg å bli intervjuet? / har du noen kontakter som vi kan ta kontakt med?