

Jon Arne Berget
Angelika Torgersen

Masteroppgave ved Handelshøyskolen BI

Klassifisering av netto eiendeler i balansen til norskregistrert utenlandsk foretak (NUF), egenkapital eller gjeld til hovedforetaket?

Veileder:

Hans Robert Schwencke

Innleveringsdato:

31.08.2016

Stuedsted:

Handelshøyskolen BI Oslo

Eksamenskode og navn:

GRA 19204 – Masteroppgave i regnskap og revisjon

Studieprogram: Master i regnskap og revisjon

”Denne oppgaven er gjennomført som en del av Master i regnskap og revisjon ved Handelshøyskolen BI. Dette innebærer ikke at Handelshøyskolen BI går god for de metoder som er anvendt, resultater som er oppnådd eller konklusjoner som er trukket.”

Forord

Masteroppgaven er et resultat av det avsluttende arbeidet av masterstudiet i regnskap og revisjon ved Handelshøyskolen BI i Oslo. Gjennom masterstudiet har vi økt vår kompetanse betraktelig og fått et godt teoretisk grunnlag som det kan bygges videre på i arbeidslivet. Arbeidet med masteroppgaven har vært både krevende, interessant og lærerikt.

Vi vil rette en stor takk til vår veileder professor Hans Robert Schwencke som har bistått oss med tilbakemeldinger og konstruktiv kritikk. Videre ønsker vi å benytte anledningen til å takke Kjell Magne Baksaas, Tonny Stenheim, Roy Kristen Kristensen og Tore Bråthen for gode innspill til vår masteroppgave.

Oslo, 31. august 2016

Angelika Torgersen

Jon Arne Berget

Sammendrag

Denne masteroppgave har som formål å komme frem til korrekt klassifisering av netto eiendeler i en filialbalanse, enten som egenkapital eller gjeld til hovedforetaket. Vi starter oppgaven med å gi en innføring i NUF, både i et historisk perspektiv og hvilke lovregler en norsk filial vil være omfattet av. Det vil også medtas hvilke konsekvenser som følger ved at en filial ikke er en egen juridisk enhet.

En del av masteroppgaven har vært å se på praksis for filialer med tanke på klassifisering av netto eiendeler. Undersøkelse av praksis baserer seg på siste innsendte filialregnskap for 117 filialer, som foreligger offentlig tilgjengelig hos Regnskapsregisteret. Etablert praksis viser at netto eiendeler klassifiseres som egenkapital i filialbalansen for 90 prosent av filialene i undersøkelsens utvalg.

Videre drøftes det hvordan netto eiendeler skal klassifiseres i filialens balanse. Det vil også gjennomgås hvem som er brukerne av et filialregnskap, hvilke eiendeler og gjeld som skal tilordnes en filial, og hva som inngår i begrepet netto eiendeler. Til slutt i oppgaven ser vi på utredning om regnskapsplikt for filialer, og gir våre synspunkter på utvalgets forslag.

Våre vurderinger, inkludert synspunkter fra fagpersoner og resultat av praksis for filialer, er grunnlag for vår konklusjon. Netto eiendeler bør etter vårt syn klassifiseres som egenkapital i filialens balanse. Benevnelsen som vil gi størst informasjonsverdi for tiltenkte brukere vil være *filialkapital*, som gir inntrykk av filialens egenkapital som en tenkt separat enhet.

Innholdsfortegnelse

Forord	ii
Sammendrag	iii
Innholdsfortegnelse	iv
1 Innledning	1
1.1 Valg av tema	1
1.2 Problemstilling.....	1
1.2 Avgrensning.....	2
2 Undersøkellesprosessen	3
2.1 Forskningsdesign	3
2.2 Metode	3
2.3 Datainnsamling	5
2.4 Populasjon og utvalg	5
2.5 Fremgangsmåte ved undersøkelse av praksis for filialer.....	7
2.6 Reliabilitet.....	7
2.7 Validitet	8
3 Norskregistrert utenlandsk foretak	9
3.1 Tradisjonelle NUF	9
3.2 NUN-NUF	10
3.2 Andre NUF	10
3.4 Historisk utvikling av NUF	11
4 Lovregler for NUF	15
4.1 Registreringsplikt.....	15
4.2 Skatteplikt.....	15
4.3 Regnskapsplikt.....	17
4.3.1 Skillet mellom store og små foretak i regnskapsloven	17
4.4 Bokføringsplikt.....	18

4.4.1 Separat bokføring og bilagsserie	18
4.4.2 Oppbevaring av bilagsdokumentasjon	19
4.5 Revisjonsplikt	19
4.6 Filialstyre, daglig leder og kontaktperson	20
4.7 Ansatte i NUF	20
4.8 Partsevne	21
4.9 Konkurs	22
5 Praksis i filialregnskap	24
5.1 Klassifisering av netto eiendeler i filialbalansen	24
5.1.1 Netto eiendeler klassifisert som egenkapital	25
5.1.2 Netto eiendeler klassifisert som gjeld	27
5.2 Annen praksis i filialregnskap	29
5.2.1 Utdeling til det utenlandske hovedforetaket	29
5.2.2 Revisjon	30
5.2.3 Innsendelse av årsregnskap	31
5.2.4 Språk	32
5.2.5 Regnskapsregler benyttet ved utarbeidelse av filialregnskapet	32
5.2.6 Andre bemerkelser i noter	33
5.3 Mulige feilkilder og uriktig tolkning	34
5.4 Delkonklusjon	34
6 Filialregnskapet	35
6.1 Filialens årsberetning	35
6.2 Språk	36
6.3 Noter	36
6.4 Undertegning, innsendelse og offentliggjøring av filialregnskapet	37
6.5 Brukere av et filialregnskap	37
6.6 Filialbalansen	39

6.7 Funksjonsorientert eller geografisk syn.....	40
6.8 Valg av rettskildefaktorer	41
6.9 Eiendeler i filialbalansen	43
6.9.1 Kontrollert ressurs.....	43
6.9.2 Resultat av en tidligere hendelse.....	44
6.9.3 Fremtidige økonomiske fordeler	44
6.9.4 Eiendeler tilknyttet filialens virksomhet	45
6.9.5 Mellomværende med det utenlandske hovedforetaket.....	46
6.9.6 Høringsutkast til nytt rammeverk	47
6.9.7 Delkonklusjon	48
6.10 Gjeld i filialbalansen.....	48
6.10.1 Nåværende forpliktelse	49
6.10.2 Plikt til å overføre en økonomisk ressurs.....	49
6.10.3 Gjeld til eksterne	50
6.10.4 Gjeld til det utenlandske hovedforetaket	51
6.10.4.1 Ordinært kjøp fra hovedforetaket.....	51
6.10.4.2 Låneopptak.....	52
6.10.5 Høringsutkast til nytt rammeverk	54
6.10.6 Delkonklusjon	54
6.11 Filialbalansen, egenkapital eller gjeld til hovedforetaket.....	55
6.11.1 Egenkapital.....	55
6.11.2 Innskutt kapital i en filial	56
6.11.3 Netto eiendeler	57
6.11.4 Klassifisering av netto eiendeler, egenkapital eller gjeld	58
6.11.5 Delkonklusjon	64
6.12 Utredning om ny regnskapslov.....	64
6.12.1 Synspunkter om utredningen	66

7 Konklusjon	68
7.1 Overordnet konklusjon	68
Litteraturliste	70
Vedlegg	74
Vedlegg 1 Korrespondanse med Regnskapsregisteret.....	74
Vedlegg 2 Observasjoner av praksis.....	75
Vedlegg 3 Korrespondanse med Tore Bråthen.....	78
Vedlegg 4 Korrespondanse med banker	79
Vedlegg 5 Intervju med Kjell Magne Baksaas	81
Vedlegg 6 Korrespondanse med Tonny Stenheim	83
Vedlegg 7 Korrespondanse med Roy Kristen Kristensen	84

1 Innledning

1.1 Valg av tema

Filialer av utenlandsk hovedforetak er et spennende tema, hvor tilhørende regelverket kan fremstå som uoversiktlig. Filialer av utenlandsk hovedforetak er representert i norsk næringsliv, samtidig som denne virksomhetsformen har et negativt omdømme i media og hos norske myndigheter. Vi var nysgjerrige på hvordan netto eiendeler skal klassifiseres i filialbalansen, da dette er en omdiskutert problemstilling som blant annet er blitt tatt opp i NOU 2016: 11,¹ og hvor det finnes ulike synspunkter blant fagfolk. Ved søk av kilder finnes det lite litteratur på området, hvilket gjør våre undersøkelser og drøftelser interessante og informative. Undersøkelsens formål er å gi relevant og nyttig informasjon til teoretikere, regnskapsbrukere, regnskapsførere og revisorer, samt andre interessenter.

1.2 Problemstilling

For å besvare vår problemstilling ønsker vi først å gjennomgå praksis blant norske filialer, hvor vårt inntrykk er at det ikke har vært gjennomført tilsvarende undersøkelser tidligere. Videre drøftes det om hvilke eiendeler og gjeld som skal medtas i filialens balanse og hvilke poster som skal inngå i netto eiendeler. Dette vil hjelpe oss å konkludere på hvordan netto eiendeler skal klassifiseres i en filialbalanse etter regnskapsmessige vurderinger, her om dette skal klassifiseres som egenkapital eller gjeld.

Vår problemstilling er: *Klassifisering av netto eiendeler i balansen til norskregistrert utenlandsk foretak (NUF), egenkapital eller gjeld til hovedforetaket?*

¹ NOU 2016: 11 Regnskapslovens bestemmelser om årsberetning mv. Kapittel 10.4. s. 161

1.3 Avgrensning

I vår undersøkelse relatert til praksis for filialer vil undersøkelsen begrenses til gjennomgang av offentlig tilgjengelige filialregnskap for siste regnskapsår, som vil være henholdsvis 2014 og 2015.

Videre avgrenses vår oppgave til kun å vedrøre norske filialer. Regelverk det utenlandske hovedforetaket må etterfølge i hovedforetakets hjemland blir ikke behandlet i denne oppgaven, og heller ikke regelverk tilknyttet filialer i utlandet. Videre vil vår oppgave ikke omhandle virksomhet som følger spesiallovgivning.

2 Undersøkelsesprosessen

2.1 Forskningsdesign

Forskningsdesign er en overordnet og praktiserbar gjennomføringsplan for hvordan data samles inn, og hvordan de innsamlede data benyttes for å besvare problemstillingen.² Forskningsdesign består av tre ulike designtyper: undersøkende design, deskriptiv design og kausal forskning.³

Deskriptiv design benyttes på strukturerte problemstillinger, men har ikke som formål å avdekke årsakssammenhenger og det er heller ikke ambisjoner om å etablere ny teori. Designet benyttes for å beskrive på en nøyaktig måte det man undersøker, og har til hensikt å informere om hvordan det er i virkeligheten. Det er i denne type design viktig med klar struktur, regler og prosedyrer.⁴ Vår problemstilling er strukturert og vi vil beskrive praksis ved å vise deskriptiv statistikk av våre observasjoner i kapittel 5.

2.2 Metode

Det eksisterer i hovedsak tre typer metoder: juridisk metode, kvalitativ metode og kvantitativ metode. I vår oppgave vil vi først og fremst benytte juridisk metode, men i kapittel 5 benyttes en kombinasjon av kvantitativ og kvalitativ metode.

Juridisk metode består av å finne relevante rettskildefaktorer, tolke de, avveie de og dermed finne en rettsregel som kan anvendes på problemstillingen.⁵

Opgaven tar for seg gjeldende norsk regelverk for filialer, som omtales som *de lege lata*, hvilket betyr slik loven er.⁶ Relevante rettskildefaktorer som lover, forskrifter, standarder, høringsutkast, praksis, rammeverk og regnskapsteori vil benyttes som grunnlag for vår drøftelse. Etter gjennomgang av gjeldende

² Ghauri, Pervez og Kjell Grønhaug. 2010. *Research Methods in Business Studies*. 4th ed. Essex, England: Pearson Education Limited, s. 54

³ Ghauri, Pervez og Kjell Grønhaug. 2010. s. 56

⁴ Ghauri, Pervez og Kjell Grønhaug. 2010. s. 57

⁵ Boe, Erik Magnus. 2012. *Grunnleggende juridisk metode – En introduksjon til rett og rettsenkning*. 3. utg. Oslo: Universitetsforlaget. s. 81-84

⁶ Boe, Erik Magnus. 2012, s. 59

regelverk vil vi ta stilling til hvordan regelverket for filialer burde være utformet. Dette omtales som *de lege ferenda*, slik loven burde være.⁷

For å få ulike synspunkter og innspill vedrørende vår problemstilling, har vi basert på kvalitativ metode, intervjuet og forespurt fagpersoner i norsk regnskapsmiljø, samt ulike banker etablert i Norge. Dette for økt informasjon om emnet, og som grunnlag for å besvare vår problemstilling.

Vi har hatt korrespondanse med følgende fagpersoner i vår undersøkelse:

Kjell Magne Baksaas er førstelektor ved Høgskolen i Sørøst-Norge. Han er statsautorisert revisor med lang erfaring, og er medlem av Regnskapsstandardstyret i Norsk RegnskapsStiftelse. Han er også en av forfatterne av Årsregnskapet i teori og praksis.⁸

Tore Bråthen er professor i forretningsjus og instituttleder på Handelshøyskolen BI avdeling institutt for regnskap, revisjon og jus, samt professor II ved Det juridiske fakultet på Universitetet i Tromsø. Han er også leder for utvalget som vil forenkle aksjeloven.

Roy Kristen Kristensen er høyskolelektor ved Handelshøyskolen BI avdeling institutt for rettsvitenskap, der han er ansvarlig for spesialiseringsstudiet autoriserte regnskapsførere. Videre har han vært i flere utvalg på områdene regnskap, revisjon, skatt og avgift.

Tonny Stenheim er førsteamanuensis ved Handelshøyskolen BI avdeling institutt for regnskap, revisjon og foretaksøkonomi. Han har mastergrad i regnskap og revisjon, samt en doktorgrad i regnskapsteori. Videre er han sekretær for Regnskapsutvalget som utreder ny regnskapslov, samt en av forfatterne av Årsregnskapet i teori og praksis.

⁷ Boe, Erik Magnus. 2012. s. 59

⁸ Schwencke, Hans Robert, Dag Olav Haugen, Kjell Magne Baksaas og Tonny Stenheim. 2016. *Årsregnskapet i teori og praksis 2015*. 17. utg. Oslo: Gyldendal Akademisk

I kapittel 5 om praksis for filialer har vi benyttet en kombinasjon av kvantitativ og kvalitativ tilnæringsmåte. Kvantitativ metode benyttes da vi ønsker å undersøke i bredden, og kvalitativ tilnæringsmåte er benyttet for å finne relevante data fra undersøkelsens utvalg ved observasjoner. Vår undersøkelse av praksis for filialer er ekstensive, der vi har valgt å samle inn relevant informasjon fra samtlige filialregnskap i vårt utvalg. Våre observasjoner er gjort ved gjennomgang av filialregnskap, hvor det utarbeides deskriptiv statistikk for praksis tiknyttet NUF.

2.3 Datainnsamling

Ved innsamling av data finnes det to hovedtyper av datakilder: primære kilder og sekundære kilder. Primære kilder er data forskeren selv innhenter direkte for studiens formål. Sekundære kilder er data innhentet av andre, og til et annet formål.

Vi velger i kapittel 5 om praksis for filialer å innhente filialregnskap som vårt datagrunnlag. Informasjonen i et filialregnskap er ikke utarbeidet direkte for vår undersøkelse, og vil dermed ansees som sekundærdata. Vårt datagrunnlag omfatter siste innsendte filialregnskap.

2.4 Populasjon og utvalg

Filialregnskap er som utgangspunkt unntatt offentligheten etter Regnskapsloven⁹ § 8-1 annet ledd, hvilket kan skape utfordring vedrørende vår datainnsamling i kapittel 5. Vi ønsket å teste rskl. § 8-1 annet ledd tredje punktum, hvor Regnskapsregisteret kan gjøre innhold kjent overfor kontrollmyndighet eller myndighet som utarbeider offisiell statistikk. Vi sendte en forespørsel til Regnskapsregisteret med hjemmel i denne paragraf. Regnskapsregisteret vurderte vår henvendelse,¹⁰ men kunne ikke imøtekomme vårt ønske. Dette indikerer at rskl. § 8-1 tolkes strengt. I sitt svar kommenterer Regnskapsregisteret at mange NUF ikke sender inn hovedforetakets sitt årsregnskap, hvilket betyr at det for

⁹ Lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven eller rskl.)

¹⁰ Se vedlegg 1 Korrespondanse med Regnskapsregisteret

disse filialer foreligger offentlig tilgjengelige filialregnskap i Norge. For regnskapsåret 2012 hadde kun 265 av totalt 8.233 filialer innlevert hovedforetakets årsregnskap.¹¹ De fleste filialregnskap skal dermed foreligge offentlig tilgjengelig i Norge. Regnskapsregisteret har ikke tilsvarende statistikk for senere regnskapsår, men det antas at trenden er tilsvarende.

Populasjonen i vårt datagrunnlag vil være alle NUF som er registrert i Foretaksregisteret. Vi lastet ned komplett datasett over alle registrerte foretak i Enhetsregisteret fra Brønnøysundregistrene sine nettsider.¹² Den fullstendige oversikten er videre avgrenset til NUF registrert i Foretaksregisteret. I denne populasjonen foreligger enkelte NUF som ikke har levert årsregnskap til Regnskapsregisteret, eller som hadde siste innleverte årsregnskap for flere år siden. Dette er gjerne NUF som ikke er regnskapspliktige eller hvor regnskapsplikten har opphørt, og der det ikke eksisterer nyere årsregnskap. Populasjonen er videre begrenset til NUF som har levert årsregnskap de siste to år, henholdsvis for regnskapsåret 2014 og 2015. Oppgavens totale populasjon utgjør dermed totalt 4.734 NUF.

Vi ønsket i utgangspunkt å teste de filialer med størst omsetning, men avdekket at slik statistikk ikke eksisterer for filialer. Derimot eksisterer det oversikt over antall ansatte i filialer. Vi benytter antall ansatte som kriterium for vårt utvalg, hvor vår oppfatning er at dette gir en god indikator på en filials størrelse. Vi setter 20 ansatte eller flere som kriterium, da dette skal inkludere samtlige filialer av størrelse. I vårt datagrunnlag legges nevnte kriterier inn og vi får et utvalg på totalt 148 filialer. De 10 siste innsendte årsregnskap er per 2016 gjort offentlig tilgjengelig via Brønnøysundregistrene sin nettside. Vi lastet ned siste offentlige årsregnskap for samtlige filialer i vårt utvalg ved å opprette brukerkonto hos Brønnøysundregistrene.¹³

¹¹ Se vedlegg 1 Korrespondanse med Regnskapsregisteret

¹² Brønnøysundregistrene. "Enhetsregisteret – åpne data." Hentet 10. mars 2016. <http://data.brreg.no/oppslag/enhetsregisteret/enheter.xhtml>

¹³ Brønnøysundregistrene. "Bestilling av utskrifter, attester og kopier." Hentet 10. mars 2016. <https://w2.brreg.no/eHandelPortal/ecomsys/velg.jsp?enhetsnr=987432616&action=getList>

De offentlige årsregnskap ble deretter gjennomgått med det formål å vurdere hvor mange av filialregnskapene som er offentlig tilgjengelige. I vårt utvalg på totalt 148 ble det avdekket at 31 filialer hadde innlevert hovedforetakets årsregnskap sammen med siste innsendte filialregnskap. For disse filialer er filialregnskapet unntatt offentligheten, som har medført at vi ikke har fått innsyn i disse filialregnskap. Vårt utvalg må dermed reduseres med nevnte 31 filialer, og vårt endelige utvalg vil utgjøre 117 filialer hvor samtlige filialregnskap er offentlig tilgjengelige.

Vi mener vårt utvalg vil være representativt for hele populasjonen, og at undersøkelsens utvalg vil gi en indikasjon på praksis vedrørende hvordan filialer klassifiserer netto eiendeler.

2.5 Fremgangsmåte ved undersøkelse av praksis for filialer

Fremgangsmåten som blir benyttet for å undersøke praksis for filialer, er å gjennomgå informasjon fra offentlige filialregnskap. Hvert filialregnskap ble undersøkt på identisk måte, hvor relevant informasjon blir notert og bearbeidet.¹⁴ Videre utarbeides tabeller for presentasjonsformål. Vi har undersøkt hvordan praksis for filialer er ved klassifisering av netto eiendeler, herunder om klassifisering foretas som egenkapital eller gjeld i filialbalansen. Praksis for klassifisering og annen praksis tilknyttet filialregnskap er fremvist i kapittel 5.

2.6 Reliabilitet

Reliabilitet er om det vi måler er pålitelig, og vil referere seg til stabiliteten på målingene.¹⁵ Reliabiliteten til målingene vil avhenge av hvilke data som er benyttet, hvordan de er samlet inn og hvordan bearbeidelsen har skjedd. Opplysningene vi har benyttet i oppgaven er direkte hentet fra filialregnskap innsendt til Regnskapsregisteret. Filialregnskapene må etter norsk regelverk oppfylle visse kvalitetskrav, og skal gi beslutningsnyttig informasjon til brukerne

¹⁴ Se vedlegg 2 Observasjoner av praksis

¹⁵ Ghauri, Pervez og Kjell Grønhaug. 2010. s. 79

av filialregnskapet. Det foreligger krav om at informasjonen i filialregnskapet skal være troverdig og pålitelig, slik at brukerne kan ta riktige avgjørelser.¹⁶

Filialregnskapene ansees etter vårt syn å ha høy reliabilitet.

2.7 Validitet

Validitet betyr gyldighet, herunder om det vi ønsker å måle virkelig er det vi måler.¹⁷ Ytre validitet er om vårt utvalg kan generaliseres til hele populasjonen. Vi har lagt vekt på en viss størrelse på filialene i vårt utvalg ved å sette kriterium på 20 ansatte eller flere. Det kan stilles spørsmål om vårt utvalg kan benyttes for å generalisere hele populasjonen. Vi er av den oppfatning at våre observasjoner kan benyttes for å gi en indikasjon på praksis i hele populasjonen. Det foreligger likevel en ytre validitetstrussel ettersom vi ser på større filialer, og det kan være at praksis avviker hos mindre filialer. Det kan derimot forekomme filialer med få eller ingen ansatte som kan være av betydelig størrelse, hvor disse kan bidra til å veie opp for denne validitetstrussel.

Vi baserer oss utelukkende på sekundærdata i vår undersøkelse om praksis for filialer. Fordel ved bruk av sekundærdata er at filialregnskapene har høy reliabilitet. Svakheter vil være at informasjon fra filialregnskapene ikke nødvendigvis er bygget opp slik at vi får påvise det vi ønsker å formidle i vår undersøkelse.

Vi har som nevnt valgt å benytte antall ansatte som kriterium ved vårt utvalg. Filialene innrapporterer selv hvor mange ansatte de har og vi kan ikke kontrollere om slik innrapportert informasjon er korrekt.

En annen svakheter ved vår undersøkelse er at vi ikke ser på filialregnskap over flere år, og vi har dermed ikke mulighet til å avdekke konsistens i vårt utvalg av filialer. Vi har likevel et bredt og tilstrekkelig utvalg for å være i stand til å konkludere på nåværende praksis.

¹⁶ Hans Robert Schwencke et al. 2016. s. 58

¹⁷ Ghauri, Pervez og Kjell Grønhaug. 2010. s. 78

3 Norskregistrert utenlandsk foretak

Norskregistrert utenlandsk foretak (NUF) er en norsk filial eller avdeling av et utenlandsregistrert foretak som driver virksomhet i Norge.

En filial kan sees på som en selvstendig underavdeling av et hovedforetak registrert i utlandet.¹⁸ Ved at den norske filialen er en integrert del av hovedforetaket, er filialen ikke en selvstendig juridisk enhet i Norge,¹⁹ og det utenlandske hovedforetaket vil være både rettssubjektet og skattesubjektet. Videre foreligger det et klart avhengighetsforhold mellom den norske filialen og det utenlandske hovedforetaket, hvor filialen ikke kan eksistere uten hovedforetaket.

Et NUF kan være en avdeling av en hvilken som helst utenlandsk foretaksform, også av foretaksformer som ikke eksisterer i Norge.²⁰ Derimot har de fleste filialene sitt opphav fra hovedforetak med begrenset ansvar,²¹ som tilsvarer foretaksformen norsk aksjeselskap. NUF har visse likhetstrekk med norske aksjeselskap ettersom aksjonærene i det utenlandske hovedforetaket har begrenset ansvar.

Videre i oppgaven vil norskregistrert utenlandsk foretak omtales som både NUF og filial, som har samme betydning. Ut fra et skatteperspektiv finnes det to hovedgrupper av NUF som gjennomgås i det følgende.

3.1 Tradisjonelle NUF

Filialer av utenlandske hovedforetak, hvor hovedforetaket styres fra utlandet, vil normalt omtales som tradisjonelle NUF. Dette vedrører internasjonale selskaper som velger å etablere virksomhet i Norge. Det utenlandske hovedforetaket, og

¹⁸ Ot.prp. nr. 42 (1997-98) Om lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven). Kapittel 3.3.3

¹⁹ Reiersen, Hedvig Bugge og Beate Sjøfjell. 2010. "NUF-kaoset i norsk rett – et bidrag til oppklaring." *Tidsskrift for Rettsvitenskap* 2010 (3). s. 429

²⁰ Zangenberg, Claes. 2010. *Håndbok i NUF: De engelske nuf – en suksesshistorie som forandret norsk selskapsrett*. 4. utg. London: Acanexus. s 17

²¹ NOU 2009: 4 Tiltak mot skatteunndragelser. Kapittel 10.4. s. 201

således den norske filialen, vil etter norske skatteregler ikke ansees som skattemessig hjemmehørende i Norge.

3.2 NUN-NUF

Filialer av utenlandske hovedforetak, hvor hovedforetaket styres fra Norge, vil normalt omtales som NUN-NUF.²² NUN-NUF betegnes også som de norske NUF,²³ hvor det utenlandske hovedforetaket kun har blitt stiftet med hensikt på å drive virksomhet i Norge gjennom en filial. Det utenlandske hovedforetaket har normalt ikke virksomhet i hjemlandet, og styres fullt ut fra Norge. Hovedforetaket vil etter norske skatteregler ansees som skattemessig hjemmehørende i Norge, og skattlegges som et norsk aksjeselskap. Av registrerte NUN-NUF i Norge vil de fleste hovedforetak være registrert som limited-selskap i Storbritannia.²⁴

3.3 Andre NUF

Ser en bort fra skatteperspektivet eksisterer det også andre typer NUF i Norge. Personlige foretak etablert i utlandet med virksomhet i Norge omtales som ENK-NUF, og har sitt utspring fra et utenlandsregistrert enkeltpersonforetak. Utenlandske foretak som registreres i Enhetsregisteret med behov for registrering i andre tilknyttede norske registre omtales som ikke-næringsdrivende NUF.²⁵ Det kan også foreligge NUF som blir tvangsregistrert i Norge, da norske skattemyndigheter mener det foreligger skattekrav mot det utenlandske hovedforetaket.²⁶ Det foreligger andre særtilfeller av NUF som ikke gjennomgås ytterligere i oppgaven. Slike forsøk på oppdelinger av NUF er foretatt av Statistisk sentralbyrå med tanke på utarbeidelse av statistikk,²⁷ og vil ikke være

²² NUN står for Norge-utland-Norge, jf. Reiersen, Hedvig Bugge og Beate Sjøfjell. 2010. s. 426

²³ Husaas, Trine. 2008. "Ulike problemstillinger: NUF – Utenlandske foretak i Norge." *Revisjon og regnskap* 2008 (7)

²⁴ Zangenberg, Claes. 2010. s. 19

²⁵ Wiig, Svein og Gunnar Sotnakk. 2011. "Del I: Regnskaps- og bokføringsmessige spørsmål for NUF." *Revisjon og regnskap* 2011 (2). s. 22

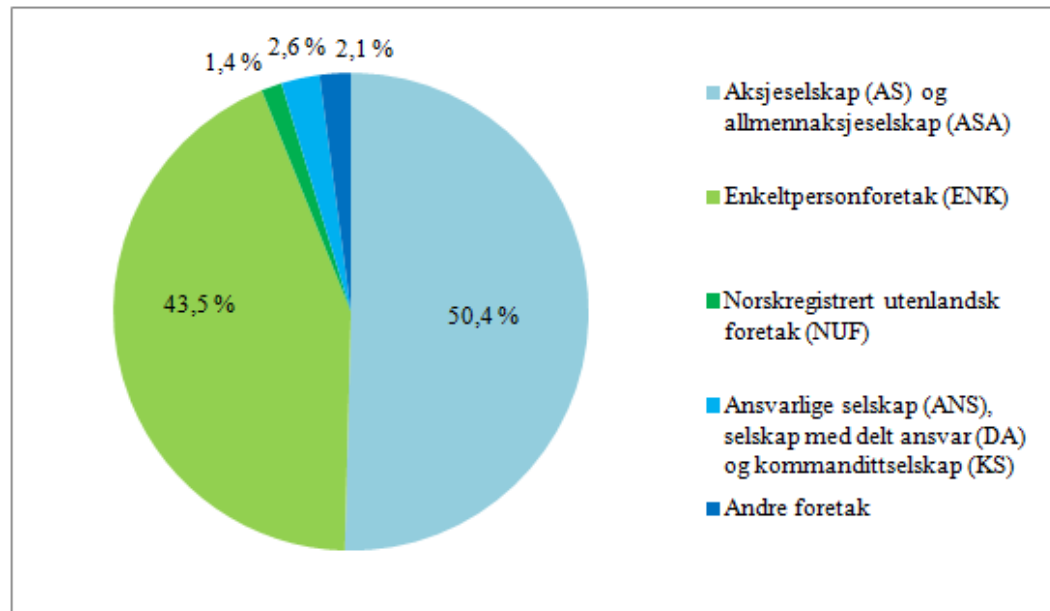
²⁶ Husaas, Trine. 2008. "Ulike problemstillinger: NUF – Utenlandske foretak i Norge." *Revisjon og regnskap* 2008 (7)

²⁷ NOU 2008: 12 Revisjonsplikten for små foretak. Kapittel 7.3

relevant for vår oppgave. Vi benytter kun tradisjonelle NUF og NUN-NUF videre i vår oppgave.

3.4 Historisk utvikling av NUF

Antall NUF registrert i Norge var totalt 5.599 per 2015 og virksomhetsformen tilsvarte 1,4 prosent²⁸ av samtlige registrerte foretak i Norge.²⁹ Norske filialer sysselsatte 27.990 ansatte og hadde en samlet omsetning på omlag 104 milliarder kroner per 2013, hvor dette tilsvarte henholdsvis 1,5 prosent av total sysselsetting og 2 prosent av total omsetning innenfor norsk næringsliv.³⁰



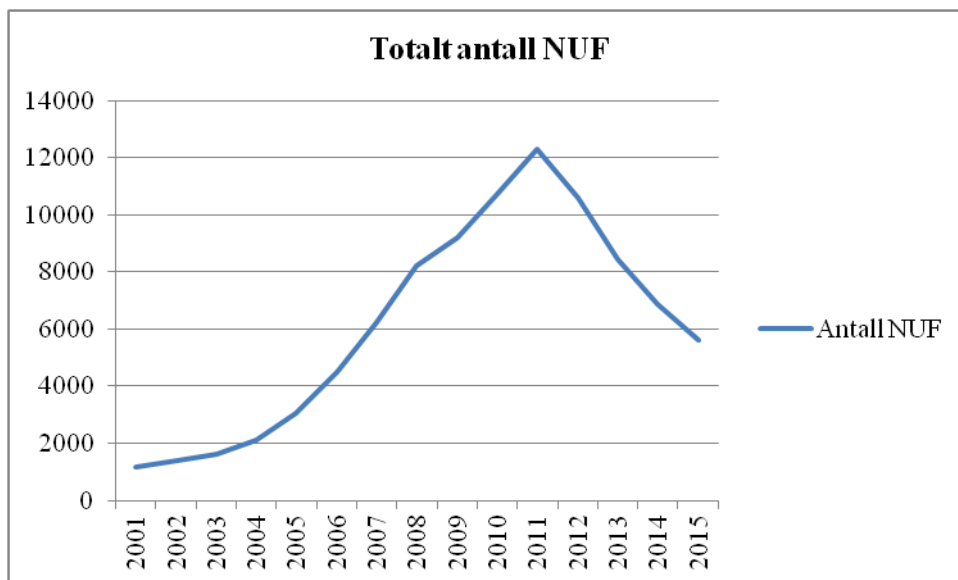
Graf 3.1 Oversikt over foretaksformer registrert i Norge i prosent per 2015.³¹

²⁸ $5.599 \text{ NUF} / \text{totalt } 402.513 = 1,4 \text{ prosent}$

²⁹ Kilde: Statistisk sentralbyrå. Statistikkbanken. Tabell: 07195: Foretak (1.1.) unntatt offentlig forvaltning og primærnæringene, etter næring (SN2007), organisasjonsform og antall ansatte (F). Hentet 15. juni 2016

³⁰ Kilde: Statistisk sentralbyrå. Statistikkbanken. Tabell: 08228: Foretak, omsetning og sysselsatte unntatt offentlig forvaltning, etter næring (SN2007), organisasjonsform og antall sysselsatte (F). Hentet 15. juni 2016

³¹ Kilde: Statistisk sentralbyrå. Statistikkbanken. Tabell: 07195: Foretak (1.1.) unntatt offentlig forvaltning og primærnæringene, etter næring (SN2007), organisasjonsform og antall ansatte (F). Hentet 15. juni 2016



Graf 3.2 Utvikling av totalt antall NUF.³²

Som det vises av graf 3.2 har NUF hatt en dramatisk utvikling de siste år. Den kraftige fremveksten av NUF fra 2000-tallet og frem mot 2012 kan hovedsakelig forklares av etableringsfrihet stadfestet ved Centros-dommen.³³ Norge forplikter seg til å følge dommen gjennom EØS-avtalen,³⁴ og kan dermed ikke nekte registrering av filialer hvor hovedforetaket er hjemmehørende innenfor EU/EØS. Etter Centros-dommen kom det store gjennombruddet i Norge for filialer av utenlandsk hovedforetak uten reell virksomhet i hovedforetakets hjemland.³⁵

Før 2012 skilte NUF seg vesentlig fra norske aksjeselskap ved at det for filialer ikke forelå revisjonsplikt ved omsetning under 5 millioner norske kroner, og filialer unngikk dermed de årlige utgifter til revisor. Norske aksjeselskap hadde før 2012 revisjonsplikt uavhengig av omsetning, som utgjorde en konkurranseulempe for norske aksjeselskap. En annen viktig forskjell mellom aksjeselskap og NUF var at krav til kapital i det utenlandske hovedforetaket kunne være betraktelig lavere enn krav til kapital i et norsk aksjeselskap.

Næringsdrivende uten tilstrekkelig kapital, og som ikke ønsket det personlige

³² Kilde: Statistisk sentralbyrå. Statistikkbanken. Tabell: 03204: Foretak (1.1.) unntatt offentlig forvaltning og primærnæringene, etter næring (SN94), organisasjonsform og antall ansatte (F) (avslutta serie) og tabell: 07195: Foretak (1.1.) unntatt offentlig forvaltning og primærnæringene, etter næring (SN2007), organisasjonsform og antall ansatte (F). Hentet 15. juni 2016

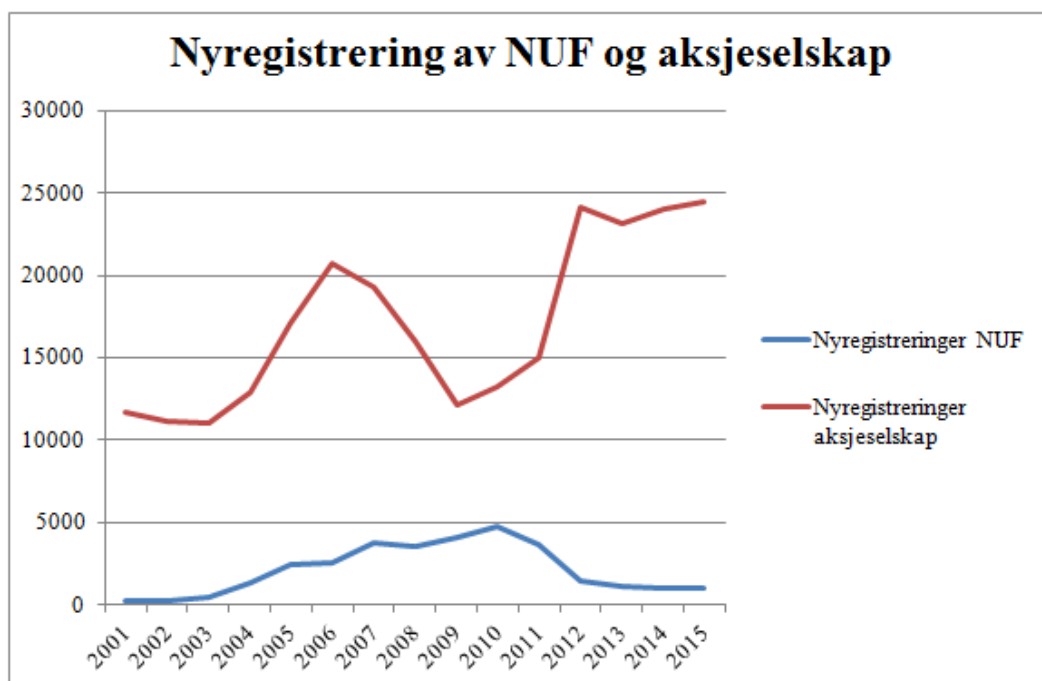
³³ Sak C-212/97, *Centros Ltd mot Erhvervs- og Selskabsstyrelsen*

³⁴ Lov 27. november 1992 nr. 109 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. (EØS-loven) § 1, jf. EØS-loven Art 31

³⁵ Reiersen, Hedvig Bugge og Beate Sjøfjell. 2010. s. 426

ansvar et enkeltpersonforetak medførte, kunne enkelt starte virksomhet i Norge ved opprettelse av utenlandsk hovedforetak med tilhørende norsk filial.

Etter 2011 har filialer hatt en nedangående trend, hvor det totale antall NUF er synkende. Nedgangen kan i vesentlig grad henstilles lovendringer innført i Norge. Minste kapitalkrav for et aksjeselskap ble fra 1. januar 2012 redusert fra 100.000 til 30.000 norske kroner, og per 1. mai 2012 ble det innført unntak for revisjonsplikt for mindre aksjeselskap. KonkurransEForskjeller ble utlignet og næringsdrivende fikk dermed et større insentiv til å velge selskapsformen aksjeselskap. Formålet bak lovendringene var å gjøre den norske aksjeselskapsformen mer attraktiv, slik at utenlandske foretaksformer ville bli redusert, herunder NUF.³⁶



Graf 3.3 Utvikling av nyregistrerte NUF og aksjeselskap.³⁷

³⁶ Prop. 148 L (2010-2011) Endringer i aksjeloven mv. (nedsettelse av kravet til minste aksjekapital mv.). Kapittel 2.1. s. 6

³⁷ Kilde: Statistisk sentralbyrå. Statistikkbanken. Tabell: 03206: Nye foretak, unntatt offentlig forvaltning og primærnæringene, etter næring, organisasjonsform, antall ansatte og nyetablering/eierskifte (F) (avslutta serie) og tabell: 07197: Nye foretak og ansatte, unntatt offentlig forvaltning og primærnæringene, etter næring (SN2007), organisasjonsform, antall ansatte og nyetablering/eierskifte (F). Hentet 15. juni 2016

Graf 3.3 viser at lovendringer innført i 2012 virket til sin hensikt, her ved at antall nyregistrerte aksjeselskap økte, og antall nyregistrerte NUF ble redusert. Av graf 3.2 ser vi også at det totale antall NUF har blitt redusert.

Det er per dags dato et utvalg som skal gjennomgå aksjeloven,³⁸ hvor utvalget skal se på nye mulige forenklinger relatert aksjeselskap. Det vurderes om krav til minste aksjekapital i aksjeloven § 3-1 første ledd skal reduseres ytterligere.³⁹ I følge leder av utvalget Tore Bråthen er det foreløpig ikke besluttet noe, men dersom kravet reduseres ytterligere, for eksempel til 1 norsk krone, blir det mindre grunn til å velge NUF fremfor aksjeselskap.⁴⁰

³⁸ Lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven eller asl.)

³⁹ Nærings- og fiskeridepartementet. 2016. *Regjeringen setter ned nytt utvalg: Vil forenkle aksjeloven*. Hentet 5. august 2016. <https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/vil-forenkle-aksjeloven/id2471404/>

⁴⁰ Se vedlegg 3 Korrespondanse med Tore Bråthen

4 Lovregler for NUF

Når det foreligger virksomhet i Norge organisert som en filial av et utenlandsk hovedforetak, vil den norske virksomheten måtte etterfølge en rekke lovkrav i Norge. Følgende vil det gjennomgås lovregler tilknyttet NUF.

4.1 Registreringsplikt

Enhver som driver næringsvirksomhet i Norge plikter å registrere seg i Foretaksregisteret. For norske filialer vil hjemmel for registrering følge av Foretaksregisterloven⁴¹ § 2-1 annet ledd, med tilhørende opplysningskrav i fregl. § 3-8. Hvis det utenlandske hovedforetaket er registrert i et tilknyttet register som nevnt i Enhetsregisterloven⁴² § 2 første ledd bokstav b, skal virksomheten også registreres i Enhetsregisteret, jf. enhregl. § 4 første ledd bokstav b.

Foretaksregisteret regnes i dette tilfellet som et tilknyttet register. Ved at det foreligger andre tilknyttede registre vil det totale antall filialer registrert i Enhetsregisteret være høyere enn det antall som er registrert i Foretaksregisteret.

Foreligger det ansatte i et NUF må registrering foretas i Arbeidsgiverregisteret, jf. Folketrygdloven⁴³ § 25-1. Når filialens omsetning overstiger beløpsgrensen på 50.000 norske kroner, plikter filialen å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret, jf. Merverdiavgiftsloven⁴⁴ § 2-1. Filialen blir dermed et eget avgiftssubjekt i merverdiavgiftslovens forstand, og omsetningsoppgaver skal innsendes til skattemyndighetene, jf. mval. §§ 3-1 og 15-1.

4.2 Skatteplikt

I lovverket tilknyttet NUF vil utgangspunktet være å utrede om det foreligger skatteplikt til Norge, der skatteplikten er en betingelse for både regnskapsplikt og bokføringsplikt. Det er tidligere i oppgaven nevnt at NUF i et skatteperspektiv kan

⁴¹ Lov 21. juni 1985 nr. 78 om registrering av foretak (foretaksregisterloven eller fregl.)

⁴² Lov 3. juni 1994 nr. 15 om Enhetsregisteret (enhetsregisterloven eller enhregl.)

⁴³ Lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven eller ftrl.)

⁴⁴ Lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven eller mval.)

deles inn i hjemmehørende og ikke hjemmehørende i Norge. Det foreligger forskjellige bestemmelser i Skatteloven⁴⁵ hvor skatteplikten defineres for de to hovedgrupper av NUF. Det er viktig å bemerke at filialen vil være hjemmehørende der hovedforetaket ansees som hjemmehørende.

Begrepet hjemmehørende defineres ikke nærmere i skatteloven og det finnes liten rettspraksis rundt dette begrepet. Av Lignings-ABC fremkommer det at et selskap skal defineres som hjemmehørende i Norge hvis selskapets faktiske ledelse på styrenivå finner sted i Norge. Med dette menes at beslutninger som etter norsk aksjeselskapsrett og vanlig foretningmessig praksis reelt må treffes av det norske styret og finne sted i Norge. Det er ikke nok å definere et selskap som hjemmehørende til Norge hvis den daglige drift og den operative ledelse skjer i Norge, selv om dette blir foretatt av norske eiere av det utenlandske hovedforetaket.⁴⁶ Denne vurdering må dermed foretas for filialens utenlandske hovedforetak. I praksis betyr hjemmehørende i Norge at foretaket ledes og drives fra Norge.⁴⁷

For et utenlandsk hovedforetak som ansees å være hjemmehørende i Norge vil skatteplikten fremkomme av sktl. § 2-2 første ledd bokstav e. Dette medfører at det utenlandske hovedforetaket skattelegges som om det skulle være et norsk aksjeselskap, jf. sktl. § 2-2 sjette ledd. Dette vil normalt vedrøre utenlandsk hovedforetak uten drift i hjemlandet hvor både ledelse og drift styres fullt ut fra Norge. Typisk eksempel vil være at det opprettes et selskap i utlandet, tilsvarende et norsk aksjeselskap, hvor dette selskapet deretter oppretter en filial i Norge. Normalt vil den norske virksomhet utgjøre hele driften til det utenlandske hovedforetaket, og slike filialer omtales som nevnt tidligere for NUN-NUF.

For et hovedforetak som ansees å være hjemmehørende i utlandet vil skatteplikten til Norge fremkomme av sktl. § 2-3 første ledd bokstav b. Dette vedrører de tradisjonelle NUF, hvor ledelse og drift styres fra hovedforetakets hjemland. Hovedforetaket blir kun skattepliktig til Norge for den virksomhet som utøves her

⁴⁵ Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven – sktl.)

⁴⁶ Lignings-ABC 2016. Kapittel 3.1.2. s. 1465

⁴⁷ Gjems-Onstad, Ole, Sanaz Ormaz Ferdowski, Benn Folkvord og Eivind Furuseth. 2015. *Norsk Bedriftsskatterett*. 9. utg. Oslo: Gyldendal Juridisk. s. 950

i landet, typisk ved den norske filialens virksomhet. Ved at hovedforetaket både er skattepliktig til hjemlandet og til Norge, vil skatteplikten videre reguleres i skatteavtale mellom landene slik at dobbeltbeskatning unngås.

Hvis skatteplikten inntreffer er det verdt å merke seg at det alltid vil være det utenlandske hovedforetaket som har skatteplikt, og ikke den norske filialen. Dette skyldes at et NUF ikke er et eget selvstendig skattesubjekt.⁴⁸

4.3 Regnskapsplikt

Skatteplikt er en betingelse for regnskapsplikt for NUF. Et utenlandsk foretak som utøver virksomhet i Norge eller på norsk kontinentalsokkel, og som er skattepliktig til Norge etter norsk intern lovgivning er regnskapspliktige, jf. rskl. § 1-2 første ledd nr. 13.

4.3.1 Skillet mellom store og små foretak i regnskapsloven

Ved utarbeidelse av årsberetning og årsregnskap foreligger det et skille mellom små og store foretak, hvor krav til innhold er vesentlig mindre for små foretak. Små foretak defineres ved omsetning under 70 millioner norske kroner, balansesum under 35 millioner norske kroner og gjennomsnittlig antall ansatte under 50 årsverk, hvor to av følgende kriterier ikke må være overskredet, jf. rskl. § 1-6. For at filialer skal kunne benytte regnskapslovens forenklingsregler for små foretak i filialregnskapet er det tilstrekkelig at den norske filialens virksomhet oppfyller vilkårene, selv om den utenlandske virksomheten totalt sett overskrider terskelverdiene,⁴⁹ jf. Regnskapsforskriften⁵⁰ § 10-1-2 annet ledd.

⁴⁸ Husaas, Trine. 2008. "Ulike problemstillinger: NUF – Utenlandske foretak i Norge." *Revisjon og regnskap 2008* (7)

⁴⁹ Wiig, Svein og Gunnar Sotnakk. 2011. s. 22

⁵⁰ Forskrift av 7. september 2006 nr. 1062 til utfylling og gjennomføring mv. av regnskapsloven av 17. juli 1998 nr. 56

4.4 Bokføringsplikt

Enhver som er regnskapspliktig vil også være bokføringspliktig, jf.

Bokføringsloven⁵¹ § 2. Det er tidligere konstatert at en filial er regnskapspliktig, og filialen vil dermed også være bokføringspliktig. Alle nødvendige opplysninger tilknyttet regnskapsrapporteringen i den norske virksomheten må dermed bokføres, jf. bokfl. § 7.

4.4.1 Separat bokføring og bilagsserie

Det er for mange NUF opprettet separat bokføring, men det kan også forekomme at bokføring for filialen og hovedforetaket skjer i samme regnskapssystem, her ved egen identifikasjon hvis transaksjonen vedrører den norske filialen.⁵²

Bokføring i samme regnskapssystem hvor transaksjonene bokføres med selskapskoder kan vi ikke se bryter med bokføringsloven, gitt at de grunnleggende bokføringsprinsipper forøvrig er oppfylt, jf. bokfl. § 4. Det må følgelig være mulighet til å utarbeide spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering kun for den norske virksomhet ved behov, jf. bokfl. § 5.

Bokfl. § 6 annet ledd setter krav til fortløpende nummerering av bokførte opplysninger eller identifisering på annen måte for å etterkomme fullstendighetskravet. Dette medfører i utgangspunktet at filialens bilag ikke kan inngå i hovedforetakets fortløpende nummerserie, men må ha egen separat nummerserie. Det argumenteres likevel for at felles nummerserie kan benyttes hvis det er mulig for filialen å fremlegge egne spesifikasjoner sammen med bilagsjournal for hovedforetaket,⁵³ og krav til fullstendighet kan dermed oppfylles ved identifisering på annen måte.⁵⁴ Skattedirektoratet kan på den annen side ikke se andre løsninger enn fortløpende nummerering for å etterkomme

⁵¹ Lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven eller bokfl.)

⁵² Wiig, Svein og Gunnar Sotnakk. 2011. s. 23

⁵³ Wiig, Svein og Gunnar Sotnakk. 2011. s. 23

⁵⁴ Tystad, Rune. 2010. "Endringer i bokføringsregelverket: Forslag som ansees som god bokføringspraksis." *Revisjon og regnskap* 2010 (5). s. 34

fullstendighetskravet,⁵⁵ og en egen nummerserie vil dermed være å anbefale for filialer.

4.4.2 Oppbevaring av bilagsdokumentasjon

Pliktig regnskapsdokumentasjon skal oppbevares i Norge, jf. bokfl. § 13 annet ledd. Ved at filialen er en integrert del av det utenlandske hovedforetaket kan dette skape konflikt med utenlandske regler som hovedforetaket må etterfølge, gitt at det eksisterer tilsvarende regler om oppbevaring i hovedforetakets hjemland. Filialen kan da bli pliktig til å oppbevare original regnskapsdokumentasjon både i Norge og i hovedforetakets hjemland. Dette vil være praktisk umulig da det kun skal eksistere ett sett original dokumentasjon. Bokføringsforskriften⁵⁶ § 7-4 tredje ledd gir unntak fra oppbevaringssted for virksomhet i utlandet, hvilket betyr at et norsk hovedforetak med tilhørende filial i utlandet kan oppbevare filialens pliktige regnskapsdokumentasjon i filialens hjemland, gitt at dette kreves etter det aktuelle lands lovgivning. For filialer i Norge er utgangspunktet etter bokføringsloven at bilagsdokumentasjon tilknyttet filialen skal oppbevares i Norge. Hvis det kreves at bilagsdokumentasjon skal oppbevares i hovedforetakets hjemland vil dette være i direkte konflikt med regler om oppbevaring i Norge. I slikt tilfelle må det undersøkes om det eksisterer tilsvarende unntaksregel som bokføringsforskriften § 7-4 tredje ledd i hovedforetakets hjemland. Hvis bilagsdokumentasjonen oppbevares elektronisk gis det derimot adgang til at bilag kan oppbevares i andre EØS-land på nærmere vilkår, jf. bokføringsforskriften § 7-5.

4.5 Revisjonsplikt

Som følge av regnskapsplikten etter rskl. § 1-2 første ledd nr. 13 vil en filial som hovedregel være revisjonspliktig etter Revisorloven⁵⁷ § 2-1 første ledd. Hvis omsetningen i filialen er under 5 millioner norske kroner vil unntaket i revl. § 2-1

⁵⁵ Skatteetaten. 2006. *Krav til nummerering av bilag*. Oslo: Skatteetaten. Hentet 15. juni 2016. <http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/Prinsipputtalelser/Krav-til-nummerering-av-bilag/>

⁵⁶ Forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring (bokføringsforskriften)

⁵⁷ Lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer (revisorloven eller revl.)

annet ledd komme til anvendelse, og filialen vil ikke være revisjonspliktig. Det kan påpekes at revisjonsplikt først inntreer i det etterfølgende regnskapsår dersom omsetningen overstiger terskelverdien, jf. revl. § 2-1 annet ledd annet punktum.

4.6 Filialstyre, daglig leder og kontaktperson

Det er ikke krav om at det må registreres eget filialstyre eller daglig leder i den norske filialen, men i praksis er det vanlig at dette registreres for filialer.⁵⁸ Hvis det ikke registreres filialstyre er det styret i hovedforetaket som pålegges de plikter som påhviler styret. Fordelen ved å registrere eget filialstyre er at det blir enklere å se hvem som representerer filialen utad, som bidrar til at kontraktsinngåelser og åpning av norsk bankkonto blir lettere.⁵⁹ Signaturrett gis av hovedforetaket, og bør registreres i Brønnøysundregistrene slik at tredjepart får kjennskap til hvem som har rett til å signere og opptre på vegne av filialen. Det er verdt å merke seg at signaturrekten ikke er begrenset til den norske filialen, og vil også vedrøre hovedforetaket.⁶⁰

Hvis det ikke registreres daglig leder i filialen må det registreres en kontaktperson for at filialen kan bli registrert i Foretaksregisteret.⁶¹ Kravet til kontaktperson har ingen hjemmel i lov.

4.7 Ansatte i NUF

Foreligger det ansatte i den norske virksomheten inntreer registreringsplikt som arbeidsgiver.⁶² Arbeidsgiver vil være enhver som benytter seg av arbeidstakere mot vederlag i Norge,⁶³ men det kan diskuteres om det er den norske filialen eller det utenlandske hovedforetaket som ansees å være arbeidsgiver. Ettersom filialen ikke er en selvstendig juridisk enhet, vil det være det utenlandske hovedforetaket

⁵⁸ Zangenberg, Claes. 2010. s. 61

⁵⁹ Zangenberg, Claes. 2010. s. 61

⁶⁰ Zangenberg, Claes, 2010. s. 63

⁶¹ Zangenberg, Claes. 2010. s. 61

⁶² Forskrift 18.08.2008 om arbeidsgiver- og arbeidstakerregisteret § 4

⁶³ Forskrift 18.08.2008 om arbeidsgiver- og arbeidstakerregisteret § 3 første ledd

som er den juridiske arbeidsgiver.⁶⁴ Arbeidsmiljøloven⁶⁵ § 1-8 annet ledd likestiller den som leder virksomheten i arbeidsgivers sted, og vil dermed måtte følges uavhengig av om filialen eller hovedforetaket står oppført som arbeidsgiver på ansettelseskontrakten. Er det registrert daglig leder i den norske filialen kan vedkommende bli stilt personlig ansvarlig for brudd på arbeidsmiljøloven.⁶⁶

4.8 Partsevne

Partsevne kan defineres som evnen til å være part i en rettssak,⁶⁷ og vil dermed være en prosessforutsetning som må være oppfylt ved søksmål. Evnen til å ha partsevne er en hver som oppfyller kriteriene i Tvisteloven⁶⁸ § 2-1. En norsk filial vil ikke være et selvstendig rettssubjekt, og vil dermed ikke kunne ha partsevne i Norge. En direkte konsekvens av manglende partsevne er at det hverken kan tas ut søksmål eller åpnes konkurs i en filial.⁶⁹ Det vil være det utenlandske hovedforetaket som innehar partsevne i en eventuell rettssak, både som saksøker og som saksøkt, jf. tvl. § 4-4 tredje ledd. Ved inkurier tas det ut flere søksmål mot filialer, grunnet uvitenhet om manglende partsevne for filialer.⁷⁰ Der hvor søksmål rettes mot filialer skal søksmålet bli avvist av retten, hvor dette kan medføre tap av rettigheter for saksøker.⁷¹

Filialer er uten partsevne, men det finnes likevel to viktige unntak. Dette vedrører filialer av utenlandske hovedforetak som driver forsikringsvirksomhet i Norge, samt for filialer av utenlandske banker og andre finansforetak som driver virksomhet i Norge.⁷² Partsevne for slike filialer med hovedforetak innenfor EØS

⁶⁴ NOU 2016: 11. Kapittel 10.8. s. 164

⁶⁵ Lov 17. juni 2005 nr. 62 om arbeidsmiljø, arbeidstid og stillingsvern mv. (arbeidsmiljøloven eller aml.)

⁶⁶ Reiersen, Hedvig Bugge og Beate Sjøfjell. 2010. s. 447

⁶⁷ Sigurd Holter Torp med assistanse av Amund Bjøranger Tørum, 2013, Rettsdata, Tvisteloven, note (36)

⁶⁸ Lov 17. juni 2005 nr. 90 om mekling og rettergang i sivile tvister (tvisteloven eller tvl.)

⁶⁹ Wiig, Svein og Gunnar Sotnakk. 2011. s. 22

⁷⁰ Zangenberg, Claes. 2010. s. 100

⁷¹ Sætermo, Harald. 2015. "NUF'er kan ikke være part i rettssak i Norge, men det finnes to viktige unntak." Finansjuridisk.no, 18. februar. Hentet 15. juni 2016.

<http://www.finansjuridisk.no/2015/02/18/nufer-kan-ikke-vaere-part-i-rettssak-i-norge-men-det-finnes-to-viktige-unntak/>

⁷² Sætermo, Harald. 2015. "NUF'er kan ikke være part i rettssak i Norge, men det finnes to viktige unntak." Finansjuridisk.no

følger av Finansforetaksloven⁷³ § 5-2 tredje ledd og for filialer av finansforetak med hovedsete utenfor EØS følger hjemmel av finansforetaksloven § 5-6 femte ledd. Det skal for slike finansforetak utpekes en person som skal forestå ledelsen av filialen i Norge, og hvor denne personen også skal ha fullmakt til å handle på vegne av foretaket.⁷⁴ Dette betyr at slike filialer kan utgjøre part i søksmål som vedrører filialens virksomhet i Norge. Det er flere finansforetak i Norge som er etablert som NUF, og det ville eksempelvis være unaturlig dersom forsikringsselskaper ikke kunne være part i erstatningssaker for norsk domstol.

4.9 Konkurs

Det er etablert at filialer ikke kan ha partsevne, med unntak for filialer av finansforetak. Som følge av manglende partsevne kan norske filialer ikke gå konkurs, og i de tilfeller hvor dette blir aktuelt vil konkursbegjæring måtte tas ut mot det utenlandske hovedforetaket. Konkursloven⁷⁵ § 146 første ledd omfatter tingsrettens stedlige kompetanse, og bemerker at for virksomhet registrert i Foretaksregisteret må konkursbegjæring tas ut der skyldneren har sitt hovedforretningssted. I utgangspunktet er ikke paragrafen ment å regulere konkursbehandling i utenlandske foretak, men paragrafens ordlyd setter ingen begrensninger til dette.⁷⁶ Gjennom rettspraksis blir også nevnte paragraf benyttet til å avgjøre den norske rettens kompetanse tilknyttet utenlandske foretak.⁷⁷ En norsk filial må registreres i Foretaksregisteret, der spørsmålet blir hvor filialen har sitt hovedforretningssted. For tradisjonelle NUF vil hovedforretningsstedet være i hovedforetakets hjemland, og norske domstoler kan dermed ikke åpne konkurs i disse filialene. NUN-NUF vil ha sitt hovedforretningssted i Norge, og konkursbehandling av det utenlandske hovedforetaket kan dermed bli behandlet av norske domstoler. Ettersom det gis anledning til å konkursbehandle et utenlandsk foretak etter norsk rett kan dette skape internasjonale

⁷³ Lov 10. april 2015 nr. 17 om finansforetak og finanskonsern (finansforetaksloven)

⁷⁴ Finansforetaksloven §§ 5-2 første ledd bokstav d, tredje ledd og 5-6 femte ledd

⁷⁵ Lov 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs (konkursloven eller kkl.)

⁷⁶ Konkursrådet. 2008. *Uttalelse nr. 54 – Konkursbehandling av norsk avdeling av utenlandsk foretak (NUF)*. Kapittel 2. Oslo: Konkursrådet. Hentet 15. juni 2016.

<http://www.konkursradet.no/uttalelse-nr-54-konkursbehandling-av-norsk-avdeling-av-utenlandsk-foretak-nuf.5305173-308137.html>

⁷⁷ Zangenberg, Claes. 2010. s. 107

problemstillinger. For at konkursen av hovedforetaket skal stå seg må hovedforetakets hjemland anerkjenne konkursbehandlingen i Norge. Storbritannia er et land som ikke anerkjenner konkursåpninger av engelske selskaper ved norske domstoler, og i praksis vil da et NUN-NUF kunne leve videre selv etter konkursbehandling av hovedforetaket ved norske domstoler.⁷⁸

Dersom hovedforetaket går konkurs eller blir slettet i hovedforetakets hjemland, skal den norske filialen automatisk opphøre og slettes fra norske registre. I praksis kan den norske virksomheten fortsette inntil Foretaksregisteret får kjennskap til eller på eget initiativ sjekker opp om hovedforetaket eksisterer.

Brønnøysundregistrene har innledet et samarbeid med engelske Companies House⁷⁹ der det nå foregår automatisk sletting av filialer hvor hovedforetaket ikke eksisterer i Storbritannia.⁸⁰ Det er ikke kjent om det foreligger samarbeid med andre land.

⁷⁸ Zangenberg, Claes. 2010. s. 109

⁷⁹ Tilsvarende Brønnøysundregistrene i Storbritannia

⁸⁰ Marit Wenda Kjorsvik, 2016, Rettsdata, Foretaksregisterloven, note (115)

5 Praksis i filialregnskap

Informasjon innhentet gjennom observasjon av filialregnskap er grunnlag for utarbeidede tabeller. Vårt datagrunnlag består av informasjon hentet fra årsberetning, resultatoppstilling, balanse, signert revisjonsberetning hvis filialen er revisjonspliktig, og noter til filialregnskapet. Ved elektronisk levering til Regnskapsregisteret må det vedlegges skannet kopi av filialregnskapet i tillegg til at alle tall i resultatoppstilling og balanse må legges inn i eget skjema.⁸¹ Forsiden til Regnskapsregisteret sitt skjema inneholder blant annet opplysning om hvilke regnskapsregler som er benyttet ved utarbeidelse av filialregnskapet, regnskapsperiode og hvem som bekrefter at filialregnskapet er fastsatt av kompetent organ. Det er ikke krav om at de skannede dokumentene skal være signerte, men i praksis foretas dette av de fleste filialer. Klassifisering i filialens egen utarbeidede balanse kan avvike fra klassifisering foretatt i Regnskapsregisteret sitt skjema,⁸² ettersom skjemaet er et standardisert oppsett og ikke gir stor mulighet for egne tilpasninger.

I vårt datagrunnlag baserer vi oss på filialenes egne utarbeidede filialregnskap, men i de tilfeller hvor skannet kopi ikke er medtatt i innsendingen har vi tatt utgangspunkt i Regnskapsregisteret sitt skjema for resultatoppstilling og balanse. For fullstendig datagrunnlag, se vedlegg 2 Observasjoner av praksis. Nedenfor presenteres praksis etter gjennomgang av 117 filialregnskap.

5.1 Klassifisering av netto eiendeler i filialbalansen

Praksis for klassifisering av netto eiendeler i filialbalansen er presentert i tabell nedenfor.

Klassifisering av netto eiendeler	Antall	Prosent
Egenkapital	105	90 %
Gjeld	12	10 %
Totalt	117	100 %

Tabell 5.1 Klassifisering av netto eiendeler i filialens balanse.

⁸¹ Regnskapsregisteret sitt innsendelsesskjema, RR-0002 Årsregnskap

⁸² Tall fra dette skjema benyttes videre ved elektronisk offentliggjøring av regnskapstall, eksempelvis Ravninfo og Purehelp

Praksis viser at 90 prosent av filialene klassifiserer netto eiendeler som egenkapital i sin filialbalanse. For filialer som klassifiserer netto eiendeler som gjeld, består filialbalansen kun av eiendeler og gjeld.

5.1.1 Netto eiendeler klassifisert som egenkapital

Benevnelser benyttet på regnskapslinjen ved klassifisering som egenkapital kan skape forvirring om hva filialen mener netto eiendeler er. Eksempelvis kan netto eiendeler klassifiseres som egenkapital, men tillegges benevnelsen *mellomværende med hovedforetak*.

Netto eiendeler klassifisert som egenkapital		
Benevnelse i balansen	Tilhørende benevnelse i note	Antall
Annen egenkapital	Egenkapital	63
Annen egenkapital	Ingen note eksisterer	10
Annen egenkapital	Filialkapital	1
Annen egenkapital	Konto med hovedkontor	1
Annen egenkapital	Intern egenkapital i filialen	1
Annen egenkapital	Egenkapital / mellomværende hovedkontor	1
Annen egenkapital / mellomregning hovedkontor	Annen egenkapital / mellomregning hovedkontor	1
Filialens kapital / mellomværende med hovedselskap	Egenkapital / mellomværende med hovedselskap	1
Filialkapital	Filialkapital	1
Kapitalkonto med hovedkontor	Kapital	1
Mellomregning hovedkontor	Egenkapital	1
Mellomregning med hovedkontor	Mellomværende med morselskap	1
Mellomværende med hovedkontor	Mellomværende med hovedkontor	1
Mellomværende med hovedkontor	Mellomværende med konsernselskap	1
Mellomværende med hovedselskap	Mellomværende med hovedselskap	1
Mellomværende med hovedselskap	Egenkapital	1
Mellomværende med morselskap	Egenkapital / mellomværende med morselskap	1
Opptjent egenkapital	Egenkapital	2
Opptjent egenkapital	Ingen note eksisterer	1
Selskapskapital	Egenkapital	1
Udekket tap	Egenkapital	7
Udekket tap	Ingen note eksisterer	2
Udekket tap	Egenkapital / mellomregning med hovedkontor	1
Udekket tap	Filialkapital	1
Udekket underskudd	Egenkapital	2
Totalt		105

Tabell 5.2 Benevnelse i balanse og tilhørende note for de filialer som klassifiserer egenkapital i balansen.

Av tabell 5.2 fremkommer de ulike kombinasjoner for benevnelse i filialbalanse og tilhørende note for de filialer som har klassifisert netto eiendeler som egenkapital. Benevnelse *annen egenkapital* er mest benyttet dersom det foreligger

positiv egenkapital, og ved negativ egenkapital er *udekket tap* den vanligste benevnelse. Det er viktig å bemerke at ved negativ egenkapital kan også benevnelsen *annen egenkapital* benyttes, hvor tilhørende beløp er presentert med negativt fortegn. Videre er det observert at kun to filialer betegner egenkapital som *filialkapital*, og tre filialer benytter denne benevnelse i note.

Etter gjennomgang av filialregnskapene kan vi konstatere at det benyttes ulike benevnelser på egenkapital både i Regnskapsregisteret sitt skjema for balanse, i filialens egen utarbeidede balanse og i tilhørende note. En varierende og ikke konsekvent begrepsbruk kan skape forvirring for brukerne av filialregnskapet. Nedenfor presenteres et eksempel på en slik inkonsekvent bruk av begreper fra et filialregnskap.

Egenkapital		
Innskutt egenkapital		
Selskapskapital	7	72 324 362
Sum innskutt egenkapital		72 324 362
Sum egenkapital		72 324 362

Illustrasjon 5.1 Utsnitt hentet fra Regnskapsregisteret sitt elektroniske skjema for innsendelse av årsregnskap.

EGENKAPITAL OG GJELD

Mellomværende med hovedselskap

Mellomværende	7	<u>72 324 362</u>
Sum mellomværende		72 324 362
Sum egenkapital		72 324 362

Illustrasjon 5.2 Utsnitt hentet fra filialens egen utarbeidede balanse.

Note 7 Mellomværende med konsernselskap

	2014
Leverandørgjeld morselskap	54 794 133
Mottatt konsernbidrag	5 816 535
Balanseført resultat	37 301 336
Årets resultat	-25 587 642
Egenkapital pr 31.12	72 324 362

Illustrasjon 5.3 Utsnitt hentet fra tilhørende note til egenkapital.

I dette eksempel benyttes benevnelsen *selskapskapital* i Regnskapsregisteret sitt skjema, her klassifisert som innskutt egenkapital. I filialbalansen er overskriften mellomværende med hovedselskap, deretter følger benevnelsen *mellomværende*, *sum mellomværende* og til slutt *sum egenkapital*. I tilhørende note er overskriften *mellomværende med konsernselskap*, mens summelinjen viser egenkapital. Inkludert i egenkapital finner vi samtidig begrep som *leverandørgjeld morselskap*. Både begrepet *morselskap* og *konsernselskap* antas i nevnte tilfelle å være det utenlandske hovedforetaket. Det er ikke lett å bli klok på hvilke betraktninger som er foretatt ved utarbeidelse av dette filialregnskapet, men usikkerhet rundt begrepsbruk kan være årsaken til en, etter vår mening, rotete oppstilling. Det finnes flere eksempler på slike unøyaktige filialregnskap i vårt utvalg. Ulike benevnelser kan indikere at de som utarbeider filialregnskap ikke er kjent med alle begrep som benyttes.

5.1.2 Netto eiendeler klassifisert som gjeld

I vårt utvalg har mindretallet, her 10 prosent av filialene, klassifisert netto eiendeler som gjeld til hovedforetaket i sin filialbalanse.

Netto eiendeler klassifisert som gjeld		
Benevnelse i balansen	Tilhørende benevnelse i note	Antall
Kapitalinnskudd fra hovedkontor / opptjent egenkapital	Mellomværende med hovedkontor / opptjent egenkapital	1
Mellomhavende hovedforetak	Mellomværende med selskap i samme konsern	1
Mellomværende selskapet	Mellomværende selskapet	1
Mellomværende med selskap i samme konsern	Mellomværende med selskap i samme konsern	1
Mellomværende med morselskap	Mellomværende med selskap i samme konsern	1
Gjeld til group companies	Egenkapital / gjeld hovedforetak	1
Konsernfordring	Mellomværende med hovedkontor	1
Mellomværende med hovedselskap	Mellomværende med eierselskap	1
Gjeld til selskap i samme konsern	Mellomværende med selskap i samme konsern	1
Fremførbart resultat	Fremførbart resultat	2
Mellomværende med hovedselskap	Mellomværende med morselskap	1
Totalt		12

Tabell 5.3 Benevnelse i balanse og tilhørende note for de filialer som klassifiserer netto eiendeler som gjeld i filialbalansen.

Av tabell 5.3 fremkommer de ulike kombinasjoner for benevnelser i balanse og note, hvor vi ikke ser en klar og presis begrepsbruk. Enkelte filialer benytter benevnelse *gjeld til konsernselskap*, hvor det i note spesifiseres at denne inneholder både gjeld til det utenlandske hovedforetaket og gjeld til andre

selskaper tilhørende samme konsern. I slike tilfeller fremkommer ikke filialens netto eiendeler særskilt i filialbalansen, men inngår sammen med andre forpliktelser. Enkelte filialer benytter benevnelse *gjeld til konsernselskap* uten at det foreligger et konsern. Den norske filialen og det utenlandske hovedforetaket vil ikke utgjøre et konsern, men vil være ett og samme selskap som omtalt tidligere. Benevnelse *mellomværende med morselskap* er heller ikke korrekt å benytte. Nedenfor presenteres et eksempel på en slik inkonsekvent bruk av begreper fra et filialregnskap.

Fordringer		
Andre kortsiktige fordringer		5 857 712
Krav på innbetaling av selskapskapital	1	20 466 487
Sum fordringer		26 324 199

Illustrasjon 5.4 Utsnitt hentet fra Regnskapsregisteret sitt elektroniske skjema for innsendelse av årsregnskap.

Omløpsmidler		
Fordringer		
Andre kortsiktige fordringer		5 857 712
Mellomværende med morselskap	1	20 466 487
Sum fordringer		<u>26 324 199</u>
Sum omløpsmidler		<u>26 324 199</u>
SUM EIENDELER		
		<u>27 617 442</u>
Kortsiktig gjeld		
Leverandørgjeld		200 764
Betalbar skatt	2	10 379 111
Skyldige offentlige avgifter		3 733 366
Annen kortsiktig gjeld		13 304 201
Sum kortsiktig gjeld		<u>27 617 442</u>
Sum gjeld		<u>27 617 442</u>

Illustrasjon 5.5 Utsnitt hentet fra filialens egen utarbeidede balanse.

Mellomværende med selskap i samme konsern m.v.:

	Fordringer	
	2014	2013
Samsung Electronics Nordic AB	20 466 487	32 766 405
	Kortiktig gjeld	
	2014	2013
Samsung Electronics Nordic AB	0	0
Netto mellomværende	20 466 487	32 766 405

Illustrasjon 5.6 Utsnitt hentet fra tilhørende note til mellomværende.

I dette eksempel benyttes benevnelsen *krav på innbetaling av selskapskapital* i Regnskapsregisteret sitt skjema og benevnelsen *mellomværende med morselskap* benyttes i filialens egen utarbeidede balanse. Netto eiendeler er i dette eksempel klassifisert som fordring ved at det foreligger underbalanse. I tilhørende note er overskriften *mellomværende med selskap i samme konsern*, der summelinjen viser *netto mellomværende*. Både begrepet *morselskap* og *selskap i samme konsern* antas i nevnte tilfelle å være det utenlandske hovedforetaket. Ulike benevnelser kan som nevnt tidligere indikere at de som utarbeider filialregnskap ikke er kjent med alle begrep som benyttes.

5.2 Annen praksis i filialregnskap

Etter gjennomgang av filialregnskap har vi notert oss annen relevant praksis som presenteres i det følgende.

5.2.1 Utdeling til det utenlandske hovedforetaket

Utdeling til det utenlandske hovedforetaket foretas uavhengig om netto eiendeler klassifiseres som egenkapital eller gjeld til hovedforetaket i filialens balanse. Overføring av midler til hovedforetaket vises i note, og reduserer følgelig egenkapital eller gjeld. Vår oppfatning er at utdelinger presenteres i filialregnskapet slik som utbytteutdelinger presenteres i årsregnskapet for et

aksjeselskap. Det foreligger ingen kapitalkrav for en filial, og utdeling til hovedforetaket kan foretas når som helst og uten begrensninger.

5.2.2 Revisjon

	Antall	Prosent
Filialer med revisor	97	83 %
Filialer uten revisor	20	17 %
Totalt	117	100 %

Tabell 5.4 Filialer med og uten revisor.

Flertallet av filialene i vårt utvalg er revisjonspliktige. Det kan bemerkes at det er sett filialer som overstiger terskelverdier for revisjonsplikt, men som ikke blir revisjonspliktig før etterfølgende regnskapsår, jf. revl. § 2-1 annet ledd annet punktum.

I enkelte revisjonsberetninger er det tatt presisering for usikkerhet vedrørende fortsatt drift i filialen, gjerne der egenkapital i filialen er negativ. Fortsatt drift bør ikke begrenses til filialen, men omhandle det utenlandske hovedforetaket.⁸³ En slik betraktning synes ikke å være praksis i årsberetning eller i revisjonsberetning.

Revisjonsberetning	Antall	Prosent
Ren	73	75 %
Presisering	22	23 %
Forbehold og presisering	2	2 %
Totalt	97	100 %

Tabell 5.5 Revisjonsberetning for de NUF som har revisor.

For revisjonspliktige filialer vedlegges revisjonsberetningen som en del av det offentlige regnskapet, hvor det kan fremkomme både presisering og forbehold fra revisor. I vårt utvalg har flertallet av filialene mottatt ren revisjonsberetning fra revisor.

⁸³ Øyvind Handeland, 2012, Rettsdata, Regnskapsloven, note (108)

5.2.3 Innsendelse av årsregnskap

Som omtalt tidligere er filialregnskap unntatt offentlighet hvis hovedforetakets årsregnskap vedlegges i innsendelsen til Regnskapsregisteret. Det vil være interessant å se hvor mange av filialregnskapene i vårt opprinnelige utvalg som er offentlig tilgjengelige i Norge.

Filialregnskap	Antall	Prosent
Offentlig	117	79 %
Ikke offentlig	31	21 %
Totalt	148	100 %

Tabell 5.6 Offentlige og ikke offentlige filialregnskap hos Regnskapsregisteret.

Ikke offentlige filialregnskap		
Bransje	Antall	Prosent
Bank og finans	12	39 %
Forsikring	7	23 %
Bygg	6	19 %
Annet	6	19 %
Totalt	31	100 %

Tabell 5.7 Ikke offentlige filialregnskap hos Regnskapsregisteret etter bransje.

Regnskapsregisteret informerte oss at det i 2012 var 265 av totalt 8.233 filialer som leverte hovedforetakets årsregnskap,⁸⁴ hvilket utgjorde 3,2 prosent.⁸⁵ I vårt opprinnelige utvalg er det registrert at ca. 21 prosent har innsendt hovedforetakets årsregnskap. Regnskapsregisteret har foretatt sin vurdering basert på samtlige filialer som er regnskapspliktige, mens vi har begrenset oss til større filialer i vårt utvalg. Våre observasjoner kan indikere at mindre filialer har lavere sannsynlighet for å innsende hovedforetakets årsregnskap. Videre kan våre observasjoner indikere at filialer i bransjen bank og finans har større sannsynlighet for å innsende hovedforetakets årsregnskap til Regnskapsregisteret.

⁸⁴ Se vedlegg 1 Korrespondanse med Regnskapsregisteret

⁸⁵ $265 / 8.233 = 3,2$ prosent

5.2.4 Språk

Språk	Antall	Prosent
Norsk	97	83 %
Engelsk	12	10 %
Delvis norsk og engelsk	6	5 %
Norsk med engelsk oversettelse	2	2 %
Totalt	117	100 %

Tabell 5.8 Oversikt over hvilket språk filialene har benyttet i sitt filialregnskap.

De fleste filialregnskap er utarbeidet på norsk, men det foreligger filialer som har søkt dispensasjon og dermed utarbeider filialregnskapet på engelsk. Noen filialer velger å utarbeide årsregnskap på både norsk og engelsk, som ikke antas å bryte med regnskapslovens bestemmelser.⁸⁶ Dette gjøres etter vår oppfatning for at informasjonsverdien skal være størst mulig for de som signerer på filialregnskapet, hvor det for flere tradisjonelle NUF eksisterer utenlandske signaturberettigede. For filialer som utarbeider filialregnskap på annet språk enn norsk, er innvilget dispensasjon fra Skattedirektoratet vedlagt i innsendelsen til Regnskapsregisteret.

5.2.5 Regnskapsregler benyttet ved utarbeidelse av filialregnskapet

Regnskapsregler	Antall	Prosent
Regnskapslovens alminnelige regler	56	48 %
Regnskapslovens regler for små foretak	52	44 %
Forenklet IFRS	6	5 %
Ikke oppgitt	3	3 %
Totalt	117	100 %

Tabell 5.9 Regnskapsregler benyttet av filialer for utarbeidelse av filialregnskap.

Det er flere filialer som opplyser at de benytter regnskapslovens regler for små foretak, men som overstiger tilhørende terskelverdier og dermed ikke har anledning til å benytte disse forenklingsregler. Hvilket regelverk som benyttes opplyses om i prinsippnote, samtidig som det gis opplysning i Regnskapsregisteret sitt eget skjema. Det er sett en del inkonsistens mellom

⁸⁶ Hans R. Schwencke, 2012, Rettsdata, Regnskapsloven, note (170)

nevnte skjema og prinsippnote i filialregnskapet. Det er flere filialer som krysser av ved innsendelse til Regnskapsregisteret at de benytter regnskapslovens alminnelige regler, men i prinsippnote oppgir at regnskapslovens regler for små foretak er benyttet. Omvendt foreligger eksempler hvor det krysses av for regnskapslovens regler for små foretak ved innsendelse, hvor det for øvrig er opplyst i prinsippnote at det er benyttet alminnelige regler ved utarbeidelse av filialregnskapet.

Vi har benyttet informasjon fra prinsippnote til filialregnskapet som utgangspunkt ved presentasjon av regnskapsregler i tabell 5.9. De filialer som av tabellen ikke har oppgitt hvilke regnskapsregler som er benyttet ved utarbeidelse av filialregnskap har likevel opplyst om dette i Regnskapsregisteret sitt skjema.

5.2.6 Andre bemerkelser i noter

Det foreligger at filialer opplyser i note at de er 100 prosent eid av hovedforetaket. Filialer er ikke er eid av noen, men er en integrert del av det utenlandske hovedforetaket. Mange filialer unnlater å gi informasjon om hovedforetaket i sitt filialregnskap. Det foreligger ikke krav til opplysning om hovedforetaket i filialregnskapet etter regnskapsloven, men av informasjonshensyn mener vi det burde være krav til å gi informasjon om hovedforetakets navn og hvilket land hovedforetaket er hjemmehørende i.

Samtlige filialer i vårt utvalg opererer med en balanse i kjent format, med unntak av en. For denne filial føres ikke separat regnskap, hvor kostnader og inntekter er allokert fra hovedforetaket. Eiendelssiden i balansen består kun av netto mellomregning med hovedforetaket, og gjeldssiden består kun av egenkapital og kortsiktig gjeld. For denne filial har revisor tatt forbehold i sin revisjonsberetning vedrørende nevnte forhold.

Det foreligger et eksempel hvor en filial har utdelt utbytte til navngitte aksjonærer i filialen, som ikke skal være mulig da det ikke eksisterer aksjonærer i et NUF.

Dersom utbyttet skal utdeles, må dette gjennomføres fra det utenlandske hovedforetaket.

5.3 Mulige feilkilder og uriktig tolkning

Datagrunnlaget består av informasjon innhentet fra filialregnskap som er offentlig tilgjengelig hos Regnskapsregisteret. Praksis som er presentert ovenfor er bygget på filialens opplysninger, og er dermed også filialens egne vurderinger. Vi kan ikke avgjøre om all informasjon innhentet fra filialregnskapene er korrekt, derimot er flesteparten av de filialer vi har gjennomgått revidert, og det antas at informasjon i filialregnskapene er av høy pålitelighet og kvalitet.

5.4 Delkonklusjon

Praksis viser at 90 prosent av filialene klassifiserer netto eiendeler som egenkapital i sin filialbalanse, mens 10 prosent har valgt å klassifisere netto eiendeler som gjeld til hovedforetaket. Det å presentere egenkapital i filialregnskapet vil dermed være den normale praksis i vårt utvalg.

I filialregnskapene foreligger det etter vår mening en upresis og inkonsekvent begrepsbruk knyttet til benevnelse på egenkapital og gjeld til hovedforetaket. Ulike benevnelser indikerer at de som utarbeider filialregnskap ikke er kjent med alle begrep som benyttes, samtidig som det ikke foreligger klare retningslinjer på hvordan presentasjonen i filialregnskap skal være. På bakgrunn av dette kan filialregnskapene oppfattes som uoversiktlige og lite sammenlignbare for brukerne. Det bør etter vårt syn foreligge en avklaring på hvordan netto eiendeler skal klassifiseres i filialenes balanse, samtidig som det bør foreligge en ensartet bruk av tilhørende benevnelse.

Vi konstaterer at det i stor grad praktiseres at hovedforetakets årsregnskap ikke vedlegges i innsendelsen til Regnskapsregisteret, hvilket medfører at stor andel av filialregnskap foreligger offentlig tilgjengelig i Norge.

6 Filialregnskapet

Det har tidligere i oppgaven blitt konstatert at filialer har regnskapsplikt, og det må følgelig utarbeides årsregnskap og årsberetning, jf. rskl. § 3-1 første ledd. Årsregnskapet skal inneholde resultatoppstilling, balanse, kontantstrømpstilling og noteopplysninger, jf. rskl. § 3-2 første ledd. Små filialer kan derimot unnlate å medta kontantstrømpstilling, jf. rskl. § 3-2 annet ledd. Regnskapsåret vil normalt være kalenderåret, men av praktiske hensyn kan filialer fritt velge å benytte det utenlandske hovedforetaket sitt avvikende regnskapsår dersom dette foreligger, jf. rskl. § 1-7 første ledd annet punktum. Årsregnskapets regnskapsvaluta skal være norske kroner eller foretakets funksjonelle valuta, jf. rskl. § 3-4 første ledd. Presentasjonsvaluta for årsregnskapet kan være norske kroner, funksjonell valuta eller euro, jf. rskl. § 3-4 annet ledd.

6.1 Filialens årsberetning

Innholds krav til årsberetning er regulert i rskl. § 3-3 for små filialer, og rskl. §§ 3-3a til 3-3d for filialer som ikke regnes som små. Formalkrav til årsberetning for filialer er tilsvarende som for andre foretaksformer, men ikke alle opplysningskrav er aktuelle for filialer. Disse opplysninger kan unnlates uten nærmere begrunnelse.⁸⁷ Et viktig krav i et foretaks årsberetning er bekreftelse av fortsatt drift, og eventuell redegjørelse hvis forutsetningen om fortsatt drift er usikker.⁸⁸ For en filial foreligger ingen særskilte kapitalkrav, og filialen er heller ingen egen juridisk enhet. Forutsetningen om fortsatt drift må dermed omfatte hele virksomheten til hovedforetaket, og bør ikke begrenses til kun å omhandle filialens virksomhet.⁸⁹ Det eksisterer tilfeller hvor fortsatt drift i filialen er begrunnet med avgitte garantier fra hovedforetaket, hvor hovedforetaket forplikter seg til å dekke opp udekket underskudd. En slik garanti vil ikke ha noen verdi, da det i realiteten er en garanti med seg selv.⁹⁰ Opplysning om styrets handleplikt ved tapt egenkapital vil med samme begrunnelse heller ikke være aktuelt for en filial.

⁸⁷ Øyvind Handeland, 2012, Rettsdata, Regnskapsloven, note (103)

⁸⁸ Rskl. § 3-3 annet ledd nr. 1 og 2, og rskl. § 3-3a syvende ledd nr. 1 og 2

⁸⁹ Øyvind Handeland, 2012, Rettsdata, Regnskapsloven, note (108)

⁹⁰ Wiig, Svein og Gunnar Sotnakk. 2011. s. 24

6.2 Språk

Årsregnskap og årsberetning skal som utgangspunkt være på norsk, men departementet kan fatte enkeltvedtak om at annet språk kan benyttes, jf. rskl. § 3-4 tredje ledd. Søknad rettes mot Skattedirektoratet som på bakgrunn av en konkret helhetsvurdering kan gi tillatelse til å utarbeide dokumenter på for eksempel engelsk. Det at filialer gis mulighet til å utarbeide årsregnskap og årsberetning på et annet språk en norsk kan sikre at signaturberettigede får den informasjonen de trenger. Av praksis velger 83 prosent i vårt utvalg å benytte norsk språk i sitt filialregnskap, jf. kapittel 5.2.4. Enkelte filialer velger å utarbeide årsberetning og årsregnskap både på norsk og engelsk, hvor den engelske oversettelsen er medtatt på alle linjer i filialregnskapet. Dette er inkludert for informasjonsformål og er ikke i strid med regnskapsloven.⁹¹

6.3 Noter

Notene til årsregnskapet har som formål å gi utfyllende opplysninger til årsregnskapets brukere.⁹² Filialer må følge de samme krav til noter som andre foretaksformer, men det vil imidlertid være enkelte krav som ikke er aktuelle.⁹³ Krav til opplysning om aksjekapital, aksjeeiere og egne aksjer vil følgelig ikke være aktuelle for en filial.

Et relevant krav for filialer kan være omregning av utenlandsk valuta, jf. rskl. § 7-2, hvor selve omregningsteknikken må forklares.⁹⁴ Et annet aktuelt krav kan være opplysning om regnskapsvaluta og presentasjonsvaluta, jf. rskl. § 7-2a. Det kreves opplysning om hvilke omregningskurser som er benyttet ved omregning fra utenlandsk valuta, hvor kurs på balansedagen og gjennomsnittskurs vil være av særlig interesse.⁹⁵

⁹¹ Hans R. Schwencke, 2012, Rettsdata, Regnskapsloven, note (170)

⁹² Hans Robert Schwencke et al. 2016. s. 666

⁹³ Wiig, Svein og Gunnar Sotnakk. 2011. s. 24

⁹⁴ Hans R. Schwencke, 2012, Rettsdata, Regnskapsloven, note (395)

⁹⁵ Hans R. Schwencke, 2012, Rettsdata, Regnskapsloven, note (395)

6.4 Undertegning, innsendelse og offentliggjøring av filialregnskapet

Det er styremedlemmer og daglig leder som skal undertegne årsregnskapet og årsberetningen, jf. rskl. § 3-5 første ledd. For en filial er det ikke innlysende at det er valgt eget filialstyre eller daglig leder, hvis dette ikke er valgt skal styret i det utenlandske hovedforetaket signere filialregnskapet og filialens årsberetning.⁹⁶

Filialer har plikt til å innsende både filialregnskap og årsregnskap for det utenlandske hovedforetaket, jf. rskl § 8-2 første og annet ledd. Språket i hovedforetakets årsregnskap skal være utarbeidet eller oversatt til norsk, svensk, dansk eller engelsk, jf. rskl. § 8-2 annet ledd. I utgangspunktet vil det være hovedforetakets årsregnskap som blir det offentlige regnskapet i Norge, og filialregnskapet kan som nevnt tidligere ikke gjøres kjent for andre enn kontrollmyndigheter eller myndigheter som utarbeider offisiell statistikk, jf. rskl. § 8-1 annet ledd. Hvis hovedforetakets årsregnskap ikke er fastsatt i samsvar med lovgivning i hjemstaten, EU sine retningslinjer eller innsendingsplikten ikke er overholdt, vil filialregnskapet bli det offentlige regnskapet i Norge, jf. rskl. § 8-1 annet ledd. Med innsendingsplikt menes her at hovedforetakets årsregnskap skal innleveres sammen med filialregnskapet i Norge. Praksis viser at 79 prosent av filialregnskapene i vårt opprinnelige utvalg foreligger offentlig tilgjengelige, jf. kapittel 5.2.3. Disse filialer bryter dermed innsendelsesplikten ved ikke å innlevere hovedforetakets årsregnskap.

6.5 Brukere av et filialregnskap

Årsregnskapet har som formål å gi brukerne av regnskapet beslutningsnyttig informasjon.⁹⁷ Det er ikke innlysende hvem som er brukerne av et filialregnskap, og spesielt ikke ettersom filialregnskapet skal være unntatt offentligheten, jf. rskl. § 8-1. Hovedbrukere av et årsregnskap vil på generelt grunnlag være aksjonærer, potensielle investorer, långivere, skattemyndigheter, ansatte, kunder og leverandører.

⁹⁶ Øyvind Handeland, 2012, Rettsdata, Regnskapsloven, note (172)

⁹⁷ Hans Robert Schwencke et al. 2016. s. 57

Det finnes ingen aksjonærer i et NUF, ettersom filialen er en integrert del av et utenlandsk hovedforetak. Aksjonærene har sine eierinteresser i det utenlandske hovedforetaket, hvor hele filialens virksomhet inngår. I slik forstand vil aksjonærer være brukere av hovedforetakets årsregnskap, og ikke filialregnskapet. Det vil heller ikke foreligge potensielle investorer, ettersom det ikke er mulig å investere direkte i en filial. Ved eventuelle låneopptak er det naturlig å anta at det er hovedforetaket sitt årsregnskap som fremvises, ettersom det er hovedforetaket som vil være juridisk part i låneavtalen. Det kan likevel tenkes at filialregnskapet kan være av interesse for banken ved vurdering om det skal innvilges lån relatert den norske virksomheten.

Norske skattemyndigheter vil ha interesse av filialregnskapet med tanke på kontroll av skatt og avgift relatert den norske virksomheten. Filialregnskapet som helhet inneholder ytterligere informasjon utover hva som fremgår av innlevert næringsoppgave, og kan være avgjørende for skattekontroll av den norske virksomhet.⁹⁸ Filialer er representert i norsk næringsliv og filialregnskap vil være av interesse for norske statistikkmyndigheter. Hvis filialer som helhet utelates fra offentlig statistikk, kan dette gi et skjevt bilde av norsk næringsliv.⁹⁹ Kontrollmyndigheter og statistikkmyndigheter er gitt hjemmel til å innhente filialregnskap som er unntatt offentligheten, jf. rskl. § 8-1 annet ledd tredje punktum.

Ansatte vil ha interesse av filialregnskapet for å se hvor godt filialen er drevet, hvordan overskudd fordeles og hvordan filialens fremtidsutsikter er.¹⁰⁰ Konkurrenter kan ha interesse av filialregnskapet med det formål å få innsyn i konkurrerende virksomhet. Ansatte og konkurrenter gis derimot ikke tilgang til filialregnskap som ikke er offentlig tilgjengelige. Det er filialen som kan bestemme om filialregnskapet skal være offentlig tilgjengelig i Norge, her ved og ikke imøtekomme innsendelsesplikten for hovedforetakets årsregnskap. Vi mener at dette er et konkurransefortrinn ved å etablere filial i Norge fremfor selskapsformen aksjeselskap. Dette begrunnes med at årsregnskap for et

⁹⁸ Ot.prp. nr. 42 (1997-98). Kapittel 3.3.3

⁹⁹ Ot.prp. nr. 15 Om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v (regnskapsloven). Kapittel 5.4. s. 30

¹⁰⁰ NOU 2016: 11. Kapittel 10.8. s. 164

aksjeselskap alltid vil være offentlig tilgjengelig, der filialen står fritt til å innhente konkurrentenes årsregnskap, gitt at konkurrenten er organisert som et aksjeselskap. Eksempelvis kan Siba, som ikke har offentlig tilgjengelig filialregnskap, få innsyn i årsregnskapene til konkurrentene Elkjøp og Expert.

Vurderingen ovenfor henstilles de tradisjonelle NUF, hvor den norske virksomheten inngår i det utenlandske hovedforetakets totale virksomhet. For NUN-NUF vil filialregnskapet kunne ha flere brukere, her ved at den norske virksomhet normalt utgjør hele virksomheten for det utenlandske hovedforetaket. Leverandører og kunder vil dermed kunne ha interesse av det norske filialregnskapet hvis hovedforetakets årsregnskap ikke er lett tilgjengelig i Norge.

Norske skattemyndigheter og statistikkmyndigheter vurderes som de primære brukere av et filialregnskap, dette med bakgrunn i kontrollfunksjon av skatt og avgift, samt utarbeidelse av offisiell statistikk. Ansatte, konkurrenter og leverandører kan også ha interesse av filialregnskapet, men er avhengig av at dette foreligger offentlig tilgjengelig. Vi kan vanskelig se andre brukere av et filialregnskap.

6.6 Filialbalansen

Ved at det foreligger regnskapsplikt for filialer må det følgelig utarbeides en filialbalanse, hvor balansen skal presentere eiendeler, gjeld og egenkapital, jf. oppstillingsplan i rskl. § 6-2. Filialen er ikke en egen juridisk enhet og det kan dermed virke unaturlig at det skal utarbeides et eget årsregnskap med alle tilhørende formalkrav. På slik måte må filialregnskapet konstrueres som om den norske virksomheten er en egen separat enhet. Filialregnskapet kan dermed sees på som en konstruksjon for sine brukere, her hovedsakelig skattemyndigheter og statistikkmyndigheter. Regnskapsplikten krever at det skal utarbeides et filialregnskap, og filialen blir dermed påtvunget til å utarbeide et årsregnskap for sin norske virksomhet. Det kan nevnes at en filial ofte oppfattes som en selvstendig enhet utad av ulike interessenter.¹⁰¹

¹⁰¹ Ot.prp. nr. 42 (1997-98) Om lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven). Kapittel 3.3.3

Det kan være nærliggende å sammenligne en filialbalanse med balansen til en regnskapspliktig personlig næringsdrivende.¹⁰² I slikt tilfelle må det også konstrueres en balanse med tanke på hva som er næringsvirksomhet og hva som er til privat bruk. Den personlige næringsdrivende må her foreta egne vurderinger vedrørende hvilke eiendeler og hvilken gjeld som skal tilordnes næringsvirksomheten, som videre skal medtas i enkeltpersonforetakets balanse.

Virksomhetsmessig vil filialer være bedre sammenlignbart med aksjeselskap. Det foreligger et begrenset ansvar overfor aksjonærene i et aksjeselskap, mens det for eierne av et enkeltpersonforetak foreligger et personlig ansvar. Aksjonærer i det utenlandske hovedforetaket vil ha et begrenset ansvar, på lik linje med aksjonærer i et aksjeselskap. Dette forutsetter at hovedforetaket er organisert tilsvarende som et norsk aksjeselskap.

6.7 Funksjonsorientert eller geografisk syn

Det kan foreligge et tilordningsproblem relatert til hvilke eiendeler og gjeldsposter som skal medtas i filialens balanse. Ved vurdering om hva som skal inngå i filialbalansen kan det etter vår mening vurderes om det skal benyttes et geografisk eller funksjonsorientert syn.

Normalt vil filialens virksomhet være innenfor et gitt geografisk område,¹⁰³ og geografisk inndeling kan være et mulig syn vedrørende hva som skal medtas i filialens balanse. Ved et slikt syn legges Norges geografiske grenser og norsk kontinentalsokkel til grunn ved vurdering av hvilke eiendeler og gjeld som tilhører den norske virksomhet. Ved å benytte et geografisk syn kan det oppstå flere problemstillinger. Dersom hovedforetaket har investering eller eiendom i Norge som ikke er knyttet opp mot den norske virksomheten, vil eiendelene måtte medtas i filialens balanse. I motsatt tilfelle vil eiendelene ikke medtas i filialens balanse hvis den norske filialen har investering eller eiendom i utlandet, selv om dette kan relateres den norske virksomheten. Slike problemstillinger vil også

¹⁰² Hans Robert Schwencke et al. 2016. s. 166

¹⁰³ NOU 2016: 11. Kapittel 10.4. s. 161

forekomme eksempelvis hvis varelager oppbevares i utlandet eller opptak av gjeld skjer utenfor Norges grenser. Etter vår vurdering vil et geografisk syn ha flere svakheter med tanke på vurdering av hvilke eiendeler og hvilken gjeld som skal medtas i filialens balanse.

Ved et funksjonsorientert syn må det vurderes hvilke eiendeler og gjeldsposter som har tilknytning til den norske virksomheten. En slik vurdering vil ikke være begrenset av geografiske grenser, og det vil være filialens virksomhet som er i fokus. Eiendeler og gjeld som ikke befinner seg i Norge, men som kan knyttes opp mot norsk virksomhet skal medtas og presenteres i filialbalansen etter dette synet. Etter vår oppfatning vil et funksjonsorientert syn være mest hensiktsmessig å benytte ved vurdering om hva som skal medtas i filialens balanse. Ved å benytte et funksjonsorientert syn skal alle eiendeler og gjeld som kan tilknyttes filialens norske virksomhet medtas i filialbalansen.

6.8 Valg av rettskildefaktorer

Ved videre drøftelse av filialens balanse og hvordan denne skal presenteres, velger vi å benytte IASB¹⁰⁴ sitt konseptuelle rammeverk. Rammeverket benyttes ettersom norsk lov og norske standarder ikke har presise definisjoner av eiendeler og gjeld. Regnskapsloven benytter begrepene eiendeler, gjeld og egenkapital uten å definere hva som egentlig menes. NRS¹⁰⁵ 8 definerer gjeld som *alle forpliktelser som kan kreves dekket i foretakets eiendeler*,¹⁰⁶ uten at eiendeler er videre definert.

De fleste filialer i vårt utvalg benytter god regnskapsskikk og regnskapslovens regler ved utarbeidelse av filialregnskapet, jf. kapittel 5.2.5. Filialene gis også anledning til å benytte IFRS¹⁰⁷ eller forenklet IFRS, jf. rskl. § 3-9.

¹⁰⁴ International Accounting Standards Board

¹⁰⁵ Norske RegnskapsStandarder utgitt av Norsk RegnskapsStiftelse

¹⁰⁶ NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak. 2014. Kapittel 5

¹⁰⁷ International Financial Reporting Standards

God regnskapsskikk i Norge har en resultatorientert tilnærming med transaksjonsprinsippet, opptjeningsprinsippet og sammenstillingsprinsippet,¹⁰⁸ jf. rskl. § 4-1. Det fokuseres på resultatoppstillingen, og balansen blir dermed mindre viktig etter disse prinsipper. Internasjonalt foreligger det større fokus på balansen, og IFRS kan defineres som et balanseorientert regelverk. Det foreligger definisjoner og kriterier for innregning av eiendeler og gjeld i balansen, hvor resultatposter fremkommer som en konsekvens av hva som innregnes i balansen. De balanseorienterte prinsipper i IFRS er aktuelle også i Norge, hvor norske regnskapsstandarder er bygget på IASB sitt konseptuelle rammeverk.¹⁰⁹ IASB sitt rammeverk benyttes hvis IFRS ikke gir klar løsning på et regnskapsmessig problem, jf. IAS¹¹⁰ 8.10 til 8.11. Disse bestemmelser omtales ofte som *kildehierarkiet*.¹¹¹

Samtidig foreligger det en utredning om ny regnskapslov,¹¹² hvor tanken er å internasjonalisere norske regnskapsregler, og at fremtidens norske regelverk skal harmoniseres ytterligere med IFRS. De resultatorienterte prinsipper i regnskapsloven foreslås eksempelvis fjernet.¹¹³ Det kan nevnes at det trolig vil komme en ny norsk regnskapsstandard som er bygget på IFRS for SMEs.^{114,115} Høringsutkastet for ny regnskapsstandard inneholder definisjoner og kriterier på eiendeler og gjeld, men dette regelverket er ennå ikke implementert i Norge, og holdes utenfor vår drøftelse.

Ved at en filial ofte betraktes som en egen separat enhet, og i regnskapsmessig forstand må sees på som en egen enhet ved utarbeidelse av filialregnskap, vurderer vi det slik at IASB sitt konseptuelle rammeverk kan benyttes ved vurdering av filialens eiendeler, gjeld og egenkapital. Dette selv om filialen ikke er en egen juridisk enhet. Rammeverket er med andre ord relevant ved vår drøftelse om hvilke eiendeler og gjeld som skal medtas i filialbalansen, og spesielt

¹⁰⁸ Hans Robert Schwencke et al. 2016. s. 134

¹⁰⁹ Hans Robert Schwencke et al. 2016. s. 131

¹¹⁰ International Accounting Standards

¹¹¹ Hans Robert Schwencke et al. 2016. s. 131

¹¹² Se oppgavens kapittel 6.12 Utredning om ny regnskapslov

¹¹³ NOU 2015: 10. Kapittel 12.7. s. 372

¹¹⁴ International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities

¹¹⁵ NOU 2015: 10. Kapittel 2.3. s. 19

ettersom det ikke finnes tilsvarende definisjoner og kriterier i gjeldende norske regnskapsregler og regnskapsstandarder.

Det konseptuelle rammeverket til IASB er under fornyelse, og det foreligger høringsutkast av mai 2015. Planen er at det nye konseptuelle rammeverket skal ferdigstilles og implementeres i begynnelsen av 2017.¹¹⁶ I vår drøftelse benyttes det eksisterende rammeverket, men vi gir kommentarer på relevante forventede endringer.

6.9 Eiendeler i filialbalansen

Det konseptuelle rammeverket til IASB definerer en eiendel som *en ressurs som er kontrollert av en virksomhet, og som er et resultat av en tidligere hendelse, samt forventes å gi virksomheten fremtidige økonomiske fordeler*.¹¹⁷

Kriterier som vil avgjøre om en eiendel kan inngå i filialens balanse er:¹¹⁸

- a) Kontrollert ressurs
- b) Resultat av en tidligere hendelse
- c) Fremtidige økonomiske fordeler

6.9.1 Kontrollert ressurs

Det utenlandske hovedforetaket vil ha det juridiske eierskap til eiendeler ettersom filialen ikke er en egen juridisk enhet. I definisjonen legges kontrollbegrepet til grunn, og eierskap vil ikke være et kriterium ved vurdering om en eiendel skal medtas i balansen eller ikke.¹¹⁹ Filialens manglende juridiske eierskap skal dermed ikke ha betydning for hvilke eiendeler som medtas i filialens balanse.

Med kontrollert ressurs menes at eiendelen må kunne overføres eller selges separat.¹²⁰ For at en enhet skal kontrollere en ressurs, må de økonomiske fordeler

¹¹⁶ Conceptual Framework for Financial Reporting. 2015. Exposure Draft

¹¹⁷ Hans Robert Schwencke et al. 2016. s. 134, IASB sitt konseptuelle rammeverk nr. 4.4a

¹¹⁸ IASB Conceptual Framework for Financial Reporting. 2010. Pkt. 4.8-4.14

¹¹⁹ IASB Conceptual Framework for Financial Reporting. 2010. Pkt. 4.12

fra ressursen tilflyte foretaket, enten direkte eller indirekte.¹²¹ Hvis fordeler tilflyter et annet foretak vil kontroll ikke være oppfylt. Filialer er en konstruert enhet, og i realiteten vil de fordeler som tilflyter filialen også tilflyte hovedforetaket. Vi er av den oppfatning at hovedforetaket ikke ansees som et annet selskap i slik forstand, og filialen vil dermed være i stand til å kontrollere en eiendel tilknyttet den norske virksomheten. En betingelse for kontroll vil være at filialen som enhet må være mottaker av de fremtidige økonomiske fordeler.¹²² For eiendel som tilknyttet den norske virksomhet ansees kriteriet om kontroll oppfylt ved at filialen betraktes som en egen separat enhet, og er mottaker av de fremtidige økonomiske fordeler tilknyttet eiendelen.

6.9.2 Resultat av en tidligere hendelse

Kriteriet tidligere hendelse setter premisser for når en eiendel skal medtas i balansen. Den kontrollerte ressurs må ha oppstått som et resultat av en tidligere transaksjon eller hendelse.¹²³ En slik transaksjon eller hendelse kan eksempelvis være overlevering av en eiendel som er kjøpt av filialen. En tidligere hendelse eller transaksjon vedrørende fordringer vil være at filialen har overlevert en vare eller utført en tjeneste for filialens kunde. I prinsippet setter dette kun kriterier for tidspunkt en eiendel skal medtas i filialens balanse. Kriteriet vil også ansees oppfylt ved filialens egentilvirkning av varer for videresalg. Forventede eiendeler ved intensjon om kjøp vil eksempelvis ikke imøtekomme eiendelsdefinisjonen.¹²⁴

6.9.3 Fremtidige økonomiske fordeler

Med kriteriet fremtidige økonomiske fordeler menes at foretaket må kunne nyttiggjøre seg av eiendelen ved fremtidig positiv kontantstrøm.¹²⁵ Økonomiske fordeler kan tilflyte filialen eksempelvis gjennom reduserte forpliktelser, ved verdi av varer og tjenester som tilvirkes sammen med andre eiendeler, eller ved

¹²⁰ Hans Robert Schwencke et al. 2016, s. 135

¹²¹ IASB Conceptual Framework for Financial Reporting. 2010. Pkt. 4.8

¹²² IASB Conceptual Framework for Financial Reporting. 2010. Pkt. 4.8

¹²³ IASB Conceptual Framework for Financial Reporting. 2010. Pkt. 4.13

¹²⁴ IASB Conceptual Framework for Financial Reporting. 2010. Pkt. 4.13

¹²⁵ IASB Conceptual Framework for Financial Reporting. 2010. Pkt. 4.8

bytting av eiendeler.¹²⁶ Filialen vil oppfylle kriteriet fremtidige økonomiske fordeler eksempelvis ved at filialen som enhet produserer varer eller tjenester for salg.¹²⁷ Fremtidig positiv kontantstrøm er ikke begrenset til positiv kontantstrøm, men vil også omfatte reduksjon av negativ kontantstrøm for filialen.¹²⁸ Ved at filialen sees på som en egen separat enhet vil økonomiske fordeler kunne tilflyte filialen.

6.9.4 Eiendeler tilknyttet filialens virksomhet

Eiendeler som vedrører filialens virksomhet i Norge kan eksempelvis være varelager, driftsmidler og bankbeholdning. Varelager som er lokalisert i Norge eller i utlandet som kan tilordnes den norske virksomhet skal medtas i filialens balanse. Filialen som enhet vil kontrollere slike eiendeler og samtidig være mottaker av de økonomiske fordeler ved at disse kan tilknyttes den norske virksomhet etter et funksjonsorientert syn.

Ved salg av varer eller tjenester til eksterne kunder er det etter vår mening liten tvil om at eiendelskriteriene er oppfylt. Overfor kunder fremstår filialen som en egen separat enhet,¹²⁹ eksempelvis ved at utgående faktura er stilet fra filialen og innbetaling skjer til filialens bankkonto. Kunder vil oppleve å ha en avtale direkte med den norske filialen, selv om det i realiteten er det utenlandske hovedforetaket som er juridisk avtalepart. Filialen blir dermed mottaker av de økonomiske fordeler tilknyttet eiendelen. Hvis hovedforetakets navn benyttes overfor filialens kunder og innbetaling skjer til hovedforetaket sin bankkonto, vil slike eiendeler uansett måtte tilordnes den norske filialen etter et funksjonsorientert syn. Alle eiendeler som kan relateres til den norske virksomhet må medtas i filialens balanse.

¹²⁶ Hans Robert Schwencke et al. 2016. s. 135 og IASB Conceptual Framework for Financial Reporting. 2010. Pkt. 4.10

¹²⁷ IASB Conceptual Framework for Financial Reporting. 2010. Pkt. 4.8-4.9

¹²⁸ IASB Conceptual Framework for Financial Reporting. 2010. Pkt. 4.8

¹²⁹ Ot.prp. nr. 42 (1997-98) Om lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven). Kapittel 3.3.3

6.9.5 Mellomværende med det utenlandske hovedforetaket

Ved eventuelle salg til hovedforetaket blir spørsmålet om hovedforetaket kommer til å innfri sin forpliktelse overfor filialen. Hvis intensjonen er at mellomværende skal gjøres opp med betalingstransaksjon, bør fordring mot hovedforetaket klassifiseres som en ordinær kundefordring i filialbalansen.¹³⁰ Ved salg der hovedforetaket løpende gjør opp kortsiktig mellomværende vil eiendelen tilfredsstillende kriteriet om fremtidige økonomiske fordeler, her ved økning av bankbeholdning og positiv kontantstrøm for filialen som enhet. Det er verdt å merke seg at det ikke vil være kontantstrømeffekt for det juridiske selskapet, men kun for filialen som en konstruert enhet.

Hvis hovedforetaket ikke har til intensjon å gjøre opp sin forpliktelse overfor filialen med betalingstransaksjon bør slike fordringer etter vår mening inngå i netto eiendeler, og således behandles som utdeling eller nedbetalinger av gjeld til hovedforetaket. Klassifiseringsproblematikk vedrørende om dette er egenkapital eller gjeld vil drøftes senere i kapittelet. Filialens resultatoppstilling vil ikke påvirkes av hvordan dette klassifiseres i balansen. Det vil bli en positiv effekt på filialens årsresultat uavhengig om nevnte transaksjon føres som økning av eiendel eller som reduksjon av gjeld.¹³¹

Har filialen foretatt innkjøp av varer fra eksterne leverandører skal dette medtas og presenteres som varelager i filialens balanse. Normalt vil hovedforetaket kunne oppnå bedre betingelser ved kjøp av større kvantum hos sine leverandører, og varelageret kan dermed omfatte virksomhet i flere land. Hvis filialen kjøper inn varer fra hovedforetaket, og varene befinner seg fysisk i Norge eller er adskilt i hovedforetakets varelager, bør dette etter vår mening medtas og presenteres som varelager i filialens balanse. Ved eksempelvis netthandel er det ikke like innlysende at det eksisterer eget varelager tilknyttet den norske virksomhet. Hvis varelageret befinner seg hos det utenlandske hovedforetaket, og dette er et felles lager for virksomheter i flere land, kan det være utfordrende å tilordne den del av hovedforetakets varelager som kan tilknyttes den norske virksomheten. Etter vår

¹³⁰ Hans Robert Schwencke et al. 2016. s. 166

¹³¹ IASB Conceptual Framework for Financial Reporting. 2010. Pkt. 4.25a)

mening kan det være vanskelig for filialen å kontrollere sin andel av et større varelager, såfremt dette ikke er adskilt. Når norsk kunde bestiller vare fra den norske filialen, vil filialen foreta kjøp av samme vare fra hovedforetaket, hvor varen gjerne sendes direkte fra hovedforetakets lager til norsk kunde. Salget tilknyttes den norske virksomheten, og fordring på ekstern kunde skal medtas i filialens balanse. Filialen vil ikke presentere varelager, men må medta leverandørgjeld til det utenlandske hovedforetaket i sin filialbalanse. Gjeld gjennomgås senere i kapittelet. Ved at disse balanseposter medtas i filialbalansen vil salgsinntekt og varekostnad fremkomme i filialens resultatoppstilling.

6.9.6 Høringsutkast til nytt rammeverk

Det nye konseptuelle rammeverket til IASB foreligger som et høringsutkast og forventer å definere en eiendel som *nåværende økonomisk ressurs som er kontrollert av en virksomhet, og som er et resultat av en tidligere hendelse. En økonomisk ressurs er en rettighet som har et potensial til å gi virksomheten økonomiske fordeler.*¹³²

Definisjonen av en økonomisk ressurs er spesifisert til å være en rettighet som har et potensial til å gi virksomheten økonomiske fordeler. Ny definisjon synes mindre streng enn eksisterende definisjon ved at det kun behøver å foreligge et potensial til å skape økonomiske fordeler,¹³³ og vil ikke påvirke vår konklusjon vedrørende hvilke eiendeler som skal medtas i filialens balanse. Filialen som en konstruert enhet vil oppfylle kriteriet ved at rettigheten har et potensial til å skape positive kontantstrømmer eller å redusere negative kontantstrømmer.¹³⁴ En rettighet som utgjør en økonomisk fordel kan eksempelvis etableres ved kontrakt, lover og regler,¹³⁵ og filialen som enhet vil oppfylle rettighetsaspektet ved at den eksempelvis mottar varer og tjenester.¹³⁶

¹³² IASB Conceptual Framework for Financial Reporting. 2015. Exposure Draft. Pkt. 4.5-4.6

¹³³ IASB Conceptual Framework for Financial Reporting. 2015. Exposure Draft. Pkt. 4.13

¹³⁴ IASB Conceptual Framework for Financial Reporting. 2015. Exposure Draft. Pkt. 4.14c

¹³⁵ IASB Conceptual Framework for Financial Reporting. 2015. Exposure Draft. Pkt. 4.8a

¹³⁶ IASB Conceptual Framework for Financial Reporting. 2015. Exposure Draft. Pkt. 4.8a

6.9.7 Delkonklusjon

Ved at en filial er underlagt regnskapsplikt skal det utarbeides en filialbalanse hvor eiendeler skal presenteres. Vi er av den oppfatning at eiendeler tilknyttet den norske virksomheten, etter et funksjonsorientert syn, oppfyller eiendelsdefinisjonen i IASB sitt konseptuelle rammeverk. Hovedbegrunnelsen er at en filial må sees på som en separat enhet og eiendeler som kan knyttes opp mot denne enheten skal medtas i filialens balanse.

Fordring mot det utenlandske hovedforetaket, hvor hovedforetaket har intensjon om løpende oppgjør med betalingstransaksjon, vil etter vår oppfatning også oppfylle eiendelsdefinisjonen.

Fordring mot det utenlandske hovedforetaket hvor det ikke foreligger intensjon om løpende oppgjør med betalingstransaksjon vil derimot ikke oppfylle eiendelsdefinisjonen, og kan ikke medtas som eiendel i filialens balanse. Slike fordringer vil inngå i netto eiendeler, hvor fordring følgelig vil redusere netto eiendeler. Videre i oppgaven vil netto eiendeler vurderes klassifisert som enten gjeld eller egenkapital i filialens balanse.

6.10 Gjeld i filialbalansen

Ved at en filial skal presentere eiendeler i filialbalansen må det følgelig også presenteres gjeld, ettersom balansen består av en tilhørende gjeldsside.

Det konseptuelle rammeverket til IASB definerer gjeld som *en nåværende forpliktelse for virksomheten til å gi fra seg fordeler knyttet til foretakets ressurser. Forpliktelsen vil også være et resultat knyttet til en tidligere hendelse.*¹³⁷

Begrepet forpliktelse i definisjonen vil være sammenfallende med regnskapsloven sin bruk av begrepet gjeld.¹³⁸

¹³⁷ IASB Conceptual Framework for Financial Reporting. 2010. Pkt. 4.4b)

¹³⁸ Hans Robert Schwencke et al. 2016. s. 136

Kriterier som vil avgjøre om en forpliktelse kan inngå i filialens balanse er:¹³⁹

- a) Nåværende forpliktelse
- b) Plikt til å overføre en økonomisk ressurs

6.10.1 Nåværende forpliktelse

En nåværende forpliktelse oppstår som et resultat av en bindende kontrakt eller krav som følger av lov.¹⁴⁰ En nåværende forpliktelse oppstår normalt etter at en vare eller tjeneste er mottatt av filialen, men kan også oppstå fra normal bransjepraksis, eksempelvis ved avsetning for retur.¹⁴¹ Etter at en bindende avtale er signert og ikke kan fravikes, har det oppstått en nåværende forpliktelse for foretaket som følgelig skal medtas i balansen. Signering av kontrakt eller overlevering av en vare eller tjeneste vil her være en tidligere hendelse,¹⁴² hvilket medfører en plikt til oppgjør på nåværende tidspunkt.

Filialen er som nevnt tidligere ikke en selvstendig juridisk enhet, men bør behandles som en selvstendig enhet med tanke på hvilke forpliktelser som skal medtas i filialbalansen. Vi er dermed av den oppfatning at filialen kan påta seg en nåværende forpliktelse relatert den norske virksomheten.

6.10.2 Plikt til å overføre en økonomisk ressurs

Plikt til å overføre en økonomisk ressurs følger av at foretaket må ha inngått en juridisk forpliktelse til å gi fra seg en ressurs.¹⁴³ Det er hovedforetaket som har den juridiske forpliktelse, men filialen som enhet vil i realiteten måtte innfri den. Det å gi fra seg en ressurs betyr normalt at bankbeholdning overføres ved innfrielse av forpliktelse, men overføring av en ressurs kan også omfatte

¹³⁹ IASB Conceptual Framework for Financial Reporting. 2010. Pkt. 4.15-4.19

¹⁴⁰ IASB Conceptual Framework for Financial Reporting. 2010. Pkt. 4.15

¹⁴¹ IASB Conceptual Framework for Financial Reporting. 2010. Pkt. 4.15

¹⁴² IASB Conceptual Framework for Financial Reporting. 2010. Pkt. 4.18

¹⁴³ IASB Conceptual Framework for Financial Reporting. 2010. Pkt. 4.16

overføring av andre eiendeler, utførelse av tjenester, konvertering til annen gjeld, konvertering til egenkapital eller ved at kreditor ettergir sin fordring på filialen.¹⁴⁴

Det utenlandske hovedforetaket har det juridiske ansvar for filialens forpliktelser, ettersom den norske filialen ikke er et eget juridisk foretak. Som omtalt i kapittel 4.8 er den norske filialen uten partsevne, og kan dermed ikke være part i søksmål hvis tvist om betaling skulle forekomme, eller hvis det ikke skulle finnes tilstrekkelige midler i filialen til å dekke sine forpliktelser. Kreditorerne må dermed i realiteten forholde seg til det utenlandske hovedforetaket ved filialens mislighold av sine forpliktelser. Vi er likevel av den oppfatning at filialen som egen separat enhet kan være i stand til å ha en plikt til å overføre en økonomisk ressurs.

6.10.3 Gjeld til eksterne

Hvis filialen har en nåværende forpliktelse til å overføre en ressurs skal følgelig gjelden medtas i filialens balanse. Slike forpliktelser må relateres den norske virksomheten etter et funksjonsorientert syn. Forpliktelser det utenlandske hovedforetaket pådrar seg i Norge som ikke kan tilknyttes den norske virksomheten skal ikke medtas i filialbalansen.

Det er hovedforetaket som er skattesubjektet, men ettersom betalbar skatt til Norge direkte kan knyttes opp mot filialens norske virksomhet bør også betalbar skatt medtas i filialbalansen. Tilsvarende vurdering benyttes på skyldig merverdiavgift, gitt at den norske virksomhet er pliktig til registrering i Merverdiavgiftsregisteret.

Dersom inngående faktura er stilet til den norske filialen vil det gi inntrykk utad at det er filialen som har pådratt seg en forpliktelse til å overføre en økonomisk ressurs, eksempelvis ved kjøp fra eksterne leverandører. Ved å benytte filialens norske navn og organisasjonsnummer på faktura gir en inntrykk utad at filialen er en selvstendig enhet. Da vi benytter et funksjonsorientert syn skal leverandørgjeld

¹⁴⁴ IASB Conceptual Framework for Financial Reporting. 2010. Pkt. 4.17

medtas i filialbalansen, uavhengig om inngående faktura er stilet til filialen eller til det utenlandske hovedforetaket. Den viktigste vurdering er om leverandørgjelden kan tilknyttes den norske virksomheten.

Det har tidligere blitt omtalt at det utenlandske hovedforetaket er juridisk arbeidsgiver overfor filialens ansatte, jf. kapittel 4.7. De ansatte er etter vårt syn tilknyttet den norske virksomhet og avsetninger som kan relateres til de ansatte vil måtte medtas i filialbalansen. Slike forpliktelser er normalt skyldig lønn, forskuddstrekk, feriepenge og arbeidsgiveravgift.

6.10.4 Gjeld til det utenlandske hovedforetaket

Ved forpliktelser filialen har pådratt seg foreligger et viktig skille mellom gjeld til eksterne og gjeld til det utenlandske hovedforetaket. Filialen og hovedforetaket er samme juridiske selskap, og slik gjeld kan betraktes som gjeld til seg selv.

6.10.4.1 Ordinært kjøp fra hovedforetaket

Spørsmålet videre blir om mellomværende mot hovedforetaket skal medtas som gjeld i filialens balanse. Det kan tenkes tilfeller hvor den norske filialen benytter det utenlandske hovedforetaket som ordinær leverandør, eksempelvis ved innkjøp av varer til videresalg. Bedre betingelser kan oppnås ved innkjøp av større volum, hvilket favoriserer hovedforetaket fremfor den norske filialen som avtalepart overfor leverandører. Det har blitt omtalt i kapittel 6.9.5 at det kan være utfordrende å tilordne korrekt del av varelager som kan henstilles den norske virksomhet, spesielt hvis hovedforetaket gjør innkjøp for flere virksomheter. Den norske filialen må i disse tilfeller benytte hovedforetaket som ordinær leverandør. Hvis slike transaksjoner foretas med intensjon om løpende oppgjør bør slike forpliktelser inngå som ordinær leverandørgjeld i filialens balanse.¹⁴⁵ Hvis intensjonen derimot er at slik leverandørgjeld ikke skal gjøres opp løpende ved overføring av bankbeholdning kan vi vanskelig se at filialen har en nåværende forpliktelse. Slik leverandørgjeld vil da ikke oppfylle rammeverkets definisjon og

¹⁴⁵ Hans Robert Schwencke et al. 2016. s. 166

skal ikke medtas som gjeld i filialens balanse. Slike forpliktelser må inngå i netto eiendeler, og spørsmålet videre blir om dette skal klassifiseres som gjeld eller egenkapital i filialens balanse. Vurdering vil være tilsvarende hvis hovedforetaket allokterer administrasjonskostnader eller lignende kostnader til den norske filialen, hvor filialens intensjon om oppgjør vil være avgjørende for klassifisering i filialens balanse.

6.10.4.2 Låneopptak

Vi har forespurt banker etablert i Norge om praksis for låneopptak for NUF.

Nordea oppgir at det er filialen selv som søker om lån med sitt organisasjonsnummer registrert i Brønnøysundregistrene, og at filialen selv står som låntaker. Likevel er banken kjent med at en filial ikke er et selvstendig rettssubjekt og det vil være det utenlandske hovedforetaket som påtar seg den juridiske forpliktelse. Videre er Nordea tilbakeholden med å innvilge lån til filialer, hvor dette begrunnes med begrenset erfaring med utenlandske regler.¹⁴⁶

Danske bank har samme syn som Nordea, og tilføyer at de er tilbakeholdne med å gi lån grunnet at krav til regnskapsplikt for filialer er forskjellig fra norske aksjeselskap. Etter dagens regler om regnskapsplikt er vi uenig i bankens vurderinger ettersom det ikke foreligger vesentlig forskjell i regnskapsplikt mellom filial og aksjeselskap. Danske bank vurderer søknad fra sak til sak, men oppgir at det ikke er aktuelt å gi lån uten personlig kausjon eller realpant. Banken anbefaler videre sine kunder å omdanne fra NUF til aksjeselskap, slik at de får opprettet bankkonto i banken.¹⁴⁷ Et morsomt sammentreff ettersom Danske bank selv er organisert som en filial av utenlandsk hovedforetak.

DnB gir i utgangspunktet ikke lån til NUF, men med visse unntak. Det gis lån hvis det kan dokumenteres tilfredsstillende drift i hovedforetaket, samt at hovedforetakets bankforbindelse kan utgi et anbefalingsbrev som inneholder informasjon om varighet på kundeforhold, informasjon om foretaket, samt at

¹⁴⁶ Se vedlegg 4 Korrespondanse med banker, Nordea

¹⁴⁷ Se vedlegg 4 Korrespondanse med banker, Danske Bank

hovedforetaket har klart å ivareta sitt kundeforhold med bankforbindelsen på en betryggende måte. DnB uttaler videre at de er restriktive med å gi lån til NUF grunnet sikkerhet, og at realisering av lån kan medføre at banken må følge utenlandsk rett.¹⁴⁸ Sparebank1 uttaler at de ikke gir lån til NUF uten videre begrunnelse.¹⁴⁹

Praksis relatert til innvilgelse av lån til filialer viser at hovedforetaket normalt må stå som låntaker. Spørsmålet videre vil være om slike lån skal betraktes som gjeld til kredittforetak eller som gjeld til hovedforetaket. Dersom banklånet hovedforetaket får innvilget er til bruk i den norske virksomheten vil det etter vår vurdering være naturlig å klassifisere dette som gjeld til kredittforetak i filialbalansen. En slik vurdering blir korrekt hvis det legges til grunn at filialens balanse skal settes opp etter et funksjonsorientert syn. Hvis opptak av lån foretas i utlandet, men fortsatt er til bruk i den norske virksomheten, må følgelig slik forpliktelse klassifiseres som gjeld til kredittforetak i filialbalansen, uavhengig av hvem som har den juridiske forpliktelse. Benyttes derimot en geografisk vurdering vil lån hovedforetaket tar opp i utlandet ikke medtas som gjeld til kredittforetak i filialens balanse. I denne sammenheng vil det være naturlig å omtale dette som gjeld til hovedforetaket. Vi er av den oppfatning at det vil være funksjonen av lånet som vil være avgjørende for hvordan klassifisering skal foretas i filialbalansen.

Hvis det utenlandske hovedforetaket har opptjente midler eller tidligere har tatt opp kreditt uten at dette kan tilknyttes den norske virksomheten, vil midler filialen mottar av det utenlandske hovedforetaket betraktes som gjeld til hovedforetaket. For å kunne klassifisere dette som gjeld i filialbalansen må filialen ha en nåværende forpliktelse, hvor filialen må ha intensjon om å tilbakebetale gjelden til hovedforetaket. For at slik intensjon skal være tilstede må det etter våre betraktninger foreligge en fastsatt nedbetalingsplan. Hvis intensjon om nedbetaling er til stede kan det tenkes at slik gjeld kan klassifiseres som gjeld i filialbalansen. Vi finner det derimot unaturlig at filialen har som intensjon å tilbakebetale slik gjeld til hovedforetaket, hvilket medfører at det ikke foreligger

¹⁴⁸ Se vedlegg 4 Korrespondanse med banker, DnB

¹⁴⁹ Se vedlegg 4 Korrespondanse med banker, Sparebank1

en nåværende forpliktelse for filialen. En tilførsel av midler fra hovedforetaket kan etter vår oppfatning sees på som innskutt kapital i filialen. Filialen kan uten begrensninger foreta utdelinger til hovedforetaket, hvilket kan sees på som tilbakebetaling av gjeld eller utdeling, avhengig hvordan netto eiendeler klassifiseres i filialens balanse. Skillet mellom hva som er egenkapital og hva som er gjeld er en vanskelig grensedrøgning og vil drøftes videre i oppgaven.

6.10.5 Høringsutkast til nytt rammeverk

Det nye konseptuelle rammeverket forventer å definere gjeld som *en nåværende forpliktelse for virksomheten til å overføre en økonomisk ressurs som følge av en tidligere hendelse*.¹⁵⁰

Forventet definisjon er etter vår mening i prinsippet ikke ulik eksisterende definisjon. Det presiseres at virksomheten må overføre en økonomisk ressurs, fremfor å gi fra seg fordeler knyttet til en økonomisk ressurs. Plikt til å overføre en økonomisk ressurs følger av den annen parts rett til å motta den samme økonomiske ressurs etter nytt rammeverk.¹⁵¹ Videre kan det nevnes at det nye rammeverket har mer utfyllende informasjon om kriteriene som må oppfylles for å kunne klassifisere gjeld i balansen. Nytt rammeverk vil ikke påvirke vår konklusjon om hvilke gjeldsposter som skal medtas i filialens balanse.

6.10.6 Delkonklusjon

Ved at en filial er underlagt regnskapsplikt skal det utarbeides en filialbalanse hvor eiendeler som kan tilknyttes den norske virksomheten skal medtas. Ved at eiendeler skal medtas i filialens balanse må også gjeld som kan tilknyttes den norske virksomheten medtas i filialens balanse.

¹⁵⁰ IASB Conceptual Framework for Financial Reporting. 2015. Exposure Draft. Pkt. 4.24

¹⁵¹ IASB Conceptual Framework for Financial Reporting. 2015. Exposure Draft. Pkt. 4.25

Forpliktelser overfor det utenlandske hovedforetaket hvor det foreligger intensjon om løpende oppgjør ved betalingstransaksjoner vil etter vår oppfatning oppfylle gjeldsdefinisjonen i IASB sitt konseptuelle rammeverk, hvor dette begrunnes med at det foreligger en nåværende forpliktelse for filialen som egen separat enhet.

Forpliktelser overfor det utenlandske hovedforetaket hvor det ikke foreligger intensjon om løpende oppgjør med betalingstransaksjon vil derimot ikke oppfylle gjeldsdefinisjonen og kan ikke medtas som gjeld i filialens balanse. Slike forpliktelser vil inngå i netto eiendeler. Spørsmålet videre er om netto eiendeler skal klassifiseres som gjeld eller egenkapital i filialens balanse.

6.11 Filialbalansen, egenkapital eller gjeld til hovedforetaket

6.11.1 Egenkapital

IASB sitt konseptuelle rammeverk definerer egenkapital som *differansen mellom eiendeler og forpliktelser*.¹⁵²

Det finnes ingen definisjon av egenkapital i norsk lovverk, men det er et alminnelig anerkjent syn at egenkapital er eiendeler fratrukket gjeld.¹⁵³ I NRS 8 er egenkapitalen definert som *differansen mellom eiendeler og gjeld knyttet til foretakets virksomhet på et gitt tidspunkt*,¹⁵⁴ og IFRS for SMEs definerer egenkapitalen som *en residual av anerkjente eiendeler fratrukket anerkjente forpliktelser*.¹⁵⁵

Egenkapital i tradisjonell forstand sier noe om et foretaks økonomiske stilling og benyttes som grunnlag for utdelinger, herunder utbytte. En filial har ikke aksjonærer og det kan følgelig ikke utdeles utbytte. Derimot kan det foretas utdelinger til det utenlandske hovedforetaket, hvor dette kan foretas når som helst og uten begrensninger.

¹⁵² IASB Conceptual Framework for Financial Reporting. 2010. Pkt. 4.4c

¹⁵³ Woxholth, Geir. 2014. *Selskapsrett*. 5. utg. Oslo: Gyldendal juridisk. s. 153

¹⁵⁴ NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak. 2014. Kapittel 5

¹⁵⁵ IFRS for SMEs. 2009. Pkt. 2.22

Egenkapitalen sier også noe om et foretaks soliditet. En filials soliditet vil ikke være aktuelt¹⁵⁶ ettersom filialen er en del av en større virksomhet. Som nevnt i kapittel 6.10.4.2. kan det være vanskelig for NUF å få innvilget lån uten at hovedforetaket er avtalepart. I de tilfeller filialen må vise sitt filialregnskap overfor banken kan det være nyttig å presentere egenkapital i balansen, hvor den tilbakeholdte kapital kan gi en indikasjon på filialens betalingsevne ved eventuelle låneopptak.

Regnskapsloven inndeler egenkapital i innskutt og opptjent egenkapital, jf. rskl. § 6-2. Opptjent egenkapital vil være akkumulerte årsresultat i opptjeningsperioden, fratrukket eventuelle utdelinger til hovedforetaket. Innskutt egenkapital vil normalt utgjøre innbetalinger fra aksjonærer, som eksempelvis aksjekapital og overkurs. Ved at det ikke finnes aksjonærer i en filial kan det stilles spørsmål om innskutt kapital vil være aktuelt for en filial.

6.11.2 Innskutt kapital i en filial

Når det utenlandske hovedforetaket ønsker å drive virksomhet i Norge gjennom en filial må det stilles startkapital disponibelt for filialen, som kan foretas ved at eiendeler overføres fra hovedforetaket til den norske filialen. Dette kan eksempelvis være bankbeholdning eller driftsmidler, hvor slike eiendeler skal medtas i filialens balanse. En slik overføring av midler kan etter vårt syn nært sammenlignes med innskutt kapital i et nystartet aksjeselskap. Aksjeselskap må følge selskapsrettslige regler som regulerer egenkapital, men for filialer finnes det ikke tilsvarende selskapsrettslige regler. Etter vår mening kan det likevel trekkes paralleller mellom filial og aksjeselskap, her ved at filialen må sees på som en egen separat enhet, samtidig som filial gjerne er et alternativ til opprettelse av aksjeselskap. Filialen kan foreta utdeling til hovedforetaket, hvor utdelingen kan sammenlignes med den utbytteutdeling som kan foretas fra datterselskap til morselskap. Det er verdt å bemerke at slike utdelinger ikke vil ha kontantstrømeffekt for virksomheten som helhet, ettersom filialen er en integrert del at det utenlandske hovedforetaket.

¹⁵⁶ Hans Robert Schwencke et al. 2016. s. 504

Etter vår mening er ikke kapitaltilførsel i en filial kun begrenset til oppstart av norsk virksomhet, men kan forekomme løpende gjennom året. Dette begrunnes med at det ikke foreligger selskapsregulering av kapital i en filial, og hvor utdelinger til hovedforetak kan gjennomføres løpende uten restriksjoner. Som drøftet i kapittel 6.9 og 6.10 må mellomværende mellom filialen og det utenlandske hovedforetaket, som ikke har løpende oppgjør med betalingstransaksjoner, inngå i netto eiendeler. Dette kan etter vår oppfatning betraktes som innskutt kapital i filialen eller utdeling til hovedforetaket, avhengig av fortegnet på mellomværende. Gjeld til hovedforetaket vil øke netto eiendeler og fordring på hovedforetaket vil redusere netto eiendeler. Etter regnskapsmessige vurderinger kan det etter vårt syn foreligge innskutt kapital i en filial.

6.11.3 Netto eiendeler

Netto eiendeler er det begrep som benyttes i denne oppgave og vil omfatte den residual som fremkommer av de eiendeler og gjeld som medtas i balansen.

Nettobalanse og *nettoformue* vil være andre begreper som også kan benyttes, og vil være sammenfallende med begrepet *netto eiendeler*.

Netto eiendeler vil bestå av det akkumulerte årsresultat for filialen i opptjeningsperioden, fratrukket eventuelle utdelinger til hovedforetaket. Foruten opptjente resultater vil netto eiendeler også bestå av det vi har betegnet som innskutt kapital, som vil være de eiendeler og gjeld om ikke oppfyller definisjonene til eiendeler og gjeld i IASB sitt konseptuelle rammeverk, jf. kapittel 6.9 og 6.10.

Vi skal videre ta standpunkt til om netto eiendeler skal klassifiseres som egenkapital eller gjeld, hvor dette kan virke noe unaturlig ettersom vi allerede har vurdert at det hverken er eiendel eller gjeld etter rammeverkets definisjon. Vi er av den oppfatning at det også vil være andre momenter som må trekkes inn i drøftelsen før vi kan gi en konklusjon på korrekt klassifisering av netto eiendeler i en filialbalanse. Et annet problem som fremkommer er at netto eiendeler skal fremkomme som en residual av eiendeler og gjeld. Hvis netto eiendeler

klassifiseres som gjeld vil det ikke fremkomme en residual, og per definisjon ikke foreligge netto eiendeler. Vårt syn er likevel at netto eiendeler er en passende beskrivelse av opptjente resultater og innskutt kapital i filialen, uavhengig om dette klassifiseres om egenkapital eller gjeld i filialens balanse.

6.11.4 Klassifisering av netto eiendeler, egenkapital eller gjeld

Det er omdiskutert hvordan netto eiendeler skal klassifiseres i filialbalansen, her som enten egenkapital eller gjeld til hovedforetaket.

Filialregnskapet skal vise et rettviseende bilde over den regnskapspliktiges eiendeler, gjeld, finansielle stilling og resultat, jf. rskl. § 3-2a. Den regnskapspliktige vil her være den norske filialen. Dette medfører etter vårt syn at filialen i regnskapsmessig forstand må sees på som en egen separat enhet, hvor regnskapsplikten pålegger filialen å utarbeide en balanse for den norske virksomheten. Etter vår mening skal de eiendeler og gjeld som kan tilknyttes den norske virksomheten medtas og presenteres i filialens balanse, hvor netto eiendeler vil fremkomme som en residual.

Etter god regnskapsskikk finnes det ikke et klart svar på hvordan netto eiendeler skal klassifiseres i filialens balanse, og det synes å være valgfritt å klassifisere netto eiendeler som enten egenkapital eller gjeld. Etter vår mening kan dette være uheldig ettersom filialregnskapene blir lite sammenlignbare. Det er tidligere vurdert at det foreligger få brukere av et filialregnskap, hvor norske skattemyndigheter og statistikkmyndigheter er de primære regnskapsbrukere. Uavhengig av dette mener vi at filialbalansen bør utarbeides på en konsekvent måte, slik at sammenlignbarheten blir tilfredsstillende både mellom filialer og mot andre foretaksformer i samme bransje. Det bør dermed foreligge en avklaring på hvordan netto eiendeler skal klassifiseres i filialens balanse.

Innskutt og opptjent kapital skal etter balanseoppstillingen i rskl. § 6-2 presenteres som egenkapital. Vår oppfatning er at slik innskutt og opptjent kapital foreligger i filialen og det vil dermed være naturlig å klassifisere dette som egenkapital

fremfor gjeld til hovedforetaket i filialens balanse. Den kapital som er gjort tilgjengelig for filialen vil etter vårt synspunkt ikke ha karakteristika av å være gjeld, ettersom dette ikke vil være en nåværende forpliktelse for filialen. NRS 8 kapittel 5.2, som vedrører de filialer som kan benytte forenklingsregler for små filialer, oppgir at årsresultat skal disponeres til annen egenkapital med unntak for eventuelle utdelinger. En slik vurdering vil etter vår mening ikke være begrenset til kun å omfatte små filialer, her ved at denne disponering foretas av de fleste foretak uavhengig av selskapsform og størrelse. Hvis netto eiendeler klassifiseres som gjeld i filialbalansen må årsresultat disponeres til denne gjeldspost, alternativt at årsresultat disponeres til egenkapital for deretter å utdeles i sin helhet til hovedforetaket på samme tidspunkt. Etter vår oppfatning vil dette være tilbakebetaling av gjeld fremfor utdeling, og begrepet utdeling vil dermed ikke være like treffende. Vi finner det også unaturlig at filialens årsresultat i sin helhet utdeles til hovedforetaket ved regnskapsårets slutt. Hvis det foreligger resultatmessig underskudd for filialen i regnskapsåret vil dette måtte sees på som negativ utdeling eller alternativt innskutt kapital.

Hvis netto eiendeler klassifiseres som gjeld vil en eventuell underbalanse måtte presenteres som eiendel i filialens balanse. Etter vårt syn kan det virke unaturlig at filialen skal ha et krav på hovedforetaket til å dekke opp en slik underbalanse. Dette kan være et argument for at klassifisering av netto eiendeler bør foretas som egenkapital, her ved å presentere negativ egenkapital.

Ved at filialen skal medta både eiendeler og gjeld i sin balanse, vil egenkapital fremkomme som en residual i filialbalansen, hvilket indikerer at det kan foreligge egenkapital i en filial. Klassifiseres netto eiendeler som gjeld i balansen vil denne egenkapitaldefinisjonen etter vårt syn fortsatt være oppfylt, men det fremkommer ingen residual i filialbalansen ettersom sum eiendeler er lik sum gjeld.

Vi innhentet synspunkt fra Kjell Magne Baksaas,¹⁵⁷ hvor han er av den oppfatning at en filial kan ha egenkapital i filialbalansen. Baksaas fremstiller en filial som en raritet som må utarbeide et regnskap, og sammenligner videre filialens balanse med balansen for et enkeltpersonforetak, hvor det skal utarbeides et regnskap for

¹⁵⁷ Se vedlegg 5 Intervju med Kjell Magne Baksaas

en bit av en virksomhet. Ved at det pålegges utarbeidelse av en balanse for filialen støtter Baksaaas vårt syn om at det må medtas eiendeler, og ved at det godtas at filialen har eiendeler må gjeld også medtas. Egenkapital vil dermed fremkomme som en residual av eiendeler og gjeld. Baksaaas mener egenkapital har følgende karakteristika basert på IFRS for SMEs; hvor egenkapital fremkommer som en residual, påvirkes av hva som skjer i virksomheten og at eierne ikke kan kreve tilbakebetalt den innskutte kapital. I et samvirkeforetak kan eksempelvis eierne kreve sin andel utløst, men i et enkeltpersonforetak kan eieren ikke kreve sin kapital tilbakeført hvis det ikke er dekning. På samme måte kan ikke hovedforetaket kreve tilbakebetalt sitt mellomværende hvis det ikke er dekning i den norske filialen. Alle karakteristika på egenkapital skal dermed være oppfylt for en filial etter hans syn. I et aksjeselskap vil det være selskapsrettslige regler som regulerer hva som er egenkapital, og det kan forekomme både egenkapital og mellomregning med aksjonær. Baksaaas hevder at det kan aksepteres både egenkapital og gjeld i en filialbalanse, hvor gjeld til hovedforetaket kan fremkomme ved mange transaksjoner som gjøres opp løpende, som vi også har fremhevet i kapittel 6.10. I et enkeltpersonforetak foreligger det privatkonto med eier som er å klassifisere som egenkapital, hvilket kan tilsvare mellomværende med hovedforetaket som ikke gjøres opp løpende. Baksaaas mener at netto eiendeler i en filial bør klassifiseres som egenkapital hvor benevnelse *mellomregning med hovedmann* passer best.

Tonny Stenheim¹⁵⁸ mener at det finnes argumenter som taler for enten egenkapital eller gjeld til hovedforetaket. Som eksempel mener han at det kan være forhold som tilsier at netto eiendeler skal presenteres som mellomværende hvis filialen er tett integrert med hovedforetaket. Dersom filialen er mer som en selvstendig enhet vil det være mer nærliggende å betrakte posten som egenkapital. I utgangspunktet mener han at klassifisering som egenkapital er det riktige dersom det ikke vil stride mot et rettviseende bilde. Dette begrunner Stenheim med at filialregnskapet skal presentere resultat og stilling som om det var en separat enhet, hvor differansen mellom eiendeler og gjeld best blir presentert som egenkapital. Vi har i vår oppgave valgt å vurdere filialen som en selvstendig enhet, og deler Stenheim sitt syn.

¹⁵⁸ Se vedlegg 6 Korrespondanse med Tonny Stenheim

Svein Wiig og Gunnar Sotnakk¹⁵⁹ er av den oppfatning at det bør presenteres egenkapital i en filialbalanse. Dette begrunnes med at regnskapsloven skiller mellom innskutt og opptjent kapital, hvilket tilsier at det vil være naturlig å disponere filialens opptjente resultat til egenkapital. Dette støtter vår oppfatning som omtalt tidligere i drøftelsen. Ved tilfeller der bokføring for filialen ikke foretas separat mener Wiig og Sotnakk at det må gjøres en innsats for å tilordne eiendeler og gjeld til filialen som en egen virksomhet, slik at filialen kan presentere en egen filialbalanse. Wiig og Sotnakk er av den oppfatning at en filial som ikke presenterer en egen balanse vanskelig kan oppfylle kravet om rettvise bilde av filialregnskapet. Som benevnelse på egenkapital mener Wiig og Sotnakk at *filialens kapital* vil passe best, ettersom benevnelse *egenkapital* ikke er passende for en enhet som ikke er et eget juridisk selskap. Det hevdes videre at det kan foreligge regnskapsmessig gjeld til hovedforetaket i filialens balanse, herunder fordeling av felleskostnader fra hovedforetaket, og normale kjøp og salgstransaksjoner mellom filial og hovedforetak. Dette kan sammenlignes med det vi har fremhevet i kapittel 6.10.4, hvor nåværende forpliktelse må være oppfylt ved intensjon om betaling for å kunne klassifisere gjeld i filialbalansen. Wiig og Sotnakk poengterer at det i slik forbindelse må skilles mellom hvilke overføringer av midler fra filial til hovedforetak som er utdeling og hva som er tilbakebetaling av gjeld, her ved å være nøyaktig med hvilken regnskapslinje overføringen føres mot. Wiig og Sotnakk kan akseptere at netto eiendeler kan klassifiseres som gjeld hvis filialen opererer helt integrert med hovedforetaket, men med utfyllende redegjørelse i note. Regnskapsutvalget til NOU 2016: 11 støtter seg på synet til Wiig og Sotnakk og er av den oppfatning at egenkapital er å foretrekke som klassifisering av netto eiendeler i filialbalansen.¹⁶⁰

Argumenter som kan tale for at netto eiendeler kan klassifiseres som gjeld kan være at mellomværende oppfattes av filialen som en forpliktelse overfor hovedforetaket. Det kan dermed være naturlig å klassifisere forpliktelsen som gjeld i filialbalansen, selv om gjeldsdefinisjonen i IASB sitt konseptuelle rammeverk etter vår mening ikke ansees oppfylt. Når midler overføres til det utenlandske hovedforetaket kan dette oppfattes som tilbakebetaling av gjeld.

¹⁵⁹ Wiig, Svein og Gunnar Sotnakk. 2011. s. 23

¹⁶⁰ NOU 2016: 11. Kapittel 10.4. s. 161

Filialen kan vurdere, ved å vise slike forpliktelser i balansen, at kravet om et rettvise bilde vil være oppfylt. Det at filialen ikke er et eget juridisk selskap og at det ikke foreligger kapitalkrav, kan også trekke i retning av at netto eiendeler bør klassifiseres om gjeld. Roy Kristen Kristensen¹⁶¹ sin oppfatning er at netto eiendeler skal klassifiseres som fordring eller gjeld, avhengig av fortegnet. Dette begrunnes med at en filial ikke er et selvstendig juridisk selskap. Kristensen mener at når hovedforetaket lar midler tilflyte filialen vil dette være å betrakte som mellomregning og ikke innskutt kapital. Kristensen er dermed uenig i vår vurdering om at det kan foreligge innskutt og opptjent kapital i en filial, og gir sin begrunnelse basert på selskapsrettslige vurderinger.

Forfatterne av Årsregnskapet i teori og praksis hevder Den norske Revisorforeningen sin oppfatning er at en filial ikke kan ha egenkapital, og at netto eiendeler trolig er å regne som mellomværende med det utenlandske hovedforetaket, klassifisert som enten fordring eller gjeld avhengig av fortegnet på mellomværende.¹⁶² Revisorforeningen sin begrunnelse skal være at en filial ikke er et eget juridisk rettssubjekt, og vil derfor ikke ha egenkapital som fritt kan disponeres. Videre nevner forfatterne at Revisorforeningen sin uttalelse ikke er godt nok begrunnet, og hevder at en filial kan ha egenkapital. Forfatterne mener videre at å betrakte negativ egenkapital som en fordring mot hovedforetaket ikke vil være den beste løsning presentasjonsmessig.¹⁶³ Våre vurderinger støtter dette, tenkt ved at norske aksjeselskap ikke klassifiserer eventuell negativ egenkapital som eiendel i balansen. Videre argumenterer forfatterne med at egenkapital i filialens balanse, sammen med opplysninger i note om utdelinger til hovedforetak, vil kunne gi informasjonsverdi om filialens evne til å stå på egne ben økonomisk.¹⁶⁴ Forfatterne deler vårt syn og mener at en filial kan ha eiendeler i balansen selv om den ikke er et eget rettssubjekt, og egenkapital vil dermed fremkomme som en residual. *Filialens kapital* vil være den mest informative benevnelsen på egenkapital i en filial etter deres syn.¹⁶⁵ Forfatterne tar derimot ikke et absolutt standpunkt til hvordan netto eiendeler skal klassifiseres, og

¹⁶¹ Se vedlegg 7 Korrespondanse med Roy Kristen Kristensen

¹⁶² Hans Robert Schwencke et al. 2016. s. 503

¹⁶³ Hans Robert Schwencke et al. 2016. s. 504

¹⁶⁴ Hans Robert Schwencke et al. 2016. s. 504

¹⁶⁵ Hans Robert Schwencke et al. 2016. s. 504

vrderer at klassifisering som enten egenkapital eller gjeld vil være forenlig med god regnskapsskikk. Forfatterens mening hentyder likevel i retning at klassifisering bør være egenkapital.¹⁶⁶

Det finnes ingen kildehenvisning til nevnte uttalelse fra Revisorforeningen i Årsregnskapet i teori og praksis. Vi forespurte Revisorforeningen om deres mening, og ble henvist til uttalelse gitt i *ofte stilte spørsmål* i Revisjon og regnskap nr. 5 2013. Revisorforeningen sitt synspunkt er at det ikke kan utledes et klart svar på hvordan netto eiendeler i en filialbalanse skal klassifiseres med regnskapsloven som utgangspunkt. Klassifisering som enten gjeld eller egenkapital vil trolig ansees som god regnskapsskikk etter deres syn, og at det kan argumenteres for begge løsninger.¹⁶⁷ Samme uttalelse ble senere bekreftet den 6. juli 2016 på Revisorforeningens hjemmeside. Dersom netto eiendeler klassifiseres som egenkapital er Revisorforeningen sin mening at benevnelse *filialens kapital* bør benyttes, hvilket begrunnes med at benevnelsen *egenkapital* ikke er godt egnet for en filial.¹⁶⁸ Denne uttalelse er i direkte konflikt med hva forfatterne av Årsregnskapet i teori og praksis hevder Revisorforeningen mener. Den norske Revisorforening gir ikke en klar løsning på hvordan netto eiendeler skal klassifiseres og aksepterer begge løsninger.

Den etablerte praksis er en rettskildefaktor som viser hvordan filialene selv tolker spørsmålet om korrekt klassifisering av netto eiendeler, og er fremvist i kapittel 5.1. I vårt utvalg konstaterer vi at 90 prosent av filialene har valgt å klassifisere netto eiendeler som egenkapital i filialbalansen, og resterende 10 prosent har valgt å klassifisere netto eiendeler som gjeld. Egenkapital vil dermed være å foretrekke av flertallet av filialer i vårt utvalg. Etter vår mening vil dette være et argument for at netto eiendeler bør klassifiseres som egenkapital i filialens balanse basert på den etablerte praksis for filialer.

¹⁶⁶ Hans Robert Schwencke et al. 2016. s. 504

¹⁶⁷ Revisorforeningen. 2013. "Ofte stilte spørsmål – Regnskapspliktens innhold for et NUF." *Revisjon og regnskap* 2013 (5). s. 15

¹⁶⁸ Revisorforeningen. 2016. "Regnskapspliktens innhold for NUF." Hentet 8. august 2016. www.revisorforeningen.no/fag/sporretjenesten/faq1/regnskapspliktens-innhold-for-et-nuf/

6.11.5 Delkonklusjon

Basert på ovenstående drøftelse er vi av den oppfatning at filialen må oppfattes som en selvstendig enhet i regnskapsmessig forstand, selv om filialens virksomhet kun er en del av det utenlandske hovedforetaket sin totale virksomhet. Ved at filialen som enhet er regnskapspliktig skal det følgelig utarbeides en balanse, hvor de eiendeler og gjeldsposter som kan tilknyttes den norske virksomhet etter et funksjonsorientert syn skal medtas. Netto eiendeler vil bestå av innskutt og opptjent kapital, hvor mellomværende med det utenlandske hovedforetaket, der det ikke foreligger intensjon om løpende oppgjør med betalingstransaksjoner, skal inngå i innskutt kapital. Dette begrunnes med at det ikke foreligger en nåværende forpliktelse for filialen.

Våre vurderinger, inkludert synspunkter fra fagpersoner og resultat av praksis for filialer, er grunnlag for vår konklusjon. Netto eiendeler bør etter vårt syn klassifiseres som egenkapital i filialens balanse. Benevnelsen som vil gi størst informasjonsverdi for tiltenkte brukere vil være *filialkapital*, som gir inntrykk av filialens egenkapital som en tenkt separat enhet.

6.12 Utredning om ny regnskapslov

Forslag til ny regnskapslov er utredet i NOU 2015: 10,¹⁶⁹ hvor regnskapsplikt for filialer er utredet i NOU 2016: 11. Utredningen kommer som en respons på at Norge er forpliktet til å implementere EU sitt regnskapsdirektiv 2013/34/EU som part i EØS. En av utvalgets prioriteringer er at ny regnskapslov skal legge til rette for internasjonalisering av norsk praksis vedrørende regnskap, som utvalget håper vil føre til en forbedret tilpasning av samarbeidet med IASB. Utvalget mener at internasjonalisering av norsk regnskapspraksis vil bidra til bedre sammenlignbarhet mellom regnskaper, som vil være av stor betydning for alle foretak som er tilknyttet utenlandske foretak og utenlandsk konkurranse.¹⁷⁰ Filialer er ikke omfattet av EU sitt direktiv og utvalget ønsker at foretaksformer som ikke følger av direktivet skal få regnskapskrav i egen regnskapsstandard

¹⁶⁹ NOU 2015: 10 Lov om regnskapsplikt

¹⁷⁰ NOU 2015: 10. Kapittel 2.1. s. 19

fremfor i ny regnskapslov. En mulig ny regnskapsstandard er begrunnet med at standarder er enklere og mindre ressurskrevende å endre enn regnskapsloven, og ny standard vil sikre tilpasning av fremtidig regnskapsutvikling.¹⁷¹

Utredningens forslag er å kategorisere regnskapspliktige i ulike regnskapskategorier, som igjen skal sette premisser for regnskapsplikten. Filialer er foreslått plassert i regnskapskategori 2 sammen med andre virksomhetsformer som ikke er omfattet av EU sitt direktiv. Foruten filialer vil statsforetak, ansvarlige selskaper som har deltaker uten begrenset ansvar, økonomiske foreninger, næringsdrivende stiftelser, enkeltpersonforetak og boligbyggerlag utgjøre denne regnskapskategori.¹⁷² Aksjeselskap er omfattet av direktivet og foreslås plassert i regnskapskategori 1, hvilket kan medføre ulik regnskapsplikt for aksjeselskap og filialer. Felles for begge regnskapskategorier er at utvalget ønsker å videreføre skillet for små foretak som allerede eksisterer i regnskapsloven med de samme terskelverdier. Små foretak skal fortsatt kunne benytte forenklingsregler ved utarbeidelse av årsregnskap. Utvalget foreslår videre at store foretak skal defineres med terskelverdier 300 millioner norske kroner i omsetning, 150 millioner norske kroner i total balansesum og 250 ansatte, hvor foretak som hverken er små, store eller er foretak av allmenn interesse skal få alminnelig regnskapsplikt etter ny regnskapslov.¹⁷³ Foretak plassert i regnskapskategori 2 er ikke gjenstand for regulering, hvilket betyr at utvalget står friere med tanke på regulering av regnskapsplikt. For regnskapskategori 2 foreslår utvalget at det skal være en kombinasjon av fritak for regnskapsplikt, begrenset regnskapsplikt og full regnskapsplikt, hvor filialer kun skal være omfattet av de to sistnevnte.¹⁷⁴ Det poengteres at filialer ikke skal gis fritak for regnskapsplikt uavhengig av størrelse, slik eksempelvis mindre ansvarlige selskaper og enkeltpersonforetak kan benytte seg av.¹⁷⁵

Filialer som ikke er små vil få alminnelig regnskapsplikt på lik linje med foretak i kategori 1, og små filialer kan få begrenset regnskapsplikt etter ny regnskapslov.

¹⁷¹ NOU 2015: 10. Kapittel 2.1. s. 19

¹⁷² NOU 2016: 11. Kapittel 9.2. s. 145

¹⁷³ NOU 2015: 10. Kapittel 2.8. s. 25

¹⁷⁴ NOU 2016: 11. Kapittel 10.8. s. 163

¹⁷⁵ NOU 2016: 11. Kapittel 10.8. s. 164

Det kan bemerkes at små aksjeselskap i kategori 1 vil få full regnskapsplikt, men fortsatt står fritt til å benytte forenklingsregler ved utarbeidelse av årsregnskap. Det åpnes videre for at det skal bli utarbeidet egen regnskapsstandard for de foretak som omfattes av begrenset regnskapsplikt, små filialer inkludert. Av statistikk fremlagt i NOU 2016: 11 vil hele 99 prosent¹⁷⁶ av alle filialer som har fått godkjent sitt filialregnskap for 2013 utgjøre små filialer, og dermed kvalifisere for begrenset regnskapsplikt. Begrenset regnskapsplikt vil innebære at det utarbeides en oppstilling som et rent skatteregnskap, hvor tanken er at det skal utarbeides et sammendrag av næringsoppgave der skattemessige regler for tidfesting og måling skal benyttes.¹⁷⁷ Utvalget gir ikke forslag til slik oppstilling og mener at det er opp til standardsetter å vurdere utforming.¹⁷⁸ Utvalget er av den oppfatning at ordningen med begrenset regnskapsplikt vil ha stort innsparingspotensial for de foretak som omfattes, herunder filialer.¹⁷⁹

Utvalget foreslår videreføring av regnskapsplikt for filialer av utenlandske foretak, hvor dette er begrunnet ut fra hensynet til skattemyndighetenes kontroll av skatteberegning, utarbeidelse av offentlig statistikk hos Statistisk sentralbyrå og et ønske om likebehandling av filialer og andre foretaksformer.¹⁸⁰ Det foreslås ikke endringer relatert til innsending og offentliggjøring av filialregnskap, uavhengig om filialen omfattes av full eller begrenset regnskapsplikt.

6.12.1 Synspunkter om utredningen

Filialer er foreslått plassert i regnskapskategori 2, som etter vår mening er en restkategori av næringsdrivende som ikke omfattes av EU sitt regnskapsdirektiv. Begrenset regnskapsplikt vil kunne vedrøre ulike foretaksformer og det kan bli utfordrende å utarbeide en egen regnskapsstandard som skal dekke alle disse foretaksformers behov. Utvalget nevner at det ikke skal foreligge et konkurransefortrinn for NUF fremfor selskapsformen aksjeselskap,¹⁸¹ men etter

¹⁷⁶ Små filialer 6.943 / totalt 7.007 filialer = 99 prosent. NOU 2016:11. Kapittel 9.2.2. s. 146

¹⁷⁷ NOU 2016: 11. Kapittel 9.2.4. s. 147

¹⁷⁸ NOU 2016: 11. Kapittel 9.2.4. s. 147-148

¹⁷⁹ NOU 2016: 11. Kapittel 15.5. s. 239

¹⁸⁰ NOU 2016: 11. Kapittel 10.8. s. 163-164

¹⁸¹ NOU 2016: 11. Kapittel 10.8. s. 164

vår vurdering vil det bli et konkurransefortrinn for små filialer dersom begrenset regnskapsplikt inntreffer. Dette begrunnes med at små aksjeselskap som benytter regnskapslovens forenklingsregler vil ha full regnskapsplikt og må utarbeide årsregnskap, mens små filialer kun behøver å utarbeide et sammendrag av næringsoppgave basert på skattemessige verdier. Begrenset regnskapsplikt skal etter utvalgets vurderinger føre til besparelser for filialene, hvor vår oppfatning er at dette vil medføre mindre ressurser ved utarbeidelse av oppstilling etter begrenset regnskapsplikt. Dette kan medføre at det skapes et konkurransefortrinn ved å opprette filial fremfor aksjeselskap. Vi støtter utredningens forslag om at regnskapsplikten for filialer videreføres, men stiller oss kritiske til at det foreslås begrenset regnskapsplikt for små filialer. Dette begrunnes med at det bør foreligge en likebehandling av aksjeselskap og filialer, og at det dermed bør foreligge full regnskapsplikt for samtlige filialer. Vi stiller videre spørsmål til hvordan slik oppstilling etter begrenset regnskapsplikt skal utformes, hvor vi vanskelig kan tenke oss en oppstilling som avviker betraktelig fra dagens resultat- og balanseoppstilling i et årsregnskap. Baksaas¹⁸² deler vår oppfatning, og mener at begrenset regnskapsplikt vil være uheldig ettersom filialer bør likebehandles med aksjeselskap. Baksaas mener videre at forslag om begrenset regnskapsplikt for filialer ikke burde bli vedtatt, og dersom utvalget har til hensikt å redusere NUN-NUF bør ikke filialer favoriseres.

¹⁸² Se vedlegg 5 Intervju med Kjell Magne Baksaas

7 Konklusjon

Denne masteroppgave har hatt som formål å komme frem til korrekt klassifisering av netto eiendeler i en filialbalanse, enten som egenkapital eller gjeld til det utenlandske hovedforetaket. For å komme frem til riktig klassifisering har vi undersøkt den etablerte praksis for filialer, hvor denne undersøkelsen baserer seg på siste innsendte filialregnskap for 117 filialer. Videre har vi vurdert hva som skal inngå i netto eiendeler, og drøftet hvordan netto eiendeler skal klassifiseres i filialens balanse basert på regnskapsmessige vurderinger. Vi har i tillegg gitt våre kommentarer på utredning om regnskapsplikt og hvilke følger dette kan få for filialer.

Vår problemstilling er: *Klassifisering av netto eiendeler i balansen til norskregistrert utenlandsk foretak (NUF), egenkapital eller gjeld til hovedforetaket?*

7.1 Overordnet konklusjon

Våre resultater av den etablerte praksis for filialer viser at netto eiendeler klassifiseres som egenkapital i filialbalansen for 90 prosent av filialene, hvor de resterende 10 prosent klassifiserer netto eiendeler som gjeld. Praksis for filialer viser videre at det foreligger en unøyaktig og inkonsekvent begrepsbruk knyttet til benevnelse av netto eiendeler i filialregnskapene. Det bør etter vårt syn foreligge en avklaring på hvordan netto eiendeler skal klassifiseres i filialenes balanse, samtidig som det bør foreligge en ensartet bruk av tilhørende benevnelse.

Vi er av den oppfatning at en filial må betraktes som en egen separat enhet, selv om filialen ikke er en egen juridisk enhet. Ved at filialen som enhet er regnskapspliktig skal det følgelig utarbeides en balanse, hvor de eiendeler og gjeldsposter som kan tilknyttes den norske virksomhet etter et funksjonsorientert syn skal medtas. Midler hovedforetaket stiller til disposisjon overfor filialen, og hvor det ikke foreligger intensjon om løpende oppgjør ved betalingstransaksjoner,

vil etter vårt syn ansees som innskutt kapital i filialen. Netto eiendeler vil dermed bestå av innskutt og opptjent kapital i filialen.

Vi støtter utredningens forslag om videreføring av regnskapsplikt for filialer, men stiller oss kritiske til forslag om begrenset regnskapsplikt for små filialer. Dette begrunnes med at det bør være en likebehandling av aksjeselskap og filialer, og vår oppfatning er at det bør foreligge full regnskapsplikt for samtlige filialer.

Våre vurderinger, inkludert synspunkter fra fagpersoner og resultat av praksis for filialer, er grunnlag for vår konklusjon. Netto eiendeler bør etter vårt syn klassifiseres som egenkapital i filialens balanse. Benevnelsen som vil gi størst informasjonsverdi for tiltenkte brukere vil være *filialkapital*, som gir inntrykk av filialens egenkapital som en tenkt separat enhet.

Litteraturliste

Boe, Erik Magnus. 2012. *Grunnleggende juridisk metode – En introduksjon til rett og rettstenkning*. 3. utg. Oslo: Universitetsforlaget

Brønnøysundregistrene. "Bestilling av utskrifter, attester og kopier." Hentet 10. mars 2016.

<https://w2.brreg.no/eHandelPortal/ecomsys/velg.jsp?enhetsnr=987432616&action=getList>

Brønnøysundregistrene. "Enhetsregisteret – åpne data." Hentet 10. mars 2016.

<http://data.brreg.no/oppslag/enhetsregisteret/enheter.xhtml>

Ghauri, Pervez og Kjell Grønhaug. 2010. *Research Methods in Business Studies*. 4th ed. Essex, England: Pearson Education Limited

Gjems-Onstad, Ole, Sanaz Ormaz Ferdowsi, Benn Folkvord og Eivind Furuseth. 2015. *Norsk Bedriftsskatterett*. 9. utg. Oslo: Gyldendal Juridisk

Husaas, Trine. 2008. "Ulike problemstillinger: NUF – Utenlandske foretak i Norge." *Revisjon og regnskap 2008* (7).

IASB Conceptual Framework for Financial Reporting. September 2010. Hentet 15. juni 2016. <http://www.ifrs.org/News/Press-Releases/Documents/ConceptualFW2010vb.pdf>

IASB Conceptual Framework for Financial Reporting. Mai 2015. *Exposure Draft ED/2015/3*. Hentet 15. juni 2016. http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Documents/May%202015/ED_CF_MAY%202015.pdf

IFRS for SMEs. Juli 2009. Hentet 16.08.2016.

http://eifrs.ifrs.org.ezproxy.library.bi.no/eifrs/files/118/ifrs%20for%20smes%20009_170.pdf

Justis- og politidepartementet. 2011. *30.000 kroner: minstekrav til aksjekapital.*

Oslo: Justis- og politidepartementet. Hentet 15. juni 2016.

<https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/30-000-kroner-minstekrav-til-aksjekapita/id667307/>

Konkursrådet. 2008. *Uttalelse nr. 54 – Konkursbehandling av norsk avdeling av utenlandsk foretak (NUF).* Oslo: Konkursrådet. Hentet 15. juni 2016.

<http://www.konkursradet.no/uttalelse-nr-54-konkursbehandling-av-norsk-avdeling-av-utenlandsk-foretak-nuf.5305173-308137.html>

Lignings-ABC 2016. Rettsdata Total. Hentet 16.08.2016.

<https://min.rettsdata.no/#/Dokument/gLIGNINGSz2DABC16?dq=lignings%20ABC%202015%2F16>

NOU 2008: 12 Revisjonsplikten for små foretak

NOU 2009: 4 Tiltak mot skatteunndragelser

NOU 2015: 10 Lov om regnskapsplikt

NOU 2016: 11 Regnskapslovens bestemmelser om årsberetning mv.

Nærings- og fiskeridepartementet. 2016. *Regjeringen setter ned nytt utvalg: Vil forenkle aksjeloven.* Hentet 5. august 2016.

<https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/vil-forenkle-aksjeloven/id2471404/>

Ot.prp. nr. 15 Om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven)

Ot.prp. nr. 42 (1997-98) Om lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven)

Prop. 148 L (2010-2011) Endringer i aksjeloven mv. (nedsettelse av kravet til minste aksjekapital mv.)

Reiersen, Hedvig Bugge og Beate Sjøfjell. 2010. "NUF-kaoset i norsk rett – et bidrag til oppklaring." *Tidsskrift for Rettsvitenskap* 2010 (3): 423-463.

Revisorforeningen. 2013. "Ofte stilte spørsmål – Regnskapspliktens innhold for et NUF." *Revisjon og regnskap* 2013 (5): 15.

Revisorforeningen. 2016. "Regnskapspliktens innhold for NUF." Hentet 8. august 2016.

<https://www.revisorforeningen.no/fag/sporretjenesten/faq1/regnskapspliktens-innhold-for-et-nuf/>

Sak C-212/97, *Centros Ltd mot Erhvervs- og Selskabsstyrelsen*

Schwencke, Hans Robert, Dag Olav Haugen, Kjell Magne Baksaas og Tonny Stenheim. 2016. *Årsregnskapet i teori og praksis 2015*. 17. utg. Oslo: Gyldendal Akademisk

Skatteetaten. 2006. *Krav til nummerering av bilag*. Oslo: Skatteetaten. Hentet 15. juni 2016.

<http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/Prinsipputtalelser/Krav-til-nummerering-av-bilag/>

Statistisk sentralbyrå. Statistikkbanken. 2016. "Føretak – lag egne tabeller og figurer." Hentet 15. juni 2016.

<https://www.ssb.no/statistikkbanken/selecttable/hovedtabellHjem.asp?KortNavnWeb=foretak&CMSSubjectArea=virksomheter-foretak-og-regnskap&checked=true>

Tystad, Rune. 2010. "Endringer i bokføringsregelverket: Forslag som ansees som god bokføringsskikk." *Revisjon og regnskap* 2010 (5): 33-40.

Wiig, Svein og Gunnar Sotnakk. 2011. "Del I: Regnskaps- og bokføringsmessige spørsmål for NUF." *Revisjon og regnskap* 2011 (2): 22-27.

Woxholth, Geir. 2014. *Selskapsrett*. 5. utg. Oslo: Gyldendal juridisk

Zanzenberg, Claes. 2010. *Håndbok i NUF: De engelske nuf – en suksesshistorie som forandret norsk selskapsrett*. 4. utg. London: Acanexus.

Vedlegg 1 Korrespondanse med Regnskapsregisteret

Innhentet 10. mars 2016. Spørsmål til Regnskapsregisteret om tilgang til filialregnskap tilknyttet vår undersøkelse om praksis i filialregnskap.

OA pb Fagstillinger <OA-Fagstillinger@brreg.no>

10. mar. ☆



📧 til Svein, Frank, Odd, meg, Jon, Hans, erlend.kvaal ▾

Hei Angelika,

Vi har vurdert din henvendelse, og kan dessverre ikke imøtekomme ønsket. [Regnskapsloven § 8-1](#) er ganske klar: «Regnskapsregisteret kan ikke gjøre innholdet i dokumentene kjent for andre enn kontrollmyndigheter og myndigheter som utarbeider offisiell statistikk.»

Regnskapsregisteret gjorde for en stund siden et utplukk for regnskapsåret 2012 der de sjekket hvor mange NUF som hadde levert regnskapet for både den norske avdelingen og det utenlandske foretaket. Dette utplukket viste at *kun* 265 av de 8 233 årsregnskapene som var sendt inn for NUF omfattet både den norske avdelingen og det utenlandske foretaket. For regnskapsårene 2013 og 2014 har Regnskapsregisteret godkjent hhv. 7 007 og 5 855 årsregnskap fra NUF, men her har er det ikke sjekket hvor mange som også har levert årsregnskapet for det utenlandske foretaket.

Alle årsregnskap for de 10 siste regnskapsårene kan gratis lastes ned fra www.brreg.no.

Med vennlig hilsen

Steinar Ekse

Seniorrådgiver - Forenklingssesjonen

Forenkling og brukerdialog



Brønnøysundregistrene

Telefon: 75 00 78 11

Mobil: 979 53 377

www.brreg.no

Vedlegg 2 Observasjoner av praksis

Org.-nummer	Filialens navn	Ansatte	Offentlig filialregnskap	Klassifisering	Benevnelse	Benevnelse note	Revidert	Revisjonsberetning	Regelverk	Språk
948138646	Conocophillips Norge	1710	Ja	Egenkapital	Opptjent egenkapital	Egenkapital	Ja	Ren	GRS	Norsk
981290666	If Skadeforsikring Norsk Avdeling Av Utenlandsk Foretak	1543	Nei							
989563521	Tryg Forsikring	1355	Nei							
977074010	Danske Bank	1037	Ja	Egenkapital	Opptjent egenkapital	Ingen note	Ja	Ren	Forenklet IFRS	Norsk, noe dansk
971171324	Handelsbanken	895	Ja	Egenkapital	Annent egenkapital	Filialkapital	Ja	Ren	Forenklet IFRS	Norsk
996345734	Nets Branch Norway	864	Ja	Egenkapital	Udekket underskudd	Egenkapital	Ja	Ren	GRS små foretak	Norsk
977368448	Transocean Offshore (North Sea) Ltd Norsk Avdeling Av Utenlandsk Foretak	765	Ja	Egenkapital	Annent egenkapital / mellomregning hovedkontor	Annent egenkapital / mellomregning hovedkontor	Ja	Ren	GRS	Norsk
974801728	Sdi Media Norwegian Branch	480	Ja	Egenkapital	Annent egenkapital	Egenkapital	Ja	Ren	GRS	Norsk
990381577	Nilson Group AB Filial Norge	440	Ja	Egenkapital	Mellomværende med hovedkontor	Mellomværende med konsernselskap	Ja	Ren	GRS	Norsk
971049944	Skandinaviska Enskilda Banken Ab (Publ) Oslofilialen Norsk Avdeling Av Utenlandsk Foretak	362	Nei							
912831566	Lns Saga Ehf	324	Nei							
995890429	Rowan Norway Limited	313	Ja	Egenkapital	Annent egenkapital	Egenkapital	Ja	Presisering	GRS	Norsk
991502491	Codan Forsikring	288	Nei							
989986147	Bygmax Norge	275	Nei							
997835913	Havyard Production & Service Sp Z O.O.	232	Ja	Egenkapital	Annent egenkapital	Egenkapital	Ja	Ren	GRS	Norsk
999002773	Max Hamburgerrestauranger AB	232	Ja	Egenkapital	Annent egenkapital	Egenkapital / mellomværende hovedkontor	Ja	Ren	GRS for små foretak	Norsk
981291220	Skandiabanken AB Norsk Avdeling Av Utenlandsk Foretak	226	Nei							
880824872	Swedbank Norge	223	Nei							
970898816	Thomas Cook Airlines Scandinavia Norsk Avdeling	221	Ja	Egenkapital	Udekket tap	Ingen note	Nei		Ikke oppgitt	Norsk
983258344	Nordea Bank AB (Publ)	203	Nei							
971524898	Estee Lauder Cosmetics Danmark	190	Ja	Egenkapital	Annent egenkapital	Egenkapital	Ja	Presisering	GRS	Norsk
989748610	Norgesfilialen	185	Nei							
987558237	Uab Northern Baltic	184	Ja	Egenkapital	Annent egenkapital	Annent egenkapital	Ja	Ren	GRS	Norsk
997595130	Dalekovod	184	Ja	Egenkapital	Annent egenkapital	Annent egenkapital	Ja	Ren	GRS	Norsk
997595130	Tech Mahindra Limited	158	Ja	Egenkapital	Annent egenkapital	Intern egenkapital i filialen	Ja	Presisering	GRS	Norsk med engelsk oversettelse
984746458	Bolia Norsk Avdeling Av Utenlandsk Foretak	151	Ja	Egenkapital	Mellomværende med morselskap	Egenkapital / mellomværende med morselskap	Ja	Ren	GRS	Norsk
985090882	Forex Bank Norge	145	Ja	Gjeld	Kapitalinskudd fra hovedkontor / opptjent egenkapital	Mellomværende med hovedkontor / opptjent egenkapital	Ja	Ren	GRS	Norsk
989726242	Centrica Energi	143	Ja	Egenkapital	Udekket tap	Egenkapital / mellomregning med hovedkontor	Ja	Ren	GRS	Norsk
982793386	Seb Kort Bank AB Oslofilialen Norsk Avdeling Av Utenlandsk Foretak	136	Ja	Egenkapital	Annent egenkapital	Egenkapital	Ja	Ren	Forenklet IFRS	Norsk
991661557	The Boston Consulting Group Nordic AB	131	Ja	Gjeld	Mellomhavende hovedforetak	Mellomværende med selskap i samme konsern	Ja	Ren	GRS	Norsk
999277284	Norse Production	123	Ja	Egenkapital	Udekket tap	Filialkapital	Ja	Ren	GRS	Norsk
974787407	Mckinsey & Company Inc Norway Norsk Avdeling Av Utenlandsk Foretak	121	Ja	Egenkapital	Annent egenkapital	Konto med hovedkontor	Ja	Ren	GRS	Norsk
991852840	Amigos Barnhage Limited	117	Ja	Egenkapital	Annent egenkapital	Egenkapital	Ja	Presisering	GRS for små foretak	Norsk
970938451	Claire Retail Norsk Avdeling Av Utenlandsk Foretak	112	Ja	Egenkapital	Annent egenkapital	Egenkapital	Ja	Ren	GRS for små foretak	Norsk
989553399	Instrumental Marine Services (International) Limited	112	Ja	Egenkapital	Udekket tap	Egenkapital	Ja	Ren	GRS for små foretak	Norsk
993377368	Make Up Store Norge	107	Ja	Egenkapital	Annent egenkapital	Egenkapital	Ja	Ren	GRS for små foretak	Norsk
992330090	Montage Byggbolaget	99	Ja	Egenkapital	Annent egenkapital	Egenkapital	Ja	Presisering	GRS for små foretak	Norsk
991984879	Maritime Poland Sp Z O.O.	97	Ja	Egenkapital	Annent egenkapital	Ingen note	Ja	Ren	GRS	Norsk
899275632	Porr Norge Infrastructure	96	Ja	Egenkapital	Udekket tap	Egenkapital	Nei		GRS for små foretak	Norsk
997448936	Tucon	86	Ja	Egenkapital	Annent egenkapital	Egenkapital	Ja	Presisering	GRS	Norsk og engelsk
987432616	Siba Norge, Filial Av Siba AB Sverige	81	Nei						GRS for små foretak	Norsk
991122036	Dobra Praca Sp. Z.O.O.	81	Ja	Egenkapital	Annent egenkapital	Egenkapital	Ja	Ren	GRS for små foretak	Norsk
993132578	Mondelez Europe Services - Norsk Filial	74	Nei							
881901382	Berlitz Language Services Scandinavia Norsk Avdeling Av Utenlandsk Foretak	74	Ja	Egenkapital	Annent egenkapital	Egenkapital	Ja	Ren	GRS for små foretak	Norsk
980061299	Apollo Travel Group AB	72	Ja	Egenkapital	Annent egenkapital	Egenkapital	Ja	Ren	GRS	Norsk
913035453	Metrostav	71	Ja	Egenkapital	Annent egenkapital	Egenkapital	Nei		GRS for små foretak	Norsk
993417262	Ikano Bank AB (Publ), Norway Branch	66	Nei							
996777723	Saipem Limited Norway Branch	64	Ja	Egenkapital	Annent egenkapital	Egenkapital	Ja	Ren	GRS	Engelsk


Org.-nummer	Filialens navn	Ansatte	Offentlig filialregnskap	Klassifisering	Benevnelse	Benevnelse note	Revidert	Revisjonsberetning	Regelverk	Språk
995944901	Ball Expert	63	Ja	Egenkapital	Annenn egenkapital	Ingen note	Ja	Presisering	GRS for små foretak	Norsk
992351527	Larsen & Toubro Infotech Norge Bnp Paribas Fortis SA/NV, Norway Branch	63	Ja	Egenkapital	Annenn egenkapital	Egenkapital	Ja	Ren	GRS	Norsk med engelsk oversettelse
998871506	Unihouse Oddzial Unibep W	62	Ja	Egenkapital	Annenn egenkapital	Ingen note	Ja	Ren	Forenklet IFRS	Norsk
994859242	Bielsku-Podlaskim	61	Ja	Egenkapital	Annenn egenkapital	Egenkapital	Ja	Presisering	GRS	Norsk
986346422	Svea Finans NUF	61	Nei							
990699143	Ulab Norservice	57	Ja	Egenkapital	Annenn egenkapital	Egenkapital	Ja	Ren	GRS	Norsk
995499819	Jobbextra.No Limited	56	Ja	Egenkapital	Udekket tap	Egenkapital	Nei		GRS for små foretak	Norsk
984150865	Resurs Bank AB	56	Nei							
992353171	Job Norway	53	Ja	Egenkapital	Annenn egenkapital	Egenkapital	Ja	Presisering	GRS for små foretak	Norsk
998076250	Witron Logistik + Informatik GmbH	51	Ja	Egenkapital	Annenn egenkapital	Egenkapital	Ja	Presisering	GRS for små foretak	Norsk
986592288	Bg Norge Limited	51	Ja	Egenkapital	Annenn egenkapital	Egenkapital	Ja	Ren	GRS	Engelsk
983334989	Federal Express Corporation Norway Branch Norsk Avdeling Av Utenlandsk Foretak	51	Ja	Egenkapital	Filialens kapital / mellomværende med hovedselskap	Egenkapital / mellomværende med hovedselskap	Ja	Presisering	GRS for små foretak	Norsk, noe engelsk
985377545	Nov Downhole Norway LLC	49	Ja	Egenkapital	Annenn egenkapital	Egenkapital	Ja	Ren	GRS	Engelsk
997026233	Fenix Accommodation Spolka Z Ograniczona Odpowiedzialnoscia Spolka Komandytowa	47	Ja	Egenkapital	Annenn egenkapital	Egenkapital	Ja	Presisering	GRS for små foretak	Norsk
971022779	Scandicon Byggeteknik	46	Ja	Gjeld	Mellomværende selskapet	Mellomværende selskapet	Ja	Ren	GRS	Norsk
999288774	Wioss Witron On Site Services GmbH	46	Ja	Egenkapital	Annenn egenkapital	Ingen note	Ja	Presisering	GRS for små foretak	Norsk
996345580	Teller Branch Norway	46	Ja	Egenkapital	Annenn egenkapital	Egenkapital	Ja	Ren	GRS	Norsk
998754194	Aig Europe Limited	46	Nei							Norsk og engelsk
913719190	Strabag AG	45	Ja	Egenkapital	Udekket tap	Egenkapital	Nei		GRS	
978690920	Toyota Kreditbank GmbH Norsk Avdeling Av Utenlandsk Foretak	45	Nei							
913836308	Obras Subterraneas	44	Ja	Egenkapital	Annenn egenkapital	Egenkapital	Ja	Presisering	GRS for små foretak	Norsk
913063627	Adwyse Norway	43	Ja	Egenkapital	Annenn egenkapital	Ingen note	Nei		GRS for små foretak	Norsk
960688546	Dril-Quip Europe Ltd	42	Ja	Egenkapital	Annenn egenkapital	Egenkapital	Ja	Ren	GRS	Norsk
893146652	Budimor Sp. Z O.O.	41	Ja	Egenkapital	Annenn egenkapital	Egenkapital	Nei		GRS for små foretak	Norsk
990601720	Isar Spol S. R. O	41	Ja	Egenkapital	Annenn egenkapital	Egenkapital	Ja	Forbehold og presisering	GRS for små foretak	Norsk
995707268	Mq Retail AB	41	Nei							
993609668	Noas Park Barnehave Ltd	41	Ja	Egenkapital	Selskapskapital	Egenkapital	Ja	Ren	GRS for små foretak	Norsk
995268841	Bluestep Finans AB (Publ), Filial Oslo	41	Ja	Egenkapital	Annenn egenkapital	Egenkapital	Ja	Ren	Forenklet IFRS	Norsk
914315816	Hyundai Motor Norway	40	Ja	Egenkapital	Annenn egenkapital	Egenkapital	Ja	Presisering	GRS	Norsk
982725038	Amgen AB Norge Norsk Avdeling Av Utenlandsk Foretak	40	Ja	Egenkapital	Annenn egenkapital	Egenkapital	Ja	Ren	GRS	Norsk, noe engelsk
974390205	Bain & Company Nordic Inc (Usa) Norsk Avdeling Av Utenlandsk Foretak	40	Ja	Gjeld	Mellomværende med selskap i samme konsern	Mellomværende med selskap i samme konsern	Ja	Ren	GRS for små foretak	Norsk
975962288	De Lage Landen Finans Norge	40	Nei							
997727045	Consorzio Italia 2000	39	Ja	Egenkapital	Annenn egenkapital	Egenkapital	Ja	Ren	GRS	Norsk
966058102	Apple AB	39	Ja	Egenkapital	Annenn egenkapital	Egenkapital	Ja	Ren	GRS	Engelsk
988656615	Samsung Electronics Nordic AB	39	Ja	Gjeld	Mellomværende med morselskap	Mellomværende med selskap i samme konsern	Ja	Ren	GRS for små foretak	Norsk
814437302	Dragro Norway NUF	39	Ja	Egenkapital	Udekket tap	Egenkapital	Nei		GRS for små foretak	Norsk
982503868	Nordnet Bank	36	Nei							
980596109	Expro Group Norway Norsk Avdeling Av Utenlands Enhet	35	Ja	Egenkapital	Annenn egenkapital	Egenkapital	Ja	Presisering	GRS	Engelsk
999615570	Smart Partner Limited	34	Ja	Egenkapital	Udekket tap	Annenn egenkapital	Nei		GRS for små foretak	Norsk
974233002	Force Technology	33	Ja	Egenkapital	Mellomregning hovedkontor	Egenkapital	Ja	Forbehold og presisering	GRS	Norsk
992617705	Free Motion	33	Ja	Egenkapital	Annenn egenkapital	Egenkapital	Nei		GRS for små foretak	Norsk
989470345	Abra Cadabra Barnehave	33	Ja	Egenkapital	Annenn egenkapital	Ingen note	Ja	Ren	GRS for små foretak	Norsk
995550164	Abn Amro Bank N.V., Oslo Branch	33	Nei							
934164474	Nike International Ltd	32	Ja	Egenkapital	Annenn egenkapital	Egenkapital	Ja	Ren	GRS	Norsk
988109436	Lenovo Technology B.V. Norway Branch	32	Ja	Gjeld	Gjeld til group companies	Egenkapital / gjeld hovedforetak	Ja	Ren	Ikke oppgitt	Engelsk
961036704	Washtec Bilvask Norsk Avdeling Av Utenlandsk Foretak	32	Ja	Egenkapital	Mellomregning med hovedkontor	Mellomværende med morselskap	Ja	Ren	GRS	Norsk
985741581	Jkm Aps Norsk Avdeling Av Utenlandsk Foretak	32	Ja	Egenkapital	Annenn egenkapital	Egenkapital	Ja	Ren	GRS for små foretak	Norsk
987525552	Nordea Investment Management AB	32	Ja	Egenkapital	Filialkapital	Filialkapital	Ja	Ren	GRS	Norsk
993926361	Stimwell Services Limited	31	Ja	Egenkapital	Udekket underskudd	Egenkapital	Ja	Presisering	GRS for små foretak	Norsk

Org.-nummer	Filialens navn	Ansatte	Offentlig filialregnskap	Klassifisering	Benevnelse	Benevnelse note	Revidert	Revisjonsberetning	Regelverk	Språk
983545173	Infosys Limited	31	Nei							
997738071	Frilans Finans	31	Ja	Egenkapital	Annen egenkapital	Egenkapital	Nei		GRS for små foretak	Norsk
984722117	Marine Technologies LLC	30	Ja	Egenkapital	Annen egenkapital	Egenkapital	Ja	Ren	GRS	Norsk
995423561	Aquila Norge	30	Ja	Egenkapital	Annen egenkapital	Egenkapital	Nei		GRS for små foretak	Norsk
991283900	Elavon Financial Services Ltd. Norway Branch	30	Ja	Egenkapital	Annen egenkapital	Egenkapital	Ja	Ren	GRS	Engelsk
994583352	Nasdaq Clearing Oslo	30	Ja	Egenkapital	Mellomværende med hovedkontor	Mellomværende med hovedkontor	Ja	Ren	GRS	Norsk
992769920	Makita Norway	29	Ja	Egenkapital	Annen egenkapital	Egenkapital	Ja	Ren	GRS	Norsk
985538921	Sdl Norway	29	Ja	Gjeld	Konsernforordring	Mellomværende med hovedkontor	Ja	Ren	GRS for små foretak	Norsk
992557583	Forso Norge NUF	29	Ja	Egenkapital	Opptjent egenkapital	Egenkapital	Ja	Ren	GRS	Norsk
993975680	W. R. Berkley Insurance Norway NUF	29	Nei							
994053612	Massive Wood Construction	28	Ja	Egenkapital	Udekket tap	Egenkapital	Ja	Ren	GRS for små foretak	Norsk
995793830	Miljø Og Sikkerhets Kompaniet	28	Ja	Egenkapital	Annen egenkapital	Egenkapital	Nei		GRS for små foretak	Norsk
998900409	Cocktailekspressen Norway	28	Ja	Egenkapital	Annen egenkapital	Egenkapital	Nei		GRS for små foretak	Norsk
925604186	Bristol-Myers Squibb Norway Ltd Norsk Avdeling Av Utenlandsk Foretak	27	Ja	Egenkapital	Kapitalkonto med hovedkontor	Kapital	Ja	Ren	GRS	Norsk
995123630	Pol-Eurocrewing Sp.Z.O.O	27	Ja	Egenkapital	Annen egenkapital	Egenkapital	Ja	Ren	GRS for små foretak	Norsk
989872591	Fygle Barnehave	27	Ja	Egenkapital	Annen egenkapital	Egenkapital	Ja	Ren	GRS	Norsk
981902122	Siemens Financial Services	27	Ja	Egenkapital	Annen egenkapital	Ingen note	Ja	Ren	Forenklet IFRS	Norsk
968090364	Astellas Pharma	26	Ja	Gjeld	Mellomværende med hovedselskap	Mellomværende med cierselskap	Ja	Ren	GRS for små foretak	Norsk
995819155	Mr. Elektro	26	Ja	Egenkapital	Annen egenkapital	Ingen note	Ja	Presisering	Ikke oppgitt	Norsk
979815379	Per Aarsleff	25	Nei							
982069335	The Swatch Group Nordic Norsk Avdeling Av Utenlandsk Foretak	25	Ja	Egenkapital	Annen egenkapital	Egenkapital	Ja	Ren	GRS for små foretak	Norsk
893270612	Worses Limited	25	Ja	Egenkapital	Udekket tap	Ingen note	Nei		GRS	Norsk
888359532	Uab Industriservice	25	Ja	Egenkapital	Annen egenkapital	Egenkapital	Ja	Ren	GRS for små foretak	Norsk
996217957	Rel Cruises Ltd	25	Ja	Egenkapital	Annen egenkapital	Egenkapital	Ja	Presisering	GRS	Engelsk
883023722	Aqualife Services Limited Norsk Avdeling Av Utenlandsk Foretak	24	Ja	Gjeld	Gjeld til selskap i samme konsern	Mellomværende med selskap i samme konsern	Ja	Ren	GRS for små foretak	Norsk
968146815	Lexmark Norge Filial Av Utenlandsk Foretak	24	Ja	Egenkapital	Annen egenkapital	Egenkapital	Ja	Ren	GRS for små foretak	Norsk og engelsk
999028497	Group 88 NUF	24	Ja	Egenkapital	Annen egenkapital	Egenkapital	Ja	Ren	GRS	Norsk
988082074	Livenssveen Gardsbarnehave	24	Ja	Egenkapital	Annen egenkapital	Ingen note	Ja	Ren	GRS for små foretak	Norsk
987268069	Agria Dyreforsikring	24	Nei							
912412008	Maersk Intrepid Norge	23	Ja	Gjeld	Fremførbart resultat	Fremførbart resultat	Ja	Ren	GRS	Engelsk
994302418	Gare Building Norway	23	Nei							
914417937	Max Streicher Gmbh & Co. Kg Aa (NUF)	22	Ja	Egenkapital	Annen egenkapital	Egenkapital	Nei		GRS	Norsk og engelsk
993357553	Scandinavian Motorcenter	22	Ja	Egenkapital	Annen egenkapital	Egenkapital	Ja	Ren	GRS	Norsk
987616555	Gkn Driveline Service Scandinavia Branch Norway	22	Ja	Egenkapital	Mellomværende med hovedselskap	Mellomværende med hovedselskap	Ja	Ren	GRS for små foretak	Norsk
992293942	Adria	22	Ja	Egenkapital	Annen egenkapital	Egenkapital	Nei		GRS for små foretak	Norsk
991165088	Ideas2Evidence Ltd	22	Ja	Egenkapital	Annen egenkapital	Egenkapital	Ja	Presisering	GRS	Norsk
998450594	Covance Clinical And Periapproval Services Ltd	22	Ja	Egenkapital	Annen egenkapital	Egenkapital	Ja	Presisering	GRS for små foretak	Engelsk
981060113	Bmw Financial Services Norge	22	Nei							
897391872	Euler Hermes Norge	22	Nei							
991627278	National Oilwell Varco Fluidcontrol Norway	21	Ja	Egenkapital	Annen egenkapital	Egenkapital	Ja	Ren	GRS for små foretak	Engelsk
994148567	Harmet Oü	21	Nei							
860192942	General Electric International Inc Filial Av Utenlandsk Foretak	21	Nei							
997155084	Maersk Reacher Norge	20	Ja	Gjeld	Fremførbart resultat	Fremførbart resultat	Ja	Ren	GRS	Engelsk
911714213	Keskinna Ehitus Oü	20	Nei							
912430081	Powerline No D.O.O.	20	Ja	Egenkapital	Annen egenkapital	Annen egenkapital	Ja	Ren	GRS	Norsk
912377555	Tingstveit Holding	20	Ja	Egenkapital	Annen egenkapital	Egenkapital	Nei		GRS for små foretak	Norsk
983748384	Eaton Power Quality Norge	20	Ja	Gjeld	Mellomværende med hovedselskap	Mellomværende med morselskap	Ja	Ren	GRS	Norsk
933826163	Pentair Valves & Controls Norway	20	Ja	Egenkapital	Mellomværende med hovedselskap	Egenkapital	Ja	Ren	GRS	Norsk
914149762	Nederman Norge, Filial Til Nederman Nordic	20	Ja	Egenkapital	Annen egenkapital	Egenkapital	Ja	Presisering	GRS	Norsk
997656954	Actif Sportell Limited	20	Ja	Egenkapital	Annen egenkapital	Ingen note	Nei		GRS for små foretak	Norsk
990060142	Wns Pomorze	20	Ja	Egenkapital	Annen egenkapital	Egenkapital	Ja	Ren	GRS for små foretak	Norsk
913145062	Urban Tribes Norge	20	Ja	Egenkapital	Annen egenkapital	Egenkapital	Nei		GRS for små foretak	Norsk

Vedlegg 3 Korrespondanse med Tore Bråthen

Innhentet 4. august 2016. Spørsmål til Tore Bråthen om hvordan en mulig reduksjon av krav til minste aksjekapital i aksjeloven § 3-1 første ledd vil kunne påvirke NUF sin utvikling fremover.

Bråthen, Tore <Tore.Brathen@bi.no>

  Svar alle | v

to 04.08.2016 13:11

Til: Torgersen, Angelika ↗

Det er ennå ikke besluttet noe, men det kan tenkes at utvalget vil gå inn for en ytterligere reduksjon av minstekravet til aksjekapital. Nå er minstekravet allerede lavt, og det er vel noe usikkert om aksjekapitalens størrelse i dag får noen til å velge NUF. Blir kravet redusert ytterligere, f.eks. slik at det bare kreves NOK 1, blir det i hvert fall enda mindre grunn til å velge NUF.

Mvh
Tore



Tore Bråthen
Professor dr. juris, Head of department
Department of Law
<https://www.bi.no/forskning/research-departments/institutt-for-rettsvitenskap/>
Office address: Nydalsveien 37, 0484 Oslo
Postal address: NO-0442 Oslo, NORWAY
Mobile: +47 46410415 – Switchboard: +47 46410000
Internet: bi.edu – facebook.com/HandelshøyskolenBI – https://twitter.com/BI_BizSchool

Vedlegg 4 Korrespondanse med banker

Innhentet 6. juni 2016. Spørsmål til banker om hvordan de stiller seg til opptak av lån for NUF.

DNB

Kundeetablering Bedrift <Kundeetablering.Bedrift@dnb.no>
til meg ▾

6. jun. ☆  

Hei,

Nedenfor finner dere et standard svar/krav vi stiller til finansiering for NUF. Det kan selvfølgelig variere fra sak til sak.

Selskapsformen Norsk avdeling av utenlandsk foretak betyr at det er det utenlandske selskapet som er ansvarlig for virksomheten i den norske avdelingen.

Vi yter derfor ikke finansiering til NUF, med mindre det etter bankens vurdering kan dokumenteres tilfredsstillende virksomhet i morselskapet (f.eks. vurdering av regnskaper, rettighetshavere). I denne sammenheng forutsettes det også innhentet anbefalelsesbrev fra morselskapets bankforbindelse inneholdende:

- Varighet av kundeforhold
- Informasjon om bedrift/privat
- Kundeforhold er ivare tatt på en god måte

En annen faktor til at vi er restriktive til finansiering av NUF er knyttet til en vurdering av sikkerheter, hvor evt. realisering kan betinge at prosessen underlegges utenlandsk rett.

Lykke til med masteroppgaven.

Vennlig hilsen

Cecilie Davidsen | Kunderådgiver | Kundeetablering
DNB Bank ASA
Postboks 1600 Sentrum, 0021 Oslo
Besøksadresse: Dronning Eufemiasgate 30
E-post: cecilie.davidsen@dnb.no | www.dnb.no

Danske bank

4817 Business Direct NO <direktebedrift@danskebank.no>
til meg ▾

6. jun. ☆  

Hei,

I vår bank kan vi generelt si at vi er tilbakeholdne med låneopptak mot NUF. Dette pga. at krav til regnskapsplikt er forskjellig fra norsk AS

Det er filialen selv som søker om lån, og NUFet og utenlands mor er jo samme juridiske enhet.

Vi kan si at vi vurderer kredittforespørselene fra sak til sak, men det er lite aktuelt med låneopptak uten personlig kausjon eller realpant. Det er også slik at flere norske banker ikke åpner konti for NUFer, derfor anbefaler vi kunder å endre eieform til AS.

Med vennlig hilsen
Asgeir Koteng
Relationship Manager Business Banking
Danske Bank
Telefon [+47 \(915\) 06030](tel:+4791506030)
06030@danskebank.no

Nordea

christian.werner-erichsen@nordea.com

6. jun. ☆

til meg ▾

Hei,

Viser til henvendelsen under.

Generelt gjelder følgende for Nordea ved vurdering NUF:

- Det er den norske filialen av det utenlandske foretaket (NUFet) som sitt orgnr i Brønnøysund som vil stå som debitor/låntager.
- NUF er ikke et selvstendig rettssubjekt (juridisk person), som for eksempel et selvstendig datterselskap, men utgjør en del av det utenlandske foretaket (hovedforetaket). Det er således hovedforetaket som pådrar seg rettigheter og forpliktelser og som inngår avtale med banken. Gitt at det rettslige reguleres av det lands rett hvor hovedforetaket er registrert.
- Normalt sett vil være krav om konkret drift og kredittmessig vurdering av drift i landet hvor hovedforetaket driver.
- På generell basis er banken svært tilbakeholden med lån til NUF. Dette basert på begrenset kunnskap /erfaring for banken med rettslige regler i de ulike/enkelte land (ref over). F.eks hvordan rettsvern for sikkerheter og lovkrav til regnskap.

Med vennlig hilsen

Christian Werner-Erichsen
Bedriftsrådgiver

Nordea | Business Banking Direct
Besøk meg: Essendrops gate 7, Oslo
Skriv til meg:
Nordea, Postboks 1166 sentrum, 0107 Oslo
Att: Christian Werner-Erichsen (Nordeahuset, 4 etg, Inng K)
Tlf: [+47 90478871](tel:+4790478871) | Mob: [+47 90478871](tel:+4790478871) | Faks: [+47 22484749](tel:+4722484749)
E-post: christian.werner-erichsen@nordea.com
Hjemmeside: nordea.no

Sparebank1

(Saksnummer:80329) Bank

Innboks x

07050@sparebank1.no
til meg ▾

6. jun.

Hei !

Takk for mailen.

NUF selskaper får ikke etablert seg hos oss.
Med vennlig hilsen

Marit Kraft Eriksen
Bedriftsrådgiver
Bedriftssenter
SpareBank 1 - Bank 1 Oslo Akershus AS

t: 07050
e: 07050@sparebank1.no
w: <http://www.oa.sparebank1.no/bedrift>

SpareBank 1
OSLO-AKERSHUS

Vedlegg 5 Intervju med Kjell Magne Baksaas

Fra: Kjell Magne Baksaas <Kjell.M.Baksaas@hbv.no>
Dato: 5. august 2016 kl. 11.47
Emne: SV: Masteroppgave om NUF
Til: Jon Arne Berget <Jon.Arne.Berget@no.gt.com>
Kopi: "angelika.torgersen@gmail.com" <angelika.torgersen@gmail.com>

Hei Jon Arne

Ja, takk for sist – det var trivelig!

Jeg kan gjerne ta en prat med dere om EK i NUF. Det enkleste er om vi tar det på telefon.

Ja, jeg heller til at NUF kan ha egenkapital. Et vesentlig argumentet er at vi godtar at NUF kan ha eiendeler.

Lykke til med oppgaven.

Kjell Magne Baksaas

—

Førstelektor/ statsautorisert revisor

Handelshøgskolen og fakultet for samfunnsvitenskap

Institutt for økonomi og ledelse

Tel: [+47 31 00 86 75](tel:+4731008675)

kjell.m.baksaas@hbv.no

www.usn.no

HSN Høgskolen
i Sørøst-Norge

Intervjuet med Kjell Magne Baksaas er blitt utført som et semistrukturert intervju, der vi før intervjuet utarbeidet spørsmål med tilhørende oppfølgingsspørsmål. Ved valg av spørsmål og under intervjuet har vi opptrådt objektive. Intervjuet fant sted 5. august 2016, og ble gjennomført per telefon av praktiske årsaker.

Spørsmål vi har stilt under intervjuet med tilhørende oppfølgingsspørsmål:

Hva er formålet med filialregnskapet, og hvem er brukerne av et filialregnskap?

Hvilket syn bør benyttes for å medta eiendeler og gjeld i filialens balanse?

Funksjonsorientert syn

Geografisk syn

Hvordan bør netto eiendeler klassifiseres i filialens balanse og begrunnelse for dette?

Egenkapital eller gjeld

Hvilken benevnelse bør tilordnes netto eiendeler i filialbalansen?

Bør netto mellomværende med det utenlandske hovedforetaket inngå i netto eiendeler?

Har du en kommentar til utredningens forslag om begrenset regnskapsplikt for små filialer?

Vedlegg 6 Korrespondanse med Tonny Stenheim




Innhentet 7. august 2016. Spørsmål til Tonny Stenheim om hvordan netto eiendeler bør klassifiseres i en filialbalanse.

Stenheim, Tonny <Tonny.Stenheim@bi.no>

se 07.08.2016 16:58

Til: Torgersen, Angelika

Kopi: Berget, Jon Arne

  Svar alle | 

Hei dere,

Beklager sent svar.

Ja, det har i lengre tid vært en diskusjon når det gjelder klassifisering av egenkapital i filialregnskapet til norskregistrert utenlandsk foretak. Trolig vil klassifisering som egenkapital eller gjeld (mellomværende mot hovedforetaket) måtte anses som uttrykk for god regnskapskikk. Dette kan dels begrunnes gjennom den praksis som er etablert (se for eksempel FAQ fra Den norske Revisorforening fra 2016, Wiig og Sotnakk sin artikkel i Revisjon og Regnskap om filialregnskap og diskusjon i annen faglitteratur for eksempel Schwencke et al. 2015). Merk for øvrig at i Schwencke et al. refereres det til en tidligere uttalelse fra Den norske Revisorforening hvor de konkluderte noe annerledes enn i 2016.

Jeg mener likevel det kan være argumenter som taler for enten det ene eller det andre. For eksempel mener jeg at det kan være forhold som tilsier at filialens egenkapital presenteres som mellomværende når filialen er så tett integrert med hovedforetaket at egenkapitalen mer må anses som en mellomværendekonto. I de tilfeller hvor filialen er mer selvstendig vil det være mer nærliggende å se på denne posten som egenkapital. Men utgangspunktet mener jeg likevel må være at denne posten presenteres som egenkapital med mindre det vil stride mot et rettvise bilde å presentere kapitalen på denne måten. Dette begrunner jeg med at filialregnskapet skal presentere filialens resultat og stilling som om den var en separat enhet. Differansen mellom eiendeler og gjeld vil da etter min mening best presenteres som egenkapital. Men problemstillingen er krevende og det kan finnes argumenter for og imot begge alternativer når det gjelder klassifisering.

I NOU 2016: 11 er det forresten skrevet kort om denne klassifiseringen (denne delen er skrevet av undertegnede som var sekretær for utvalget). Denne omtalen gir uttrykk for Regnskapslovutvalgets syn på dette.

Med vennlig hilsen


Tonny

Vedlegg 7 Korrespondanse med Roy Kristen Kristensen



Innhentet 23. august 2016. Spørsmål til Roy Kristen Kristensen om hvordan netto eiendeler bør klassifiseres i en filialbalanse.

Kristensen, Roy Kristen <roy.k.kristensen@bi.no>

ti 23.08, 07:57

Torgersen, Angelika 



 Svar alle | 

Hei.

Jeg bygger min vurdering på dette spørsmålet på det juridiske, nemlig at en filial ikke er et selvstendig selskap, men bare en avdeling av hovedforetaket. Eierne av hovedforetaket har skutt inn egenkapital i hovedforetaket, men ikke i filialen. Når hovedforetaket har latt en del av sine midler tilflyte filialen, er dette en mellomregning og ikke et egenkapitalinnskudd. Altså fordring/gjeld.

Mvh

Roy Kristensen

Institutt for rettsvitenskap