



# Handelshøyskolen BI

## MAN 30381 Internprising - prosjektoppgave

Term paper 100% - W

### Predefinert informasjon

<b>Startdato:</b>	26-01-2022 09:00	<b>Termin:</b>	202210
<b>Sluttdato:</b>	09-05-2022 12:00	<b>Vurderingsform:</b>	Norsk 6-trinns skala (A-F)
<b>Eksamensform:</b>	P		
<b>Flowkode:</b>	202210  11599  IN02  W  P		
<b>Intern sensor:</b>	(Anonymisert)		

### Deltaker

Navn:

### Informasjon fra deltaker

<b>Tittel *:</b>	Prising av støttefunksjoner
<b>Navn på veileder *:</b>	(ingen veileder)

Inneholder besvarelsen  
konfidensielt materiale?:

Nei

Jeg bekrefter  
innlevering til  
biblioteket \*:

Ja

### Gruppe

**Gruppenavn:** (Anonymisert)  
**Gruppenummer:** 2  
**Andre medlemmer i gruppen:** Deltakeren har innlevert i en enkeltmannsgruppe

Prosjektoppgave  
ved Handelshøyskolen BI

- Prising av støttefunksjoner -

Eksamenskode og navn:

**MAN 30381 Internprising - prosjektoppgave**

Utleveringsdato:

26.01.2022

Innleveringsdato:

09.05.2022

Stuedsted:

BI Oslo

## Innholdsfortegnelse

### Innhold

<b>INNHOLDSFORTEGNELSE .....</b>	<b>I</b>
<b>SAMMENDRAG.....</b>	<b>II</b>
<b>INNLEDNING, TEMA OG PROBLEMSTILLING .....</b>	<b>1</b>
OPPGAVENS TEMA .....	1
OPPGAVENS PROBLEMSTILLING .....	1
<b>STØTTEFUNKSJONER I KONSERN .....</b>	<b>2</b>
GENERELT OM KONSERNINTERNE TJENESTER .....	2
HVA ER EN STØTTEFUNKSJON?.....	3
HVORFOR SKILLET MELLOM STØTTEFUNKSJONER OG ANDRE KONSERNINTERNE TJENESTER?.....	4
NÅR ER EN KONSERNINTERN TJENESTE YTET? .....	5
NÅR ER EN KONSERNINTERN TJENESTE IKKE YTET? .....	5
<b>PRISINGSMETODER .....</b>	<b>7</b>
ARMLENGDEPRINSIPPET.....	7
FORHOLDET TIL DE GENERELLE PRISINGSMETODENE I RETNINGSLINJENE KAPITTEL 2 .....	8
PRISINGSMETODE FOR STØTTEFUNKSJONER – KOST PLUSS.....	9
<b>PRISING AV STØTTEFUNKSJONER – FREMGANGSMÅTE OG PRAKTISK CASE ...</b>	<b>10</b>
TREDELT FREMGANGSMÅTE?.....	10
KALKULERING AV KOSTNADSBASE .....	11
UTTREKK AV IN-HOUSE AKTIVITETER MM.....	12
FORDELING AV KOSTNADENE - FORDELINGSNØKLER .....	13
FORDELING AV KOSTNADENE - GJENNOMFØRING.....	16
DOKUMENTASJON OG RAPPORTERING.....	19
<b>OPPSUMMERING OG KONKLUSJON .....</b>	<b>20</b>
<b>LITTERATURLISTE .....</b>	<b>21</b>

## **Sammendrag**

Prosjektoppgaven omhandler OECD TPG sin forenklete metodikk for prising av støttefunksjoner med fokus på én kategori av tjeneste og funksjon: regnskapsførsel. Innledningsvis presenteres tema og problemstilling og bakgrunnen for valget som er gjort. I oppgavens første del presenteres konserninterne tjenester generelt og hva som kjennetegner støttefunksjoner spesielt. Videre gjøres det rede for retningslinjenes vilkår for når en konsernintern tjeneste kan sies å være ytet og når det ikke kan det. Oppgavens andre del ser kort på de generelle prisingsmetodene i retningslinjenes kapittel 2 og hvordan den forenklete modellen for prising av støttefunksjoner skiller seg ut fra dette. I oppgavens tredje del presenteres retningslinjenes forenklete prisingsmodell ved hjelp av et fiktivt case. Avslutningsvis konkluderes det med at valg av fordelingsnøkler beror på datagrunnlaget man har, men at støttefunksjonen regnskapsførsel antakelig mest nøyaktig, slik tjenesten utføres i dag, kan fordeles i henhold til medgått tid. Stadig digitalisering og automatisering kan imidlertid tenkes å åpne for mer sammensatte fordelingsnøkler.

## **Innledning, tema og problemstilling**

### ***Oppgavens tema***

Tema for denne prosjektoppgaven i Internprising er *prising av støttefunksjoner*. Jeg har valgt å belyse tematikken ved å se nærmere på prising av støttefunksjoner innenfor området *regnskapsførsel*. Bakgrunnen for valg av tema er at jeg selv har bakgrunn som regnskapsfører og har vært innleid som regnskapskonsulent/controller i to ulike multinasjonale konsern, begge med hovedkontor i Norge. Gjennom denne arbeidspraksisen har jeg fått noen innblikk i hvordan regnskapsførsel kan utføres i multinasjonale konserner, samt i ulike utfordringer man kan støte på i møte med forskjellige lands regelsett og rammeverk for regnskapsførsel og regnskaps- og skatterapportering. Antall selskap i en gruppe kan variere stort, det samme kan kompleksiteten i tjenesteleveransen for det enkelte selskapet i gruppen gjøre. Regnskapet til et selskap med få bilag og lav omsetning kan være komplekst og tidkrevende, mens regnskapet til et selskap med mange bilag og høy omsetning kan være samlebåndspreget, automatisert og en smal sak å klargjøre ved årsslutt. Hvordan priser man disse variasjonene best?

Sentralt i oppgaven blir en gjennomgang av relevante punkter og avsnitt i OECDs retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter (heretter OECDs retningslinjer eller TPG) 2017 kapittel 7.

### ***Oppgavens problemstilling***

*Hvilken fordelingsnøkkel bør brukes for å allokere den konserninterne støttefunksjonen regnskapsførsel til de ulike mottakerne av tjenesten?*

Jeg vil forsøke å belyse konkrete utfordringer knyttet til prising av regnskapsførsel ved å gjennomføre en fordeling i et praktisk case.

## **Støttefunksjoner i konsern**

### ***Generelt om konserninterne tjenester***

Før vi ser nærmere på støttefunksjoner er det naturlig å definere og avgrense sekkeposten som støttefunksjoner er en del av, nemlig *konserninterne tjenester*. Rent språklig, på norsk, skjønner vi at det er snakk om tjenester som utføres av ett eller flere selskap i et konsern på vegne av ett eller flere andre selskap i samme konsern. Konsern defineres ordrett likt i Aksjeloven § 1-3 første ledd og Regnskapsloven § 1-3 første ledd: «Et morselskap utgjør sammen med et datterselskap eller datterselskaper et konsern.» Morselskap er et selskap som har bestemmende innflytelse over et annet selskap (Asl § 1-3 andre ledd). I praksis er et konsern en gruppering av selskap der eierstrukturen gjør at et morselskap har mer enn 50% av eierandel og/eller stemmene i de underliggende selskapene. OECDs retningslinjer kapittel 7 bruker det engelske begrepet *Intra-Group Services*, og den ordrette oversettelsen av dette er konserninterne tjenester. For øvrig danner *MNE group*-begrepet, altså *Multinational Enterprise Group*, mye av bakteppet og omrisset for OECDs retningslinjer og faget internprising som sådan.

OECDs retningslinjer beskriver i artikkel 7.2 konserninterne tjenester som et vidt spekter av tjenester som enhver uavhengig enhet kan ha bruk for, og som man velger å kjøpe fra et annet selskap i konsernet i stedet for å kjøpe tjenesten eksternt eller utføre den selv. Det nevnes spesielt administrative, tekniske, finansielle og kommersielle tjenester. Videre finner vi en positiv definisjon av konkrete konserninterne tjenester i art. 7.14, blant annet nevnes planlegging, koordinering, finansiell rådgivning, regnskapsføring, factoring og markedsføring. Børresen, Hansen, Olsen og Kristiansen definerer konsernintern tjenesteyting som «typisk sentraliserte tjenester ytet som støttefunksjoner overfor selskaper i konsernet, eksempelvis typiske managementtjenester som regnskaps-, IT-, innkjøps-, salgstjenester osv. I tillegg omfattes tjenester innenfor drifts- og personalområdet, så som juridisk rådgivning, HMS-tjenester, tekniske tjenester og lignende» (2008, Del I, kap. 1). Her er artikkelforfatterne inne på begrepet *støttefunksjoner* i den generelle omtalen av konserninterne tjenester, mens jeg i avsnittet nedenfor avgrenser støttefunksjoner som noe eget. Årsaken til at artikkelforfatterne ikke gjør samme avgrensning er at artikkelen ble skrevet og

publisert før del-kapitlet om *low value-adding intra-group services* ble lagt til i OECDs retningslinjer i 2017 gjennom BEPS action 10.

### *Hva er en støttefunksjon?*

Begrepet *støttefunksjon* vil i denne oppgaven brukes synonymt med det engelske begrepet «*low value-adding intra-group services*» i OECD TPG kapittel 7, seksjon D. Denne seksjonen beskriver en forenklet modell for å prise visse konserninterne tjenester slik at skatteyter får en redusert compliance-byrde, samtidig som det skaper større trygghet for multinasjonale konsern om at internprisingen for disse tjenestene vil bli godkjent av ulike lands skattemyndigheter (TPG art. 7.52). Støttefunksjoner er altså en egen undergruppe av konserninterne tjenester som kan prises på en forenklet måte. Isolert sett, på norsk, forstår vi intuitivt at *støttefunksjon* handler om funksjoner i en bedrift som støtter opp rundt bedriftens egentlige virksomhet. Et eksempel kan være kontoradministrasjon, såkalt back-office i en produksjonsbedrift. *Services* oversettes normalt direkte til *tjenester*, men *støttetjenester* klinger ikke like godt som *støttefunksjoner*. OECD TPG artikkel 7.45 definerer *low value-adding intra-group services* på følgende måte:

Low value-adding intra-group services for the purposes of the simplified approach are services performed by one member or more than one member of an MNE group on behalf of one or more other group members which

- are of a supportive nature,
- are not part of the core business of the MNE group (i.e. not creating the profit-earning activities or contributing to economically significant activities of the MNE group),
- do not require the use of unique and valuable intangibles and do not lead to the creation of unique and valuable intangibles, and
- do not involve the assumption or control of substantial or significant risk by the service provider and do not give rise to the creation of significant risk for the service provider.

Vi ser altså at i tillegg til at tjenesten skal være av *støttende* art, må den ikke være en del av kjernevirksomheten i konsernet. Et eksempel på dette kunne vært om et shared services-selskap innenfor det nordiske regnskapskonsernet ECIT leverte regnskapstjenester til et søsterselskap i de andre landene. De to siste punktene i definisjonen ovenfor, om støttefunksjoner som bruker eller skaper unike og verdifulle immaterielle eiendeler og/eller medfører vesentlig risiko for tjenesteutøveren, er ikke like lett å tenke seg noen eksempler på. Antakelig er punktene tatt inn for å gardere seg mot at prisingen av vesentlige verdi- og risikodrivere skal kunne behandles for lettvint, spesielt innenfor Tech-feltet hvor utviklingen gjerne går raskt. Amazon, som har bygget opp en multimilliardvirksomhet i Amazon Web Services (AWS) kan være et eksempel. AWS ble startet for å drifte Amazon sine egne nettbutikkservere og var således en

konserntern tjeneste som under spesielle forutsetninger, spesielt de første årene muligens kunne ha falt inn under definisjonen av støttefunksjon. Det påpekes i artikkel 7.48 at selv om en konserntern aktivitet ikke skulle kvalifisere for den forenklete tilnærmingen jf kriteriene ovenfor, betyr ikke dette at aktiviteten skal generere høyere fortjeneste. Faller man utenfor støttefunksjon-definisjonen betyr det bare at man må bruke de alminnelige kriteriene for prising av konsernterne tjenester (det vil si TPG art. 7.1-7.42), og dette kan for den saks skyld resultere i en lavere prising enn den forenklete modellens fastsatte 5% påslag (Uhde, 2021).

I retningslinjenes artikkel 7.49 defineres det positivt noen konkrete støttefunksjoner som «mest sannsynlig» vil tilfredsstillere kravene i artikkel 7.45.

De to første punktene er direkte relevant for oppgavens problemstilling:

- accounting and auditing, for example gathering and reviewing information for use in financial statements, maintenance of accounting records, preparation of financial statements, preparation or assistance in operational and financial audits, verifying authenticity and reliability of accounting records, and assistance in the preparation of budgets through compilation of data and information gathering;
- processing and management of accounts receivable and accounts payable, for example compilation of customer or client billing information, and credit control checking and processing;

Vi kan altså med sikkerhet si at regnskapstjenester er en del av sekkeposten støttefunksjoner.

### ***Hvorfor skillet mellom støttefunksjoner og andre konsernterne tjenester?***

Årsaken til at OECD har innført et eget delkapittel om low value-adding intra-group services fra og med TPG 2017 er som nevnt forenkling. Retningslinjenes artikkel 7.43 legger prising av støttefunksjoner opp som et veivalg med to spor: enten velger man den forenklete tilnærmingen i delkapittel D, eller så må man bruke den ordinære tilnærmingen (for ikke low value-adding intra-group services i kapittelets seksjon A og B). Har man med tjenester å gjøre som genererer lav verdi for konsernet, så er det naturlig å gå ut i fra at armlengdes pris for denne tjenesten nært kan knyttes til kostnadsbasen for tjenesteleveransen. Vi går nærmere inn på metodikken og fremgangsmåten for prising av støttefunksjoner senere i oppgaven. Først må vi se på retningslinjenes krav til om en tjeneste i det hele tatt er mulig å ta betalt for.



***Når er en konsernintern tjeneste ytet?***

I artikkel 7.5 i retningslinjene fremkommer det at det er to hovedproblemstillinger man må ta stilling til i analysen av internpris for konserninterne tjenester: Den første er om det i det hele tatt er ytt en tjeneste, dvs *tilordning*. Den andre problemstillingen er om prisen man setter er i tråd med armlengdeprinsippet. Tilordningsproblematikken skal man besvare ved å utføre en *benefits test*, på norsk *test av nytteverdi*. Man må stille seg spørsmålet om et uavhengig selskap under sammenlignbare omstendigheter ville ha vært villig til a) å betale for tjenesten hvis den var levert av et annet uavhengig selskap, eller om det tenkte selskapet ville b) ha utført tjenesten selv. Hvis svaret er nei på enten a) eller b) så er skal ikke aktiviteten regnes som en konsernintern tjeneste i henhold til armlengdeprinsippet (TPG art. 7.6). Regnskapsførsel består normalt denne testen uten store analysebehov: Regnskapsførsel er en aktivitet som hver enkelt juridiske enhet i konsernet vil ha behov for å få utført, og vil være villig til å betale eksterne parter for, eller utføre selv (art. 7.8 og 7.14). Man skal likevel dokumentere at man har gjort en slik test, dette gjelder også dersom man bruker den forenklete modellen for prising av støttefunksjoner. Dog er skattemyndighetene anbefalt å ikke ettergå eller utfordre en *benefits test* utført i henhold til den forenklete modellen (TPG art. 7.54).

***Når er en konsernintern tjeneste ikke ytet?***

Retningslinjene spesifiserer i artikkel 7.9-7.13 enkelte aktiviteter og tilfeller som ikke tilfredsstiller definisjonen som konsernintern tjenestetyting. *Shareholder activities* eller aksjonæraktiviteter er aktiviteter som typisk et morselskap eller holdingselskap påtar seg i kraft av sitt eierskap i døtrene. Sett fra mottaker sin side, i et nytteverdi perspektiv, ville ikke datterselskapet vært villig til å betale for en slik aktivitet, og det skal derfor heller ikke belastes kostnaden. Innenfor nedslagsfeltet til regnskapstjenester nevner retningslinjene art. 7.10 punkt b:

Costs relating to reporting requirements (including financial reporting and audit) of the parent company including the consolidation of reports, costs relating to the parent company's audit of the subsidiary's accounts carried out exclusively in the interest of the parent company, and costs relating to the preparation of consolidated financial statements of the MNE (however, in practice costs incurred locally by the subsidiaries may not need to be passed on to the parent or holding company where it is disproportionately onerous to identify and isolate those costs);

I praksis er regnskapstjenester gjerne et sett av tjenester og aktiviteter der personene som utøver funksjonene gjør et i varierende grad bredt spekter av

tjenester for ett eller flere selskap i konsernet. I et konsern med «insourcet» regnskapsfunksjon har man gjerne en avdeling hvor flere personer samarbeider om utøvelsen av tjenestene. Skillelinjene mellom hva man utfører for datterselskapet og hva man utfører som kan minne om aksjonæraktivitet for morselskapet er ikke nødvendigvis så klare. Et eksempel er rapportering av regnskapstall: isolert sett behøver kanskje ikke et enkeltstående selskap noen rask rapportering til selskapets ledelse innen 5. virkedag hver måned, med detaljerte avsetninger og vurderinger, men på grunn av selskapets plassering i konsernet vil regnskapsavdelingen være pålagt slike oppgaver. Hvor mye av månedavslutningsarbeidet er da en levert tjeneste kontra en aksjonærfunksjon? Dette kunne vært et interessant tema for en egen oppgave.

Videre defineres *dupliserte funksjoner* som noe som ikke kan sies å være en konsernintern tjeneste i henhold til armlengdeprinsippet. Et konsernselskap kan ikke ta betalt for regnskapstjenester til et annet selskap i konsernet dersom dette andre selskapet også besørger denne funksjonen selv, enten gjennom egne ansatte eller ved kjøp av tjenester fra eksterne parter. I multinasjonale konsern vil man på grunn av ulike lands bokføringsregelverk, skatte- og avgiftsregler, lokale regnskapsregler (GAAPs) og for den saks skyld språk måtte ha lokale regnskapsavdelinger i de ulike landene. Dermed kan man fort tenke, på grunn av retningslinjene om duplisering, at man ikke kan ha en sentralisert regnskapsfunksjon i et multinasjonalt konsern. I artikkel 7.11 påpekes det imidlertid at “some regulated sectors require control functions to be performed locally as well as on a consolidated basis by the parent; such requirements should not lead to disallowance on grounds of duplication». Videre kan vi lese i samme artikkel, med utgangspunkt i tjenesten *markedsføring*, at en type tjeneste kan inneholde mange lag av aktiviteter. Dette perspektivet vil, slik jeg kjenner sekkebetegnelsen *regnskapsførsel*, åpenbart også kunne anvendes her. Man bør kunne outsource deler av tjenesteområdet til lokal ekstern ekspertise samtidig som hovedkontoret leverer en konsernintern tjeneste på andre aktivitetsområder innenfor samme segment. Accounting- eller regnskapsførselsbegrepet kan inneholde mangt: bilagshåndtering (sende fakturaer på godkjenningsflyt), bokføring, betaling/remittering, fakturering, innkreving, avstemming, kontrollring, rapportering av oppgaver til det offentlige, rapportering til styret, rapportering til

konsern osv. Dette har blitt særlig aktuelt innen regnskapsførersegmentet etter at skybaserte systemer har gjort sitt inntog. Regnskapstjenester er ikke lenger bundet til stedet hvor personene som håndterer fakturamottaket og regnskapspermene befinner seg. Oppgavene krever ulik kompetanse og erfaring, og de fordeles gjerne mellom flere personer og avdelinger, både internt og eksternt. Det avgjørende blir å kunne argumentere for at man unngår duplisering gjennom sin benefits test.

Vi har sett på definisjonen av konserninterne tjenester generelt og støttefunksjoner spesielt, og avgrenset disse mot andre konsernaktiviteter. Vi tar med oss videre at regnskapstjenester faller inn under definisjonen av støttefunksjoner og at vi kan bruke den forenklede modellen for å fastsette en armlengdes pris. Vi skal nå se nærmere på prisingsmetodikk.

## **Prisingsmetoder**

### *Armlengdeprinsippet*

Vi har vært inne på det, og det er gjerne en selvfølgelig forståelsesramme når man beveger seg innenfor faget internprising: formålet er å finne en korrekt pris for skatteformål. Armlengdeprinsippet er i norsk internrett nedfelt i Skatteloven § 13-1. Prinsippet uttrykkes i OECD TPG artikkel 1.6 som igjen siterer fra OECDs mønsteravtale art. 9 nr 1:

[Where] conditions are made or imposed between the two {associated} enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.

Armlengdeprinsippet kan ses på som en forståelsesramme, der transaksjoner mellom selskap i et interessefellesskap skal vurderes og prises som om interessefellesskapet ikke fant sted, altså som om transaksjonen var gjennomført på en armlengdes avstand. Under armlengdeprinsippet skal man jevnføre kontrollerte internttransaksjoner med en sammenlignbar ukontrollert transaksjon (Folkvord et al, 2021, s. 1062). Armlengdeprinsippet er også indirekte uttrykket i Aksjeloven § 3-9 første ledd, første punktum: «Transaksjoner mellom selskaper i samme konsern skal grunnes på vanlige forretningsmessige vilkår og prinsipper.»

OECD TPG kapittel 1 tar for seg armlengdeprinsippet, dets bakgrunn, fortolkning og retningslinjer for bruk. Naas skriver at formålet bak OECD TPG «i første rekke [er] å sikre en mest mulig lik fortolkning og håndhevelse av armlengdeprinsippet i ulike jurisdiksjoner for dermed å minske risikoen for juridisk eller økonomisk dobbeltbeskatning (2017, s. 987). Helt sentralt i anvendelsen av armlengdeprinsippet er det å utføre en sammenlignbarhetsanalyse mellom den kontrollerte transaksjonen og tilsvarende ukontrollerte transaksjoner mellom uavhengige parter (TPG art. 1.6 og 1.33). For å sørge for at man sammenligner transaksjonen og prisen med relevant sammenligningsgrunnlag må man identifisere og analysere et spekter av sammenligningsfaktorer (oppsummert i TPG art. 1.36, samt blant annet Folkvord et al, 2021, s 1064). Det blir utenfor oppgavens omfang å gå nærmere inn på sammenlignbarhetsanalysen, men vi tar med oss at det er et komplekst og grundig arbeid som må gjøres, noe som implisitt forteller noe om at den forenklede tilnærmingen i TPG art. 7.43 ff virkelig er en forenkling.

### ***Forholdet til de generelle prisingsmetodene i retningslinjene kapittel 2***

Før vi skal se nærmere på retningslinjenes forenklede prisingsmetode for støttefunksjoner, skal vi kort nevne de ordinære prisingsmetodene i retningslinjenes kapittel 2. Dette er relevant siden det er disse metodene man også må bruke dersom man ikke påberoper seg den forenklede modellen i kapittel 7 del D. Retningslinjene identifiserer fem foretrukne prisingsmetoder innenfor to kategorier: Tradisjonelle, transaksjonsbaserte metoder består av *comparable uncontrolled price method* (CUP), videresalgsprismetoden og kost-pluss-metoden, mens i kategorien transaksjonsbaserte fortjenestemetoder inngår *transactional net margin*-metoden (TNMM) og *profit split*-metoden. Før 2010 hadde OECD en hierarkisk inndeling av metodene, men fra og med 2010 er det den mest hensiktsmessige metoden som skal benyttes (Aaen, 2013, s. 376, samt TPG art. 2.2 og 2.8). I TPG artikkel 7.31 gis det noen antydninger om hva som er mest aktuell metode å bruke på konserninterne tjenester: CUP-metoden, kost pluss eller kostbasert TNMM. Børresen et al, som representanter fra norske skattemyndigheter, skriver at de i deres kontrollarbeid har observert at «konsernintern tjenesteyting fra skattyteres side i mange tilfeller blir priset ut i fra en «modifisert» kost plussmetode, dvs. direkte og indirekte kostnader tillagt et

fortjenestepåslag, eller en nettomarginmetode (TNMM)» (2008, Del I, Innledning). Dersom man skulle valgt noe annet enn den forenklede metoden for støttefunksjonen regnskapstjenester, så ville etter min mening CUP kunne være vanskelig å gjennomføre fordi levering av regnskapstjenester til eksterne er regulert av Regnskapsførerloven i norsk internrett. Eksterne regnskapsførervirksomheter er underlagt autorisasjonsplikt av Finanstilsynet og har en rekke krav til dokumentasjon, kontrollhandlinger og risikovurderinger utover hva en inhouse regnskapsavdeling ville hatt. Det antas at tilsvarende bestemmelser finnes i andre land og dermed kan spille inn også i multinasjonale sammenlignbarhetsanalyser.

### ***Prisingsmetode for støttefunksjoner – kost pluss***

Tilnærmingen til armlengdes pris beskrevet i delkapittel D om støttefunksjoner utgjør som nevnt en nokså vesentlig forenkling sammenlignet med de tradisjonelle prissettingsmetodene det ellers legges opp til for internprising i multinasjonale konsern. Støttefunksjoner skal etter den forenklede modellen prises som kost pluss med 5% fortjenestemargin (artikkel 7.61). Den forenklede metoden bygger på premisset om at alle de aktuelle kostnadene ved å utøve støttefunksjonene i gruppen skal allokere til medlemmene av gruppen (TPG art. 7.52). Kost pluss 5% i den forenklede modellen har likhetstrekk med kost pluss i TPG art. 2.45-2.61 i den forstand at man starter med en kostnadsbase som man så legger til en fortjenestemargin på. Forskjellen er at man i den forenklede modellen har fått angitt hva marginen skal være (5%) og at man derfor ikke behøver å innhente sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner (benchmarking). Så lenge man har med en støttefunksjon å gjøre (og den består benefits- testen), har man altså anledning til å gå rett på beregning av pris, uten større analyser og benchmarking mot eksterne sammenlignbare transaksjoner. En annen forskjell er at man etter TPG artikkel 7.56 kan allokere en andel av mer generelle driftskostnader til kostnadsbasen, noe som gjør at den kan minne om en slags hybrid netto-metode. Vi skjønner i forlengelsen av dette at prisen man lander på i stor grad vil være avhengig av hvilken kostnadsbase man opererer med.

## Prising av støttefunksjoner – fremgangsmåte og praktisk case

### Tredelt fremgangsmåte?

Vi har vært innom definisjonen av konserninterne tjenester generelt og støttefunksjoner spesielt, samt at vi kort har sett på armlengdeprinsippet og de generelle prisingsmetodene anbefalt i OECDs retningslinjer. Vi vender oss nå mot kjernen i oppgaven: den forenklete tilnærmingen til prising av støttefunksjoner. Retningslinjene artikkel 7.56 til 7.62 beskriver noen konkrete steg i prosessen. Det nevnes første, andre og tredje steg, men den tredelte inndelingen fremstår etter min mening ikke som en god pedagogisk og skjematisk konsis inndeling for hele prosessen. Jeg har av den grunn lagt til punkt 4 og 5 i oppstillingen nedenfor (OECDs inndeling i romertall)

1. Kalkulere en kostnadsbase for den/de aktuelle tjenestene på konsernbasis (trinn I, art. 7.56).
2. Identifisere og fjerne tjenester levert fra kun én tjenesteyter til kun én mottaker fra kostnadsbasen (trinn II, art. 7.57).
3. Fordele de gjenværende kostnadene i kostnadsbasen til de ulike medlemmene av konsernet ved hjelp av én eller flere fordelingsnøkler (trinn III, art. 7.59).
4. Kalkulere fortjenestepåslag på kostnadsbasen, unntatt på pass-through costs (art. 7.61).
5. Internfakturere/ta betalt (art. 7.62).

Vi skal nå forsøke å vise fremgangsmåten ved å ta i bruk et tenkt praktisk case. Med hensyn til oppgavens omfang begrenses eksempelet, som nevnt i oppgavens innledning, til å gjelde kun én kategori av konsernintern støttefunksjon, dog en kombinasjon av *accounting* og *payroll*, som er nokså vanlig å se under ett i norsk sammenheng. Hva slags type virksomhet konsernet driver med (varer/tjenester mv) anses for dette formålet ikke å være spesielt relevant og er derfor ikke tatt stilling til. Konsernet vårt består av et morselskap/hovedkontor i Norge hvor det befinner seg en regnskapsavdeling som leverer regnskapsførsel til 10 datterselskap, hvorav ett selskap befinner seg i Norge og de resterende 9 befinner seg i ulike land innenfor EU/EØS (Nord-Europa). I tillegg til regnskapsavdelingen i Norge som består av 5 personer, har man etablert en regnskapsavdeling med 3 personer i ett av datterselskapene (i Polen). Enkelte av datterselskapene leier (i

## MAN 30381 Internprising – prosjektoppgave

ulik grad) inn ekstern regnskapsbistand på grunn av språk og rapporteringskrav til det offentlige. Disse vil man da forvente at mottar en lavere grad av intern tjenesteleveranse.

### Kalkulering av kostnadsbase

Vi starter med å identifisere kostnadsbasen for regnskapsfunksjonen /regnskapsavdelingene i henhold til retningslinjene artikkel 7.56, altså steg 1. Figur 1 viser de ansattes lønn som oppjusteres med en faktor på 1,3. Denne faktoren brukes ofte i Norge da den inkluderer feriepenger 12%, OTP/pensjonsordning 2%, og arbeidsgiveravgift 14,1% på lønn, feriepenger og otp.  $(100+12+2) \times 1,141 = 130,074$ . Faktoren kan være annerledes i Polen, men det er ikke poenget her. Ideelt sett hadde vi brukt et faktisk avdelingsregnskap eller ansattregnskap for de aktuelle personene ved årets utløp og ville da ikke hatt behov for å bruke faktorer så tidlig i prosessen. Lønnskostnaden summerer seg til 4,49MNOK i Norge og 1,49 MNOK i Polen.

Figur 1

	No1 - regnskapsjef	No2 - senior	No3	No4	No5	FELLES/Pass Through	SUM Hovedkontor		PL1	PL2	PL3	SUM Polen
<b>Lønnskostnad</b>												
Årslønn	kr 1 000 000	kr 750 000	kr 650 000	kr 575 000	kr 480 000	kr -	kr 3 455 000		kr 450 000	kr 350 000	kr 350 000	kr 1 150 000
Oppjustering sosiale kostnader	0,3 kr 300 000	kr 225 000	kr 195 000	kr 172 500	kr 144 000	kr -	kr 1 036 500		kr 135 000	kr 105 000	kr 105 000	kr 345 000
<b>Lønnskostnad</b>	kr 1 300 000	kr 975 000	kr 845 000	kr 747 500	kr 624 000	kr -	kr 4 491 500		kr 585 000	kr 455 000	kr 455 000	kr 1 495 000
<b>Andre direkte kostnader</b>												
Stykkpriser bilag og remittering	kr -	kr -	kr -	kr -	kr -	kr 200 000	kr 200 000		kr -	kr -	kr -	kr -
Økonomisystemlisenser fakturert direkte til mor	kr -	kr -	kr -	kr -	kr -	kr 200 000	kr 200 000		kr -	kr -	kr -	kr -
Brakerlisens økonomisystem	kr 12 000	kr 8 000	kr 6 000	kr 6 000	kr 6 000	kr -	kr 38 000		kr 8 000	kr 6 000	kr 6 000	kr 20 000
Andre datasystemer (server/backup/365 etc)	kr 3 000	kr 3 000	kr 3 000	kr 3 000	kr 3 000	kr -	kr 15 000		kr 3 000	kr 3 000	kr 3 000	kr 9 000
Leasing/avskrivninger PC/skjermer	kr 7 000	kr 7 000	kr 7 000	kr 7 000	kr 7 000	kr -	kr 35 000		kr 4 000	kr 4 000	kr 4 000	kr 12 000
<b>Sum andre direkte kostnader</b>	kr 22 000	kr 18 000	kr 16 000	kr 16 000	kr 16 000	kr 400 000	kr 488 000		kr 15 000	kr 13 000	kr 13 000	kr 41 000
<b>Indirekte kostnader/opek</b>												
Kontorplass/andel husleie	kr 96 000	kr 45 000	kr 45 000	kr 45 000	kr 45 000	kr -	kr 276 000		kr 24 000	kr 24 000	kr 24 000	kr 72 000
Leasing/avskrivninger møbler	kr 3 000	kr 3 000	kr 3 000	kr 3 000	kr 3 000	kr -	kr 15 000		kr 1 000	kr 1 000	kr 1 000	kr 33 000
Rekruttering/bemannning	kr 12 500	kr 12 500	kr 12 500	kr 12 500	kr 12 500	kr -	kr 62 500		kr 8 333	kr 8 333	kr 8 333	kr 150 000
Annen generell kontor/driftskost	kr 6 000	kr 6 000	kr 6 000	kr 6 000	kr 6 000	kr -	kr 30 000		kr 3 000	kr 3 000	kr 3 000	kr 69 000
<b>Sum indirekte kostnader</b>	kr 117 500	kr 66 500	kr 66 500	kr 66 500	kr 66 500	kr -	kr 383 500		kr 36 333	kr 36 333	kr 36 333	kr 324 000
<b>Foreløpig kostnadsbase</b>	kr 1 439 500	kr 1 059 500	kr 927 500	kr 830 000	kr 706 500	kr 400 000	kr 5 363 000		kr 636 333	kr 504 333	kr 504 333	kr 1 860 000
Andel In-house activity	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %		10 %	0 %	0 %	
<b>Utrekk for in-house</b>	kr -	kr -	kr -	kr -	kr -	kr -	kr -		-kr 63 633	kr -	kr -	-kr 63 633
Andel Shareholder activities	65 %	35 %	10 %	10 %	10 %	0 %	0 %					
<b>Utrekk for shareholder activities</b>	-kr 935 675	-kr 370 825	-kr 92 750	-kr 83 000	-kr 70 650	kr -	-kr 1 552 900		kr -	kr -	kr -	kr -
<b>Kostnadsbase steg 1 (art 7.56)</b>	kr 503 825	kr 688 675	kr 834 750	kr 747 000	kr 635 850	kr 400 000	kr 3 810 100		kr 572 700	kr 504 333	kr 504 333	kr 1 581 367
Pass-through costs (art 7.34/7.61)						-kr 200 000	-kr 200 000					
Hovedkontor dekker div datasyst for Polen							kr 20 000					kr 20 000
<b>Ny sum kostnadsbase</b>							kr 3 630 100					kr 1 561 367

Vi legger til andre direkte kostnader. Jeg har her identifisert noen typiske kostnader som fungerer som en mer eller mindre direkte innsatsfaktor i leveransen av regnskapsfunksjonen: lisenser til økonomisystemet, annen programvare (office-pakken mm), backupløsninger, PCer og skjermer mm. Deretter er det satt opp mer indirekte kostnader, men skillet mellom direkte og indirekte vil nok være noe flytende. Retningslinjene skiller også mellom direkte/indirekte kostnader og andre driftskostnader, noe som er vanskelig i vårt tilfelle da alle kostnadene vi har sett på hittil, utenom lønnskostnaden, i klassisk regnskapsmessig forstand (i

morselskapets selskapsregnskap) er «andre driftskostnader». Eksempler er husleie/kontorplasskostnad, møbler, ca årlig kostnad i forbindelse med gjennomstrømning/bemanning av ansatte i avdelingen mm. Det er også satt inn en egen kolonne og rader for felleskostnader, som vil falle inn under retningslinjenes *pass-through cost* -begrep i artikkel 7.34. I vårt eksempel består disse kostnadene av konsernets økonomisystemlisenser per selskap, som av praktiske årsaker er fakturert direkte til mor, samt et stykkpriselement tilknyttet elektroniske bilag (skanning/arkivering i sentralisert løsning), og et stykkpriselement per betalingstransaksjon. Disse kostnadene skal senere fordeles uten påslag. Vi sitter da igjen med en sum for en «foreløpig kostnadsbase», henholdsvis 5,36 MNOK i Norge og 1,86 MNOK i Polen.

#### ***Uttrekk av in-house aktiviteter mm***

Deretter, men fortsatt som en del av steg 1 i prosessen, trekker vi ut in-house aktiviteter. In-house aktiviteter er aktiviteter som kun gir nytte til selskapet som utøver aktiviteten (TPG art. 7.56). I mitt eksempel har jeg sett for meg at avdelingslederen i Polen bruker 10% av tiden sin på betjene lønnskjøringsfunksjonen kun for selskapet hen er ansatt i i Polen, noe som da blir en in-house-aktivitet i Polen. Regnskapssjefen og hens nestkommanderende i Norge bruker på tilsvarende måte 15% av deres tid på fakturering og lønnskjøring for selskapet/morselskapet de er ansatt i, men siden de også leverer tilsvarende tjenester til andre selskap i konsernet, skal ikke dette trekkes ut som in-house aktivitet likevel.

Det som imidlertid skal trekkes ut av regnskapssjefens og øvrige medarbeideres tid i det norske morselskapet er andel *shareholder activities*. Regnskapssjefen bruker en hel del av sin tid på konsolidering og rapportering på konsernnivå, noe som er en aksjonæraktivitet, positivt definert i TPG art. 7.10 punkt b. De øvrige medarbeiderne er også satt opp med en viss andel på aksjonæraktiviteter. Årsaken er at det etter artikkel 7.10 punkt b og d kan hevdes at mye av rapporteringsrutiner og tidsbruk i forbindelse med raske månedavslutninger o.l. er tilknyttet konsernledelsens (CFO, CEO og styrets) behov og ønsker for rapporter, samt compliance-krav, for eksempel IFRS-tilpasning som kun oppstår på grunn av konsernets størrelse. Hvis de enkelte datterselskapene hadde vært selvstendige



enheter, hadde regnskapsfunksjonen kunne vært løst på en noe nedskalert måte (stordrifts- og sentraliseringsfordeler kan tenkes å veie opp for dette, men det er en annen diskusjon). TPG åpner i samme artikkel (punkt b) for at datterselskapenes kostnader i forbindelse med rapporteringskrav hos morselskapet ikke nødvendigvis behøves å skilles ut hvis det er «disproportionately onerous to identify and isolate those costs», men vi gjør altså et forsøk på å ta med dette elementet i vår kalkyle.

Steg 2 i prosessen er å identifisere og trekke ut kostnader tilknyttet tjenester levert fra kun én tjenesteyter til kun én mottaker (TPG art. 7.57). Eksempelet som retningslinjene nevner er at selskap A leverer lønnskjøringstjenester kun til selskap B, uten at selskap A samtidig leverer lønnskjøringstjenester til seg selv. Dette er ikke lett å tenke seg i vårt case, og vi utelater derfor en slik øvelse fra eksempelet. Vi har identifisert en kostnadsbase på MNOK 3,63 i Norge og MNOK 1,56 i Polen, totalt MNOK 5,19. Vi går i videre til steg 3.

### ***Fordeling av kostnadene - fordelingsnøkler***

Fremgangsmåtens tredje steg er å fordele/allokere kostnadene fra kostnadsbasen på konsernets medlemmer som har nytte av kostnadene (dvs tjenestene som kostnadene representerer). «The taxpayer will select one or more allocation keys to apply for this purpose» (TPG art. 7.59). Retningslinjene identifiserer videre noen prinsipper for valg av fordelingsnøkler:

- Valg av fordelingsnøkkel eller -nøkler beror på tjenestens art.
- Man skal bruke samme nøkkel eller nøkler på en konsekvent måte innenfor samme tjenestekategori.
- Nøkkelen skal forholdsvis godt reflektere nytteverdien man forventer at hver mottaker av tjenesten oppnår.
- Fordelingsnøkkelen skal også gjenspeile det underliggende behovet for tjenesten hos mottakerne.

Disse prinsippene er ikke, og kan ikke forstås som svart/hvitt-vilkår som enten oppfylles eller ikke. «[...] a balance should be struck between theoretical sophistication and practical administration, bearing in mind that the costs involved are not generating high value for the group» (TPG art. 7.60).

I Figur 2 og 3 har jeg satt opp tre eksempler på fordelingsnøkler: *tidsbruk*, *transaksjoner* og *andel av total omsetning*. Andel omsetning og antall transaksjoner er hentet fra TPG artikkel 7.59 som antyder at disse ofte kan være relevante nøkler. Timer er ikke nevnt i samme artikkel, men er den vanligste faktoren eksterne tjenestetilbydere innenfor regnskap bruker for å prise sine tjenesteleveranser. Børresen et al påpeker (allerede i 2008) at «det må antas at dagens dataverktøy gjør det betydelig enklere og billigere å fordele den ansattes tid på de oppgaver som utføres for de enkelte konsernselskap [...] Vi mener derfor at mange aktiviteter som pr. i dag faktureres på grunnlag av en indirekte metode, kunne og burde vært fakturert på grunnlag av tidsbruk.» (2008, Del I, kap 2.1.3.2). Hvis en ekstern regnskapsførervirksomhet i Norge utfører tjenester hvor vederlaget er basert på tidsbruk, skal utførte timer dokumenteres på daglig basis i henhold til Bokføringsforskriften § 5-14 første ledd. Når timer er ført løpende er det åpenbart enkelt for en ekstern tjenestetilbyder å «allokere» dette til kundene, dvs fakturere. En konsernregnskapsfunksjon kunne jo også tenkes å bruke løpende timeføring som grunnlag for fordeling, men dette er det gjort unntak for i samme paragraf, tredje ledd, andre punktum: «Bestemmelsene gjelder heller ikke administrative enheter i konsern [...] som utelukkende leverer tjenester internt, og hvor vederlaget fastsettes på bakgrunn av kostnadsfordeling». Videre sies det i tredje punktum at «Slike bokføringspliktige skal dokumentere prisfastsettelsen på annen tilfredsstillende måte, og herunder dokumentere de vurderinger som er gjort med hensyn til hvilke kostnader som skal fordeles samt fordelingsnøkler og fordelingsmetode.»<sup>1</sup>

Konsernets allokering av timer i Figur 2 er i dette eksempelet gjort på basis av estimat/anslag, siden detaljert timeføring ikke finnes. Det er tatt utgangspunkt i 1500 disponible effektive timer pr ansatt i avdelingen, noe som gir 7500 timer i Norge og 4500 timer i Polen. Timene er tenkt fordelt i henhold til de enkelte ansattes arbeidsoppgaver og ansvarsområder. Noen regnskap er mer komplekse enn andre, og noen har større omfang av transaksjoner og bilag enn andre. Noen

---

<sup>1</sup> Kostnadsallokeringsdokumentasjonen i Figur 1 ff vil slik jeg forstår det tilfredsstillende kravene til dokumentering i bokføringsforskriften, sammen med kravene som nevnes i OECD TPG artikkel 7.64 (beskrivelse av kategorier av støttefunksjoner, mottakere, forventet nytteverdi, utarbeidede avtaler mv). Riktignok vil en kostnadsdokumentasjon som bruker medgått tid som nøkkel kunne punktere for muligheten til å påberope seg unntak fra plikten til å føre timer.

## MAN 30381 Internprising – prosjektoppgave

selskap i enkelte land vil ha behov for lokal ekstern compliance-bistand, mens andre kan betjenes fullt ut internt.

Figur 2

Allokering ihht tid	1500 disponible timer full brøk						SUM TIMER NORGE	Andel i %
	No1 - regnskapssjef	No2 - senior	No3	No4	No5			
Hovedkontor/aksjonæraktivitet	1000	500	200	150		200	2050	27 %
Datter 1 Norge	50	400	600				1050	14 %
Datter 2 Sverige	50	200	300	200		200	950	13 %
Datter 3 Danmark	50	200	400	350			1000	13 %
Datter 4 Finland	50				200	200	450	6 %
Datter 5 Polen	50						50	1 %
Datter 6 Tyskland	50	100		400		200	750	10 %
Datter 7 Nederland	50	100		200		400	750	10 %
Datter 8 Estland	50					100	150	2 %
Datter 9 Latvia	50					100	150	2 %
Datter 10 Litauen	50					100	150	2 %
	<b>1500</b>	<b>1500</b>	<b>1500</b>	<b>1500</b>		<b>1500</b>	<b>7500</b>	<b>100 %</b>
resttimer	0	0	0	0		0	0	

	PL1	PL2	PL3	SUM TIMER POLEN		Andel i %	SUM TIMER TOTALT	i prosent
Hovedkontor/aksjonæraktivitet	300	200	200	700		16 %	2750	23 %
Datter 1 Norge				0		0 %	1050	9 %
Datter 2 Sverige				0		0 %	950	8 %
Datter 3 Danmark				0		0 %	1000	8 %
Datter 4 Finland				0		0 %	450	4 %
Datter 5 Polen	500	300	200	1000		22 %	1050	9 %
Datter 6 Tyskland		200		200		4 %	950	8 %
Datter 7 Nederland	100		200	300		7 %	1050	9 %
Datter 8 Estland	200	400	200	800		18 %	950	8 %
Datter 9 Latvia	200	300	400	900		20 %	1050	9 %
Datter 10 Litauen	200	100	300	600		13 %	750	6 %
	<b>1500</b>	<b>1500</b>	<b>1500</b>	<b>4500</b>		<b>100 %</b>	<b>12000</b>	<b>100 %</b>
resttimer	0	0	0	0				

Vi får da ut en prosentfordeling av timene til de ansatte som kan multipliseres med kostnadsbasen for å ende opp med kost til fakturering.<sup>2</sup> De to andre fordelingsnøklene (omsetning og transaksjoner) vil jeg ikke gå ytterligere inn på annet enn å vise hvordan prosentandelene enkelt kan ganges opp for å komme frem til kostnadsfordeling.

Figur 3

	Omsetning		SUM	Transaksjoner		SUM
	MNOK	i %		i %		
Hovedkontor/aksjonæraktivitet	20	2 %	kr 122 875	5000	3 %	kr 145 013
Datter 1 Norge	150	18 %	kr 921 562	30000	17 %	kr 870 078
Datter 2 Sverige	100	12 %	kr 614 375	20000	11 %	kr 580 052
Datter 3 Danmark	70	8 %	kr 430 062	18000	10 %	kr 522 047
Datter 4 Finland	80	9 %	kr 491 500	20000	11 %	kr 580 052
Datter 5 Polen	60	7 %	kr 368 625	12000	7 %	kr 348 031
Datter 6 Tyskland	90	11 %	kr 552 937	20000	11 %	kr 580 052
Datter 7 Nederland	110	13 %	kr 675 812	20000	11 %	kr 580 052
Datter 8 Estland	50	6 %	kr 307 187	10000	6 %	kr 290 026
Datter 9 Latvia	60	7 %	kr 368 625	12000	7 %	kr 348 031
Datter 10 Litauen	55	7 %	kr 337 906	12000	7 %	kr 348 031
	<b>845</b>	<b>100 %</b>	<b>kr 5 191 467</b>	<b>179000</b>	<b>100 %</b>	<b>kr 5 191 467</b>

I og med at caset i oppgaven er fiktivt, vil det bli noe «konstruert» å problematisere om prosentandelene for omsetning eller transaksjoner i mitt eksempel «reasonably reflect[s] the level of benefit expected to be recieved by each recipient of the particular service» (artikkel 7.59). Eksempelet kan dog

<sup>2</sup> Optimalt sett skulle de ansattes ulike lønnskost vært reflektert i prosentfordelingen (for eksempel regnskapssjefens høye lønn sammenlignet med enkelte av medarbeiderne).



## MAN 30381 Internprising – prosjektoppgave

samt å tilordne kostnader til mottakerne av tjenestene.

Figur 5

Allotering fra Polen		Kostnadsbase Polen									
		kr	1 561 367								
Fordelingsnøkkel	Polen skal fakturere (til HK)	påslag 5%	Inntekt								
Hovedkontor/aksjonæraktivitet	16 %	kr 242 879	kr 12 144	kr 255 023							
Datter 1 Norge	0 %	kr -	kr -	kr -							
Datter 2 Sverige	0 %	kr -	kr -	kr -							
Datter 3 Danmark	0 %	kr -	kr -	kr -							
Datter 4 Finland	0 %	kr -	kr -	kr -					kostbase	kr 1 860 000	
Datter 5 Polen	22 %	kr -	kr -	kr -							
Datter 6 Tyskland	4 %	kr 69 394	kr 3 470	kr 72 864					overskyte	kr 584 884	
Datter 7 Nederland	7 %	kr 104 091	kr 5 205	kr 109 296					Justering	-kr 20 000	
Datter 8 Estland	18 %	kr 277 576	kr 13 879	kr 291 455					fra HK	kr 77 281	
Datter 9 Latvia	20 %	kr 312 273	kr 15 614	kr 327 887					Polens ne	kr 642 165	
Datter 10 Litauen	13 %	kr 208 182	kr 10 409	kr 218 591							
	100 %	kr 1 214 396	kr 60 720	kr 1 275 116							

Utrekningene viser at Polen, etter å ha fakturert ut sine tjenesteleveranser til morselskapet (med påslag), sitter igjen med en netto kostnad for egen regnskapsavdeling på kr 642 165. Dette inkluderer da tidligere uttrukket in-house activity (kr 63 633) og fakturaen de skal motta fra hovedkontoret/morselskapet (kr 77 281, se nedenfor). Hovedkontorets tabell (Figur 6) beregner påslag og legger til pass through costs, samt Polens honorar (som da også blir en pass through cost) og fakturerer dette ut til tjenestemottakerne. Netto kost i morselskapet for regnskapsavdelingen blir etter fakturering kr 1.462.394. Dette var intuitivt kanskje noe lavt, men er et resultat av «timelistene» som er satt opp i eksempelet, samt at det tilordnes 5% påslag på 70% av timene som hovedkontoret leverer til de ulike datterselskapene. Med moderne timeføringsverktøy, gjerne integrert med lønns- og regnskapsdata ville man kunne fått ut de ulike medarbeidernes bidrag i kostnadsbasen hver for seg, noe som ville medført at regnskapssjefens forholdsvise høye årslønn og høye timeantall på aksjonæraktiviteter ville gitt hovedkontoret en større andel av kostnaden.

Figur 6

Fordelingsnøkkel	HK skal fakturere		datasystem Polen	kost	påslag 5%	Til fakturering	pass through	Polens honorar	Faktureres
	Timer	andel kost							
Hovedkontor/aksjonæraktivitet	27 %			kr -	kr -	kr -			kr -
Datter 1 Norge	14 %	kr 725 620		kr 725 620	kr 36 281	kr 761 901	kr 20 000	kr -	kr 781 901
Datter 2 Sverige	13 %	kr 656 513		kr 656 513	kr 32 826	kr 689 339	kr 20 000	kr -	kr 709 339
Datter 3 Danmark	13 %	kr 691 067		kr 691 067	kr 34 553	kr 725 620	kr 20 000	kr -	kr 745 620
Datter 4 Finland	6 %	kr 310 980		kr 310 980	kr 15 549	kr 326 529	kr 20 000	kr -	kr 346 529
Datter 5 Polen	1 %	kr 34 553	kr 20 000	kr 54 553	kr 2 728	kr 57 281	kr 20 000	kr -	kr 77 281
Datter 6 Tyskland	10 %	kr 518 300		kr 518 300	kr 25 915	kr 544 215	kr 20 000	kr 72 864	kr 637 079
Datter 7 Nederland	10 %	kr 518 300		kr 518 300	kr 25 915	kr 544 215	kr 20 000	kr 109 296	kr 673 511
Datter 8 Estland	2 %	kr 103 660		kr 103 660	kr 5 183	kr 108 843	kr 20 000	kr 291 455	kr 420 298
Datter 9 Latvia	2 %	kr 103 660		kr 103 660	kr 5 183	kr 108 843	kr 20 000	kr 327 887	kr 456 730
Datter 10 Litauen	2 %	kr 103 660		kr 103 660	kr 5 183	kr 108 843	kr 20 000	kr 218 591	kr 347 434
	100 %	kr 3 766 313	kr 20 000	kr 3 786 313	kr 189 316	kr 3 975 629	kr 200 000	kr 1 020 093	kr 5 195 722
								Kostbase HK	kr 5 183 000
								Pass through	kr 200 000
								Fra Polen	kr 1 275 116
								HKs netto kost	kr 1 462 394

En siste tabell + tilhørende diagram, figur 7 og 8, viser netto kostnad av de fordelte regnskapstjenestene i konsernet (etter fordelingen er gjort og bokført) og prosentandelen dette utgjør av total bokført kostnad før internfakturering.

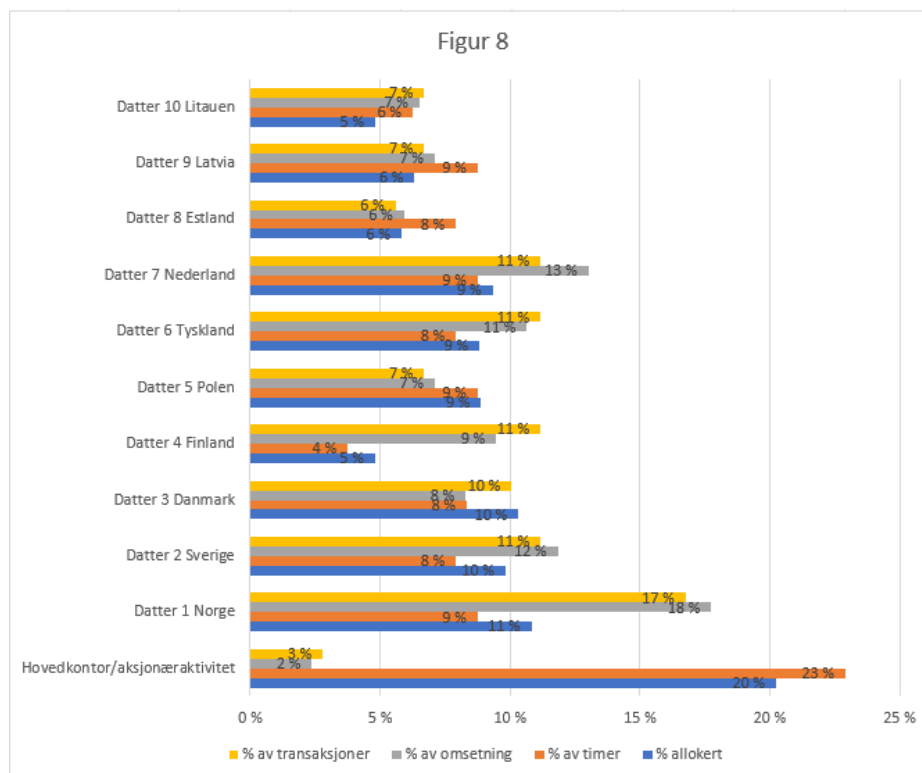
Figur 7

Total lønns- og systemkostnad regnskapsfunksjon			
Bokført i HK	kr	5 363 000	
Bokført i Polen	kr	1 860 000	
SUM	kr	7 223 000	
		% av total	% av timer
Hovedkontor/aksjonæraktivitet	kr	1 462 394	20 %
Datter 1 Norge	kr	781 901	11 %
Datter 2 Sverige	kr	709 339	10 %
Datter 3 Danmark	kr	745 620	10 %
Datter 4 Finland	kr	346 529	5 %
Datter 5 Polen	kr	642 165	9 %
Datter 6 Tyskland	kr	637 079	9 %
Datter 7 Nederland	kr	673 511	9 %
Datter 8 Estland	kr	420 298	6 %
Datter 9 Latvia	kr	456 730	6 %
Datter 10 Litauen	kr	347 434	5 %
	kr	7 223 000	100 %

	% av omsetnin	% av transaksjoner
Hovedkontor/aksjonæraktivitet	2 %	3 %
Datter 1 Norge	18 %	17 %
Datter 2 Sverige	12 %	11 %
Datter 3 Danmark	8 %	10 %
Datter 4 Finland	9 %	11 %
Datter 5 Polen	7 %	7 %
Datter 6 Tyskland	11 %	11 %
Datter 7 Nederland	13 %	11 %
Datter 8 Estland	6 %	6 %
Datter 9 Latvia	7 %	7 %
Datter 10 Litauen	7 %	7 %
	100 %	100 %

Vi ser at hovedkontoret sitter igjen med en kostnad på 1,46 MNOK, og er da belastet med 20% av kostnaden på totalt 7,2 MNOK i konsernet. Polen på sin side har en kostnad på kr 642 165 - 9% av regnskapsfunksjonen i konsernet. Resultatet av fordelingen er som nevnt tidligere et produkt av faktorene gitt i et fiktivt eksempel. Tar vi inn de tenkte %-andelene av omsetning og transaksjoner ser vi at en bruk av disse faktorene gir størst utslag på morselskapet/hovedkontoret. Forskjell mellom faktisk allokert fordeling i % og timeandel i % skyldes diverse pass-through costs og forskjell på uttrekk av shareholder-activities i kostnadsbasen og timeoversikten.



De oransje og blå stolpene ligger dermed nokså tett på hverandre. For datterselskapene ville ikke en endring av nøkkel fra timer til omsetning eller transaksjoner nødvendigvis utgjøre så stor forskjell i kroner og øre, men for

morselskapet ser vi disse tingene spriker i mye større grad. Dette skal det som nevnt justeres for gjennom å trekke ut shareholder activities. Vi kommer igjen tilbake til retningslinjenes uttalelse i artikkel 7.59 om at valgt fordelingsnøkkel rimelig godt skal reflektere nytteverdien og behovet for de underliggende tjenestene. I artikkel 7.60 beskrives det at det kan være behov for å bruke mer sofistikerte fordelingsnøkler, noe jeg antar ofte vil være en kombinasjon av flere nøkler og faktorer, men at man må finne en balanse mellom teoretisk sofistikerthet og hva som er praktisk å administrere. Om nøkkelen man bruker er enkel eller sofistikert: det er forventet at man skal bruke den samme nøkkelen fra år til år.

### ***Dokumentasjon og rapportering***

Dokumentasjonskravene for bruk av den forenklete metodikken for prising av støttefunksjoner er beskrevet i TPG artikkel 7.64. Man må lage en beskrivelse av de ulike kategoriene av konserninterne støttefunksjoner man har levert i konsernet, identifisere hvilke juridiske enheter som har levert og mottatt tjenestene, og godtgjøre at de aktuelle tjenestene tilfredsstillers definisjonen som low value-adding konserninterne tjenester beskrevet tidligere. Videre skal nytteverdi som hver kategori av støttefunksjon skaper identifiseres, og det skal foreligge beskrivelser av fordelingsnøkler hvor det fremkommer hvorfor man mener at nøklene gir et fornuftig resultat. I vårt tilfelle har vi gjennom konkrete eksempler og utsag i retningslinjene god dekning for å si at regnskapstjenestene tilfredsstillers kravene til å bli definert som støttefunksjon. Nytteverdien bør også være en forholdsvis grei sak å godtgjøre at er til stede. Det viktigste området vil være å argumentere for at det ikke foreligger duplikasjon av tjenester, i og med at det i enkelte av selskapene også leies inn eksterne. En nøye utarbeidet oversikt over hvilke oppgaver som utføres inhouse kontra hva som utføres av innleid bistand vil da være sentralt.

Videre forteller TPG art. 7.64 at det skal foreligge skriftlige kontrakter som gjenspeiler de faktiske forhold, samt dokumentasjon som viser identifiseringen av kostnadsbasen med justeringer for aksjonæraktiviteter mv slik vi nylig har gått gjennom ovenfor. Til sist skal man vise hvordan bruken av fordelingsnøkler og påslaget påvirker resultatet. Til forskjell fra denne prosjektoppgaven vil jeg anta at dokumentasjonen i stor grad vil bestå av regneark og utdrag fra de ulike aktørenes regnskap både før og etter fordeling. Deler av dokumentasjonen må selvsagt være

i skriftlig notat/dokumentform, men i praksis vil man gjerne lage og bearbeide et eller flere excel-dokumenter hvor man ved hjelp av formler og makroer kan gjøre endringer i forutsetninger, kostnadsbasen mv fra år til år.

### **Oppsummering og konklusjon**

I denne prosjektoppgaven har jeg tatt for meg OECD TPG sin forenklete metodikk for prising av støttefunksjoner. Vi har sett på definisjonen av konserninterne tjenester generelt og hva som kjennetegner støttefunksjoner, *low value-added intra-group services*, spesielt. Fokuset har vært på én kategori av tjeneste og funksjon: regnskapsførsel. Vi har drøftet kort om begrepsbruk og brede kategorier av tjenester er avgjørende for om man står i fare for å duplisere en tjeneste eller ikke. Retningslinjene viser gjennom sitt eksempel vedrørende markedsføringstjenester i artikkel 7.11 at det ikke nødvendigvis er den overordnede definisjonen av den leverte tjenesten som fastslår et dupliseringstilfelle eller ikke. Regnskapstjenester er en sentral administrativ sekkebetegnelse som gradvis endrer innhold etter hvert som tiden går. Systemer og automatisering påvirker tjenestene fra én kant, mens forenkling og samkjøring av internasjonal regnskaps- og skatteregelverk påvirker tjenestene fra en annen kant.

Vi har sett kort på de generelle prisingsmetodene i retningslinjenes kapittel 2 og hvordan den forenklete modellen for prising av støttefunksjoner skiller seg ut som en vesentlig forenkling i og med at behovet for sammenlignbarhetsanalyser faller bort. Vi har forsøkt oss på en praktisk tilnærming til den forenklete modellen gjennom å kalkulere kostnadsbase og anvende fordelingsnøkler på vårt lille case. Et fiktivt case er ikke et spesielt godt utgangspunkt for å sannsynliggjøre om en type fordelingsnøkkel er bedre enn en annen, men jeg mener å kunne påstå at støttefunksjonen regnskapsførsel mest nøyaktig kan fordeles i henhold til medgått tid. Tiden til personene som utfører oppgavene er normalt den viktigste faktoren, og lønnskost er normalt den største kostnadsdriveren. I en mer og mer gjennomdigitalisert og automatisert verden kan det tenkes at timefangst og innhenting av andre målbare parametere kan gjøre det enklere å oppnå og utføre en korrekt fordeling av inhouse regnskapstjenester og andre støttefunksjoner i konsern ved hjelp av fordelingsnøkler på flere nivå i form av hybride algoritmer.



## Litteraturliste

- Aaen, M. (2013). Profit split-metoden. I Gjems-Onstad, O. & Furuset, E. (Red.). (2013). *Praktisk internasjonal skatterett og internprising* (s. 376-405). Gyldendal.
- Børresen, G. S., Hansen, V. S., Olsen, S. & Kristiansen, V. (2008). Prising av konserninterne tjenester, Del I & Del II. *Revisjon & Regnskap, 2008 nr. 4 og 5*.
- Folkvord, B., Furuset, E. & Gjems-Onstad, O. (2021). *Norsk bedriftsskatterett* (11. utg.). Gyldendal.
- Naas, H., Kristiansen, S., Backer-Grøndahl, F., Skaarberg Holen, H., Holm Rynning, M. (2017). *Norsk internasjonal skatterett* (2. utg.). Universitetsforlaget.
- Uhde, J. (2021, 8. mars). Transfer Pricing low-value-adding intercompany services. *KPMG Switzerland Blog*.  
<https://home.kpmg/ch/en/blogs/home/posts/2021/03/transfer-pricing-low-value-adding-intercompany-services.html>