



ØKONOMISTYRELSEN

Vejledning om funktionsadskillelse

(hvad siger reglerne?)

Januar 2022

2022

Vejledning om funktionsadskillelse (hvad siger reglerne?)
Januar 2022

Denne publikation er udarbejdet af:
Økonomistyrelsen
Landgreven 4
1301 København K

Elektronisk publikation
ISBN: 87-7956-646-4

Publikationen kan hentes på
Økonomistyrelsens hjemmeside oes.dk

Indhold

1. Indledning	5
1.1 Baggrund og formål	5
1.2 Afgrænsning	5
1.3 Målgruppe	6
1.4 Læsevejledning	6
2. Regnskabsbekendtgørelsen	9
2.1 Regnskabsbekendtgørelsens bestemmelser om funktionsadskillelse	9
2.1.1 Funktionsadskillelse ved regnskabsmæssig registrering og betaling	9
2.1.2 Funktionsadskillelse mellem It-medarbejder og regnskabsmedarbejder	10
2.1.3 Funktionsadskillelse ved disponering og godkendelse	10
2.2 Hvad vil det sige at have funktionsadskillelse	11
2.2.1 Funktionsadskillelse ved regnskabsmæssig registrering og betaling	11
2.2.2 Funktionsadskillelse mellem It-medarbejder og regnskabsmedarbejder	13
2.3 Sikring af funktionsadskillelse	15
3. Funktionsadskillelse som intern kontrol	18
3.1 Generel beskrivelse af funktionsadskillelse	18
3.1.1 Hvor indsættes funktionsadskillelse	19
3.2 Kontrolaktiviteter for disponent, godkender, bogholder og kasserer	20
3.2.1 Disponent	20
3.2.2 Godkender	21
3.2.3 Bogholder	22
3.2.4 Kasserer	22
4. Funktionsadskillelse sat i forhold til en standard økonomi- og regnskabsproces mv.	24
4.1 Funktionsadskillelse i forhold til en proces for køb af varer og tjenesteydelser mv.	24
Trin 1: Oprettelse af rekvisition	25
Trin 2: Udstedelse af købsordre	26
Trin 3: Leverandøren effektuerer købsordre	27
Trin 4: Varemodtagelse og kontrol af leverance	27
Trin 5: Godkendelse af faktura	28
Trin 6: Registrering af faktura	30
Trin 7: Betaling af faktura	31
4.2 Administrativt fællesskab	33
4.3 Robotter	34
4.4 Funktionsadskillelse på tværs af it-systemer mv.	37

Indledning

1. Indledning

Forsvarlig forvaltning af offentlige midler forudsætter gode interne finansielle kontroller.

Denne vejledning fokuserer på reglerne om funktionsadskillelse som en del af de interne kontroller.

1.1 Baggrund og formål

Funktionsadskillelse er et begreb, der handler om, at ingen enkeltstående person må kunne gennemføre alle handlinger i forbindelse med en opgave. På engelsk er funktionsadskillelse også kendt som Segregation of Duties (SoD).

Funktionsadskillelse er nok bedst kendt inden for regnskabsvæsnet ved adskillelse af kasse og bogholderi, som er en intern kontrol, der skal forhindre tilsigtede fejl (svindel) og utilsigtede fejl (uheld).

Begrebet kaldes alternativt for adskillelse af pligter eller ”de 4 øjnes princip”. Begrebet funktionsadskillelse anvendes også på andre områder, dog ofte under andre begrebsnavne. På det teknologiske område og det informationsteknologiske område (tekniske systemer og it-systemer) kendes funktionsadskillelsen blandt andet som adskillelse mellem udvikling og drift.

Funktionsadskillelse er en helt central kontrol i et internt finansielt kontrolsystem, som i en statslig henseende betyder, at der på tværs af en finansiell proces er interne kontroller, der sikrer en personmæssig adskillelse (to eller flere) mellem adgangen til at disponere, godkende, bogføre og betale.

1.2 Afgrænsning

Denne vejledning fokuserer alene på det finansielle område, herunder funktionsadskillelse, der er reguleret af Regnskabsbekendtgørelsen i relation til regnskab og intern kontrol. Vejledningen uddyber således beskrivelsen af funktionsadskillelsen i forhold til Økonomistyrelsens vejledning om intern finansiell kontrol (maj 2020).

Denne vejledning behandler ikke indvirkning på regnskabs- og interne kontrolprocesser ved anvendelse af et elektronisk fakturahåndteringssystem, fx IndFak, og/eller et administrativt fællesskab, fx Statens Administration.

Vejledningen forklarer derimod, hvorledes Regnskabsbekendtgørelsens bestemmelser om funktionsadskillelse skal forstås, bl.a. med henblik på at lette implementering og drift af et elektronisk fakturahåndteringssystem og/eller et administrativt fællesskab i henhold til gældende lovgivning.

1.3 Målgruppe

Vejledningen henvender sig til ledelsen i alle departementer samt ledelsen i alle statslige institutioner, som er overordnet ansvarlige for tilrettelæggelse af arbejdet med intern kontrol.

Økonomistyrelsen skal fremhæve vigtigheden af, at den øverste ledelse aktivt prioriterer intern kontrol og funktionsadskillelse, både i forhold til den løbende risikovurdering og tilrettelæggelsen af konkrete forretningsgange.

Vejledningen henvender sig derudover specifikt til økonomichefer og medarbejdere i alle statslige institutioner, der har ansvar for eller deltager i arbejdet med intern kontrol.

1.4 Læsevejledning

Vejledningens struktur følger disse tre emner:

- **Gældende regelsæt** – Regnskabsbekendtgørelsens bestemmelser om funktionsadskillelse
- **Funktionsadskillelse som intern kontrol**
- **Funktionsadskillelse i forhold til en standardproces** for køb af varer og tjenesteydelser mv. - fra en vare eller tjenesteydelse rekvireres internt i institutionen, til at betaling for varen eller tjenesteydelsen mv frigives, herunder med særlige opmærksomhedspunkter ved anvendelse af administrative fællesskaber og robotter.



BEMÆRK:

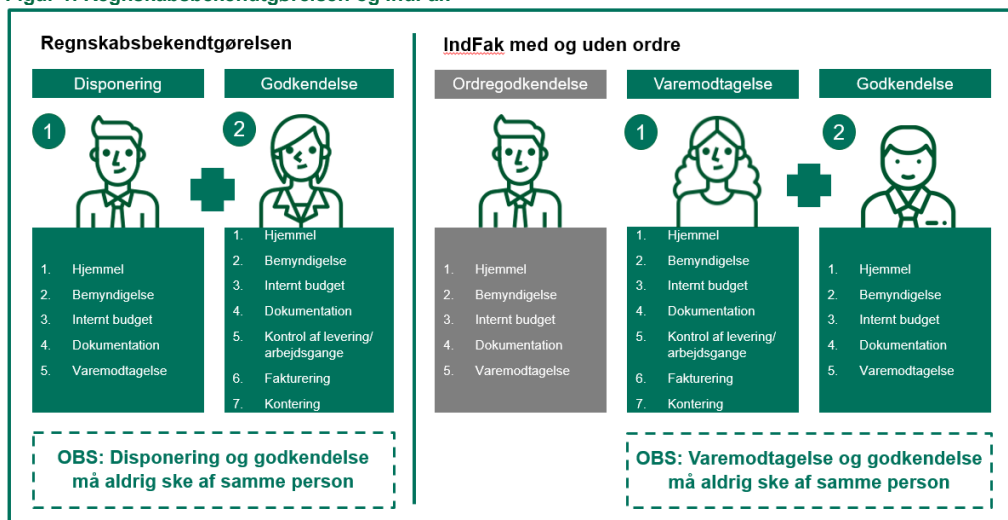
De institutioner, der anvender et elektronisk fakturahåndteringssystem, fx IndFak, kan opleve, at der opstår begrebsforvirring i forbindelse med fakturagodkenderens rolle.

Disponenten i Regnskabsbekendtgørelsen svarer til godkenderen i IndFak uden anvendelse af ordremodulet.

Godkenderen i Regnskabsbekendtgørelsen svarer til rekvirenten/varemodtageren i IndFak uden anvendelse af ordremodulet.

Det betyder, at der er byttet om på rækkefølgen mellem disponenteren og godkenderen i IndFak i forhold til Regnskabsbekendtgørelsens bestemmelser for køb af varer og tjenesteydelser mv. Den aktivitet, som godkenderen i IndFak foretager, svarer til at godkende sin disposition, idet selve disponeringen ikke er foretaget i IndFak, jf. nedenstående figur.

Figur 1. Regnskabsbekendtgørelsen og IndFak



Disponenteren i Regnskabsbekendtgørelsen varetager aktiviteten: Disponering/varemodtagelse i en standardproces for køb af varer og tjenesteydelser mv., jf. afsnit 4.

Godkenderen i Regnskabsbekendtgørelsen varetager aktiviteterne: Godkendelse (attestering), kontrol af levering og fakturagodkendelse i en standardproces for køb af varer og tjenesteydelser mv., jf. afsnit 4.

Regnskabs- bekendtgørelsen

2. Regnskabsbekendtgørelsen

Regnskabsbekendtgørelsen er et af de helt centrale regelsæt, der regulerer regnskabsområdet for statslige institutioner, herunder fastsætter bestemmelser om funktionsadskillelse.

Bekendtgørelse om statens regnskabsvæsen mv. (Regnskabsbekendtgørelsen) er udstedt med hjemmel i Lov om statens regnskabsvæsen m.v. (Statsregnskabsloven). Bekendtgørelsen fastsætter de nærmere regler på regnskabsområdet både i relation til bogføring og i relation til regnskabsaflæggelse.

Regnskabsbekendtgørelsens anvendelsesområde omfatter statsinstitutioner; selvejende institutioner m.v., hvis driftsbudget er optaget på bevillingslovene på lige fod med de egentlige statsinstitutioner; statsfinansierede selvejende institutioner; selvejende institutioner, foreninger, fonde mv., hvor vedkommende fagminister har truffet beslutning herom samt selvejende institutioner, foreninger, fonde mv., som administrerer statslige bevillinger, for hvis administration vedkommende fagminister har truffet beslutning herom, *jf. Regnskabsbekendtgørelsens § 2.*

Der kan dog for selvejende institutioner, foreninger, fonde mv. gælde særskilt lovgivning, *jf. Statsregnskabsloven § 2, stk. 3.*

2.1 Regnskabsbekendtgørelsens bestemmelser om funktionsadskillelse

Regnskabsbekendtgørelsen indeholder bestemmelser om statslige institutioners regnskabsregistrering, regnskabsaflæggelse og interne forretningsgange, herunder funktionsadskillelse. Regnskabsbekendtgørelsen indeholder således bestemmelser, der for private virksomheder fremgår af henholdsvis Årsregnskabsloven og Bogføringsloven suppleret med visse særlige statslige bestemmelser.

Regnskabsbekendtgørelsens bestemmelser om funktionsadskillelse vil blive gennemgået i nedenstående afsnit.

2.1.1 Funktionsadskillelse ved regnskabsmæssig registrering og betaling

Regnskabsbekendtgørelsens § 24, lyder:

” Regnskabsmæssige registreringer skal tilrettelægges således, at der etableres en personmæssig adskillelse mellem den regnskabsmæssige registrering og betalingen. Hvis dette ikke er muligt, skal der optages særskilte bestemmelser herom i regnskabsinstruksen med henblik på at sikre kontrollen med betalingerne på anden måde, jf. § 28.”

Institutionen skal således sikre, at den regnskabsmæssige registrering er organiseret, så der er funktionsadskillelse mellem bogføringen og betalingen af en given udgift. En og samme person må derfor ikke kunne bogføre og betale samme udgift.

Regnskabsbekendtgørelsens § 28, stk. 1, lyder:

”Udbetalingsforretninger skal tilrettelægges således, at der etableres en personmæssig adskillelse mellem den regnskabsmæssige registrering og betalingen. Såfremt dette ikke er muligt, skal der optages særskilte bestemmelser herom i regnskabsinstruksen med henblik på at sikre kontrollen med betalingerne på anden måde.”

Regnskabsbekendtgørelsens §§ 24 og 28, stk. 1, stiller således som krav til de omfattede institutioner, at der skal være en personmæssig funktionsadskillelse mellem bogføringen (den regnskabsmæssige registrering) og betalingen af en given udgift.

Det følger ydermere af §§ 24 og 28, stk. 1, at hvis det ikke er muligt at organisere og tilrettelægge bogføringen og betalingen, så der er personmæssig funktionsadskillelse, skal der optages særskilte bestemmelser herom i regnskabsinstruksen. Institutionens regnskabsinstruks skal hermed indeholde bestemmelser, der beskriver, hvilke kompenserende kontroller der sættes i stedet for funktionsadskillelsen for at sikre kontrollen med betalingerne på anden måde.

2.1.2 Funktionsadskillelse mellem It-medarbejder og regnskabsmedarbejder

Regnskabsbekendtgørelsens § 21, stk. 2, lyder:

”Medarbejdere, der er beskæftiget med systemudvikling, programmering, driftsafvikling og kontrol hermed, må ikke varetage funktioner i forbindelse med den regnskabsmæssige registrering og betalingsforretninger.”

Regnskabsbekendtgørelsens § 21, stk. 2, fastslår, at medarbejdere, der beskæftiger sig med systemudvikling, programmering, driftsafvikling eller kontrol hermed, ikke må varetage funktioner i forbindelse med regnskabsmæssige registreringer og betalingsforretninger.

2.1.3 Funktionsadskillelse ved disponering og godkendelse

Regnskabsbekendtgørelsens §46 lyder:

”stk. 1. De regnskabsførende institutioner skal foretage en forsvarlig forvaltning af udgifter og indtægter. Forretningsgange og interne kontroller i forbindelse hermed skal fastlægges i regnskabsinstruksen under hensyntagen til væsentlighed og risiko.

Stk. 2. Forvaltningen af udgifter og indtægter omfatter disponering og godkendelse af udgifts-/indtægtsbilag. Endvidere omfatter forvaltningen af indtægter regningsudskrivning/ opkrævning for så vidt angår skatter og afgifter mv. og debitorforvaltning.

Stk. 3. Disponering omfatter indgåelse af aftaler, køb af varer og tjenesteydelser mv., der medfører eller kan medføre udgifter eller indtægter for den regnskabsførende institution. Disponeringen skal godkendes af en hertil bemyndiget person i overensstemmelse med de givne bevillinger og under hensyntagen til Finansministeriets retningslinjer. Finansministeriet kan kræve indberettet omfanget af foretagne dispositioner af en nærmere bestemt art.

Stk. 4. Godkendelse af udgifts- og indtægtsbilag omfatter bilagets materielle og økonomiske indhold, i hvilken forbindelse der skal føres kontrol med, at de i bilaget nævnte varer, ydelser mv. er leveret, og at bilaget er korrekt. Hvor der ikke foreligger en direkte modydelse, skal der ved godkendelsen føres kontrol med, at grundlaget for udgiften/indtægten er korrekt, og at de fastlagte arbejdsgange og procedurer er fulgt, samt at bilaget er korrekt.”

Regnskabsbekendtgørelsens § 46, stk. 1, fastslår, at de regnskabsførende institutioner skal foretage en forsvarlig forvaltning af udgifter og indtægter. Forsvarlig forvaltning forudsætter, at der er en personmæssig funktionsadskillelse mellem disponering og godkendelse af udgifts- og indtægtsbilag.

Regnskabsbekendtgørelsen § 46, stk. 2-4, fastslår, hvad forvaltningen af udgifter og indtægter omfatter, herunder defineres, hvad der forstås ved henholdsvis disponering og godkendelse.

2.2 Hvad vil det sige at have funktionsadskillelse

Dette afsnit indeholder en fortolkning af Regnskabsbekendtgørelsens bestemmelser om funktionsadskillelse og udbygger beskrivelsen i vejledning om intern finansiel kontrol.

2.2.1 Funktionsadskillelse ved regnskabsmæssig registrering og betaling

Efter Regnskabsbekendtgørelsens §§ 24 og 28, stk. 1, må én og samme person ikke stå for den regnskabsmæssige registrering, herunder bogføringen, og betalingen i forbindelse med den samme betalingstransaktion. Der er derimod ikke noget til hinder for, at medarbejderne i regnskabsfunktionen bytter om på rollerne bogholder og kasserer fra dag til dag, bare det ikke er i relation til den samme betalingsforretning. Figur 1 nedenfor illustrerer funktionsadskillelsen. ”Betalning” forstået som både ind- og udbetalinger.

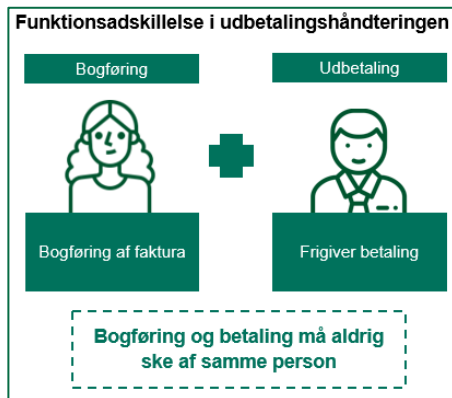


Faktaboks: Bogholder og kasserer

Bogholderen er den person, der er ansvarlig for registrering af den finansielle virkning af institutionens handlinger i hovedbogen (Hovedbogen er i dag erstattet af et it-system, fx Navision Stat). På baggrund af registreringerne i hovedbogen kan der opstilles et regnskab i form af en resultatopgørelse og en balance m.m.

Kassereren er der den person, der er ansvarlig for håndtering af institutionens kontanter samt for at foretage og registrere modtagelse og udbetaling af beløb.

Figur 2. Funktionsadskillelse ved regnskabsmæssig registrering og betaling



Bekendtgørelsen fastslår derudover, at institutionen skal optage særskilte beskrivelser i regnskabsinstruksen af forretningsgangen, herunder de kompenserende kontroller, i situationer, hvor det ikke er muligt at have personmæssig funktionsadskillelse mellem bogføringen og betalingsforretningen.

Først og fremmest skal institutionerne indføre kompenserende kontroller, hvis der ikke er medarbejdere nok (minimum to personer) til at varetage regnskabsopgaverne, og funktionsadskillelsen således ikke kan opretholdes. Bestemmelsen om personmæssig funktionsadskillelse kan ikke opfyldes på anden måde. Det skal i forlængelse heraf præciseres, at økonomi, tid, prioritering af opgaver eller andre faktorer således ikke er en gyldig begrundelse for at undlade funktionsadskillelse. Det er værd at bemærke, at funktionsadskillelsen ikke kan fraprioriteres ud fra en nødvendigheds- og risikoanalyse, fx ved at tillade alenefuldmagt ved mindre beløb, da Regnskabsbekendtgørelsen stiller funktionsadskillelse som et krav og ikke en opfordring. Det bemærkes dog, at der er særlige regler i forbindelse med anvendelse af betalingskort, *jf. Vejledning om anvendelse af betalingskort*.

Dette betyder, at hvis der ikke kan opnås fuld personmæssig adskillelse, så skal institutionen indføre kompenserende kontroller, der sikrer kontrollen med betalingerne på anden måde. Disse kompenserende kontroller skal beskrives i institutionens regnskabsinstruks.

Eksempelvis kunne en kompenserende kontrol med betalingerne være en gennemgang af betalingerne, efter de er registreret i regnskabet (inspektion), herunder kontrol af, at der er den fornødne dokumentation for betalingen (tilstrækkelig dokumentation) samt hjemmelsgrundlag for godkendelsen (korrekte godkendelser).

Det bemærkes supplerende, at hverken personmæssig adskillelse eller funktionsadskillelse er opretholdt, udelukkende fordi der er to medarbejdere, som udfører bogføring og betaling. Funktionsadskillelsen skal også være effektiv for at være

sikret. Det betyder først og fremmest, at de to medarbejdere, som udfører den regnskabsmæssige registrering og betalingen, også skal have de rette faglige kompetencer til at føre kontrol. Det skal altså være ”4 kompetente øjne”, der udgør funktionsadskillelsen.

For at funktionsadskillelsen kan siges at være effektiv, skal de to medarbejdere vide, hvilket ansvar der påhviler dem som henholdsvis bogholder og kasserer, og dermed hvilke kontroller de skal udføre i forbindelse med deres rolle. Medarbejderne skal altså have den rette uddannelse/baggrundsviden for at kunne anses som kompetente. Derudover skal medarbejderne være bemyndiget til at udføre kontrollerne, der ligger i funktionsadskillelsen.

Funktionsadskillelsen anses endvidere først som effektiv, når de to medarbejdere, som udfører den regnskabsmæssige registrering og betalingen, også har udført de kontroller, der er forbundet hermed, samt at det efterfølgende er efterprøvet, at kontrollerne virkede efter hensigten. Det skal i denne forbindelse nævnes, at denne efterfølgende efterprøvning ikke må varetages med deltagelse af de to medarbejdere, som har udført registrering og betaling.

Funktionsadskillelsen kan dermed først betegnes som effektiv, når den er etableret, udført, og det efterfølgende ved efterprøvelse konstateres, at kontrollerne virkede efter hensigten.



Faktaboks: Statens Administration og funktionsadskillelse

Såfremt Statens Administration (SAM) varetager den regnskabsmæssige registrering og betaling for institutionen, og institutionen anvender de fælles statslige it-systemer: IndFak, RejsUd, Navision Stat og Statens Koncernbetalinger (SKB), indestår SAM for, at Regnskabsbekendtgørelsens §§ 24 og 28, stk. 1, om etablering af en personmæssig adskillelse mellem den regnskabsmæssige registrering og betaling efterleveres.

Såfremt afvigelser til standardopgavesplittet, jf. ovennævnte faktaboks, - med konsekvenser for varetagelsen af den regnskabsmæssige registrering og betaling for institutionen - er udtrykkeligt aftalt, skal den enkelte institution selv indestå for og forestå beskrivelse af etableringen af funktionsadskillelsen i egen regnskabsinstruks, jf. §§ 24 og 28, stk. 1, for så vidt angår egen opgavevaretagelse.

2.2.2 Funktionsadskillelse mellem It-medarbejder og regnskabsmedarbejder

Efter Regnskabsbekendtgørelsens § 21, stk. 2, skal der være personmæssig funktionsadskillelse mellem de medarbejdere, der beskæftiger sig med systemudvikling, programmering, driftsafvikling og kontrol hermed, og de medarbejdere, der varetager funktioner i forbindelse med den regnskabsmæssige registrering og betalingsforretninger. Det er hermed et krav, at der er funktionsadskillelse mellem it-medarbejdere og regnskabsmedarbejdere. Det skal i forlængelse heraf præciseres,

at økonomi, tid, prioritering af opgaver eller andre faktorer således ikke er en gyldig begrundelse for at undlade den personmæssige funktionsadskillelse. Funktionsadskillelsen kan heller ikke fraprioriteres ud fra en nødvendigheds- og risikoanalyse.

It-medarbejdere, der beskæftiger sig med ”systemudvikling”, er medarbejdere, der er involveret i processen, hvor man konstruerer og indfører systemløsninger baseret på it. Systemudvikling omfatter således analyse af opgaven, design af løsningen, programmering af systemet, indføring af systemet i en praktisk brugssammenhæng, kvalitetsstyring og projektledelse.

It-medarbejdere, der udfører ”programmering”, er medarbejdere, der varetager opgaver, hvor der skrives kildekode samt foretages test, fejlretning og vedligeholdelse af kildekoden.

It-medarbejdere, der beskæftiger sig med ”driftsafvikling”, er medarbejdere, der varetager opgaver i forbindelse med systemets drift, herunder indlæsning af nye versioner og overvågning af systemet. Det omfatter også medarbejdere, der udfører kontrol med det arbejde, som en systemudvikler, programmør og lignende it-medarbejder foretager sig i it-systemet.

Det betyder, at den personmæssige funktionsadskillelse er opretholdt, når it-medarbejdere, der beskæftiger sig med enten systemudvikling, programmering, driftsafvikling af systemet eller kontrol hermed, ikke også besidder roller som bogholder eller kasserer, herunder andre roller og rettigheder, der indeholder bogførings- eller godkendelsesrettigheder. It-medarbejdere må altså ikke beskæftige sig med bogføring af en given udgift eller godkendelse og betaling heraf.

Ovennævnte betyder eksempelvis ikke, at it-medarbejdere ikke må varemodtage og godkende fakturaer i et fakturahåndteringssystem, fx IndFak.

Statslige institutioner skal derfor løbende overvåge og kontrollere regnskabs- og it-medarbejders roller/rettigheder med henblik på at sikre, at medarbejderne ikke har fået tildelt konfliktende roller/rettigheder.

Endvidere skal institutionerne løbende overvåge og kontrollere it-medarbejders anvendelse af privilegerede roller/rettigheder med henblik på at sikre, at der ikke foretages en uautoriseret anvendelse heraf.

2.3 Sikring af funktionsadskillelse

Institutionerne skal sikre funktionsadskillelse

Statslige institutioner skal foretage en forsvarlig forvaltning af udgifter og indtægter. Forretningsgange og interne kontroller i forbindelse hermed skal fastlægges i regnskabsinstruksen under hensyntagen til væsentlighed og risiko, *jf. Regnskabsbekendtgørelsens § 46.*

Det fremgår af Regnskabsbekendtgørelsens § 20, at hver regnskabsførende institution skal udarbejde og ajourføre en regnskabsinstruks.

I forhold til intern kontrol følger det af Regnskabsbekendtgørelsens § 21, at regnskabsinstruksen som minimum skal indeholde:

- en beskrivelse af hovedelementerne i institutionens tilrettelæggelse af den interne kontrol- og risikostyring i forbindelse med regnskabsaflæggelsen
- en beskrivelse af institutionens regnskabsopgaver, herunder institutionens konkrete tilrettelæggelse og udmøntning af kompetencefordeling i relation til udgifts- og indtægtsforvaltningen, betalingsforvaltningen, den regnskabsmæssige registrering, herunder registrering af dispositioner, regnskabsaflæggelsen, opbevaring af regnskabsmateriale og forvaltningen af aktiver og passiver mv.

Den enkelte institution skal således etablere effektiv intern kontrol og beskrive de nærmere retningslinjer herfor i institutionens regnskabsinstruks og interne retningslinjer.

Ved fastsættelsen af ansvars- og kompetencefordelingen skal tilstræbes en fordeling af arbejdsopgaverne på institutionens medarbejdere, der sikrer en betryggende intern kontrol med de enkelte opgaver samt en hensigtsmæssig tilrettelæggelse af forretningsgangene, *jf. Vejledning om udarbejdelse af regnskabsinstrukser.*

Det er institutionernes eget ansvar at etablere og overvåge implementerede interne kontroller, *jf. Regnskabsbekendtgørelsen § 37, stk. 2.*

De statslige institutioner er ikke omfattet af Bogføringsloven, men bestemmelserne i Regnskabsbekendtgørelsen har til hensigt at sikre, at statslige institutioner følger ”god bogføringsskik”. God bogføringsskik kan beskrives som, hvad der til enhver tid anses for god skik og brug blandt kyndige og ansvarsbevidste fagfolk inden for bogføringsområdet.

Tilfredsstillende forretningsgange og interne kontroller indebærer grundlæggende, at der er etableret en effektiv funktionsadskillelse, eller at der er iværksat komplementære kontroller, hvor funktionsadskillelse ikke er mulig.

Departementernes ansvar

Departementerne tilrettelægger regnskabsvæsenet inden for deres områder, fører kontrol med overholdelsen af reglerne om statens regnskabsvæsen og er ansvarlige for, at der er en forsvarlig tilrettelæggelse hos institutionerne på ministerområdet, jf. *Regnskabsbekendtgørelsens* § 7.

Ved tilrettelæggelsen af regnskabsvæsenet skal departementerne sikre, at virksomhederne og de regnskabsførende institutioner har en sådan størrelse, at de kan gennemføre en forsvarlig tilrettelæggelse af regnskabsvæsenet.

Departementerne er således overordnet ansvarlige for den regnskabsmæssige organisering af deres respektive områder, herunder specifikt for, at virksomheder og regnskabsførende institutioner ikke er eller bliver for små til, at de kan tilrettelægge deres regnskabsopgaver forsvarligt.

Departementerne er ansvarlige for at føre kontrol med overholdelsen af reglerne på deres område, herunder ansvarlig for at føre et tilsyn, der er tilstrækkeligt til at overvåge og sikre en viden, der gør, at departementet løbende kan vurdere, om der inden for ministerområdet er tilstrækkelige og velfungerende interne finansielle kontroller, herunder i forhold til at forebygge, at der sker såvel tilsigtede som utilsigtede fejl.

Funktionsadskillelse som intern kontrol

3. Funktionsadskillelse som intern kontrol

Gode interne kontroller er afgørende for at sikre opfyldelsen af institutionens mål.

Funktionsadskillelsen er en intern kontrol, der har en særlig plads i det statslige regnskabsvæsen.

3.1 Generel beskrivelse af funktionsadskillelse

Funktionsadskillelse er en helt central kontrol i et internt finansielt kontrolsystem, som i en statslig henseende betyder, at der på tværs af en finansiell proces er interne kontroller, der sikrer en personmæssig adskillelse (to eller flere) mellem adgangen til at disponere, godkende, bogføre og betale, såvel direkte som indirekte inden for den samme transaktion.

Funktionsadskillelse er i statslig sammenhæng som sådan ikke et nyt begreb, men kan dateres tilbage til Regnskabsbekendtgørelsen fra 1984 og fremgik også af tidligere regler om statsforvaltningens regnskabsaflæggelse.

Begrebet kaldes i en regnskabssammenhæng alternativt for adskillelse af pligter eller ”de-4-øjnes-princip”. Begrebet funktionsadskillelse anvendes også på andre områder, dog ofte under andre begrebsnavne, fx:

- Personmæssig adskillelse (”de-4-øjnes-princip”).
- Sekventiel adskillelse, fx to underskrifter efter hinanden.
- Fysisk adskillelse, fx separate handlinger foretaget på forskellige adresser.
- Faktor adskillelse, fx flere faktorer bidrager til det færdige produkt.

Funktionsadskillelsen stiller krav til, hvem der udfører opgaven, for at funktionsadskillelsen kan siges at være effektiv. Det er vigtigt, at de involverede medarbejdere har de rette kompetencer og forudsætninger til at varetage de aktiviteter, som relaterer sig til funktionsadskillelsen. Hierarki og jobrang er derfor mindre vigtig for funktionsadskillelsens effektivitet end kompetencerne hos de personer, der udfører funktionsadskillelsen, fx i form af uddannelse og erfaring med opgaven. Hvis de involverede medarbejdere ikke besidder de påkrævede kompetencer, skal ledelsen sikre, at kompetencerne erhverves gennem fx videreuddannelse og kurser.

Funktionsadskillelsen kan derfor blive en omkostningskrævende, men nødvendig byrde.

Nedenstående fire spørgsmål er en lille test af, om funktionsadskillelsen er tilstrækkelig.

1. Kan en person stjæle eller svindle med aktiverne, fx penge uden at blive opdaget?
2. Kan en person ændre eller ødelægge virksomhedens økonomiske data uden at blive opdaget?
3. Kan en person stjæle følsomme eller forretningskritiske oplysninger?
4. Har en person både indflydelse på design og implementering af kontrollerne samt på kontrol og rapportering af effektiviteten af kontrollerne?

Svarene på alle disse spørgsmål skal være ”nej”. Hvis svaret på nogen af dem er ”ja”, er ledelsen nødt til at genoverveje institutionens interne kontroller, herunder at tilpasse funktionsadskillelsen.

Test heraf kan understøtte institutionernes arbejde med funktionsadskillelsen med henblik på at forhindre tilsigtede fejl (fx besvigelser) og utilsigtede fejl (fx uheld), jf. afsnit 1.1, herunder konkretisere, at tilsigtede fejl også kan være at ødelægge eller stjæle data.

3.1.1 Hvor indsættes funktionsadskillelse

Hvor indsættes funktionsadskillelse med henblik på at minimere risikoen for tilsigtede fejl (fx svindel) og utilsigtede fejl (fx uheld)?

Nedenstående model kan anvendes:

1. Start med at kortlægge arbejdsprocessen fra start til slut.
2. Vurder ud fra en væsentligheds- og risikobetragtning, hvor det er risiko for fejl, og hvor der er behov for at indarbejde en funktionsadskillelse, således at én person ikke har kontrol over hele arbejdsprocessen.
 - Principielt skal der indsættes funktionsadskillelse efter hver manuel arbejdshandling, såfremt samme medarbejder kan udføre flere handlinger i samme proces, fx bogføre en transaktion og efterfølgende betale denne via banken.
 - Såfremt arbejdsprocessen er kompliceret og/eller omfangsrig, kan det være nødvendigt at indsætte flere funktionsadskillelser, eller kompenserende kontroller.
3. Opdel arbejdsprocessen i underprocesser efter det punkt, hvor det blev vurderet, at der skulle indsættes en funktionsadskillelse.
 - Såfremt det ikke er muligt at opdele arbejdsprocessen i underprocesser efter det punkt, hvor det blev vurderet, at der skulle indsættes en funktionsadskillelse, skal det vurderes, hvor i den efterfølgende arbejdsproces der skal indsættes kompenserende kontroller.
4. Tildel de enkelte underprocesser til mindst to personer, således at én person ikke har kontrol over hele arbejdsprocessen.

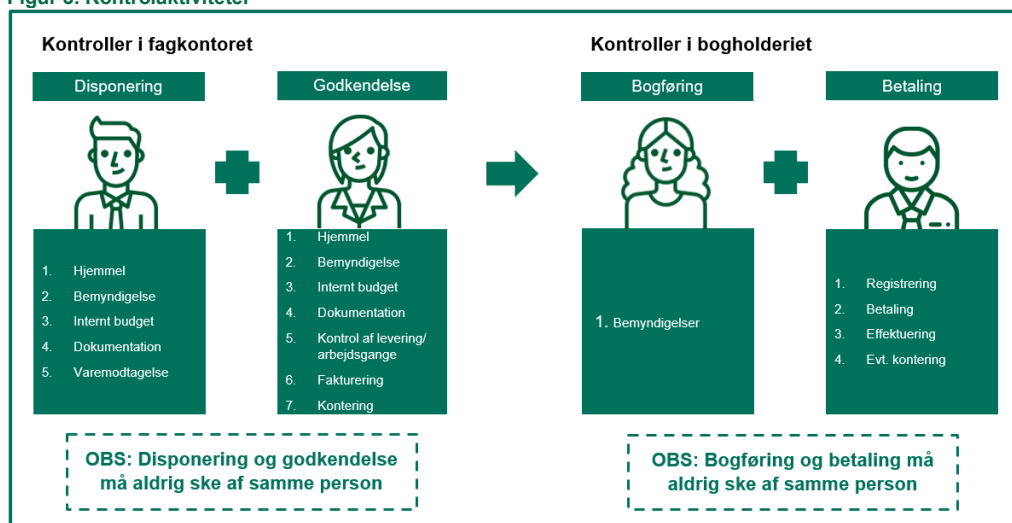
- Funktionsadskillelsen er først effektiv, når ”person 2” har kontrolleret og godkendt ”person 1”s arbejdshandlinger mv.
5. Kontroller, at både arbejdsprocessen og funktionsadskillelsen, herunder eventuelle kompenserende kontroller, er effektive.

3.2 Kontrolaktiviteter for disponent, godkender, bogholder og kasserer

Regnskabsbekendtgørelsens § 46, jf. afsnit 2.1.3, fastsætter en række kontrolaktiviteter for henholdsvis disponenten og godkenderen i forbindelse med indgåelse af aftaler, køb af varer og tjenesteydelser mv., der medfører eller kan medføre udgifter eller indtægter for institutionen.

Endvidere fastsætter Regnskabsbekendtgørelsens §§ 27-28, jf. afsnit 2.1.1, en række kontrolaktiviteter for henholdsvis bogholderen og kassereren i forbindelse med registrering og betaling.

Figur 3. Kontrolaktiviteter



Ovenstående figur viser de enkelte kontroller for henholdsvis disponenten og godkenderen samt bogholderen og kassereren. I de efterfølgende afsnit bliver de enkelte kontrolaktiviteter mere detaljeret beskrevet.

3.2.1 Disponent

Regnskabsbekendtgørelsens § 46 fastsætter, at institutioner skal foretage en for-svarlig forvaltning af udgifter og indtægter. Forvaltningen af udgifter og indtægter omfatter disponering og godkendelse af udgifts-/indtægtsbilag.

Disponenten skal kontrollere, at:

1. der er hjemmel på finansloven mv. til at indgå aftaler, køb af varer og tjenesteydelser mv., der medfører eller kan medføre udgifter eller indtægter for institutionen (Hjemmel).
2. han/hun er bemyndiget i henhold til institutionens regnskabsinstruks til at indgå aftaler, køb af varer og tjenesteydelser mv., der medfører eller kan medføre udgifter eller indtægter for institutionen (Bemyndigelse).
3. der er afsat midler i institutionens interne budget til at indgå aftaler, køb af varer og tjenesteydelser mv., der medfører eller kan medføre udgifter eller indtægter for institutionen (Internt budget).
4. indgåede aftaler, køb af varer og tjenesteydelser mv., der medfører eller kan medføre udgifter eller indtægter for institutionen, er dokumenteret i et skriftligt ordredokument (Dokumentation).
5. de bestilte varer og/eller ydelser mv. er leveret i den aftalte mængde og kvalitet (Varemodtagelse).

3.2.2 Godkender

Godkenderen skal kontrollere, at:

1. der er hjemmel på finansloven mv. til at indgå aftaler, køb af varer og tjenesteydelser mv., der medfører eller kan medføre udgifter eller indtægter for institutionen (Hjemmel).
2. disponenten er bemyndiget i henhold til institutionens regnskabsinstruks til at indgå aftalen/foretage købet af varer og tjenesteydelser mv., der medfører eller kan medføre udgifter eller indtægter for institutionen (Bemyndigelse).
3. der er afsat midler i institutionens interne budget til at indgå aftalen/foretage købet af varer og tjenesteydelser mv., der medfører eller kan medføre udgifter eller indtægter for institutionen (Internt budget).
4. indgåede aftaler, køb af varer og tjenesteydelser mv., der medfører eller kan medføre udgifter eller indtægter for institutionen, er dokumentet i et skriftligt ordredokument (Dokumentation).
5. de i ordredokumentet nævnte varer og/eller ydelser mv. er leveret i den aftalte mængde og kvalitet (Kontrol af levering).
6. de i ordredokumentet nævnte varer og/eller ydelser mv. er faktureret til den aftalte pris, mængde og kvalitet (Fakturering).
7. disponentens regnskabsmæssige registrering er korrekt i henhold til Statens Kontoplan samt institutionens interne kontoplan mv. (Kontering).

I de tilfælde, hvor der ikke foreligger en direkte modydelse, fx tilskud, skal godkenderen under pkt. 5 kontrollere, at de fastlagte arbejdsgange og procedurer er fulgt i forbindelse ind- eller udbetalingen.

I de tilfælde hvor det ikke er muligt, at godkenderen kan kontrollere disponentens indgåelse af aftaler, køb af varer og tjenesteydelser mv., der medfører eller kan

medføre udgifter eller indtægter for institutionen (funktionsadskillelsen), fx ved anvendelse af betalingskort mv., hvor der disponeres alene ved PIN-kode, skal der senere i processen indbygges fornødne kompenserende kontroller.

3.2.3 Bogholder

Regnskabsbekendtgørelsens § 27, stk. 4, fastsætter, at bilag skal som grundlag for registreringen være godkendt af hertil bemyndigede personer.

Det betyder, at bogholderen forinden registrering skal kontrollere, at:

1. bilaget er godkendt af hertil bemyndigede personer i henhold til institutionens regnskabsinstruks (Bemyndigelse).

Denne kontrol kan i nogle situationer være vanskelig at gennemføre, fx ved anvendelse af et administrativt fællesskab. Dette kan håndteres ved, at institutionens fakturahåndtering understøttes af et it-system, hvor it-systemet varetager kontrollen, jf. afsnit 4.2. Administrativt fællesskab.

3.2.4 Kasserer

Regnskabsbekendtgørelsens § 28, stk. 2, fastsætter, at der under hensyntagen til betalingernes størrelse og frekvens skal foretages de fornødne kontroller af såvel grundlaget for ind- og udbetalinger som den faktiske effektivering heraf.

Det betyder, at kassereren skal kontrollere, at:

1. bogholderen har registreret bilaget i henhold til disponentens anvisninger (Registrering).
2. bogholderen har anvist betalingen i henhold til bilagets betalingsoplysninger (Betaling).
3. den faktiske ind- eller udbetaling er effektueret i banken (Effektivering).

Efterfølgende registreres bevægelser på den enkelte bankkonto i regnskabet, og der foretages en bankafstemning. Det vil normalt være bogholderen, der varetager denne opgave.

I de tilfælde hvor disponenten ikke har foretaget den regnskabsmæssige registrering i henhold til Statens Kontoplan samt institutionens interne kontoplan mv., skal kassereren derudover kontrollere, at:

1. bogholderens regnskabsmæssige registrering er korrekt i henhold til Statens Kontoplan samt institutionens interne kontoplan mv. (Kontering).

**Funktionsadskillelse
sat i forhold til en stan-
dard økonomi- og regn-
skabsproces mv.**

4. Funktionsadskillelse sat i forhold til en standard økonomi- og regnskabsproces mv.

Dette afsnit gennemgår, hvor funktionsadskillelsen skal indsættes i en standard økonomi- og regnskabsproces for køb af varer og tjenesteydelser mv.

Afsnittet gennemgår endvidere, hvilke kontroller de enkelte led i processen skal foretage.

Afslutningsvist gennemgås en række opmærksomhedsområder i forbindelse med anvendelse af administrative fællesskaber og robotter mv.

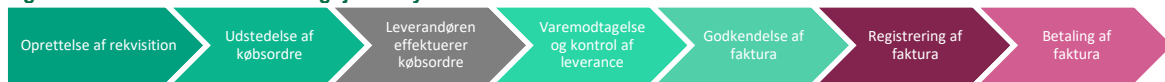
4.1 Funktionsadskillelse i forhold til en proces for køb af varer og tjenesteydelser mv.

Regnskabsbekendtgørelsen § 27, stk. 2, definerer, at ved eksterne bilag forstås dokumentation, der hidrører fra andre end institutionen selv, herunder at øvrige bilag anses som interne. Endvidere fastsætter bekendtgørelsen, at såfremt der er udstedt et eksternt bilag, har dette forrang i forhold til et internt bilag.

Tabel 1. Interne og eksterne bilag

Eksempler på interne bilag:	Eksempler på eksterne bilag:
- Requisition	- Ordrebekræftelse
- Købsordre	- Følgeseddel
- Internt notat	- Faktura
- Interne beregninger	- Kreditnota
- Interne regnskaber	- Kontrakt påtegnet af begge parter
	- Regnskab påtegnet af ledelsen og revisor

Regnskabsbekendtgørelsen § 46 fastsætter, hvorledes interne og eksterne bilag skal kontrolleres og godkendes. Med henblik på at illustrere, hvordan funktionsadskillelsen og kontrolaktiviteterne indsættes i en proces, vil vejledningen tage udgangspunkt i en proces for køb af varer og tjenesteydelser mv.

Figur 4. Proces for køb af varer og tjenesteydelser mv.

Inkøbsprocessen består generelt af 7 trin:

1. Oprettelse af rekvisition
2. Udstedelse af købsordre
3. Leverandøren godkender købsordre
4. Varemodtagelse og kontrol af leverance
5. Godkendelse af faktura
6. Registrering af faktura
7. Betaling af faktura

Hvert trin i indkøbsprocessen vil blive gennemgået nedenfor.

Den enkelte institution har mulighed for i regnskabsinstruksen at fastsætte særlige regler for indkøbsprocessen, hvilket betyder, at indkøbsprocessen kan variere fra institution til institution.

Trin 1: Oprettelse af rekvisition

Processen starter med, at institutionen identificerer et behov for køb af varer og tjenesteydelser mv.



Faktaboks: Rekvisition

En rekvisition er et dokument, som rekvirenten rekvirerer en vare eller tjenesteydelse med hos dispositionsbemyndigede person.

En rekvisition kan have mange former, fx e-mail eller internt notat.

En rekvirent opretter en rekvisition for at få tilladelse til, at købet kan fortsætte. Rekvisitionen skal som minimum indeholde en beskrivelse af det ønskede køb af varer og tjenesteydelser mv., herunder en angivelse af varen og tjenesteydelsens kvalitet, mængde og pris.

Rekvisitionen sendes til en dispositionsbemyndiget person (disponent) i henhold til institutionens regnskabsinstruks med henblik på godkendelse.



Disponenten skal kontrollere, at:

1. der er den fornødne hjemmel til at indgå aftaler, køb af varer og tjenesteydelser mv. (Hjemmel).
2. han/hun er bemyndiget i henhold til institutionens regnskabsinstruks til at indgå aftaler, køb af varer og tjenesteydelser mv. (Bemyndigelse).
3. der er afsat midler i institutionens interne budget til at indgå aftaler, køb af varer og tjenesteydelser mv. (Internt budget).
4. indgåede aftaler, køb af varer og tjenesteydelser mv. er dokumentet i et skriftligt dokument (Dokumentation).

Disponenten videresender rekvisition til en godkender med henblik på at sikre funktionsadskillelsen.



Godkenderen skal kontrollere, at:

1. der er den fornødne hjemmel til at indgå aftaler, køb af varer og tjenesteydelser mv. (Hjemmel).
2. disponenten er bemyndiget i henhold til institutionens regnskabsinstruks til at indgå aftaler, køb af varer og tjenesteydelser mv. (Bemyndigelse).
3. der er afsat midler i institutionens interne budget til at indgå aftaler, køb af varer og tjenesteydelser mv. (Internt budget).
4. indgåede aftaler, køb af varer og tjenesteydelser mv. er dokumentet i et skriftligt ordredokument (Dokumentation).

Godkendte rekvisitioner bliver til købsordrer, mens afviste rekvisitioner sendes tilbage til rekvirenten med årsagen til afvisning.

Den enkelte institution kan bestemme, at institutionen ikke anvender rekvisitioner til småanskaffelser, fx anskaffelser med en beløbsgrænse på 5.000 kr. Såfremt institutionen ikke anvender rekvisitioner til småanskaffelser, skal dette fremgå af institutionens regnskabsinstruks.

Trin 2: Udstedelse af købsordre

Når rekvisitionen er godkendt, kan der oprettes en købsordre. Købsordre sendes til leverandøren af varer og tjenesteydelser mv.



Faktaboks: Købsordre

En købsordre er et dokument fra køber til sælger, der angiver de nøjagtige varer eller tjenesteydelser, der skal leveres fra den pågældende sælger. Ordren specificerer, pris, mængde, kvalitet, leveringsdato, betalingsbetingelser, samt andre aftalte vilkår og betingelser.

En købsordre kan have mange former, fx telefonnotat, e-mail eller kontrakt.

Institutionen afventer leverandørens bekræftelse af købsordren.

Trin 3: Leverandøren effektuerer købsordre

Leverandøren kontrollerer købsordren. Såfremt leverandøren finder, at nogle af detaljerne i købsordren er forkerte eller uacceptable, kan leverandøren anmode om ændringer.

Såfremt de foreslåede ændringer ikke kan indeholdes i købsordren, betyder det, at institutionen skal foretage en fornyet disponering og godkendelse af den ændrede købsordre.

Leverandøren bekræfter herefter den eventuelt justerede købsordre.



Faktaboks: Ordrebekræftelse

En ordrebekræftelse er et dokument, hvor sælger bekræfter over for køber at have modtaget en købsordre. Ordrebekræftelsen angiver de nøjagtige varer eller tjenesteydelser, der skal leveres, herunder specifikation af pris, mængde, kvalitet, leveringsdato, betalingsbetingelser samt andre aftalte vilkår og betingelser.

Leverandøren sender en ordrebekræftelse til institutionen.

Trin 4: Varemodtagelse og kontrol af leverance

Leverandøren leverer de ønskede varer og tjenesteydelser mv. til institutionen i henhold til købsordrens og ordrebekræftelsens specifikationer. Leverandøren vedlægger sædvanligvis en følgeseddel sammen med de leverede varer.



Faktaboks: Følgeseddel

En følgeseddel er et dokument, som generelt vil følge med en pakke. Dokumentet vil ofte indeholde en betegnelse over, hvilket indhold der er i pakken, og andre vigtige informationer.

På en følgeseddel står der således, hvilke produkter og varenumre pakken indeholder. Den er i udgangspunktet et overblik over pakkens indhold. Der er til gengæld ikke oplyst pris på produkterne, da dette vil være oplyst på fakturaen.

I tilfælde af, at hele ordren ikke er ankommet, vil det fremgå, hvilke varenumre der er sendt, og hvilke der ikke er sendt. Oftest vil man afstemme følgesedlen med tilhørende faktura for at skabe et overblik over, hvad der er modtaget, og hvad der mangler.

Som udgangspunkt vil en følgeseddel være udstyret med de nødvendige informationer, som modtageren har behov for. Der vil derfor som regel også være generelle oplysninger om afsenderen såsom adresse og cvr-nummer.

Institutionen skal gennemgå de leverede varer og tjenesteydelser mv. og sammenholde dem med købsordren og eventuelt med ordrebekræftelsen og følgesedlen.



Disponenten skal kontrollere, at:

1. de bestilte varer og/eller ydelser mv. er leveret i den aftalte mængde og kvalitet mv. (Varemodtagelse).

Desuden skal Godkenderen kontrollere, at

2. de i ordredokumentet nævnte varer og/eller ydelser mv. er leveret i den aftalte mængde og kvalitet (Kontrol af levering).

Trin 5: Godkendelse af faktura

Efter at leverandøren har leveret de ønskede varer og tjenesteydelser mv. til institutionen i henhold til købsordrens specifikationer, fremsender leverandøren en faktura til institutionen på de leverede varer og tjenesteydelser mv.



Faktaboks: Faktura

En faktura er en regning/kvittering, som en virksomhed udsteder til en kunde i forbindelse med salget af en vare eller en tjenesteydelse. Fakturaen beskriver de forskellige omstændigheder ved købet som eksempelvis pris, salgsdato m.m.

For at en faktura er gyldig, skal den som minimum indeholde følgende oplysninger:

- Et fortløbende fakturanummer
- Fakturadato (udstedelsesdato)
- Sælger og købers navn og adresse
- Sælgers CVR-nr. eller SE-nr.
- Varens eller ydelsens art, pris og mængde.
- Momsgrundlaget
- Momsbeløbet
- Det samlede beløb

Hvis nogle af oplysningerne mangler eller indeholder fejl, kan fakturaen være ugyldig.

NB: Der gælder skærpet krav til elektronisk faktura, fx angivelse af EAN-nummer.

Ved modtagelse af fakturaen skal institutionen matche den med købsordren og varemottagelsen (fakturagodkendelse).



Fakturagodkenderen skal kontrollere, at:

1. de i fakturaen nævnte varer og/eller ydelser mv. er faktureret til den aftalte pris, mængde og kvalitet mv. (Fakturering).
2. disponentens regnskabsmæssige registrering er korrekt i henhold til Statens Kontoplan samt institutionens interne kontoplan mv. (Kontering).

Såfremt fakturaen er afregning for en delleverance i en større kontrakt, skal institutionen bl.a. sikre, at delafregningen er rimelig i forhold til totalrammen, herunder at der er en fornuftig fremdrift i henhold til kontrakten. Institutionen skal kunne dokumentere, at denne kontrol er foretaget, fx ved et notat, der beskriver arbejds handlingerne, og som er lagt på kontraktstagen.

Såfremt der er fejl eller mangler i fakturaen i forhold til købsordren, kan fakturaen ikke godkendes, og institutionen skal eventuelt anmode leverandøren om en kreditnota.

Det er ikke et krav at anmode leverandøren om en kreditnota, men kreditnotaen dokumenterer, at leverandøren accepterer at tilbagebetale en del af beløbet i forhold til købsordren.



Faktaboks: Kreditnota

En kreditnota er det omvendte af en faktura og betyder, at køber får penge tilbagebetalt i stedet for at betale penge. Det vil sige, at en kreditnota viser, hvor meget sælger skylder køber. En kreditnota skal derfor udarbejdes på baggrund af den oprindelige faktura.

Det sker ofte, at virksomheder bliver nødt til at oprette kreditnotaer. Det kan der være flere forskellige årsager til. Hyppige årsager til at oprette en kreditnota:

- Fejl i faktureringen
- Fejll levering
- Fejl og mangler på varen
- Handlen tilbagetrækkes

Sælger kan komme ud for, at køber ikke har nået at betale fakturaen, inden handlen tilbagetrækkes. I så fald skal sælger stadig oprette en kreditnota, men uden at tilbagebetale køber. På den måde vil handlen regnskabsmæssigt gå i nul, da sælger ikke havde modtaget betaling.

Kravene til en kreditnota er de samme som til en faktura. Det vil sige, at kreditnotaen skal indeholde dato, oplysninger om sælger, oplysninger om køber, oplysninger om varen og moms.

Det er altid sælgers ansvar at få udarbejdet en kreditnota og sørge for en kopi til kunden.

Tilbagebetalingen kan både være kontant, en direkte overførsel, en modregning eller i form af et tilgodebevis, men sælger vil typisk anvende samme betalingsmetode, som køber anvendte ved købet.

Når fakturaen er kontrolleret, herunder at der eventuelt er anmodet om en kreditnota, sendes fakturaen til registrering i bogholderiet.

Trin 6: Registrering af faktura

Ved modtagelse af fakturaen i bogholderiet, skal bogholderen kontrollere fakturaen.



Bogholderen skal kontrollere, at:

1. Fakturaen er godkendt af hertil bemyndigede personer i henhold til institutionens regnskabsinstruks (Bemyndigelse).

Denne kontrol kan i nogle situationer være vanskelig at gennemføre, fx ved anvendelse af et administrativt fællesskab. Dette kan håndteres ved, at institutionens fakturahåndtering understøttes af et it-system, hvor it-systemet varetager kontrollen, jf. afsnit 4.2. Administrativt fællesskab.

Faktura, der er godkendt af hertil bemyndigede personer, registreres i regnskabet, mens faktura, der ikke er godkendt af hertil bemyndigede personer, returneres til fakturagodkenderen med årsagen til afvisning.

Efter at fakturaen er bogført i regnskabet, udarbejder bogholderen et betalingsforslag og 1. godkender dette. Derefter videregives betalingsforslaget til kassereren til 2. godkendelse.

Trin 7: Betaling af faktura

Ved modtagelse af betalingsforslaget i kassen, skal kassereren kontrollere betalingsforslaget i forhold til fakturaen.



Kassereren skal kontrollere, at:

1. bogholderen har registreret fakturaen i henhold til disponentens anvisninger (Registrering).
2. bogholderen har anvist betalingen i henhold til fakturaens betalingsoplysninger (Betaling).
3. den faktiske ind- eller udbetaling er effektueret i banken (Effektivering).

I de tilfælde, hvor disponenten ikke har foretaget den regnskabsmæssige registrering i henhold til Statens Kontoplan samt institutionens interne kontoplan mv., skal kassereren derudover kontrollere, at:

1. bogholderens regnskabsmæssige registrering er korrekt i henhold til Statens Kontoplan samt institutionens interne kontoplan mv. (Kontering).

Betalingsforslag, der kan godkendes af kassereren, frigives til betaling, mens betalingsforslag der ikke kan godkendes af kassereren, returneres til bogholderen med årsagen til afvisning.

Kassereren betaler leverandørfakturaen vedrørende de leverede varer og tjenesteydelser mv.

Såfremt betaling imod forventning ikke har fundet sted, vil leverandøren fremsende en rykker til institutionen for de leverede varer og tjenesteydelser mv. Det undersøges, hvorfor betaling ikke har fundet sted, og eventuelle fejl og mangler udbedres, således at betaling kan igangsættes.



Faktaboks: Rykker

En rykker er information om, at en tidligere udsendt faktura og det skyldige beløb ikke er blevet betalt rettidigt. For at gøre kunden opmærksom på, at det skyldige beløb ikke er modtaget, kan det blive nødvendigt at sende en rykker.

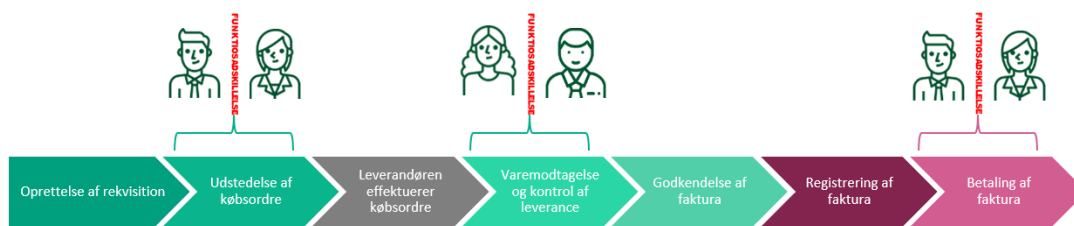
Der kan kræves et rykkergebyr på højst 100 kr. for hver rykkerskrivelse, dog højst for 3 skrivelser vedrørende samme ydelse.

Såfremt det skyldige beløb ikke modtages, kan man føre det udstående beløb videre til inkasso, som herefter vil stå for inddrivelse.

Efterfølgende registreres bevægelser på den enkelte bankkonto i regnskabet, og der foretages en bankafstemning. Det vil normalt være bogholderen, der varetager denne opgave.

Nedenstående figur samler op på funktionsadskillelsen fra ovennævnte afsnit:

Figur 6. Funktionsadskillelse i processen



Figuren viser, at funktionsadskillelse er indsat flere steder i processen med køb af varer og tjenesteydelser mv.

Processen med køb af varer og tjenesteydelser mv., herunder registrering og betaling, gennemføres af fire personer, hvilket betyder, at institutionen har en stærk effektiv funktionsadskillelse.

Processen kan dog gennemføres af to personer, hvilket betyder, at funktionsadskillelsen svækkes. Ved denne organisering må disponering og godkendelse ikke varetages af samme person, ligesom at registrering og betaling ikke varetages af sammen person.

Funktionsadskillelsen sikrer dermed, at:

- én person ikke kan stjæle eller svindle med de købte varer og tjenesteydelser, herunder med betalingen, uden at blive opdaget.
- én person ikke kan ændre eller ødelægge de regnskabsmæssige registreringer uden at blive opdaget.
- én person ikke har indflydelse både på design og implementering af kontrollerne og på kontrol og rapportering af effektiviteten af kontrollerne.

4.2 Administrativt fællesskab

Regnskabsbekendtgørelsen kan give anledning til særlige udfordringer i forhold til institutionens interne kontroller, herunder funktionsadskillelsen, hvor den regnskabsmæssige registrering og betaling varetages af et administrativt fællesskab.

Regnskabsbekendtgørelsens § 27 bestemmer bl.a., at bilag skal som grundlag for registreringen være godkendt af hertil bemyndigede personer.

Af forrige afsnit under trin 6 (registrering af faktura) fremgår bl.a., at ved modtagelse af fakturaen i bogholderiet skal bogholderen kontrollere fakturaen.

Bogholderen skal kontrollere, at:

1. fakturaen er godkendt af hertil bemyndigede personer i henhold til institutionens regnskabsinstruks (Bemyndigelse).

Problemet består i, at det administrative fællesskab ikke altid har viden om, hvem der er bemyndigede personer i henhold til institutionens (kundens) regnskabsinstruks. Det betyder med andre ord, at funktionsadskillelsen ikke er effektiv.

Denne problemstilling kan håndteres ved, at institutionens fakturahåndtering understøttes af et it-system, hvor fakturahåndteringssystemet varetager kontrollen.

Fakturahåndteringssystemet sender kun de fakturaer, der er godkendt af hertil bemyndigede personer i henhold til institutionens regnskabsinstruks, videre til regnskabsmæssig registrering i det administrative fællesskab. Det betyder, at der skal indsættes kompenserende kontroller, som sikrer, at fakturahåndteringssystemet kun videresender de fakturaer, der er godkendt af hertil bemyndigede personer i henhold til institutionens regnskabsinstruks.

Institutionen skal derfor etablere og varetage en effektiv brugeradministration af fakturahåndteringssystemet, hvilket betyder, at:

1. fakturahåndteringssystemets brugere skal gennemgås minimum to gange årligt i forhold til institutionens regnskabsinstruks
2. fakturahåndteringssystemets brugere skal gennemgås og justeres, når institutionens regnskabsinstruks ajourføres
3. fratrådte brugere skal straks slettes i fakturahåndteringssystemet
4. fakturahåndteringssystemet skal logge privilegerede brugeres handlinger

Indsættelse af ovennævnte kompenserende kontroller betyder, at det administrative fællesskab således kan forlade sig på, at kun fakturaer, der er godkendt af hertil bemyndigede personer i henhold til institutionens regnskabsinstruks, er blevet videresendt til regnskabsmæssig registrering.

4.3 Robotter

Regnskabsbekendtgørelsens § 1 bestemmer bl.a., at regnskabsvæsenet skal bidrage til en sikker og effektiv økonomiforvaltning og skal i størst muligt omfang foregå digitalt med brug af færrest mulige ressourcer og størst mulig automatisering.

Det giver anledning til at vurdere, om dele af processen for køb af varer og tjenesteydelser mv. kan automatiseres ved hjælp af robotter eller via yderligere automatisering indlejret i eksisterende systemkode.

Robotter er i denne sammenhæng et stykke software, der kan udføre de samme handlinger på en computer som et menneske ud fra en række prædefinerede regler, hvor de nødvendige procedurer og handlinger bliver håndteret af algoritmen. Begrebsmæssigt betegnes disse robotter som Robotic Process Automation (RPA).

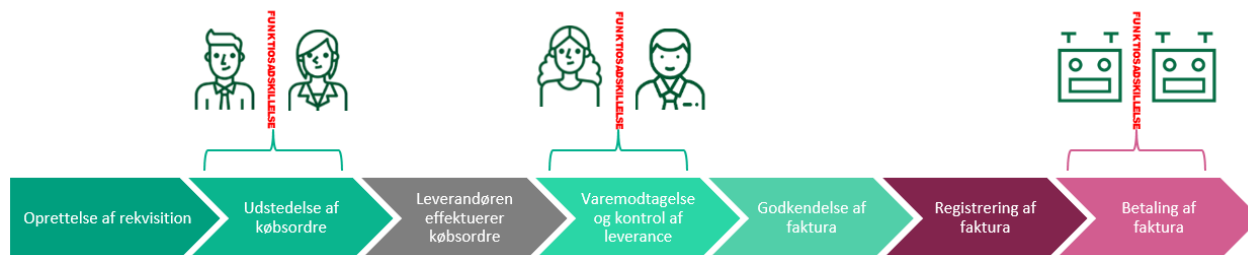
Robotten kan efterligne en medarbejders handlinger og integrerer med applikationer på skrivebordet, fx ved at navigere på en skærm, åbne og lukke programmer, udføre copy/paste, sende e-mails og søge på nettet m.m.

Robotten er normalt assisteret af en medarbejder og bearbejder primært struktureret data. Her udnyttes, at robotteknologien er ideel til at håndtere store mængder data med lav kompleksitet.

Der findes allerede i dag mere komplicerede robotter, fx kognitiv automatisering og virtuelle assistenter, men de er ikke omfattet af denne vejledning.

Robotter vil kunne anvendes flere steder i processen for køb af varer og tjenesteydelser mv., jf. nedenstående figur.

Figur 7. Funktionsadskillelse i processen ved anvendelse af robotter.



Figuren viser, at funktionsadskillelsen er indsat flere steder i processen med køb af varer og tjenesteydelser mv., herunder ved anvendelse af robotter. Figuren viser endvidere, at bogholderen og kassereren er erstattet af henholdsvis hver sin robot.

Robotterne udfører de samme handlinger som henholdsvis bogholderen og kassereren, jf. afsnit 4.6 Trin 6: Registrering af faktura og afsnit 4.7 Trin 7: Betaling af faktura, ud fra en række prædefinerede regler, hvor de nødvendige procedurer og handlinger bliver håndteret automatisk.

Det betyder, at det bliver særdeles vigtigt, at robotten er korrekt designet og implementeret. Med henblik på at sikre, at robotten fungerer korrekt, er det nødvendigt, at der indsættes funktionsadskillelse i softwareproduktudvikling livscyklussen.

Livscyklussen i en softwareproduktudvikling består af syv faser:

1. Planlægning
2. Kravspecifikation
3. Design
4. Softwareudvikling
5. Test
6. Idriftsættelse
7. Drift og vedligeholdelse

Denne vejledning vil ikke beskrive de enkelte faser i softwareproduktudvikling i detaljer, men skitserer kort faserne og angiver en række anbefalinger til, hvor funktionsadskillelsen kan indsættes med henblik på at sikre, at robotten fungerer korrekt.



Faktaboks: Livscyklussen i en softwareproduktudvikling

Planlægningsfasen:

- I planlægningsfasen vurderes projektets vilkår, hvilket inkluderer beregning af arbejds- og materialeomkostninger, oprettelse af en tidsplan med mål og oprettelse af projektets teams og ledelsesstruktur.

Kravspecifikationsfasen:

- Kravspecifikationsfasen angiver, hvad applikationen skal gøre. Kravene inkluderer endvidere at definere de ressourcer, der er nødvendige for at opbygge softwareapplikationen.

Designfasen:

- Angiver, hvordan en softwareapplikation fungerer. Designet omhandler fx arkitektur, brugergrænseflade, inputplatforme, programmering, kommunikation og it-sikkerhed.

Softwareudviklingsfasen:

- I softwareudviklingsfasen skrives selve softwareapplikationen (kodning), herunder udarbejdes dokumentationen for applikationen.

Testfasen:

- Testfasen skal sikre, at softwareapplikation fungerer korrekt. Testning foretages normalt i et særligt miljø afskærmet fra produktionsmiljøet.

Implementeringsfasen:

- I implementeringsfasen gøres softwareapplikationen tilgængelig for brugere.

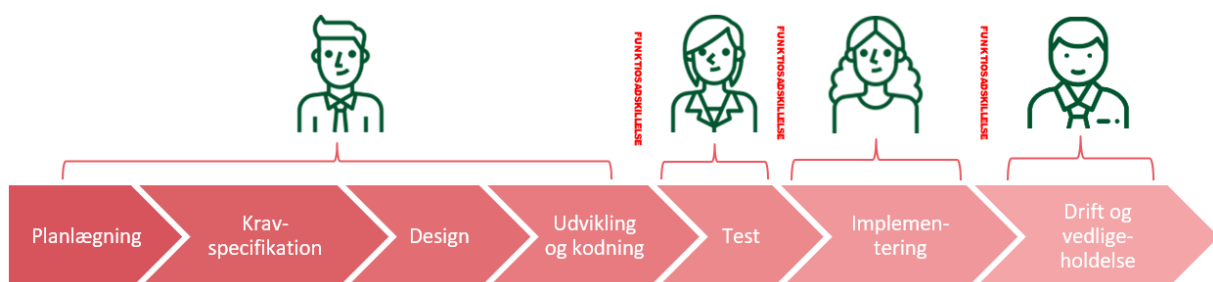
Drifts- og vedligeholdelsesfasen:

- I drifts- og vedligeholdelsesfasen foretages der fejlrettelser og udvikles yderligere funktioner til fremtidige udgivelser.

Med henblik på at sikre funktionsadskillelsen i forbindelse med softwareproduktudvikling skal følgende iagttages:

- Planlægning, kravspecifikation, design, udvikling og kodning samt test må **aldrig** foretages af samme person.
- Kontroller foretaget i forbindelse med test og kontroller foretaget i forbindelse med idriftsættelsen (implementeringsfasen) må **aldrig** foretages af samme person.
- Kontroller foretaget i forbindelse med drift og vedligeholdelsen må **aldrig** foretages af personer, der har foretaget kontroller tidligere i livscyklussen.

Figur 8. Funktionsadskillelse i softwareproduktudvikling livscyklussen



Figuren viser, at funktionsadskillelsen er indsat flere steder i processen softwareproduktudvikling.

Robotejeren skal etablere og varetage en effektiv administration af robotterne, hvilket betyder, at

- det er et krav, at der er en grundig dokumentation af robotudviklingen, herunder hvilke personer der har udarbejdet og godkendt de enkelte dele af dokumentationen.
- det skal logges, hvilke personer der foretager ændringer af robotterne.
- robotkoden skal gennemgås periodisk i forhold til dokumentation af robotudviklingen. Institutionens regnskabsinstruks skal indeholde beskrivelse af, hvor ofte kontrollen gennemføres.

Det er vigtigt at understrege, at ved implementering af RPA-processer på et eller flere systemer, påtager man sig et ansvar som systemejer for RPA-processen på samme niveau, som hvis processen havde været udført af fysiske personer, fx en bogholder.

4.4 Funktionsadskillelse på tværs af it-systemer mv.

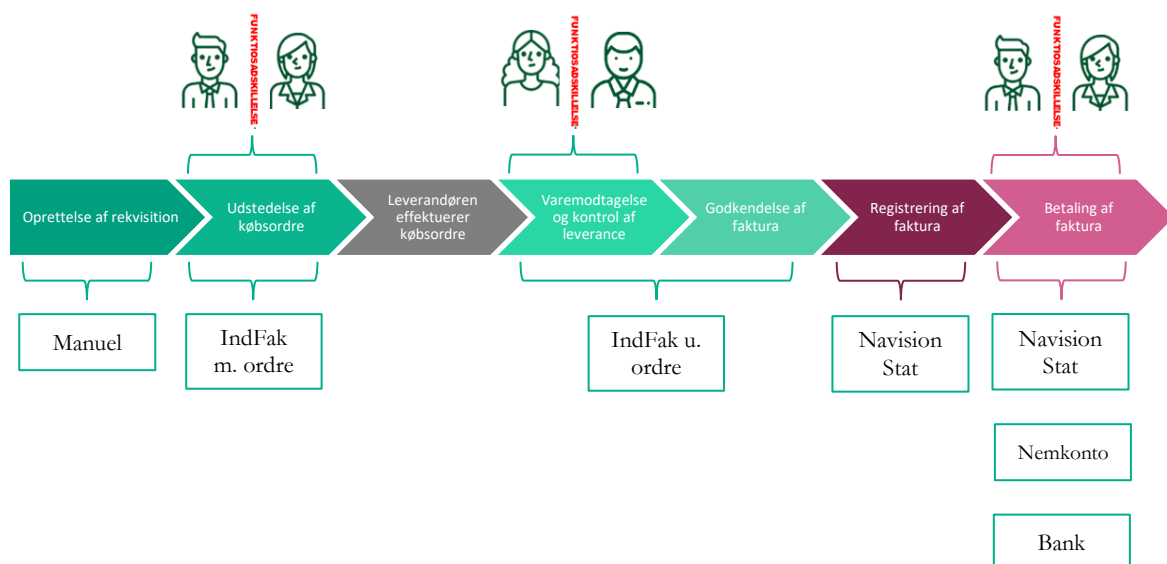
Regnskabsbekendtgørelsen § 11 fastsætter nærmere regler om anvendelse af it-systemer mv. på økonomi-, betalings-, HR- og lønområdet (de fælles statslige it-systemer) for statsinstitutioner, dvs. departementer, underliggende institutioner, særlige fonde mv., og for selvejende institutioner, der er optaget på bevillingslovene med en driftsbevilling på lige fod med de egentlige statsinstitutioner.

Endvidere regulerer Regnskabsbekendtgørelsen § 12 øvrige institutioners anvendelse af de fælles statslige it-systemer.

Ovennævnte betyder, at væsentlige dele af institutionernes økonomi- og regnskabsprocesser i dag er understøttet af it-systemer, som stilles til rådighed af Økonomistyrelsen, men det ændrer ikke på det forhold, at funktionsadskillelsen fortsat skal være effektiv.

Regnskabsbekendtgørelsen sonderer ikke mellem, hvorvidt en økonomi- og regnskabsproces gennemføres manuelt, eller den er it-systemunderstøttet af ét eller flere systemer. Det betyder, at institutionerne skal sikre, at funktionsadskillelsen på tværs af manuelle og it-systemunderstøttede processer er effektiv.

Figur 9. Funktionsadskillelse i processen med it-systemunderstøttelse, baseret på Økonomistyrelsens portefølje



Figuren viser, at funktionsadskillelsen er indsat flere steder i processen med køb af varer og tjenesteydelser mv., herunder at processen er it-systemunderstøttet af flere systemer.

Denne vejledning vil ikke behandle, hvordan institutionen sikrer en effektiv funktionsadskillelse på tværs af manuelle og it-systemunderstøttede processer, men blot henviser til Økonomistyrelsens øvrige vejledninger:

- Økonomistyrelsen har udarbejdet en vejledning om løsningsarkitektur for betalingsafledende systemer (marts 2021), der omhandler særlige krav til løsningsdesign, funktionalitet og teknisk implementering vedrørende betalingsafledende it-systemer.

Formålet med denne vejledning er at beskrive en række minimumskrav til løsningsarkitekturen med henblik på at reducere finansielt svig via etablering og vedligeholdelse af en robust løsningsarkitektur, der sikrer, at de nødvendige kontroller og logninger kan udføres.

- Økonomistyrelsen har endvidere udarbejdet en vejledning om kontrol af rettigheder tildelt på tværs af systemer (april 2021), der henvender sig til de institutioner, som anvender de fælles statslige it-systemer.

Formålet med denne vejledning er at understøtte institutionen i at opnå et bedre overblik over brugernes tildelte rettigheder i Navision Stat, IndFak, RejsUd, NemKonto-systemet og Statens Koncernbetalinger (Danske Banks onlineløsning District) i forhold til en end-to-end proces for køb af varer og tjenesteydelser mv.

De institutioner, der ikke anvender de fælles statslige it-systemer, skal af egen drift sikre, at institutionen opretholder en effektiv funktionsadskillelse på tværs af manuelle og it-systemunderstøttede processer, herunder adgangsstyring og rettighedsadministration mv.

- Endelig har Økonomistyrelsen udarbejdet en vejledning om udarbejdelse af regnskabsinstrukser (juni 2021), der fastsætter krav til beskrivelse af sikkerheden i egne systemer og til brugerrettighedsstyring mv.

Formålet med denne vejledning er, at institutionens opgaver og regnskabsmæssige organisation beskrives, herunder beskrivelser af hovedelementerne i institutionens tilrettelæggelse af den interne kontrol- og risikostyring i forbindelse med regnskabsaflæggelsen, samt beskrivelser af institutionens it-anvendelse i forbindelse med regnskabsføringen, herunder de generelle kontroller af it-anvendelsen.

oes.dk