

# Oppbevaring av regnskapsmateriale i utlandet

Artikkelen tar for seg adgangen til å oppbevare regnskapsmateriale i utlandet, herunder vilkår for dispensasjon, oppbevaring i EØS-land og revisors ansvar ved overtredelse av bokføringsforskriften.

Artikkelen er forfattet av:



Statsautorisert revisor  
Martin Alexandersen  
PwC



Advokatfullmektig  
Sebastian Brodtkorb  
PwC

Enhver som har årsregnskapsplikt etter regnskapsloven eller som har plikt til å levere næringsoppgave eller omsetningsoppgave, har også forpliktelser etter bokføringsloven og bokføringsforskriften.<sup>1</sup> Regelverket er omfattende og til dels komplisert, og det er ikke overraskende at mange bokføringspliktige har utfordringer med å etterleve regelverket til punkt og prikke.

I denne artikkelen rettes fokus mot bokføringsloven § 13, om oppbevaring av regnskapsmateriale; en regel vi erfarer at det syndes mye mot. Det er imidlertid ikke oppbevaring i Norge som synes å være utfordringen, men oppbevaring av regnskapsmateriale *i utlandet*.

### Et internasjonalt marked

I dagens internasjonale marked er det alminnelig at konsern sentraliserer sine administrative funksjoner på hovedkontorets adresse eller ved etablering av et såkalt *shared service center*.

Outsourcing av regnskapstjenester fra Norge til eksempelvis lavkostland er også aktuelt for både nasjonale og internasjonale selskap. At Norge er et høykostland (også med tanke på arbeidskraft), kan gi incentiver til å flytte regnskapsfunksjoner til utlandet.<sup>2</sup>

Dette medfører at bokføring og oppbevaring av regnskapsmateriale ofte skjer i utlandet for norske selskap. Det som mange bokføringspliktige kanskje ikke er klar over, er at dette i utgangspunktet ikke er tillatt etter bokføringsloven. Regnskapsmateriale skal etter hovedregelen i bokføringsloven § 13 oppbevares i Norge.

### Søknad om dispensasjon fra oppbevaringssted

Av kontrollhensyn er utgangspunktet som nevnt ovenfor; regnskapsmaterialet skal oppbevares i Norge. Det ville imidlertid fremstå som en vesentlig begrensning i effektiv håndtering av fellesfunksjoner i konsern, dersom det ikke var anledning til å dispensere fra hovedregelen.

For det første fastslår bokføringsforskriften § 7–4 at det er anledning til å oppbevare regnskapsmateriale på midlertidig basis i utlandet. Regnskapsmaterialet må imidlertid overføres til Norge innen én måned etter fastsetting av årsregnskapet og senest sju måneder etter regnskapsårets slutt.

For det andre er det anledning til å *søke* Skattedirektoratet om tillatelse til å oppbevare regnskapsmaterialet på permanent basis i utlandet (både elektronisk og papirbasert regnskapsmateriale).

Visse vilkår må være oppfylt for at dispensasjon skal innrømmes. Vilkårene fremgår imidlertid verken av lov eller forskrift, men av forvaltningspraksis. Tradisjonelt har direktoratet tatt utgangspunkt i at det må være problematisk for den bokføringspliktige å oppfylle lovens krav om oppbevaring i Norge. Unntaket fra hovedregelen om oppbevaring må begrunnes med legitime hensyn. Kostnadsbesparelser ved utenlandsk oppbevaring gir således ikke noe selvstendig grunnlag for dispensasjon.

I de tilfellene hvor dispensasjon hittil er innvilget, er det lagt vekt på om lagringen skjer i et land som har skatteavtale med Norge, om oppbevaringen i utlandet skjer som ledd i en felles regnskapsløsning innen et konsern, og at lagringen skjer hos et konsernselskap eller under kontroll av et slikt selskap. Dersom morselskapet har inngått avtale med en profesjonell leverandør av oppbevaringstjenester, er vår erfaring at det gis dispensasjon – oppbevaringen skjer således under kontroll av et konsernselskap.

Det er stilt et absolutt krav om at regnskapsmaterialet som lagres i utlandet, skal være tilgjengelig i lesbar form i Norge og at det skal kunne skrives ut på papir i hele oppbevaringsperioden fra terminal eller lignende i Norge. Dette innebærer at papirbasert dokumentasjon ikke kan oppbevares i utlandet med mindre dokumentasjonen scannes, slik at den gjøres tilgjengelig via terminal. «Terminal-kravet» erfarer vi praktiseres meget strengt – se for øvrig avsnittet nedenfor om dette.

Videre er det en forutsetning at kontrollmyndighetene ikke hindres i å få adgang til regnskapsmaterialet som lagres i utlandet, og at materialet på forespørsel bringes til Norge uten ubegrunnet opphold.

Endelig er det en rekke opplysninger som må fremgå av søknaden, herunder navn og adresse til selskapet som oppbevarer det elektroniske regnskapsmaterialet, samt adresse til hvor terminalen befinner seg, hvilke deler av det elektroniske regnskapsmaterialet som oppbevares i utlandet, spesifikasjoner, type dokumentasjon osv.

### Nærmere om «terminal-kravet»

Når kontrollmyndighetene kommer på uanmeldt besøk, forventes det at regnskapsdokumentasjonen gjøres tilgjengelig uten ubegrunnet opphold. Det er derfor et absolutt krav om at regnskapsmateriale

<sup>1</sup> Bokføringsloven § 2.

<sup>2</sup> Se for øvrig brevet fra Finanstilsynet av 22. april 2010 til NARF om «Autorisasjonspliktens geografiske avgrensning.»

# ÷ REVISJONSPROGRAM ÷ FLEKSIBILITET = FRUSTRERT REVISOR



## Lett å mestre

Maestro serverer deg og din bedrift frokost med ferskpresset eplejuce. Har du lyst på frokost og en presentasjon av Maestro revisjon? Ring oss på 02575, så sees vi hos dere.

## Maestro Revisjon for deg som ønsker fleksible og brukervennlige løsninger

Maestro Revisjon er fleksibelt og et godt verktøy ved revisjon av små og mellomstore selskaper. Programmet er fleksibelt slik at revisor skal kunne beholde sin egenart og videreføre sin metodikk. Revisor kan selv bestemme i hvilken rekkefølge handlinger i revisjonsprosessen utføres, og programmet legger derfor ikke strenge føringer på utøvelsen av revisjonsprogrammet.

Kontakt oss på 02575 for visning og et godt tilbud!  
Mer informasjon på [www.maestro.no](http://www.maestro.no)

Lett å mestre **maestro**   
revisjon

# Regnskap

som søkes oppbevart i utlandet må være tilgjengelig via *terminal med mulighet for papirutskrift* – med andre ord, en datamaskin med printer.

En passordbeskyttet PC på det norske selskapets adresse er imidlertid til liten hjelp for bokføringsrevisoren om det ikke er noen til stede som kan bistå med innlogging. Det er derfor viktig at noen i selskapet med innloggingsinformasjonen er tilgjengelig. I det minste må det være noen til stede på den aktuelle adressen som kan kontakte personer som har slik innloggingsinformasjon. Dette aktualiseres når terminalen ikke er plassert hos det norske selskapet, men hos en tredjepart (advokat, regnskapskontor mv.). Vi erfarer at dette i praksis kan bli problematisk, da bedrifter av kontrollhensyn begrenser tilgangen til regnskapssystemet.

## Elektronisk dokumentasjon

Dersom alt av regnskapsmateriale foreligger elektronisk, må det ved søknad om oppbevaring av regnskapsdokumentasjon i utlandet tas stilling til hvor serveren med den elektroniske dokumentasjonen befinner seg. Det er viktig å være oppmerksom på dette da serveren ofte er plassert et annet sted enn der bokføringen utføres. Bokføring kan eksempelvis foregå på shared service-senter i Tyskland, mens serveren befinner seg på hovedkontorets adresse i USA. Det må i så tilfelle søkes om dispensasjon for å oppbevare regnskapsdokumentasjonen i USA.

Det er også verdt å merke seg at elektronisk dokumentasjon er likestilt med papirbasert dokumentasjon. Det er derfor ikke nødvendig å ha dobbelt opp med dokumentasjon dersom den papirbaserte dokumentasjonen scannes og tas sikkerhetskopi av fortløpende.

Å scanne papirbasert dokumentasjon fortløpende blir nødvendigvis en forutsetning dersom dokumentasjonen skal gjøres tilgjengelig via terminal i Norge. Bokføringsforskriften § 7–2 oppstiller som nevnt et krav om at det tas sikkerhetskopi av den elektroniske dokumentasjonen, samt at denne filen oppbevares adskilt fra originalen.

Vi kan imidlertid ikke se at det fremgår hva som skal forstås med «*oppbevares adskilt fra originalen*». En språklig fortolkning tilsier at originalen ikke lagres på samme server eller harddisk som originalen.

## Oppbevaring av elektronisk regnskapsmateriale i visse EØS-land uten dispensasjon

I mai i 2010 fastsatte skattedirektoratet en ny forskrift som gir *rett* til å oppbevare elektronisk regnskapsmateriale i visse EØS-land uten dispensasjon. Landene som oppfyller kriteriene, er Danmark, Finland, Island og Sverige.

I Skattedirektoratets uttalelse av 11. mai 2011, fremgår det at adgangen til å oppbevare elektronisk regnskapsmateriale uten å søke om dispensasjon, pr. i dag ikke vil bli utvidet til å gjelde andre land. Det må derfor søkes om dispensasjon dersom det oppbevares elektronisk regnskapsmateriale i andre land enn de nordiske EØS-landene.

Vilkårene for oppbevaring i Norden fremgår av bokføringsforskriften § 7–5, og er omtrent de samme som de ulovfestede vilkårene for oppbevaring utenfor Norden<sup>3</sup>. Én vesensforskjell er at det ikke stilles krav i forskriften til at oppbevaringen i utlandet skjer som ledd i en felles regnskapsløsning innen et konsern, og at lagringen skjer hos et konsernselskap eller under kontroll av et slikt selskap. En annen forskjell er at det i forskriften heller ikke er noe krav om at oppbevaring gjøres i utlandet fordi det er problematisk å oppbevare dokumentasjonen i Norge. I motsetning til oppbevaring utenfor Norden, vil det innenfor Norden være tillatt selv om det kun er økonomiske hensyn som gjør at man ønsker å flytte lagringsplassen.

Nå er det formentlig slik at de fleste som ønsker å oppbevare regnskapsdokumentasjonen utenfor Norges territoriale grenser, gjør dette som følge av en felles konsernløsning. De to avvikende vilkårene settes derfor i praksis ikke så ofte på spissen, og det spiller således ingen stor rolle for den bokføringspliktige at disse to kravene er lempet i forskriften.

For den bokføringspliktige syntes den store forskjellen mellom ny forskrift og gammel praksis å være at det i brevet til Skattedirektoratet i overskriften står «*MELDING*», og ikke «*SØKNAD* om oppbevaring av regnskapsmateriale i utlandet». For den sistnevnte er det like dyrt og tidkrevende å sende inn meldingen, som det er å få på plass en dispensasjon ved søknad. For Skattedirektoratet er det derimot en vesentlig forskjell om de får inn en «*melding*» eller en «*søknad*». Direktoratet må fatte et omstendelig vedtak for hver søknad de får

inn, i motsetning til meldingene som det ikke engang er noe krav om at besvares.

## Administrative reaksjoner

Det er forbundet med straffeansvar å overtre bokføringsregelverket, jf. bokføringsloven § 15. Å oppbevare regnskapsdokumentasjonen i utlandet uten dispensasjon ender neppe med fengsel, men i første omgang oftest med et bokføringspålegg. Sistnevnte innebærer at kontrollmyndighetene setter en frist for den bokføringspliktige til å rette opp forholdet, i dette tilfellet bringe dokumentasjonen til Norge, eller få innvilget søknad om oppbevaring. Oversettes fristen, kan det ilegges dagbøter. Samlet tvangsmulkt kan ikke overstige MNOK 1 eller ilegges for lengre tid enn ett år.

## Revisors plikter når bokføringsregelverket ikke er fulgt

Dersom ledelsen ikke oppfyller sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon, kan dette få konsekvenser for den revisjonspliktige. Revisor vil ved brudd på bokføringsregelverket normalt skrive om bruddet eller bruddene i nummerert brev til den revisjonspliktiges styre. Revisor må også vurdere om, og i hvilken grad, han kan signere på næringsoppgaven og kontrolloppgaven. Brudd på regelverket kan dessuten medføre reaksjoner i revisors beretning. Brudd på bokføringsregelverket er av mindre interesse for regnskapsbrukerne enn for ledelsen selv og skattemyndighetene. Revisor vil derfor i første rekke reagere med å unnlate å signere næringsoppgaven og ved å skrive nummerert brev når reglene ikke følges. Terskelen for at revisor skal modifisere revisjonsberetningen er således høyere.

## Avsluttende kommentarer

Da det i dag er svært alminnelig å oppbevare regnskapsdokumentasjon i utlandet, er det viktig at rådgivere og revisorer er bevisste på utgangspunktet i lovverket – oppbevaring av regnskapsmateriale i utlandet er ikke tillatt. Vi anbefaler således alltid å stille klienten spørsmål om hvor regnskapsdokumentasjonen forefinnes og eventuelt om selskapet har søkt dispensasjon for oppbevaringssted.

Vi kan i mindre grad se at de nye reglene om oppbevaring i Norden har gjort det så mye enklere for den bokføringspliktige å overholde regelverket. Som nevnt er det stort sett de samme kravene som ligger til grunn for en melding som en søknad.

<sup>3</sup> Se SKDs skriv av 4. juni 2010.