

Del I:

Regnskaps- og bokføringsmessige spørsmål for NUF

Artikkelen er forfattet av:



Statsautorisert revisor
Svein Wiig
Partner KPMG AS



Statsautorisert revisor
Gunnar Sotnakk
Partner KPMG AS

For utenlandske foretak som utøver eller deltar i virksomhet i Norge, oppstår det en rekke særskilte problemstillinger, både av regnskapsmessig og skattemessig art. Vi vil i denne artikkelen ta for oss sentrale regnskaps- og bokføringsmessige spørsmål.

De skattemessige spørsmålene vil bli behandlet av advokatene Marius Basteviken og Vivi Cecilie Bjerkaas fra KPMG Law Advokatfirma i del II av artikkelen.

Norskregistrerte utenlandske foretak (NUF) er en av de foretaksformer som øker mest både prosentvis og i antall i Foretaksregisteret, og det var pr. 31.12.2010 registrert 16.610 slike foretak, noe som tilsvarer en økning på 8 % fra 2009¹.

Denne artikkelen omhandler primært problemstillinger knyttet til «tradisjonelle» NUF. Med dette menes utenlandske fore-

tak som er stiftet og styrt fra utlandet, og som har opprettet en filial i Norge for å drive næringsvirksomhet her. Det finnes også andre kategorier av NUF, herunder:

- ENK-NUF. Personlig foretak etablert i utlandet med virksomhet i Norge
- NUN-NUF. De norske NUF, dvs. foretak stiftet i utlandet, men som styres og drives helt og fullt fra Norge
- Ikke næringsdrivende NUF. Utenlandske foretak som er registrert i Enhetsregisteret pga. behov for registrering i et tilknyttet register

I avsnittet om bokføring vil vi også omtale problemstillinger for filialer i utlandet av norske foretak.

Foretaksformen NUF

Det er viktig å merke seg at et NUF er en del av det utenlandske foretaket, ikke er et selvstendig rettssubjekt og normalt heller ikke har partsevne. I utgangspunktet har de samme personene som har signaturrett i det utenlandske foretaket, signaturrett for NUFet. Konsekvensen av manglende partsevne, er at det normalt ikke kan tas ut søksmål eller åpnes konkurs i et NUF. Kreditorer må med andre ord forholde seg til det utenlandske foretaket.

Når det gjelder registrering, fremgår det av Foretaksregisterloven § 2-1 (2) at utenlandske foretak som driver næringsvirksomhet her i landet, eller på norsk kontinentalsokkel, skal registreres i Foretaksregisteret.

I en artikkel av Trine Husaas i Revisjon og Regnskap 7/2008 gjennomgås flere selskapsrettslige problemstillinger for filialer mer i detalj.

Årsregnskap

Plikten til å utarbeide årsregnskap

Regnskapsplikten for filialer har sin begrunnelse i ønske om en likebehandling av filialer i forhold til andre foretaksformer som driver skattepliktig virksomhet i Norge². Ved å unnta disse fra regnskapsplikt kunne det skapes et insitament til å organisere virksomhet i filials form fremfor en regnskapspliktig foretaksform. Vi har derfor fått regelen om at utenlandske foretak som utøver eller deltar i virksomhet i Norge, og som er **skattepliktige** til Norge etter norsk intern lovgivning, er regnskapspliktige i henhold til regnskapsloven § 1-2 (1) nr. 13. Regnskapsplikten inntreder dersom begge vilkår er oppfylt: foretaket utøver eller deltar i virksomhet i Norge (i skattemessig forstand) og er skattepliktig³ til Norge etter norsk intern lovgivning.

For utenlandske foretak, hvor den norske virksomheten drives gjennom en filial i Norge (NUF), innebærer regnskapsplikten at det skal utarbeides årsregnskap og årsberetning for den norske filialen i henhold til regnskapslovens regler, i tillegg til utarbeidelse av årsregnskap og årsberetning for det utenlandske selskapet i henhold til hjemstatens regler.

For å kunne anvende regnskapslovens forenklingsregler for små foretak i filialens regnskap, er det nok at den norske filialens virksomhet oppfylder vilkårene i regnskapsloven § 1-6, selv om den utenlandske virksomheten totalt sett er større.

Presentasjon resultat og balanse

For mange filialer er det etablert separat bokføring, helt adskilt fra hovedforetakets bokføring. For disse vil presentasjon av

¹ Årsstatistikk for 2010 fra Foretaksregisteret av 6.1.11.

² Ot.prp nr. 42 (1997-98) pkt. 3.3.3 og 3.3.4.

³ Når det gjelder skatteplikten, vises det til denne artikkelens del II.

resultat og balanse ofte ikke by på særskilte utfordringer, dog med unntak av spørsmålet knyttet til presentasjon av egenkapital, som omtales nedenfor.

For en del filialer er imidlertid forholdet slik at bokføringen skjer ved at alle transaksjoner, både for hovedforetaket og filialene, bokføres i et felles regnskapssystem med felles konti, men der kontostrengen inneholder en identifikasjon av hvilke enheter føringen er knyttet til. Dette vil kunne tilsvare regnskapsføring av prosjekt- eller avdelingsregnskap i et aksjeselskap som ikke har filial. Når den regnskapspliktige skal utarbeide regnskapspliktig rapportering, vil det fra regnskapssystemet kunne produseres rapporter som danner grunnlag for filialregnskapet. I en del tilfeller er forholdet slik at det ved bokføringen ikke er en egen koding i kontostrengen som tilordner eiendeler/gjeld til filialen. Dette medfører at det blir utfordrende å utarbeide en egen balanse for filialen.

Det følger av regnskapsloven at et årsregnskap skal inneholde en balanse, samt gi et rettviseende bilde⁴ og det oppstår da et spørsmål om manglende balanse medfører et brudd på regnskapsloven. Det er blitt argumentert med at siden det er hovedforetaket som mottar innbetalinger fra kunder og betaler leverandørgjeld, skyldig lønn etc. kan problemet løses ved at det i filialregnskapet kun opereres med en netto mellomværende post med hovedforetaket, men for øvrig ingen andre balanseposter.

Etter vår oppfatning bør det kun unntaksvis aksepteres løsninger hvor filialer ikke rapporterer en spesifisert balanse. I de tilfellene hvor kontostrengen mangler en identifikasjon til balanse for filialen, må det følgelig legges ned ressurser for å henføre relevante balanseposter til filialen. Det vises i denne forbindelse til at en bokføringspliktig filial har plikt til å utarbeide kunde- og leverandørspekifikasjoner, noe som blir problematisk dersom man ikke har bokføring som spesifiserer filialens kunder og leverandører. Et regnskap uten en spesifisert balanse vil også vanskelig kunne forenes med kravet om at årsregnskapet skal gi et rettviseende bilde av den regnskapspliktiges eiendeler og gjeld, finansielle stilling og resultat. Dog vil unntak kunne tenkes der filialen for eksempel bare består av et bygg- eller anleggsprosjekt uten egne bankkonti, eksterne kundefordringer, leverandørgjeld, beholdninger eller driftsmidler.

En filial har ikke spesifikke lovkrav til egenkapital eller regler for disponering, slik et aksjeselskap har. Positive resultater gir seg da utslag i at eiendelene blir større enn gjelden. Spørsmålet er da om residualposten skal presenteres som gjeld til hovedforetaket, eller som egenkapital (eventuelt fordring på hovedforetaket eller udekket tap ved underskudd). Regnskapsloven skiller mellom innskutt og opptjent egenkapital⁵, noe som tilsier at resultatene som opptjenes i filialen, bør presenteres som egenkapital. Så fremt filialen har separat bankkonto, vil likviditet som overføres fra filialens bankkonto til hovedforetakets bankkonto kunne anses som en utdeling av resultater tilsvarende et utbytte, og føres til reduksjon av den opptjente egenkapitalen. Benevnelsen «egenkapital» når vi har å gjøre med en filial er dog etter vår oppfatning ikke optimal. En mer tilpasset benevnelse kunne eksempelvis være «filialens kapital».

Gjeld til hovedforetaket vil da rapporteres som regnskapsmessig gjeld. Det vil kunne oppstå en slik gjeldspost som følge av at det foretas fordeling av felleskostnader mellom hovedforetaket og filialen. Et annet tilfelle kan være at hovedforetaket kjøper inn varer for alle enhetene i selskapet og står for all lagerføring av varene. Varene sendes til kundene, og filialen regnskapsfører en varekost med motpost gjeld til hovedforetak.

Ved pengeoverføringer fra filialen til hovedforetaket, bør det skilles mellom overføringer som er en nedbetaling av gjeld, og overføringer som er en utdeling av overskudd. De respektive overføringer føres mot de to ulike kontoene som er nevnt over.

For filialer som opererer helt integrert med det utenlandske hovedforetaket (som nevnt ovenfor), vil det å rapportere egenkapital/udekket tap, etter vår oppfatning, virke mindre naturlig, og løsningen med å rapportere residualposten som mellomregning med hovedforetaket være å foretrekke. Det bør i slike tilfeller gis utfyllende redegjørelse i note til regnskapet.

Inntekts- og kostnadsallokering til filialen

Normalt opererer filialen i et geografisk område, der inntektene fra kundene i dette geografiske området regnskapsføres som inntekt i filialens regnskap med tilsvarende sammenstilling av kostnader.

Utgangspunktet for tilordningen av inntekt er det såkalte «armlengdeprinsippet» eller «separate entity»-prinsippet. Utgangspunktet er at driftsstedet tenkes som en egen virksomhet, slik at fortjeneste tilskrives driftsstedet som om det var uavhengig av hovedkontoret. Når det gjelder kostnader, er det i mange tilfeller etablert et fast driftssted i form av kontor, og lønn til ansatte som arbeider på kontoret vil da naturlig rapporteres i filialregnskapet. Andre kostnader kan være husleie, reisekostnader, telefon, strøm og lignende. Disse vil være kostnader som normalt på en enkel måte kan allokere til filialen. I tillegg til de henførbare direkte kostnadene, vil det kunne være enkelte felleskostnader som vedrører både hovedforetaket og filialen. Det bør, etter vår oppfatning, foretas en godt dokumentert og forsvarlig allokering av slike indirekte kostnader mellom hovedforetak og filialen. For regnskapsformål vil dette være en transaksjon innad i samme enhet uten fortjenestepåslag.

Når det gjelder bygg- og anleggsvirksomhet, vil det utenlandske hovedforetaket kunne ha aktivitet i Norge hvor enkelte prosjekter er skattepliktige til Norge, mens andre prosjekter ikke skattelegges til Norge på grunn av skatteavtale. Dette fordi de fleste skatteavtalene er utformet på basis av OECDs mønsteravtale. I artikkel 5 (3) i mønsteravtalen finnes en særskilt bestemmelse for bygg- og anleggsvirksomhet hvor det fremkommer at fast driftssted (og dermed skatteplikt til Norge) oppstår for bygg- og anleggsvirksomhet når varigheten av prosjektet overstiger 12 måneder (i noen nyere avtaler 6 måneder). Som nevnt innledningsvis, oppstår regnskapsplikten som en konsekvens av skatteplikten og det kan dermed stilles spørsmål til hvorvidt det er tilstrekkelig at kun prosjekter som er skattepliktige til Norge skal medtas i filialens årsregnskap. Etter vår oppfatning vil en løsning med kun å medta den skattepliktige aktiviteten til Norge i årsregnskapet ikke være å anbefale. Årsaken til dette er at årsregnskapet skal gi et rettviseende bilde av den regnskapspliktiges finansielle stilling og resultat⁶, og utelukkende det forhold at enkelte aktiviteter er fritatt for beskatning til Norge, bør i seg selv ikke medføre at de utelates fra årsregnskapet. Det vil derfor være å anbefale at også prosjekter som ikke er skattepliktige medtas i filialens årsregnskap, og at resultatet fra disse rapporteres som permanent skattemessig forskjell. Når det gjelder opplys-

4 Regnskapsloven §§ 3–2 og 3–2a.

5 Regnskapsloven § 6–2.

6 Regnskapsloven § 3–2a.

Regnskap

ningsplikten til skattemyndighetene etter ligningsloven § 6–10, gjelder denne til sammenligning for samtlige prosjekter, uavhengig av skatteplikt.

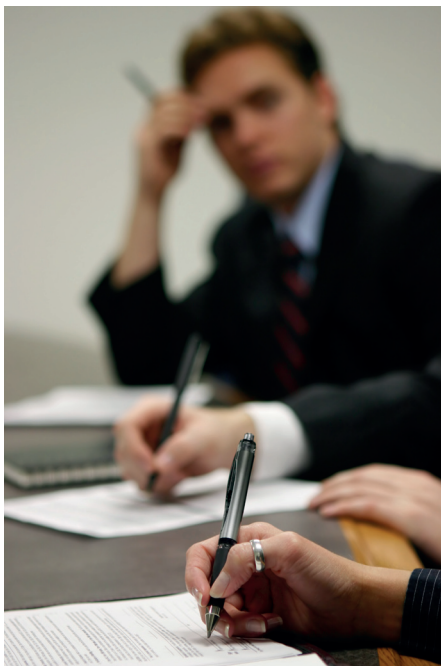
Noter

Det vil ikke være vesentlige forskjeller mellom hvilke noter som vil være påkrevet for en filial sammenlignet med for eksempel et aksjeselskap. Enkelte notekrav vil imidlertid ikke være aktuelle, som for eksempel opplysninger om aksjekapital og aksjeeiere.⁷

Av regnskapsloven § 7–2 fremgår at det skal opplyses spesifikt om omregning av utenlandsk valuta. Krav til opplysninger fremgår også av ny foreløpig regnskapsstandard om valuta, som er gjeldende fra 1. januar 2011.⁸ Standarden gjelder også omregning av utenlandske enheter som er filial.⁹ I de tilfellene et norsk selskap har utenlandske filialer som skal medtas i det norske selskapsregnskapet, vil det være sentralt å gi noteopplysninger om hvordan omregningen har skjedd, eksempelvis bør det gis opplysninger om filialene har en annen funksjonell valuta enn hovedforetaket, hvilke praktiske tilnæringsmetoder som er benyttet for omregning, samt behandling av omregningsdifferanser.

Årsberetning

I årsberetningen skal det gis opplysninger om forutsetningen om fortsatt drift.¹⁰ Fortsatt drift-kravene er nært knyttet opp til egenkapitalkravene i aksjeloven.¹¹ For en filial finnes ingen eksplisitte egenkapitalkrav, og filialen kan også rapportere en negativ egenkapital. Juridisk sett har hovedforetaket (inkludert filialens eiendeler og gjeld) den juridiske forpliktelsen til å gjøre opp filialens forpliktelser. Etter vår mening bør da fortsatt drift-omtalen kommentere egenkapitalsituasjonen, inntjening og lignende i hele foretaket og ikke utelukkende filialen. I en slik vurdering har vi sett tilfeller der man avlegger en årsberetning for filialen der fortsatt drift er basert på at det er gitt garantier eller lignende fra hovedforetaket om at hovedforetaket skal dekke underbalansen til filialen. En slik garanti vil være uten verdi, da det vil være en garanti fra seg selv til seg selv.



UTEN STYRE: Når ikke filialen har eget styre, skal styret og daglig leder i hovedforetaket signere på årsberetningen/ årsregnskapet for filialen.

Signering

Årsregnskapet og årsberetningen skal signeres av styre og daglig leder.¹² Det kan stilles spørsmål til om det for filialer siktes til hovedforetakets styre og daglige leder, eller om det er tilstrekkelig av filialens styre og daglige leder underskriver (så fremt disse er valgt). Regnskapsloven § 3–5 sier at i de tilfellene den regnskapspliktige verken har styre eller daglig leder, er det deltakerne eller medlemmene som skal signere. Av praktiske hensyn antar vi at det for filialer vil kunne aksepteres at det er filialens styre og daglig leder som signerer årsregnskap og årsberetning. Hvis filialen ikke har eget styre eller daglig leder, påligger det styret og daglig leder i hovedforetaket å signere på årsberetningen/ årsregnskapet for filialen.¹³

Språk

Årsregnskapet og årsberetningen skal være på norsk.¹⁴ Departementet kan ved forskrift eller enkeltvedtak bestemme at årsregnskapet og/eller årsberetningen kan være på et annet språk. til å gjøre unntak fra bestemmelsen er delegert til Finanstilsynet som har delegert den videre til Skattedirktoratet. For å lette utarbeidelse av årsregnskap og årsberetning vil det for mange filialer kunne være svært aktuelt og

relevant å søke om dispensasjon fra bestemmelsen om avleggelse av årsregnskap og årsberetning på norsk.

Innsending og offentliggjøring

Filialen må årlig sende inn årsregnskap, årsberetning og ev. revisjonsberetning, både for den norske filialen og for det utenlandske foretaket som filialen er en del av til Regnskapsregisteret.¹⁵

Regnskapsdokumentene for det utenlandske foretaket skal være utarbeidet på eller oversatt til norsk, svensk, dansk eller engelsk. Dette gjelder uavhengig av om filialen følger regnskapsreglene for små eller øvrige foretak.

Det er viktig å merke seg at det ofte kun vil være regnskapsdokumentene for det **utenlandske hovedforetaket** (og ikke filialen) som vil være offentlig tilgjengelige.

Det vil si at Regnskapsregisteret ikke kan gjøre innholdet i dokumentene kjent for andre enn kontrollmyndigheter og myndigheter som utarbeider offisiell statistikk.¹⁶

Det fremkommer dog av samme bestemmelse tre vilkår som alle må være oppfylt for at filialens regnskap skal være unntatt offentlighet. Disse er:

Det er fastsatt et årsregnskap for det utenlandske foretaket som er utarbeidet, revidert og offentliggjort i samsvar med lovgivningen i hjemstaten.

1. Årsregnskapet og årsberetningen for det utenlandske foretaket er utarbeidet i samsvar med reglene i direktiv 78/660/EØF og 83/349/EØF¹⁷ eller på tilsvarende måte.
2. Innsendingsplikten etter § 8–2 annet ledd for regnskapsdokumentene for det utenlandske foretaket er oppfylt.

Vi er ikke kjent med at det blir ilagt gebyr for manglende innsending av hovedforetakets årsregnskap, men konsekvensen er at filialens regnskap da blir gjort offentlig tilgjengelig.

Revisjonsplikt

Filialer som har plikt til å utarbeide årsregnskap, har revisjonsplikt dersom omsetningen er høyere enn 5 millioner kroner.¹⁸

7 Regnskapsloven § 7–26 og 7–27.

8 Paragraf 27–32.

9 Paragraf 8.

10 Regnskapsloven §§ 3–3, 3–3a.

11 Regnskapsloven § 3–3, 3 ledd, 3 pkt.

12 Regnskapsloven § 3–5.

13 Ref. også note 155 Gyldendal Rettsdata.

14 Regnskapsloven § 3–4.

15 Regnskapsloven § 8–2.

16 Regnskapsloven § 8–1 (2). Bakgrunnen for særreglene for filialer er omhandlet i Ot.prp. nr. 15 (2003:2004).

17 EUs regnskapsdirektiv.

18 Revisorloven § 2–1.

Økonomisk styring og kontroll. Punktum.



(K)TD REINO Foto: Monkey Business



Finales programmer tar over der økonomisystemene stopper, og hjelper deg videre med årsregnskap, noteopplysninger, ligningsoppgaver, skatteberegning, avstemming, dokumentasjon, analyse- og nøkkeltallrapporter, grafer, perioderapporter, konsernregnskap, avskrivninger, driftsmiddeloversikt, aksjeoversikt, kontantstrømpoppstilling m.m. I tillegg valideres dataene automatisk mens du arbeider, slik at feilføringer avsløres umiddelbart. Gratis demoversjoner finner du hos www.finale.no.

For mer informasjon om Finales programmer send kodeord **Finale** til

26112

eller send e-post til firmapost@finale.no

Viser årsregnskapet driftsinntekter som overstiger beløpsgrensen, inntreer revisjonsplikten for det etterfølgende regnskapsåret. Dersom driftsinntektene i to påfølgende regnskapsår synker under beløpsgrensen, faller revisjonsplikten bort med virkning fra og med det tredje regnskapsåret.

I en del tilfeller har filialer som ikke er revisjonspliktige, heller ikke utarbeidet årsregnskap da man feilaktig har lagt til grunn at plikten til å utarbeide og sende inn årsregnskap er knyttet til revisjonsplikten. Regnskapsregisteret har historisk heller ikke hatt noen mulighet for å kontrollere hvilke enheter som er skattepliktige til Norge og bruke dette i sin oppfølging av manglende innsending. Fra 2009 er det gitt lov hjemmel for at skattemyndighetene kan gi tilstrekkelig informasjon til Regnskapsregisteret.¹⁹

For selskaper i Norge som har filialer i utlandet, vil filialen omfattes av revisjonsplikten som en del av revisjonen av det norske selskapet.

Regjeringen fremmet 17. desember 2010 et lovforslag om endringer i revisjonsplikten for små foretak – Prop. 51 L (2010–2011). Lovforslaget medfører imidlertid ingen reelle endringer for NUFer. Revisjonsplikt inntreer som før dersom driftsinntektene av den samlede virksomheten i Norge er 5 millioner kroner eller mer. Driftsinntekter i andre land teller ikke med. Grensene for balansesum og antall ansatte som gjelder for aksjeselskaper, skal etter forslaget ikke gjelde for NUFer. Revisjonsplikt skal heller ikke gjelde for små NUFer der det aktuelle utenlandske foretaket er et morselskap.

Bokføring

Bokføringsloven gjelder for foretak som skal avlegge årsregnskap i henhold til regnskapsloven.²⁰

Filialer av utenlandske selskaper

Filialens transaksjoner regnskapsføres for to formål, da transaksjonene som skal presenteres i det separate filialregnskapet, også skal medtas i hovedforetakets årsregnskap. Det utenlandske foretaket vil da måtte ha regnskapsinformasjon i dette landets valuta, men vil også ha krav til bokføring i norske kroner, siden bokføringsloven har krav om at bokføring for norske bokføringspliktige

skal være i norske kroner, eller den funksjonelle valutaen.²¹

Dette kan by på utfordringer dersom selskapet skal bokføre de samme transaksjonene i to ulike valutaer. Vår erfaring er at det er relativt sjelden at filialene bokfører i to separate valutaer. Imidlertid er det varierende praksis hvorvidt bokføringen skjer i norske kroner eller i hovedforetakets valuta.

Dersom filialens regnskap blir ført i en annen valuta enn norske kroner, vil dette kunne være et brudd på bokføringsreglene i Norge, dersom denne utenlandske valutaen heller ikke er filialens funksjonelle valuta. Dette vil igjen kunne skape problemer med utarbeidelse av korrekte grunnlag for både årsregnskap, næringsoppgave, avgiftsrapportering og lignende. Virksomheten må imidlertid foreta en omregning av tallene, og det beste vil da være å bruke de reglene for omregning som fremgår av bokføringsforskriften § 4–2. Dette vil være håndterbart dersom man primært har pengeposter i balansen. Driftsmidler må omregnes til historiske kurser, og dette fordrer at det finnes et register som gir denne oversikten, noe som kan medføre et betydelig merarbeid. I tilfelle filialen har samme funksjonelle valuta som hovedforetaket, medfører dette imidlertid at bokføring i utenlandsk valuta ikke vil være i strid med bokføringsloven.

Bokføringsreglenes relevans for norske selskapers filialer i utlandet

I de tilfellene de norske selskapene har filialer i utlandet, må filialregnskapene medtas i det norske selskapsregnskapet.

Bokføringsregelverket vil gjelde både for hovedforetaket og for filialene. Det vil kunne tenkes at det kunne gi store utfordringer for den regnskapspliktige å sørge for at regnskapsførsel i et annet land skal overholde norske bokføringsregler, da det er sjelden at regnskapsførere i utlandet har detaljert kjennskap til norske lover. Imidlertid vil hovedforetaket som oftest utarbeide rapporteringsinstruksjoner, regnskapsmanualer og rutiner som sikrer at filialen overholder reglene i bokføringsloven og som igjen tilsier at bokføringsloven skal gjelde også for filialene. Bokføringsreglenes relevans for norske selskapers filialer i utlandet er ikke omtalt i forarbeidene til

bokføringsloven²², men Bokføringsstandardstyret har i delrapport III²³ vurdert bokføringsregelverket i forhold til utenlandske filialer.

Bokføringsstandardstyret har vurdert to mulige alternativer for å regulere bokføring for utenlandske filialer:

1. Bokføringsreglene gjelder, men det gis unntak fra enkelte bestemmelser
2. Det gis en positiv opplisting av hvilke bestemmelser som skal gjelde

Bokføringsstandardstyret har ved sin gjennomgåelse gått ut fra løsning nr. 1, men kom til at det ikke var behov for unntak.

Omregning av utenlandske filialer med annen funksjonell valuta enn det norske hovedforetaket

Årsregnskapet for det norske selskapet vil ofte måtte utarbeides med grunnlag i flere saldobalanser. Når selskapet skal medta filialregnskapet i sitt selskapsregnskap, er det i praksis slik at man følger prinsippene tilsvarende som for konsolidering ved utarbeidelse av konsernregnskapet.²⁴ Denne konsolideringen består av bokføringen hos hovedforetaket, samt bokføringen i filialen(e). Bokføringsforskriften²⁵ sier at filialen kan bokføre i en egen funksjonell valuta.

Bokføringsforskriften § 4–2 gir retningslinjer for omregning av bokførte opplysninger til den pliktige regnskapsrapporteringen i norske kroner. I delrapport II av 30. oktober 2008 fra Bokføringsstandardstyret er reglene for omregning til norske kroner gjennomgått. Bokføringsstandardstyret har foreslått en rekke endringer i bokføringsforskriften § 4–2. Hovedprinsippet er omregningen til norske kroner, og at pliktig regnskapsrapportering skal foretas som om bokføringen var i norske kroner. Dette innebærer blant annet at resultatposter skal omregnes til transaksjonskurser, eller i praksis til gjennomsnittskurser, pengeposter i balansen til balansedagens kurs og ikke-pengeposter til historiske kurser. Omregningsdifferanser som oppstår skal presenteres som en finanspost i resultatregnskapet.

For årsregnskapet må omregning av utenlandske filialer følge prinsippene i foreløpig regnskapsstandard om valuta som er

19 Forskrift til regnskapsloven § 9–3–1.

20 Bokføringsloven § 2.

21 Funksjonell valuta er den valuta som finansregnskapet måles i. (definisjon i foreløpig regnskapsstandard om valuta).

22 Forslag til endringer i bokføringsloven og bokføringsforskriften – delrapport III 3.1.

23 Avgitt 24. april 2009.

24 Forslag til endringer i bokføringsloven og bokføringsforskriften – delrapport III 3.3.1.1.

25 Bokføringsforskriften § 4–2.

gjeldende fra 1. januar 2011.²⁶ Ved omregning sier standarden at omregning skal skje ved at balanseposter omregnes til balansedagens kurs, mens resultatpostene skal omregnes til transaksjonskurser. Av praktiske årsaker kan resultatposter omregnes til gjennomsnittskurser. Omregningsdifferanser som følge av omregningen skal innregnes mot egenkapitalen.

Ut fra ovennevnte kan det tyde på at de to regelsettene gir to ulike løsninger. Bokføringsreglene er imidlertid også gjeldende for pliktig rapportering av skatter og avgifter. Dette innebærer at for årsregnskapet vil en omregningsdifferanse føres mot egenkapitalen, mens omregningsdifferanser ved utarbeidelse av ligningspapirer medtas som valutagevinst/-tap. Bokføringsreglene sier at filialen kan ha en annen funksjonell valuta enn hovedforetaket. Det gjøres oppmerksom på at dersom den utenlandske filialen er så integrert med hovedforetaket at den funksjonelle valutaen vil være den samme som for hovedforetaket, skal bokføringen i filialen i utlandet skje i norske kroner. Alternativt i en annen valuta dersom hovedforetaket har en annen funksjonell valuta enn norske kroner. I praksis benyttes flere varianter av konsolidering av enhetene. Noen foretak bokfører resultat og balanseposter inn i sin egen saldobalanse, mens andre lager en konsolidering i Excel eller annet konsolideringsverktøy.

Utenlandske filialer og krav til utarbeidelse av spesifikasjoner

Filialene må utarbeide bokføringsspesifikasjoner, kontospesifikasjoner, og kunde- og leverandørspefikasjoner. Det er ikke foreslått noen unntak fra disse reglene for filialene.

Etter bokføringsloven skal det utarbeides spesifikasjoner av merverdiavgift og lønnsoppgavepliktige ytelser. Disse spesifikasjonene er ikke aktuelle for utenlandske filialer, bortsett fra utenlandske filialer som har ansatte som er skattepliktige til Norge. For slike lønnsoppgavepliktige ytelser vil det av skattehensyn være påkrevet at spesifikasjonen gis.

Filialens spesifikasjoner vil i mange tilfeller bli utarbeidet i filiallandets eget språk. Bokføringsloven stiller imidlertid krav til at språket skal være norsk, engelsk, svensk eller dansk, men samtidig gir loven anledning til å gi unntak i forskrift eller i enkeltvedtak. Bokføringsstandardstyret har

26 Gjelder også for omregning av utenlandske filialer (§ 8).

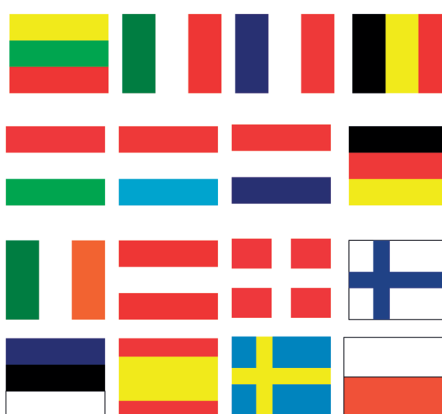
vurdert om det skal gis dispensasjon til at språket i filialens hjemland skal aksepteres, men hensynet til hovedforetakets og kontrollmyndigheters kontrollbehov tilsier at det må være begrensninger i antall språk. Åpnes det for en rekke språk, vil det kunne bli betydelig behov for oversettelser til brukergruppene. Det er lagt opp til at filialene må benytte den muligheten som allerede ligger i loven om å søke om å få benytte et annet språk.²⁷

Utenlandske filialer og oppbevaringsreglene

Regnskapsdokumentasjon skal oppbevares i Norge.²⁸ Etter bokføringsforskriften § 7–4 tredje ledd kan bokføringspliktige som driver virksomhet i utlandet, oppbevare originalt regnskapsmateriale knyttet til den virksomheten i dette landet, dersom de er pliktige til det etter det aktuelle lands lovgivning. Dette åpner for at filialens regnskapsdokumentasjon ikke må oppbevares i Norge. Selv om oppbevaringstiden i utlandet er kortere enn minimumskravene i Norge, skal oppbevaringstiden minimum være like lang som i Norge.²⁹

Nummerering av bokføringsbilag

For enkelte konsern har det vært vanlig å bruke samme identifikasjonsserie for de ulike selskapene i konsernet. Dette vil kunne være aktuelt også for et hovedforetak og en filial. Dette vil kunne innebære for eksempel at bilag nummer 1 tilhører hovedforetaket, mens bilag nummer 2 tilhører filialen osv. Skattedirektoratet uttalte 30. mars 2006 at det er vanskelig å se at en annen nummerering enn fortlø-



PROBLEMSTILLINGER: Det oppstår en rekke særskilte problemstillinger av regnskapsmessig og skattemessig art for utenlandske foretak som utøver eller deltar i virksomhet i Norge.

27 Bokføringsloven § 12.

28 Bokføringsloven § 13.

29 Forskrift om endring i forskrift om bokføring 21. mai 2010, § 7–4 tredje ledd.

pende nummerering, eventuelt fortløpende nummerering på ulike bilagsarter, er egnet til å tilfredsstille krav om fullstendighet. I delrapport II avgitt av Bokføringsstandardstyret 30. oktober 2008 er det kommet et forslag om å ta inn i bokføringsloven at bokførte opplysninger skal være nummerert eller identifisert på annen måte, noe som gjør det mulig å kontrollere at bokføringen er fullstendig. Dette anses som god bokføringspraksis i dag.³⁰

Dersom et hovedforetak og en filial benytter samme bilagsserie, vil fullstendighetsaspektet anses å være oppfylt ved å fremlegge spesifikasjoner for filialen, samt en felles bilagsjournal for selskapet, inkludert filialen.³¹

Et selskap i Norge med filialer i utlandet vil måtte følge opp at bokføringsloven blir fulgt av filialene. Filialene kan imidlertid være underlagt både lokalt regelsett og reglene i filiallandet og selskapet må være påpasselig med at begge regelsettene overholdes.

Oppsummering

Vi har i artikkelen omtalt enkelte sentrale og vanlige problemstillinger for filialer knyttet til årsregnskapsplikten, presentasjon av resultat, balanse og noter, tilordning av inntekter og kostnader, omregning, offentliggjøring, samt bokføring.

Gjennomgangen viser at det å utarbeide et årsregnskap for en filial i samsvar med norsk regnskaps- og bokføringslovgivning kan by på en rekke utfordringer. I en del tilfeller medfører forholdet at det bør vurderes muligheter for praktiske tilpasninger der lovbestemmelsene ikke synes å være relevante. Når det gjøres tilpasninger, vil det være viktig at det klart fremkommer av årsregnskapet begrunnelse for de valg som er gjort, samt at man har i bakhodet at det i regnskapsloven fremkommer et eksplisitt krav om at årsregnskapet skal gi et rettvise bilde av den regnskapspliktiges eiendeler og gjeld, finansielle stilling og resultat.

I del II av artikkelen vil sentrale skattemessige problemstillinger bli nærmere omtalt.

30 Se Revisjon og Regnskap 5/2010.

31 Se Revisjon og Regnskap 5/2010.