



Copenhagen Business School

HD (R)

Afsluttende projekt i Transfer Pricing

Niklas Snedker Bock-Pedersen

Studie nummer 91068

08.05.18

Vejleder: Christian Plesner Rossing

Antal sider: 79 (forside inkluderet)

Antal anslag: 153.443

Executive summary

In this globalized world we are living in, we have reached a point where a major part of the large companies have affiliates in many different countries and therefore have a large number of goods and services floating across borders.

To make sure that the companies are paying the right amount in taxes in the countries the companies are operating in, OECD have made a Guideline to ensure the right arm's-length price for the controlled transactions.

To ensure the correct arm's-length pricing there are five different kinds of methods that companies can use. Furthermore shall the companies follow the local laws for the country in which they are operating.

For instance if the company is located in Denmark, the company has to follow the OECD Guidelines and be in compliance with Danish law.

To make sure that the companies are following their own politics it is the company's auditor's responsibility to report any identified misstatements from the audit that can have an impact on the financial report.

To make sure that there is no doubt about auditor's responsibility in connection with an audit, there have been made some standards called ISA (International Standards on Auditing). In connection with the audit of related parties the most important ISAs are ISA 550, 315, 330 and 240. These ISAs are further described in this project but with a specific focus on ISA 550.

The auditor of a company can have many different jobs regarding to transfer pricing and the auditor will have to follow a lot of different laws and regulations to be in compliance with government laws.

Indholdsfortegnelse

EXECUTIVE SUMMARY	2
INDLEDNING	7
PROBLEMFORMULERING	8
<i>Hovedproblem</i>	9
<i>Undersøgelsesspørgsmål</i>	9
AFGRÆNSNING	10
OPGAVENS PARADIGME.....	10
METODOLOGI OG KILDEKRITIK	11
METODIK	11
DISPONERING.....	12
ISA 550.....	13
INTRODUKTION	13
KARAKTERISTIKAS VED KONTROLLERED E TRANSAKTIONER MELLEM KONCERNFORBUNDNE SELSKABER	13
REVISORS ANSVAR	13
MÅL MED DEN UDFØRTE REVISION	15
DEFINITIONER.....	15
KRAV TIL REVISOR	15
IDENTIFIKATION AF RISICI FOR VÆSENTLIGE FEJLINFORMATION I REGNSKABET	16
REAKTION PÅ RISICI FOR VÆSENTLIGE FEJLINFORMATIONER RELATERENDE TIL TRANSAKTIONER OG FORHOLD MED NÆRTSTÅENDE PARTER.....	17
LOVGIVNING.....	19
PRAKSIS I DANMARK	19
ARMSLÆNGDEPRINCIPPET	19
METODER TIL PRISFASTSÆTTELSE	20
<i>Comparable uncontrolled price method - CUP</i>	20
<i>Resale price method</i>	21
<i>Cost plus method</i>	21
<i>Transactional Net Margin Method - TNMM</i>	23
<i>Profit split</i>	24
SAMMENLIGNELIGHEDSANALYSE	25
REGNSKABSMÆSSIGE REGLER FOR NÆRTSTÅENDE PARTER.....	27
<i>Virksomheders oplysningspligt i henhold til årsregnskabsloven</i>	28

<i>Virksomhedens oplysningspligt i henhold til IAS 24.....</i>	<i>31</i>
<i>Forskelle i årsregnskabsloven og IFRS i forhold til oplysningskrav.....</i>	<i>32</i>
<i>Delkonklusion:</i>	<i>32</i>
VIRKSOMHEDSTYPER I FORBINDELSE MED TRANSFER PRICING SET-UP.....	33
MANUFACTORS/PRODUCENTVIRKSOMHEDER.....	33
<i>Toll manufacturers (løn producenter).....</i>	<i>33</i>
<i>Contract manufacturers (kontrakt producenter).....</i>	<i>33</i>
<i>Full-fledged manufacturers.....</i>	<i>33</i>
DISTRIBUTORS/DISTRIBUTØRVIRKSOMHEDER	34
<i>Agent</i>	<i>34</i>
<i>Commisionaire (kommissionær)</i>	<i>34</i>
<i>Limited risk distributor</i>	<i>35</i>
<i>Full-fledged distributor.....</i>	<i>35</i>
MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE	35
ADVANCE PRICING ARRANGEMENT.....	37
REVISIONSPROCESSEN	41
ISA 550 - NÆRTSTÅENDE PARTER	41
ISA 200 - REVISORS OVERORDNEDE MÅL I FORBINDELSE MED RISICI.....	42
ISA 315 – REVISORS FORSTÅELSE AF VIRKSOMHEDEN	42
<i>ISA 315 – I forbindelse med nærtstående parter</i>	<i>44</i>
ISA 330 – REVISORS REAKTION PÅ IDENTIFICEREDE RISICI	45
<i>ISA 330 – I forbindelse med nærtstående parter</i>	<i>46</i>
ISA 240 - REVISORS ANSVAR FOR IDENTIFICERING AF BESVIGELSER VED REVISIONEN	47
DELKONKLUSION.....	48
REVISORS ANSVAR I FORBINDELSE MED REVISIONEN AF TRANSAKTIONER OG FORHOLD MELLE NÆRTSTÅENDE PARTER.....	50
REVISION AF TRANSFER PRICING	50
<i>Incitament for besvigelser vedrørende transaktioner og forhold med nærtstående parter.....</i>	<i>51</i>
<i>Udførelse af substansrevision af nærtstående parter</i>	<i>51</i>
<i>Delkonklusion - udførelse af substansrevision af nærtstående parter.....</i>	<i>52</i>
<i>Hvilket udført arbejde skriver revisor under på når man afgiver en blank påtegning?</i>	<i>53</i>
FORSKELLE I REVISIONEN AF MODERSELSKABER OG DATTERSELSKABER	54
AFSAGTE DOMME I FORBINDELSE MED REVISORS REVISION AF NÆRTSTÅENDE FORHOLD	54
<i>Sag nr. 3/2017.....</i>	<i>54</i>

<i>Sag nr. 096/2015</i>	56
SELSKABETS ANSVAR FOR INDSENDELSE AF TRANSFER PRICING DOKUMENTATION	57
AFSAGTE DOMME I FORBINDELSE MED FOR SENT INDSENDT TRANSFER PRICING DOKUMENTATION.....	58
<i>SKM2017.216.BR</i>	58
<i>SKM2017.227.ØLR</i>	58
ASSISTANCEOPGAVER UDFØRT AF REVISOR I FORBINDELSE MED FASTSÆTTELSE AF TRANSFER PRICING ..	59
DEN UAFHÆNGIGE REVISORS ERKLÆRING OM VIRKSOMHEDENS TRANSFER PRICING DOKUMENTATION ...	59
<i>Bekendtgørelse om revisorerklæring i visse sager om transfer pricing</i>	59
<i>Revisorerklæring vedrørende virksomhedens transfer pricing dokumentation</i>	61
REVISORS RAPPORTERING	62
REVISORS RAPPORTERING I ÅRSREGNSKABET	62
REVISORS RAPPORTERING I ÅRSREGNSKABET I RELATION TIL NÆRTSTÅENDE PARTER.....	63
REVISORS RAPPORTERING I REVISIONSPROTOKOLLEN	64
REVISIONSPROTOKOLLEN I RELATION TIL NÆRTSTÅENDE PARTER	65
FORSKEL MELLEM REVISORS PROTOKOL OG KONKLUSION PÅ REGNSKABET	65
DELKONKLUSION.....	65
KONKLUSION.....	67
HVILKE LOVGIVNINGER SKAL DANSKE SELSKABER OVERHOLDE I FORBINDELSE MED TRANSAKTIONER OG FORHOLD MED NÆRTSTÅENDE PARTER?	67
HVILKE METODER ER DER TIL PRISFASTSÆTTELSE AF VARE OG TJENESTEYDELSER MELLEM NÆRTSTÅENDE PARTER?	67
HAR VIRKSOMHEDER MULIGHED FOR AT INDGÅ AFTALER MED SKATTEMYNDIGHEDER SÅ DE UNDGÅR EFTERFØLGENDE RETSSAGER OM INDKOMSTFORHØJELSER?	68
HVORDAN SKAL REVISOR FORETAGE EN REVISION AF NÆRTSTÅENDE PARTER I HENHOLD TIL ISA 550?..	68
HVILKE REVISIONSMÆSSIGE KRAV ER DER TIL REVISOR I FORBINDELSE MED REVISION AF NÆRTSTÅENDE PARTER?.....	69
HVORDAN PLANLÆGGER OG UDFØRER REVISOR EN REVISION AF NÆRTSTÅENDE PARTER?.....	69
HVORDAN RAPPORTERER REVISOR EFTER EN AFSLUTTET REVISION AF NÆRTSTÅENDE PARTER?.....	69
HVILKE OPGAVER KAN REVISOR HAVE I FORBINDELSE MED TRANSAKTIONER OG FORHOLD MELLEM NÆRTSTÅENDE PARTER?	70
PERSPEKTIVERING.....	71
LITTERATURLISTE	72
BILAG	74
BILAG 1.....	74

BILAG 2.....74

BILAG 3.....77

BILAG 4.....77

BILAG 5.....78

Indledning

En rigtig stor del af verdens samhandel sker imellem koncerninterne parter. Denne handel kan bestå af serviceydelser, køb og salg af varer eller immaterielle aktiver i form af patenter eller licenser mv. Koncerner, der er multiinternationale og har aktiviteter i flere lande har mulighed for at placere deres aktivitet der i verden, hvor de ønsker at koncernens beskatningsgrundlag skal placeres.

En vigtig ting en koncern skal sikre sig, når den handler internt mellem dens selskaber er, at de priser og vilkår, som der bliver handlet på, ville have været de samme, som hvis det var solgt til en uafhængig, altså ekstern, part. Grunden til at sådanne regler er bestemt, forhindre nemlig koncerner i at flytte deres overskud til det eller de lande hvor der skattemæssigt er mest favorabelt af have overskud. Eller sagt på en anden måde, flytte overskuddet til de lande hvor de skal betale mindst skat og derfor kan beholde en større del af selskabets driftsresultat til dem selv.

Det at en koncern skal handle på vilkår med uafhængige parter, kaldes for ”armslængdeprincippet”. Skattefordelen ved at flytte overskuddet fra et land med høj skatteprocent, (i Danmark er skatteprocenten i 2017 på 22 %), til et land med lav eller ingen selskabsskat for virksomheder, kan for store multiinternationale selskabet betyde besparelser for mange milliarder.

Det danske skattevesen, SKAT, har blandt andet til opgave at kontrollere, at koncernforbundene transaktioner, sker i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Hvis SKAT finder en situation, hvor en koncern ikke handler, efter deres mening, på armslængdeprincippet, har de mulighed for at korrigere de koncerninterne transaktioner, ved at indkomstforhøje, så priserne afspejler den reelle armslængdepris.

Det at SKAT har mulighed for at indkomstforhøje, betyder ikke nødvendigvis at selskabet ikke kan klage over indkomstforhøjelsen, hvis selskabet selv mener at de har handlet til armslængdepris.

“Landsskatteretten afviste i SKM2016.436.LSR, at der var grundlag for at opretholde skønsmæssige forhøjelser af et koncernforbundet selskabs skattepligtige indkomst, som SKAT havde foretaget i medfør ligningslovens § 2 og skattekontrollovens § 3 B. Landsskatteretten begrundede afgørelsen med, at SKAT ikke havde sandsynliggjort, at de af selskabet anvendte priser var i strid med armslængdeprincippet i ligningslovens § 2.” (Danske Revisorer - FSR, 2016)

Ovenstående er et uddrag af en artikel fra Danske Revisorer FSR fra 23. november 2016. Denne pågældende sag vedrørte prisfastsættelsen af international assignment agreement for et koncernforbundet selskab. Selskabet havde lavet en sammenlignelighedsanalyse og fundet et

benchmark, hvorefter transaktionerne ud fra cost plus metoden var blevet prisfastsat.

SKAT mente, at selskabets prisfastsættelse var alt for lav, og væsentligt under selskabets eget armslængdeinterval. Derfor mente SKAT, at de kontrollerede transaktioner, var i strid med ligningslovens § 2 (armslængdeprincippet).

Det pågældende selskab havde udarbejdet veludført transfer pricing dokumentation, men SKAT var til dels uenig i at de ikke mente at det var tilstrækkeligt, men også at det ikke var opgjort korrekt. Denne sag kom for landsskatteretten, og den mente, i modsætning til SKAT at dokumentation var fyldestgørende. Derfor mente landsskatteretten ikke at SKAT havde hjemmel til at lave en skønsmæssig ansættelse efter skattekontrollovens § 3 B stk. 8.

Sager vedrørende transfer pricing vil ofte involvere flere skattemyndigheder end bare det land, hvor skattemyndigheden har krævet dokumentation fra. Dette skyldes at hvis en virksomhed, lad os sige i Danmark, får indkomstforhøjet deres transaktioner, må dette overskud som virksomheden bliver forhøjet med, blive taget fra et koncerninternt selskab i et andet land. Virksomhederne kan indgå aftaler med de kompetente skattemyndigheder som bliver påvirket af virksomhedens sammenhandel med nærtstående parter.

Revisorer kan have flere forskellige opgaver og ansvar i forbindelse med transfer pricing. En del af det som revisor kan lave er at revidere et selskabs transfer pricing i forbindelse med revisionen af selskabets årsregnskab. Til dette er der forskellige krav og standarder som revisor skal overholde for at kunne klare en kvalitetskontrol og for at kunne give en blank påtegning. En anden opgave revisor kan have er assistance med fastsættelse af transfer pricing. Her hjælper revisor med anbefalinger til fastsættelse af priserne imellem nærtstående parter. Revisor kan også blive forespurgt om de vil afgive en erklæring vedrørende et selskabs transfer pricing set-up. Dette er noget en virksomhed kan blive pålagt af SKAT. Disse forskellige opgaver som revisor kan have i forbindelse med transfer pricing er alle beskrevet nærmere i dette projekt.

Problemformulering

Dette afsluttende projekt henvender sig til HD (R) studerende, der vil opnå mere kendskab til Transfer pricing området, herunder dansk lovgivning og de forskellige metoder som benyttes til at

bestemme armlængde. Endvidere vil problemstillinger i forbindelse med revisors revision og ansvar, blive belyst og analyseret og konkluderet, herunder erklæring som revisor kan afgive. ISA 550 som er nok den vigtigste standard i forbindelse med revision af nærtstående parter, vil blive redegjort, analyseret og konkluderet i dette projekt.

Dette afsluttende projekt ses endvidere som en personlig udfordring, da Transfer pricing faget på HD (R) studiet er et valgfag, og der derfor har været begrænset mulighed for andet end grundlæggende baggrundsviden i faget, og da revisionsdelen som udgangspunkt ikke er en del af HD (R), men mere end personlig udvikling imod cand. merc. aud. studiet.

Hovedproblem

Hvad er kravene til en fyldestgørende revision af forhold og transaktioner mellem nærtstående parter og hvilke standarder og overvejelser skal revisor følge og have?

Undersøgelsesspørgsmål

For at besvare ovenstående problemformulering og hovedproblem er der taget udgangspunkt i nedenstående undersøgelsesspørgsmål:

- Hvilke lovgivninger skal danske selskaber overholde i forbindelse med transaktioner og forhold med nærtstående parter?
- Hvilke metoder er der til prisfastsættelse af vare og tjenesteydelser mellem nærtstående parter?
- Har virksomheder mulighed for at indgå aftaler med skattemyndigheder så de undgår efterfølgende retssager om indkomstforhøjelser?
- Hvordan skal revisor foretage en revision af nærtstående parter i henhold til ISA 550?
- Hvilke revisionsmæssige krav er der til revisor i forbindelse med revision af nærtstående parter?
- Hvordan planlægger og udfører revisor en revision af nærtstående parter?
- Hvordan rapporterer revisor efter en afsluttet revision af nærtstående parter?
- Hvilke opgaver kan revisor have i forbindelse med transaktioner og forhold mellem nærtstående parter?

Afgrænsning

I dette projekt er der fokuseret på at beskrive hvad transfer pricing er, hvad nærtstående parter er, hvilke lovgivninger som virksomhederne skal følge samt revisors tilgang til en revision af nærtstående parter og hvilke standarder, der skal følges. Der vil ikke blive lavet regneeksempler på de forskellige transfer pricing metoder.

Der er afgrænset fra at beskrivelse af revision af offentlige virksomheder i relation til nærtstående parter, da fokus i dette projekt er på ikke offentlige virksomheder, idet lovgivninger i visse tilfælde kan være forskellige. Fokus i opgaven har været på virksomheder, hvor transfer pricing tager udgangspunkt i vare og tjenesteydelser og ikke immaterielle aktiver, da dette vil fylde for meget og fjerne fokus fra opgavens hovedemner, hvilket er gældende regler i Danmark i forbindelse med transfer pricing samt revisors ansvar for revisionen af nærtstående parter i en virksomhed.

Der er endvidere i denne opgave blevet afgrænset fra en dybdegående gennemgang af OECDs Transfer Pricing Guideline og OECDs modeloverenskomst, da det hovedsageligt er artikel 9, der er omtalt i denne opgave.

Opgavens paradigme

Jeg har inden starten på analysen af opgaven gjort mig tanker om, hvordan revisionen af nærtstående parter hænger sammen i virkeligheden. Til dette har jeg analyseret gældende lovkrav for revisor samt interviewet en ekspert på området. Ved tilgangen til opgaven har jeg taget udgangspunkt i det positivistiske paradigme, da jeg vil mene at kunne finde eksakt viden i forhold til regler, vejledninger, metoder mv. af nærtstående parter og revisionen heraf i form af lovgivning samt regnskabs- og revisionsstandarder. Med udgangspunkt i opgavens problemformulering og undersøgelsesspørgsmål, vil jeg objektivt forsøge at redegøre, analysere og konkludere, hvad der er relevant for opgaven.

Da data i opgaven består udelukkende af regelsæt, lovgivninger, regnskabs- og revisionsstandarder samt indhentet sekundær data vil opgaven tangere den neo-positivistiske tankegang.

Idet artikler og interviews, som er sekundært data, kan have et subjektivt syn, kan ægtheden af dette godt betvivles. Som eksempel kan være udtagelser eller artikler fra eksempelvis FSR (som er en brancheorganisation inden for revision) som kunne bære præg af et subjektivt syn på virkeligheden, idet organisationen helst vil fremstå så positivt som muligt.

Jeg vil betegne opgavens proces som praksisorienteret arbejde, hvor paradigmet er kombinationen af positivisme og neo-positivisme. Dette er i bilag 1 skitseret. 'Experience' beskriver den holistiske tilgang til problemstillingen som eksempelvis er analyse af standarder, lovgivninger og sekundær data mm. Det er ved viden fra 'Experience' og ved relevant teori at man når til 'Experience 2'. Her kan der konkluderes og det analytiske arbejde man har lavet bliver koblet sammen med praksis. Der ledes derfor over i en sekundær refleksion, og der konkluderes her på opgavens problemstilling.

Metodologi og kildekritik

Paradigmet i opgaven har den metodologiske konsekvens, at de antagelser, der er i opgaven kan risikere at blive forvrænget.

Denne risiko er der når opgaven udover at være opbygget af lovgivninger, revisionsstandarder og regnskabsstandarder, udelukkende er baseret på sekundær data, som er analyseret ved brug af teori, hvilket er beskrevet i disponeringen.

Det problem der kan være ved at opgaven er bygget op således, er at problemerne vil ofte være i forvejen tilsagte problemer fra vejledninger og teorier. Det som opgavens konklusion vil munde ud i vil derfor være en fortolkning af teorien i opgaven samt en fortolkning af virkeligheden. Det endelige resultat vil derfor kunne påvirkes en neo-positivistisk tankegang og af deduktivisme. Beskrivelse af empirien i opgaven er derfor med baggrund i den deduktive fremgangsmåde, hvor der er brugt lovgivninger, teorier, standarder, vejledninger og sekundær data.

Metodik

Den sekundære data som opgaven består af fremstår som dokumentanalyse, hvilket er fortolkning og analyse primært baseret på lovgivning, revisionsstandarder og regnskabsstandarder, samt andet relevant information, der er fundet hos ansete kilder. Som det er nævnt kan artikler tendere til at være farvede af forfatteren eller skribentens holdninger mm. Det vil dog vurderes at fortolkningen af dette sammenholdt med de øvrige data, danner baggrund for en kvalitativ og valid besvarelse af den oplyste problemstilling, hvilket indeholder en vis reliabilitet.

Disponering

Til besvarelse af denne opgaves problemstilling vil jeg med udgangspunkt i årsregnskabslovens §§ 64, 70-74, 97-98c, 104-107, 126 og 127, samt bestemmelserne i IAS 24s beskrive hvilke forhold, der gør sig gældende i forbindelse med oplysning af transaktioner mellem nærtstående parter i årsregnskabet.

Der vil hernæst blive beskrevet og analyseret revisionsstandarderne for at give indblik i, hvordan nærtstående parter er defineret og hvordan revisor planlægger, udfører og afslutte revisionen af nærtstående parter. Til dette tages der udgangspunkt i ISA'erne; 200, 240, 315, 330, 550, 700 og 705.

Endeligt er der inddraget relevante kendelser fra Revisornævnet i relation til perspektivering, med formålet at belyse problematikkerne, der er i relation til nærtstående parter for at drage en praktisk tilgang til teorien.

ISA 550

Introduktion

Denne ISA (International Standard on Auditing) vedrører revisors ansvar i forbindelse med revisionen af kontrollerede transaktioner mellem koncernforbundne selskaber ved aflæggelse af årsrapport. ISA 550 kommer i forlængelse af (ISA 315) Identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation; (ISA 330) Design og implementer revisionshandlinger til risici for væsentlig fejlinformation; (ISA 240) Revisors ansvar for fejl i forbindelse med revision af årsrapport, som svar på risici for væsentlig fejlinformation i forbindelse med kontrollerede transaktioner mellem koncernforbundne selskaber.

Karakteristikas ved kontrollerede transaktioner mellem koncernforbundne selskaber

For mange selskaber er kontrollerede transaktioner, en lige så normal forretningsgang som handle med uafhængige parter, forstået på den måde, at et selskab kan have et moder-, søster- eller datterselskab, som en af deres helt normale kunder og aftagere af varer eller tjenesteydelser. Disse slags koncernforbundne transaktioner, ser denne ISA på som havende lige så høj risici for væsentlig fejlinformation, som lignende uafhængige transaktioner. Der er også nogle tilfælde hvor omstændigheder gør, at der er en højere risici for væsentlige fejl ved transaktioner mellem koncernforbundne parter end hvis det var mellem uafhængige parter. Dette kan være:

- Når koncernforbundne parter opererer med komplekse relationer og strukturer, vil dette medfører en øget kompleksitet i transaktionerne mellem de koncernforbundne parter.
- Informationssystemer kan være ineffektive til at identificere eller opsummere transaktioner og afstemme udestående saldi mellem koncerninterne parter.
- Når koncernforbundne transaktioner ikke sker på markedsvilkår, hvis for eksempel en transaktion bliver udvekslet uden nogen form for modydelse fra den ene part.

Revisors ansvar

Da koncernforbundne parter ikke er uafhængige af hinanden, vælger mange derfor at opstille finansielle rapporteringsrammer, regnskabskrav og oplysningskrav, så det er lettere for regnskabslæser, at forstå de forskellige arter og faktiske og potentielle virkninger som de

kontrollerede transaktioner kan have på årsregnskabet. Hvis den gældende regnskabsramme for et selskab fastsætter sådanne krav, er det revisors ansvar at designe og implementere revisionsprocedurer for at identificere og reagere på risici for væsentlige fejlinformationer som følge af selskabets manglende hensigtsmæssige redegørelse eller offentliggørelse af forholdene mellem de koncernforbundne parter, transaktioner eller saldi i overensstemmelse med de fastsatte rammebestemmelser.

Selvom der kan være tilfælde hvor den gældende regnskabsramme kun kræver minimal eller ingen krav, skal revisor alligevel opnå forståelse for virksomhedens forhold og transaktioner med nærtstående parter, der er tilstrækkelige til at kunne konkludere, om årsregnskabet, for så vidt muligt har en ordentlig præsentation og ikke er misledende.

Derudover er en forståelse for virksomhedens nærtstående forhold og transaktioner relevant for revisors vurdering af, om der er besvigelsesfaktorer til stede, som er krav iht. ISA 240, fordi bedrageri lettere kan begås gennem nærtstående parter.

Grundet de iboende begrænsninger i en revision, er der en uundgåelig risiko for, at visse væsentlige fejlinformationer i årsregnskabet ikke kan påvises, selvom revisionen er korrekt planlagt og udført i overensstemmelse med ISA'erne. Grunden til at det kan være svært for revisor at registrere væsentlige fejlinformationer ved transaktioner mellem nærtstående parter er at ledelsen kan være uvidende om eksistensen af alle nærtstående forhold og transaktioner, specielt hvis den gældende regnskabsramme for selskabet ikke fastlægger krav fra nærtstående parter. Endvidere kan relationerne mellem de nærtstående parter gøre det muligt at samarbejde og skjule eller manipulere transaktioner fra ledelsens side.

Planlægning og udførelse af revisionen med professionel skepsis, som er et krav i henhold til ISA 200, er særlig vigtigt i forbindelse med transaktioner mellem nærtstående parter, da der er potentiale for ikke-offentliggjorte nærtstående forhold og transaktioner. Kravene i denne ISA er designet til at bistå revisor med at identificere og vurdere risikoen for væsentlig fejlinformation i forbindelse med nærtstående relationer og transaktioner og ved udformning af revisionsprocedurer for at reagere på de vurderede risici.

Denne ISA blev effektiv for alle revisioner af årsregnskaber der havde en startperiode den 15. december 2009 eller senere.

Mål med den udførte revision

Revisionens formål er at revisor skal opnå forståelse for nærtstående forhold og transaktioner, som er tilstrækkelig til at revisor kan finde besvigelserfaktorer, så revisor kan identificere og vurdere risiko for væsentlige fejlinformationer som følge af besvigelser. Revisor skal desuden på baggrund af det opnåede revisionsbevis kunne konkludere, om årsregnskabet, for så vidt muligt er korrekt præsenteret og ikke er vildledende.

Definitioner

Til brug for ISA 550 er de gældende termer beskrevet nedenfor:

- Armslængde transaktioner er transaktioner som er udført på lige vilkår og betingelser i mellem interne parter, som var det transaktioner imellem to eksterne parter. Armslængde er endvidere defineret længere inde i denne opgave.
- Nærtstående parter er parter inden for samme koncern. Dette kan som eksempel være et moderselskab i Tyskland som så har datterselskaber i eksempelvis Danmark. Disse vil være nærtstående parter.

Krav til revisor

Revisionsteamet skal diskutere, som krævet i ISA 315 og ISA 240, at der tages særlig hensyn til at årsrapporten ikke indeholder væsentlige fejlinformationer på grund af utilsigtede som tilsigtede fejl, der kunne skyldes forhold eller transaktioner med virksomhedens nærtstående parter. For at sikre dette skal revisor undersøge følgende:

Identifikation af virksomhedens nærtstående parter, herunder om der har været eventuelle ændringer i forhold til tidligere perioder.

Forholdene der må være imellem de konstaterede nærtstående parter.

Hvis virksomheden har haft transaktioner med dens nærtstående parter i regnskabsårets periode, skal revisor identificere hvilken art af transaktioner og hvilke formål transaktionerne har haft for virksomheden.

Revisor skal endvidere forespørge ledelsen samt andre ledende medarbejdere om der er etableret kontroller til at imødegå besvigelserisici vedrørende transaktioner mellem nærtstående parter.

Disse kontroller skal kunne identificere og redegøre for nærtstående transaktioner og forhold og at

de er i overensstemmelse med gældende rapporteringsrammer. Kontrollerne skal etableres så ledelsen skal godkende væsentlige transaktioner og forhold med nærtstående parter samt godkende væsentlige transaktioner og forhold uden for det normale forretningsområde.

Ved revisionen skal revisor være opmærksom på at inspicere dokumenter eller forhold, som kan indikere eksistensen af nærtstående transaktioner eller forhold, ledelsen ikke har identificeret tidligere eller som ledelsen ikke tidligere har meddelt revisor omkring.

I forbindelse med dette skal revisor især være opmærksom på at inspicere følgende forhold og transaktioner med nærtstående parter, som revisor ikke tidligere er gjort opmærksom på. Bank bekræftelser og juridiske bekræftelser, protokoller fra møder med aktionærer og ledelsen samt dokumenter som revisor anser for nødvendige i virksomhedens omstændigheder, er eksempler på dette, og er en fast del af en hver revision både af selskaber med og uden koncerninterne transaktioner.

Hvis revisor, ved udførelsen af de fastlagte revisionsprocedurer, identificerer væsentlige transaktioner eller forhold uden for virksomhedens normale forretningsområde, skal revisor forespørge ledelsen om arten af de identificerede transaktioner eller forhold og hvorvidt nærtstående parter er involveret.

Revisoren, der står for revisionen af transaktioner med nærtstående parter skal dele alle relevante oplysninger om virksomhedens nærtstående parter med resten af revisionsteamet.

For at imødegå kravene i ISA 315 og derved også kravene i ISA 550, skal revisor identificere og vurdere risici for væsentlige fejlinformationer som relatere sig til transaktioner mellem nærtstående parter, og disse risici skal vurderes om nogen af dem er signifikante.

Revisor kan ved at gøre dette behandle de væsentlige transaktioner mellem nærtstående parter, som er identificeret, som er uden for virksomhedens normale forretningsområde, og derved har betydelige risici.

Identifikation af risici for væsentlige fejlinformation i regnskabet

For at opfylde kravene i ISA 315 om at identificere og vurdere risikoen for væsentlig fejlinformation skal revisor identificere og vurdere risikoen for væsentlig fejlinformation i tilknytning til nærtstående forhold og transaktioner og afgøre, om nogen af disse risici er væsentlige risici. Ved fastsættelsen af denne bestemmelse skal revisor behandle identificerede væsentlige transaktioner med nærtstående parter uden for virksomhedens normale forretningsområde, hvilket giver anledning til væsentlige risici. Hvis revisor identificerer besvigelsesfaktorer (herunder

omstændigheder vedrørende eksistensen af en nærtstående part med bestemmende indflydelse) ved udførelse af risikovurderingsprocedurer og relaterede aktiviteter i tilknytning til nærtstående parter, skal revisor overveje sådanne oplysninger, når de identificerer og vurderer risiciene ved væsentlig fejlinformation på grund af besvigelser i overensstemmelse med ISA 240.

Reaktion på risici for væsentlige fejlinformationer relaterende til transaktioner og forhold med nærtstående parter

Reaktion på risici for væsentlig fejlinformation relaterende til nærtstående forhold og transaktioner som et led i ISA 330 kravet om, at revisor reaktion på vurderede risici, udformes og udfører revisor yderligere revisionsprocedurer for at opnå tilstrækkelige passende revisionsbeviser om de vurderede risici for væsentlig fejlinformation forbundet med nærtstående forhold og transaktioner.

Hvis revisor identificerer ordninger eller oplysninger, der tyder på eksistensen af relationer mellem nærtstående parter eller transaktioner, som ledelsen ikke tidligere har identificeret eller meddelt revisoren, skal revisoren afgøre, om de underliggende omstændigheder bekræfter eksistensen af disse relationer eller transaktioner.

Hvis revisor identificerer nærtstående parter eller væsentlige transaktioner med nærtstående parter, som ledelsen ikke tidligere har identificeret eller meddelt revisoren, skal revisor straks sende de relevante oplysninger til de øvrige medlemmer af engagementet teamet. Endvidere skal ledelsen anmodes om at identificere alle transaktioner med de nyligt identificerede nærtstående parter til revisors videre vurdering; og revisor skal spørge om, hvorfor virksomhedens kontrol over relaterede parts relationer og transaktioner ikke lykkedes at muliggøre identifikation eller offentliggørelse af de nærtstående forhold eller transaktioner.

Revisor skal herefter udføre passende revisionsprocedurer vedrørende sådanne nyligt identificerede nærtstående parter eller væsentlige transaktioner med nærtstående parter og genoverveje risikoen for, at andre nærtstående parter eller væsentlige transaktioner med nærtstående parter kan eksistere, som ledelsen ikke tidligere har identificeret eller meddelt revisoren, og udføre yderligere revisionsprocedurer efter behov.

Hvis ledelsens manglende offentliggørelse forekommer forsætlig (og derfor tegn på en risiko for væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser), skal revisor vurdere konsekvenserne for revisionen.

For identificerede væsentlige transaktioner med nærtstående parter uden for virksomhedens normale drift skal revisor undersøge de underliggende kontrakter eller aftaler, hvis det er tilfældet,

og vurder om virksomhedens begrundelse (eller manglende) af transaktionerne tyder på, at de kan være blevet indgået for at foretage besvigelsesagtig finansiel rapportering eller at skjule misbrug af aktiver. Revisor skal kontrollere at betalingsbetingelserne er i overensstemmelse med ledelsens forklaringer og at transaktionerne er korrekt opgjort og offentliggjort i overensstemmelse med den gældende regnskabsramme.

Endvidere skal revisor få revisionsbevis for, at transaktionerne er blevet godkendt og godkendt korrekt. Hvis ledelsen har fremført en påstand i årsregnskabet om, at en transaktion med nærtstående parter blev gennemført på vilkår svarende til dem, der var gældende i en armlængdes transaktion, skal revisoren opnå tilstrækkelig passende revisionsbevis for påstanden.

Ved udarbejdelse af en udtalelse om årsregnskabet i overensstemmelse med ISA 700 skal revisor vurdere hvorvidt de identificerede nærtstående forhold og transaktioner er blevet behørigt redegjort for og offentliggjort i overensstemmelse med den gældende regnskabsramme og hvorvidt virkningerne af de nærtstående forhold og transaktioner forhindre årsregnskabet i at opnå en retfærdig præsentation eller årsagerne til at være vildledende.

Når den gældende regnskabsramme fastlægger krav til nærtstående parter, skal revisor få skriftlige kommentarer fra ledelsen og/eller de ledende medarbejder, der har ansvaret for at styre at de har meddelt revisor identiteten af virksomhedens nærtstående parter og alle de nærtstående forhold og transaktioner, som de er opmærksomme på.

Endvidere skal de på passende vis redegøre for og offentliggøre sådanne relationer og transaktioner i overensstemmelse med rammebestemmelserne.

Medmindre at medlemmerne af bestyrelsen også er en del af den daglige ledelse, skal revisor kommunikere til bestyrelsen, hvis de finder væsentlige fejlinformationer i forbindelse med revisionen, som relatere sig til transaktioner og forhold med nærtstående parter. (International Federation of Accountants, 2009)

Lovgivning

Følgende kapitel vil omhandle den danske lovgivning og praksis for transfer pricing som virksomhederne skal følge, herunder armslængdeprincippet og regler for oplysnings- og dokumentationspligt.

Dette afgangsprøjsprojekt vil have fokus på revisors ansvar i forbindelse med revisionen af transfer pricing.

Praksis i Danmark

Virksomheden skal følge ligningslovens § 2, skattekontrollovens § 3 B, bekendtgørelse nr. 42 af 24. januar 2006 om dokumentation af prisfastsættelsen af de kontrollerede transaktioner og OECD's Transfer Pricing Guidelines, i relation til nærtstående parter.

De mest betydningsfulde lovparagraffer i den danske lovgivning i forbindelse med transfer pricing, vil være; ligningslovens § 2, der regulerer armslængdeprincippet; samt skattekontrollovens § 3 B, der vedrører krav til koncerner om oplysningspligt og dokumentationspligt i forbindelse med transfer pricing. Som et supplement til ovenfor nævnte lovparagraffer kan nævnes skattekontrollovens § 17, der omhandler bødestemmelser og sanktionsbestemmelser. Transfer pricing reglerne i skattekontrolloven er suppleret og uddybet i dokumentationsbekendtgørelsen, som har den samme retsvirkning som en lov. Transfer pricing lovgivningen i Danmark er i overensstemmelse med reglerne i OECD's Transfer Pricing Guidelines.

Armslængdeprincippet

I internationale retningslinjer udspringer armslængdeprincippet i OECD's modeloverenskomst artikel 9. I danske retningslinjer er armslængdeprincippet reguleret i ligningslovens § 2. Formålet med OECD's modeloverenskomst artikel 9 er, at undgå dobbeltbeskatning og sikre at beskatningsretten og skatteprovenuet bliver fordelt jævnt mellem landene, der har transaktioner sammen. Formålet er også at sikre sig imod skatteunddragelse.

Indsættelsen af armslængdeprincippet i ligningslovens § 2 skete ved vedtagelsen af lov nr. 432 af 26. Juni 1998. SKAT fandt det nødvendigt at der var hjemmel for reguleringer af interne kontrollerede transaktioner, da SKAT tabte dom ved Højesteretten, TfS 1998, 199 H.

Metoder til prisfastsættelse

Der findes 5 metoder som OECD anbefaler til prisfastsættelse af kontrollerede transaktioner inden for armslængdeprincippet. Disse fem metoder er delt op i to grupper. De traditionelle metoder og nettoavancemetoderne. De traditionelle metoder består af 1) CUP-metoden som står for Comparable uncontrolled price method. 2) Resale price method og 3) Cost plus method. Nettoavancemetoderne består af 1) Profit split method og 2) TNMM metoden, som står for Transactional net margin method.

Comparable uncontrolled price method - CUP

Når man benytter CUP-metoden sammenligner man prisen på ens kontrolleret transaktion med en uafhængig transaktion, der er sammenlignelig med den kontrollerede.

Det betyder at når man fastsætter prisen på den koncerninterne vare eller ydelse, så skal man kunne sammenligne med samme vare eller ydelse til en uafhængig part.

Dette er den mest direkte metode af de 5 metoder, og da prisen fastsættes direkte ved sammenligningen, skal man derfor ikke til at beregne armslængdeprisen. Den finder man ved sammenligningen.

Ved CUP-metoden benytter man enten en intern CUP eller en ekstern CUP.

Der kan enten være tale om den skattepligtiges egne køb eller salg af varer eller ydelser fra/til uafhængige, kaldet en intern CUP, eller køb eller salg af varer eller ydelser mellem to uafhængige virksomheder, kaldet en ekstern CUP.

Denne metode virker til at være den hvor pålideligheden af armslængdeprisen vil være størst, men man benytter sjældent denne metode i praksis. Da de produkter man sammenligner med skal have meget lighed med hinanden, så meget at selv små forskelle, kan påvirke prisen, er det en sjælden benyttet metode.

Der er dog nogle standardvare, hvor præferencegraden mellem varerne er så lille at metoden sagtens vil kunne anvendes. Dette kan være varer så som guld, sølv, kobber, jern og olie. (SKAT, 2018)

Resale price method

Når man anvender Resale price method eller på dansk videresalgsprismetoden, bliver armslængdeprisen for en kontrolleret transaktion bestemt ved brug af bruttoavancen, hvor ved CUP-metoden, blev armslængdeprisen fastsat af omsætningen.

Der kan ved Resale price method tages udgangspunkt i bruttoavancen som en virksomhed tjener på at distribuere varer, som er købt af en koncernintern part og solgt videre til en uafhængig part.

Der kan også tages udgangspunkt i den bruttoavance en uafhængig virksomhed tjener ved at distribuere varer under sammenlignelige omstændigheder.

For at beskrive hvornår en kontrolleret transaktion er sammenlignelig med en ikke kontrolleret transaktion, er det enten ved at forskellen mellem den kontrollerede transaktion og den ikke kontrollerede transaktion har en væsentlig indflydelse på avancen eller hvis man kan justere på forskelle, så den kontrollerede transaktion og den ikke kontrollerede transaktion er sammenlignelig.

Når man fastsætter prisen ved resale price method benytter man bruttoavanceprocenten (og ikke bruttoavancebeløbet).

Bruttoavancen er omkostningerne, der afholdes ved den driftsmæssige aktivitet i relation til den kontrollerede transaktion. Det er altså det som en uafhængig videreforhandler har tilbage til dækning af salgsomkostninger og kapacitetsomkostninger, og til at opnå markedsmæssig indtjening ved transaktionen.

Der er både fordele og ulemper ved denne metode. Fordelene kan være at der er direkte sammenhæng mellem metoden og de fastsatte afregningspriser.

I forhold til CUP-metoden kræver denne metode også mindre lighed mellem de produkter, der handles.

Nogle af ulemperne ved Resale price method kan være at det kan være svært på bruttoavanceniveau at finde data, der er sammenlignelige. Metoden anvendes primært til enten distributionsvirksomheder eller salgsvirksomheder, da den er mindre velegnet for virksomheder, som bidrager væsentligt til den værdiskabende proces i værdikæden. (SKAT, 2018)

Cost plus method

Ved denne metode bliver der taget udgangspunkt i omkostningerne, som er afholdt i forbindelse med de kontrollerede transaktioner for en afhængig part. Der tillægges en avance på både de direkte og indirekte produktionsomkostninger ved brug af denne metode.

Den mark-up der fastsættes på et produkt eller tjenesteydelse, er med udgangspunkt i avancen, som en uafhængig part ville have på en sammenlignelig transaktion.

De interne afregningspriser mellem koncerninterne selskaber bliver fastsat med udgangspunkt i omkostningerne, som medgår i produktionen af det pågældende produkt eller tjenesteydelse, og som derefter tillægges en avance, som en uafhængig part ville opnå ved en sammenlignelig transaktion.

Armslængdeprisen for en kontrolleret transaktion ved cost plus method, findes derfor ved at tage de direkte og indirekte omkostninger og tillægge den fastsatte markedsmæssige mark-up/avancetillæg. Hvis de koncerninterne parter har transaktioner med uafhængige parter, der er sammenlignelige, så kan avancetillægget benyttes til opgørelse af avancen mellem de kontrollerede transaktioner.

Er der ikke interne sammenlignelige transaktioner, kan avancetillægget findes ved at beregne det, som ville opnås ved sammenlignelige transaktioner mellem uafhængige parter.

Da der ved denne metode bliver tillagt en mark-up på de omkostninger, der har været, er denne metode bedst egnet til produktionsvirksomheder eller virksomheder hvor de ydelser de leverer er enkle at værdiansætte. Dette kan for eksempel være en time pris på en medarbejder.

Det er ikke nødvendigvis de handlende varer eller ydelser, der er sammenligningsgrundlag ved Cost plus method. Det kan være de funktioner, aktiver og risici som den uafhængige part og den testede part har. Ved at analysere og prisfastsætte ud fra disse primære sammenlignelighedsfaktorer benytter man FAR-analysen, som benævnt ovenfor er en analyse af funktionerne, aktiverne og de risici virksomheden påtager sig.

Ved opgørelse af kostbasen, kan omkostninger normalt deles op i tre kategorier nemlig de direkte omkostninger, de indirekte omkostninger og de øvrige omkostninger, så som administrative omkostninger.

Det er vigtigt, at der ved denne metode er overensstemmelse mellem hvordan de forskellige omkostningskategorier opgøres på og indregnes på for den kontrollerede transaktion og den uafhængige transaktion, således at de er sammenlignelige.

Et eksempel på et problem, der kan opstå er hvis man i den kontrollerede transaktion enten tager en type af omkostninger mere eller mindre med end den uafhængige transaktion.

Derfor er det vigtigt at regnskabsprincipperne for den koncerninterne transaktion og den uafhængige transaktion er sammenlignelige. I hvert fald ved opgørelsen af omkostningerne.

Der er både fordele og ulemper ved at benytte denne metode. En af fordelene kan være at denne metode også til prisfastsættelse for to uafhængige parter, hvilket for nogle typer virksomheder kan

gøre den let sammenlignelig. En ulempe kan være at det kan være vanskeligt at fordele de indirekte produktionsomkostninger. (SKAT, 2018)

Transactional Net Margin Method - TNMM

Ved brug af Transactional Net Margin Method tager man udgangspunkt i nettoresultatet for en kontrollerede transaktion. Man beregner et nøgletal, hvilket kan være nettoavance ift. omsætningen, omkostningerne eller anvendte aktiver. Dette nøgletal skal så bruges til sammenligningen mellem den kontrollerede transaktion og den ikke kontrollerede transaktion. Nøgletallene angives som procentsatser og betegnes ofte som (PLI) Profit Level Indicators.

Når virksomheden sammenligner med en ikke kontrolleret transaktion kan denne enten være en transaktion som virksomheden selv har haft med en uafhængig part eller det kan være en transaktion, hvor virksomheden ikke selv er involveret, men hvor det er to uafhængige parter transaktionen er imellem.

For at have bedst sammenligningsgrundlag, vil det oftest være bedst at benytte en intern transaktion, altså hvor virksomheden sælger til uafhængig part. Dette skyldes, at produkterne ofte handles på samme marked samt at det er samme funktioner, aktiver og risici, som har været brugt. Nettoavancen ved en TNMM opgøres som driftsresultatet af de kontrollerede transaktioner. Det vil sige bruttoavancen fratrukket kapacitetsomkostninger eller driftsomkostninger.

Ved TNMM er det hovedsagelig funktioner, aktiver og risici man bruger som sammenlignelighedsfaktorer. Både produkt og markedsmæssig sammenlignelighed har dog stadig en stor betydning ved fastsættelse af armslængdepris.

Grundet den implicitte justering er TNMM mindre følsom for forskelle i anvendt regnskabspraksis end de tidligere nævnte metoder. Dette skyldes, at klassifikationen af en omkostning om den er vareforbrug eller andre eksterne omkostninger ikke påvirker EBIT margin.

At TNMM er mindre følsom på nogle sammenlignelighedsfaktorer gør ikke at man bare kan bruge den ved blot at beregne et simpelt gennemsnit af indtjeningen i samme branche som pågældende virksomhed. Der skal stadig være sammenlignelighed i forhold til funktioner, aktiver og risici samt for marked og produkt. TNMM minder teknisk meget om resale price method og cost plus method, men som forskel er at det ikke er ved bruttoavancen, men ved nettoavancen.

Der skal tages stilling til valget af grundlag for avancen i forhold til nøgletallet, der anvendes.

Det nøgletal man vælger skal helst afspejles i værdiskabelsen i transaktionen. Et eksempel kunne være en produktionsvirksomhed, hvor enten driftsfremmende aktiver eller driftsomkostninger vil

kunne bruges som nøgletal. Det kan for nogle virksomheder være nødvendigt at skræddersy nøgletallet, som skal bruges i analysen, hvis der ikke er nok detaljeret data for de sammenlignelige transaktioner. Her bliver man nød til at tage de mest sammenlignelige omkostninger, og lade dem være en del af nøgletalsberegningen.

Den part, der i den kontrollerede transaktion har de simpleste og/eller færreste funktioner, skal der tages udgangspunkt i, da det er lettere at finde data der er sammenligneligt.

Det kan være meget svært at finde sammenlignelige transaktioner hos uafhængige parter, hvis den kontrollerede virksomhed har specielle funktioner som gør det svært at sammenligne med. (SKAT, 2018)

Profit split

Ved denne metode fordeler man den markedsmæssige nettoavance ud fra, hvor meget de forbundne parter forholdsmæssigt har bidraget med til den samlede transaktion. For at fastlægge hvor meget de forbundne parter forholdsmæssigt bidrager med skal der foretages en funktions- og risikoanalyse for alle parter, og hvis det er muligt, anvendes ekstern markedsdata til at opgøre parternes bidrag. Avancen skal fordeles som hvis det var uafhængige parter, der skulle dele avancen under liggende omstændigheder. Hvis transaktionen er underskudsgivende skal et tilsvarende underskud ligeledes deles efter profit split metoden.

Ligesom de andre ovenstående fire metoder, skal man for denne metode opgøre avancen efter armslængdeprincippet. Hvis nogle af de forbundne parter i transaktionen, har andre kontrollerede transaktioner med forbundne parter, skal disse transaktioner også dokumenteres at de er opgjort efter armslængdeprincippet.

Der er ikke nogen direkte sammenlignelighedsfaktor ved profit split metoden, da metoden i modsætning til de andre metoder, ikke er baseret op at en avance eller pris skal findes ved en sammenlignelig uafhængig transaktions pris eller avance.

Den centrale del af profit split metoden er at finde ud af hvor meget de forbundne parter respektive bidrag har været i forhold til funktioner, aktiver og risici.

Det er vigtigt at fastslå, hvor meget de forbundne parter har haft af omkostninger til transaktionen, herunder de specielle og værdiskabende omkostninger, som en kontrolleret part kan have som skal splittes ud. Dette kan for eksempel udviklings-, forsknings- og markedsføringsomkostninger.

Det er i sådan en situation vigtigt, at det som de enkelte parter har bidraget med bliver opgjort på samme måde for alle de forbundne parter.

Ligesom comparable uncontrolled price method er denne metode tosidet fordi den ser på begge parter af transaktionen. Det er derfor begge forbundne parter, som der skal foretages en FAR-analyse på.

Til fordeling af den markedsmæssige nettoavance i mellem de pågældende koncerninterne parter findes der blandt andet bidragsanalysen og residualanalysen.

Når man skal fordele den markedsmæssige nettoavance ved en bidragsanalyse, bliver denne fordelt forholdsmæssigt ud fra hvor meget de enkelte parter har bidraget med til transaktionen.

Man kan med fordel benytte data fra fordelinger af resultat fra uafhængige virksomheder, der har tilsvarende forudsætninger.

Ved at fordele ud fra nettoavancen i stedet for bruttoavancen sikre man at alle indtægter og udgifter som de forbundne parter har haft for en pågældende kontrolleret transaktion, bliver henført på et ensartet grundlag, og der kommer ikke nogen efterfølgende udgifter, som kan ændre en endelig fordeling af profitten.

Det kan være mest hensigtsmæssigt i nogle tilfælde at fordelingen sker på bruttoavance niveau, hvorefter parterne så derefter trækker deres egne indirekte udgifter fra. Her skal det så sikres at de udgifter som parterne fratrækker også er de funktioner, aktiver og risici, som de har påtaget sig ved transaktionen.

Fordelingen ved en residualanalyse sker over to faser, hvor den første får hver part et basisafkast for de rutinemæssige bidrag parterne har til transaktionen. Dette basisafkast finder man ved at bruge en af de fire andre TP-metoder. Ligesom de andre metoder skal basisafkastet svare til en tilsvarende transaktion for en uafhængig virksomhed med lignende forretningsområde.

I den anden fase bliver en eventuelt rest avance fordelt imellem de pågældende parter, på baggrund af en analyse af den forholdsmæssige andel parterne har bidraget med til transaktionen. (SKAT, 2018)

Sammenlignelighedsanalyse

En sammenlignelighedsanalyse er det vigtigste til brug for fastsættelse af armslængdeprisen for en kontrolleret transaktion, og går grundlæggende ud på at sammenholde kontrollerede transaktioner og ikke-kontrollerede transaktioner. Ved at gøre dette kan man herefter fastsætte de vilkår og de priser, der skal være for de kontrollerede transaktioner, ved at se om samme aftaler ville være lavet mellem uafhængige parter ud fra lignende omstændigheder.

For overhovedet at kunne sammenligne vilkår og priser, skal den kontrollerede transaktion og den uafhængige transaktion være sammenlignelige.

Når man snakker om at transaktioner skal være sammenlignelige kræver det, at der ikke er væsentlige forskelle i sammenlignelighedsfaktorerne, som har/kan påvirket/påvirke bestemmelsen af vilkår og priser for transaktionerne imellem uafhængige parter.

Ved en sammenlignelighedsanalyse skal der fastlægges den/de kontrollerede transaktion/-er og hvad der ligger til grund for den/de transaktion/-er. Herefter skal der findes transaktioner mellem uafhængige parter som er sammenlignelige. Dernæst skal der vælges den bedst egnede transfer pricing metode, som alle er beskrevet i afsnit om metoder til prisfastsættelse. Endeligt skal der ud fra ovenstående fastsættes armslængdeprisen.

Ved en sammenligningsanalyse skal der for alle de kontrollerede transaktioner være en analytisk gennemgang af de ni punkter der er vist nedenfor:

1. Der skal fastlægges perioden som analysen skal dække.
2. Der skal være en beskrivelse af de økonomiske-, konkurrencemæssige-, branchemæssige- og offentlige regulerede omstændigheder, der er gældende.
3. Den kontrollerede transaktion skal beskrives ud fra de fem sammenlignelighedsfaktorer.
 - a. De kontraktlige vilkår.
 - b. En FAR-analyse (en analyse af de funktioner, aktiver og risici som virksomheden har).
 - c. De egenskaber produktet har.
 - d. De markedsmæssige og de økonomiske omstændigheder.
 - e. Forretningsstrategier.
4. Undersøge om der er sammenlignelige uafhængige interne transaktioner.
5. Undersøge om der er sammenlignelige uafhængige eksterne transaktioner.
6. Valg af TP-metode og eventuelt PLI (Profit Level Indicator).
7. Brug dataundersøgelser og udvælg de mest sammenlignelige uafhængige transaktioner.
8. Sammenlignelighedsjusteringer.
9. Anvend data til at fastlægge armslængdepriser og armslængdevilkår.

(SKAT, 2018)

Regnskabsmæssige regler for nærtstående parter

Ifølge årsregnskabsloven og IAS 24 er der nogle særlige regnskabskrav og oplysningskrav som virksomheder skal overholde i forbindelse med transaktioner og forhold mellem nærtstående parter. Ved revisionen af danske virksomheder er disse begrebsrammer meget relevante.

For revisor er viden om de gældende begrebsrammer essentielt, idet dette vil være udgangspunktet i forbindelse med planlægningen og udførelsen af revisionen af transaktioner og forhold mellem nærtstående parter.

Jævnfør årsregnskabslovens § 98c stk. 2., følger årsregnskabsloven de regnskabsmæssige definitioner af nærtstående parter beskrevet i IAS (International Accounting Standards) 24, som er beskrevet som en person eller virksomhed, som har forbindelse med den regnskabsaflæggende virksomhed.

Hvis en virksomhed skal være nærtstående part med en anden virksomhed, skal en af nedenstående betingelser er opfyldt:

1. Hvis de to virksomheder er medlemmer af samme koncern (hvilket betyder, at den pågældende regnskabsaflæggende virksomhed enten er moder-, datter- eller søstervirksomhed til den anden virksomhed.)
2. Hvis enten den regnskabsaflæggende virksomhed har en associerede virksomhed eller en venture-deltager.
3. Hvis regnskabsaflæggende virksomhed er i koncern med en virksomhed, der har en associerede virksomhed eller en venture-deltager, er denne associerede virksomhed eller venture-deltager en nærtstående part.
4. Hvis begge virksomheder er venture-deltagere i forhold til den samme tredjepart.
5. Hvis virksomheden er venture-deltager i forhold til en tredje virksomhed og den anden virksomhed er associeret virksomhed med den tredje virksomhed, er den første og anden virksomhed nærtstående parter.

Ved den regnskabsmæssige behandling af nærtstående parter er forholdet mellem moder- og dattervirksomhed et af de mest centrale forhold, hvorfor der nedenstående er defineret en modervirksomhed ifølge IFRS:

”En modervirksomhed er en virksomhed, der har bestemmende indflydelse over en eller flere dattervirksomheder. Der foreligger bestemmende indflydelse, når en modervirksomhed har beføjelsen til at styre en dattervirksomheds økonomiske og driftsmæssige beslutninger.”

Da en dattervirksomhed er defineret i ovenstående definition af en modervirksomhed, vil denne ikke blive nærmere beskrevet i opgaven.

I nedenstående har IAS 24 defineret begreberne bestemmende indflydelse, fælles bestemmende indflydelse, betydelig indflydelse samt transaktioner mellem nærtstående parter:

IAS 24 definerer bestemmende, fælles bestemmende og betydelig indflydelse som følger:

Bestemmende indflydelse er beføjelsen til at styre en virksomheds økonomiske og driftsmæssige beslutninger med henblik på at opnå fordele fra dens aktiviteter.

Fælles bestemmende indflydelse er en kontraktlig aftale om delt bestemmende indflydelse på en erhvervsmæssig aktivitet.

Betydelig indflydelse er beføjelsen til at deltage i de økonomiske og driftsmæssige beslutninger i en virksomhed uden at have bestemmende indflydelse på disse. Betydelig indflydelse kan opnås gennem aktiebesiddelse, vedtægter eller aftale.

Transaktion mellem nærtstående parter er en overførsel af ressourcer eller forpligtelser mellem en regnskabsaflæggende virksomhed og en nærtstående part, uanset om der er fastsat en pris herfor.

Virksomheders oplysningspligt i henhold til årsregnskabsloven

Som beskrevet i ovenstående afsnit følger årsregnskabsloven samme definition af nærtstående parter som IAS 24. Oplysningskravene er dog anderledes i forhold til IAS 24.

Alt afhængig af virksomhedens størrelse og hvilken regnskabsklasse virksomheden er i, skal den følge nogle oplysningskrav i henhold til årsregnskabsloven. Jo større regnskabsklasse virksomheden er i, jo flere krav er der til virksomheden.

Virksomheder som er i regnskabsklasse B, C og D skal alle følge kravene i årsregnskabslovens § 64 og § 70 til § 74. Virksomheder i regnskabsklasse C og D skal yderligere følge årsregnskabslovens § 97 til § 98c. Virksomheder i regnskabsklasse D skal endvidere også følge kravene i årsregnskabslovens § 104 til § 107. For virksomheder der aflægger koncernregnskab, skal årsregnskabslovens § 126 og § 127 også overholdes. Nedenfor er beskrevet, hvad de for opgaven relevante paragraffer betyder.

Virksomheder i regnskabsklasse B, C og D:

Årsregnskabslovens § 64, stk. 1-3: I henhold til årsregnskabslovens § 64, stk. 1-3 skal virksomheden særskilt oplyse om de forpligtigelser og eventualforpligtigelser, som virksomheden

måtte have overfor en modervirksomhed og dens eventuelle dattervirksomheder. Disse forpligtigelser og eventualforpligtigelser vil skulle specificeres ud for hver kategori.

Årsregnskabslovens § 71: I henhold til § 71 skal virksomheden i årsregnskabet oplyse navn og hjemsted for virksomhedens modervirksomhed, som udarbejder koncernregnskab for den koncern, hvori virksomheden er dattervirksomhed i. Virksomheden skal endvidere oplyse, hvor den udenlandske modervirksomheds koncernregnskab kan rekvireres. Dette vil typisk være på moderselskabets hjemmeside.

Årsregnskabslovens § 72, stk. 1-4: Ligesom virksomheden jf. § 71 skal oplyse navn og hjemsted for modervirksomheder, skal virksomheden også oplyse om navn og hjemsted og hvilken retsform hver af virksomhedens dattervirksomheder, associeret virksomheder samt for hver interessent eller kommanditselskab virksomheden har. Virksomheden skal oplyse ejerandel, størrelsen af egenkapitalen og årets resultat for virksomhedens dattervirksomheder og associerede virksomheder. Virksomheden kan undlade at oplyse om egenkapitalen og om resultatet, hvis en af betingelserne i § 72 stk. 3 punkt 1, 2 eller 3 er opfyldt. Hvis det volder virksomheden betydelig skade at de oplyser navn, hjemsted og retsform for virksomhedens datter-, associerede-, interessent- eller kommanditselskaber, kan virksomheden undlade at oplyse om dette jf. § 72 stk. 4. Virksomheden skal dog oplyse i regnskabet at det er på grund af dette at man har undladt at oplyse om det.

Årsregnskabslovens § 74: I henhold til årsregnskabslovens § 74 skal et aktieselskab i årsregnskabet oplyse om aktionærer, som er optaget i den særlige fortegnelse over aktionærer i selskabet, som skal udarbejdes i henhold til selskabslovens § 55.

Virksomheder i regnskabsklasse C og D:

Årsregnskabslovens § 97: Efter årsregnskabslovens § 97 skal en virksomhed, der har sikkerhedsstillelser over for dattervirksomheder og andre tilknyttede virksomheder, oplyse særskilt om dette i årsregnskabet.

Årsregnskabslovens § 98: Jævnfør årsregnskabslovens § 98 skal datterselskaber, der har kapitalandele til eje eller sikkerhed i virksomheden, eller som er erhvervet eller afhændet af dattervirksomheden i regnskabsåret, oplyse om dette i årsregnskabet.

Årsregnskabslovens § 98c, stk. 1-5: Efter årsregnskabslovens § 98c stk. 1-5 skal en virksomhed, der har transaktioner med nærtstående parter, men som ikke er på markedsvilkår, oplyse om disse transaktioner i årsregnskabet jævnfør definitionerne i IAS 24. For at leve op til kravene skal der oplyses om beløbet, de karakterer som er i forholdet til den nærtstående part samt de nødvendige

oplysninger om transaktionerne man skal bruge for at forstå virksomhedens finansielle stilling. Disse oplysninger kan man undlade såfremt transaktionerne er indgået imellem virksomheden og en eller flere af virksomhedens helejede dattervirksomheder.

Virksomheden skal også i regnskabet oplyse om nærtstående parter, der har bestemmende indflydelse på virksomheden. Disse oplysningerne skal omhandle de nærtstående parter med bestemmende indflydelses navn, hjemsted og det grundlag de har for at have bestemmende indflydelse.

Virksomheder i regnskabsklasse D:

Årsregnskabslovens § 105: I henhold til årsregnskabslovens § 105 skal en modervirksomhed oplyse i regnskabet hvis ikke alle dattervirksomheders årsrapporter bliver revideret af mindst en af modervirksomhedens revisorer, udenlandske samarbejdspartnere eller anerkendte internationale revisionsvirksomheder.

Årsregnskabslovens § 107: Jævnfør årsregnskabslovens § 107 skal virksomheden oplyse i årsregnskabet hvis et ledelsesmedlem har ledelseserhverv i andre erhvervsdrivende virksomheder på nær hvis det er aktieselskabets 100 % ejede dattervirksomheder.

Virksomheder der aflægger koncernregnskab:

Årsregnskabslovens § 126, stk. 1 nr. 2: I henhold til årsregnskabslovens § 126 stk. 1 nr. 2 finder § 71, § 98 a og § 98c, stk. 1, 2 og 4 også anvendelse for koncernregnskabet.

Årsregnskabslovens § 127, stk. 1: Hvert konsoliderede og ikke konsoliderede dattervirksomheder skal i koncernregnskabet oplyse om navn og hjemsted. De skal endvidere oplyse om hvor stor en del af egenkapitalen, som koncernvirksomheder tilsammen besiddes af. Der skal endvidere oplyses om det grundlag der er for koncernforholdet, og der skal oplyses konkrete og fyldestgørende begrundelser i tilfælde af at virksomheden er udeholdt af konsolideringen og om der er anvendt metode for kapitaludligning i henhold til årsregnskabslovens § 123.

Årsregnskabslovens § 127, stk. 2: Jævnfør årsregnskabslovens § 127 stk. 2 skal virksomheden for hver af sine associerede virksomheder oplyse navn og hjemsted og hvor stor en andel af egenkapitalen, koncernvirksomhederne til sammen besidder og det skal oplyses om virksomheden er indregnet efter andre metoder end den indre værdis metode. (Retsinformation, 2015)

Virksomhedens oplysningspligt i henhold til IAS 24

I IAS 24 fremgår kravene til oplysning om nærtstående parter i afsnit 13 til 27.

Afsnit 25 til 27 omhandler offentlige virksomheder, hvilket jeg har valgt at afgrænse mig fra i denne opgave, hvorfor disse afsnit ikke vil blive berørt.

Det er i nedenstående blevet uddraget de afsnit i IAS 24, der for opgaven er mest relevante.

Afsnit 13 og 16: Det skal oplyses de forbindelser, der er mellem modervirksomhederne og dattervirksomhederne, lige meget om der har været transaktioner mellem virksomhederne eller ej.

Virksomheder skal oplyse navn på modervirksomhed eller den part, som har bestemmende indflydelse på virksomheden, hvis denne er en anden en modervirksomheden.

I tilfælde hvor modervirksomheden eller den part med bestemmende indflydelse, ikke aflægger et offentligt tilgængeligt regnskab, skal navnet på den næste overordnede virksomhed oplyses, såfremt at det er heri koncernregnskabet indgår og dette regnskab bliver offentliggjort.

Afsnit 14 og 15: Det er mest hensigtsmæssigt at der oplyses om alle eksisterende nærtstående parter, som har bestemmende indflydelse, underordnet om de har transaktioner med disse parter eller ej. Dette krav er ud over de oplysningskrav som er gældende i henhold til oplysningskravene i IAS 27, IAS 28 og IAS 31.

Afsnit 18: I regnskabet skal virksomheden oplyse type og art af de forbindelser mellem de nærtstående parter samt om de transaktioner og mellemværender herunder forpligtigelser som måtte være nødvendige for regnskabslæseres forståelse for den eventuelle indvirkning forbindelserne mellem de nærtstående parter kan have på virksomhedens årsregnskab. Der er nogle minimumkrav til hvad der skal oplyses i forbindelse med transaktioner med nærtstående parter og disse minimumkrav er stillet op i IAS 24s afsnit 18.

Afsnit 19 og 20: Oplysningerne i ovenstående afsnit 18 skal oplyses separat og opdelt i hver af nedenstående kategorier:

1. modervirksomheden,
2. virksomheder med fælles bestemmende indflydelse eller betydelig indflydelse på virksomheden,
3. dattervirksomheder,
4. associerede virksomheder,
5. joint ventures med virksomheden som venturedeltager,
6. nøglepersoner i virksomhedens eller modervirksomhedens ledelse og
7. andre nærtstående parter.

Ovenstående oplysninger skal enten præsenteres i balancen eller som note i regnskabet.

Afsnit 23: Det er kun transaktioner med nærtstående parter, der er sket på markedsvilkår, der skal oplyses om, såfremt at det er dokumenterbart.

Bilag til IFRS: Der er i opgavens bilag 2 vedlagt en note vedrørende nærtstående parter fra PricewaterhouseCoopers IFRS modelregnskab. Denne note viser hvordan oplysningskravene i dette afsnit overholdes, når et regnskab bliver aflagt i henhold til IFRS. (EC , 2010)

Forskelle i årsregnskabsloven og IFRS i forhold til oplysningskrav.

Den definition, der er af nærtstående parter i årsregnskabsloven er den samme som i IAS 24.

Oplysningskravene til nærtstående parter i henholdsvis årsregnskabsloven og IAS 24 er dog stadig væsentlige forskellige fra hinanden. De gældende oplysningskrav afviger i særdeleshed når det drejer sig om kravene til oplysning om transaktioner med nærtstående parter, i de tilfælde hvor nærtstående part er en virksomhed. I henhold til årsregnskabsloven skal virksomheder kun oplyse om transaktioner med nærtstående parter i tilfælde hvor transaktionerne ikke er sket på markedsvilkår dog ikke imellem en modervirksomhed og 100 % ejet dattervirksomhed (regnskabsklasse C og D). Der er betydeligt flere oplysningskrav til forhold og transaktioner med nærtstående parter i henhold til IAS 24. Hvis en virksomhed skal aflægge deres regnskab efter IFRS, skal virksomheden detaljeret oplyse om alle forhold og transaktioner med nærtstående parter virksomheden har haft, underordnet om disse er sket på markedsvilkår eller ej.

Jævnfør IAS 24 skal det oplyses, at virksomhedens transaktioner med nærtstående parter har været på markedsvilkår, hvis det kan dokumenteres. Det er derfor at revisionen af nærtstående parter bør følge kravene i ISA 550, da revisors ansvar og arbejde i forbindelse med nærtstående parter er afhængig af den af virksomheden valgte regnskabsmæssige begrebsramme.

Delkonklusion:

Det er for revisor meget vigtig at han/hun er bekendt med de særlige regnskabskrav og oplysningskrav, der er i relation til nærtstående parter. Revisors relevante regnskabsmæssige begrebsrammer, som en revision af danske virksomheder skal følge og virksomhederne har henholdsvis krav og mulighed for at følge, er den danske årsregnskabslov og den internationale IFRS. De to begrebsrammer er dog væsentlig forskellige i forbindelse med oplysningskravene til nærtstående parter, hvorfor det har en stor betydning for revisionen af nærtstående parter, hvilke regnskabsmæssige begrebsrammer, virksomheden vælger at følge.

Virksomhedstyper i forbindelse med transfer pricing set-up

I forbindelse med valget af det set-up en virksomhed skal have i et pågældende land i forhold til koncernen som helhed, kan virksomheden have forskellige opgaver og derfor forskellige funktioner, aktiver og risici alt afhængig af hvilken type virksomheden er. I denne del af projektet vil der blive beskrevet hvilke typer producent virksomheder der findes og hvilke typer distributør virksomheder der findes.

Manufactors/producentvirksomheder

Der er i bilag 3 vist eventuel profit og risici for de forskellige typer af producentvirksomheder der er.

Toll manufacturers (løn producenter)

Dette er den mest simple virksomhedstype, der i forhold til udførelse af funktioner oftest er ukomplekse. Denne type virksomhed pådrager sig ingen risiko overhovedet. Der er ingen kreditrisiko, da denne ligger hos modervirksomheden, der er intet lager og derfor ingen lagerrisiko, ingen debitorrisiko og alle risici bæres af andre selskaber i koncernen. Som det ses af bilag 3 er risikoen meget lav, og derfor er den mulige profit også meget lille, da der skal være en sammenhæng mellem villig risikotagen og mulig profit.

Contract manufacturers (kontrakt producenter)

Denne virksomhedstype minder om ovenstående virksomhedstype, men skiller sig alligevel ud idet denne type virksomhed bærer risikoen og ved at have flere funktioner. Dette kunne for eksempel være i form af lager. Som det ses af bilag 3 er risikoen højere end ovenstående virksomhedstype hvorfor den mulige profit også er højere, da der skal være en sammenhæng mellem villig risikotagen og mulig profit.

Full-fledged manufacturers

Denne type virksomhed har både flere funktioner, aktiver og bær mere risici end de to ovenstående virksomhedstyper. Denne type virksomhed adskiller sig blandt andet også fra de to andre ved at de

selv udvikler deres immaterielle anlægsaktiver. Som det ses af bilag 3 er risikoen højere end de to andre producent virksomhedstype, hvorfor den mulige profit også er højere, da der skal være en sammenhæng mellem villig risikotagen og mulig profit.

Distributors/distributørvirksomheder

Der er i bilag 4 vist eventuel profit og risici for de forskellige typer af distributørvirksomheder der er.

Agent

Denne type distributørvirksomhed er den mest simple af de typer virksomheder der er. Denne type virksomhed tager ikke ejerskab på de varer den sælger. Endvidere er virksomheden ikke en del af kontrakten med den eksterne part/køber i markedet. Derfor påtager denne type virksomhed sig ingen risici og har også de færreste aktiver i forhold til de andre typer virksomheder. Når virksomheden handler er det både i principalens navn og for principalens regning. Som det ses af bilag 4 er risikoen meget lav, og derfor er den mulige profit også meget lille, da der skal være en sammenhæng mellem villig risikotagen og mulig profit.

Commisionaire (kommissionær)

Som udgangspunkt er denne type virksomhed den samme som agenten, der er bare den forskel at denne type virksomhed er en del af kontrakten med kunden i markedet. Udover denne forskel er det mere eller mindre den samme profil som agenten. For at komme med et eksempel på dette, kan man forestille sig en ejendomsmægler, der tager et hus i kommission og sælger dette på vegne af en anden. Denne type virksomhed handler altså i eget navn men stadig for principalens regning. Som det ses af bilag 4 er risikoen stadig lav, men stadig højere end agenten. Den mulige profit er også stadig lille, men stadig større end agentens, da der skal være en sammenhæng mellem villig risikotagen og mulig profit.

Limited risk distributor

Denne type virksomhed mindre om de to foregående, men typisk bær den mere risiko. Dette kan blandt andet være i form af debitorrisiciene og lagerrisiciene. Disse risici bær moderselskabet i de andre tilfælde, men ved denne type bær datterselskabet risiciene. Denne type virksomhed handler både i eget navn og for egen regning, i modsætning til de to tidligere nævnte typer virksomhed. Som det ses af bilag 4 er risikoen blevet noget højere, og derfor er den mulige profit også blevet noget højere, da der skal være en sammenhæng mellem villig risikotagen og mulig profit.

Full-fledged distributor

Denne virksomhedstype er den mest komplekse af distributørvirksomhedstyperne. Denne type virksomhed adskiller fra de andre ved at den normalt udfører langt flere aktiviteter end de andre samt at den påtager sig alle driftsrelaterede risici. Denne type virksomhed har typisk sin egen IP og tager ejerskab på denne i distributør selskabet. Eksempler på dette kan for eksempel være kundegrupper, brands, varemærker, hvor et brand kunne være Coca Cola, Apple mm. IP hos produktionsvirksomheder kan være opskrifter eller know-how. Denne type virksomhed handler ligesom en limited risk distributor både i eget navn og for egen regning. Som det ses af bilag 4 er risikoen den højeste af alle distributørvirksomhederne, og derfor er den mulige profit også højeste, da der skal være en sammenhæng mellem villig risikotagen og mulig profit.

Mutual Agreement Procedure

Et af hovedformålene med skattekonventioner er at sikre at virksomheder ikke kommer ud for dobbeltbeskatning og for at forhindre skatteunddragelse. En skatteaftale vil også sikre at fordele skatteindtægter på transaktioner, der finder sted mellem beboere i aftalelande. Til dette formål kan en skatteaftale løse nogle almindelige tvister og fastsætte regler, der bestemmer:

- Hvilket land den skattepligtige er bosat.
- Behandlingen af bestemte typer indkomst.
- De tilladte kildeskattesatser for specifikke typer grænseoverskridende betalinger.
- Den måde skatteproblemer der ikke er i overensstemmelse med en skattekonvention, skal løses.

Man kan definere international juridisk dobbeltbeskatning som indkomstbeskatning i to eller flere stater på samme skatteyder i forhold til samme transaktion/indkomst. Juridisk dobbeltbeskatning kan opstå, hvis en virksomhed i et land har indkomst fra kilder i det andet land, og begge landes skattelovgivning vil beskatte denne indkomst. Dobbeltbeskatning kan også opstå, ved en situation hvor hvert land mener at skatteyderen er hjemmehørende i hvert deres land i henhold til indenlandske skattelovgivning. Skattekonventionerne er til for at reducere juridisk dobbeltbeskatning ved at fordele beskatningen mellem bopælsland og kildeland på forskellige kategorier af indkomster. Dette er typisk ved at fjerne eller begrænse kildeskat eller ved at kræve, at et bopælsland tillader fritagelse for kildestatsbeskatning via en kredit- eller fritagelsesmekanisme. Et eksempel på dette kunne være at skattekonventioner fastsætter, at et land ikke må beskatte det forretningsmæssige overskud, som en hjemmehørende i det andet land tjener, medmindre den pågældende virksomhed har en skattepligtig tilstedeværelse i form af et fast driftssted i det første land, og overskuddet kan henføres til den faste etablering. Skattekonventioner reducerer også juridisk dobbeltbeskatning ved at fastlægge kriterier for fastlæggelse af en eksklusiv opholdstilladelse for skatteyderne. De mest almindelige tilfælde af juridiske dobbeltbeskatningskonflikter er sager om opholdstilladelse eller fast driftssted eller om karakterisering af bestemte indtægter og deres dækning i henhold til særlige bestemmelser i konventionen. Økonomisk dobbeltbeskatning betyder, at mere end en stats skatteadministration indfører samme indkomst i skattebasis, når indkomsten er i hænderne på forskellige skattepligtige. Overførselspriser er det bedste eksempel på økonomisk dobbeltbeskatning. Et eksempel er hvis en skatteadministration justere en pris, der opkræves mellem nærtstående parter, med en deraf følgende afgift på den ekstra indkomst i hænderne hos en nærtstående part, hvor skat allerede er blevet opkrævet i et andet land på samme indkomst hos de øvrige nærtstående parter. Dobbeltbeskatning har en skadelig indvirkning på kapitalbevægelser, på teknologi og virksomheder samt handel af varer og tjenesteydelser. Skattekonventionerne fjerner derved, vel og mærke når de anvendes korrekt, hindringerne for dobbeltbeskatning og derved fremmer udviklingen og strømmen af international handel og investeringer.

Mutual agreement procedure artiklen i skattekonventioner giver mulighed for udpegede repræsentanter fra de kontraherende staters regeringer til at interagere med hensigten at løse internationale skattekvoter. Disse sager indebærer tilfælde af dobbeltbeskatning samt uoverensstemmelser i fortolkningen og anvendelsen af en konvention. Da de fleste sandsynlige forekomster af dobbeltbeskatning behandles automatisk i skattekonventioner gennem

skattekreditter, undtagelser eller fastlæggelsen af beskatningsrettigheder for de kontraherende stater, er hovedparten af sager vedrørende mutual agreement procedure situationer, hvor beskatning af en virksomhed er uklar.

Et punkt i de fleste skattekonventioner i mutual agreement procedure artiklen, der er bemærkelsesværdigt er at konventionerne ikke tvinger de udpegede repræsentanter til at nå frem til en enighed og løse deres skattekvoter. De er kun forpligtet til at gøre deres bedste for at nå til enighed. Desværre er de repræsentanterne ikke altid i stand til at nå til enighed.

Nogle skattekonventioner omfatter for øjeblikket voldgiftsklausuler i deres mutual agreement procedure artikler. Men da disse procedurer er nye, har der været begrænset vejledning og erfaring i deres brug. Selv den EU-voldgiftskonvention, der først trådte i kraft i 1995, har kun haft nogle få konkrete sager. Denne mangel på erfaring kan ændres i den nærmeste fremtid, hvis flere sager retter sig mod voldgift, og OECD anser ændringer i OECDs modeloverenskomst for at ajourføre vejledning om supplerende tvistbilægelsesmekanismer for mutual agreement procedures.

Advance Pricing Arrangement

Skattemyndighederne i to eller flere lande kan vælge at lave en forhåndsaftale omkring en bestemt koncerns transaktioner med nærtstående parter i de respektive lande for en fremtidig periode.

Denne aftale bliver kaldt en Advance Pricing Arrangement (APA).

Aftalen har til formål at fastlægge de principper og kriterier, der skal være for den pågældende koncerns interne afregningspriser og samhandel med dens nærtstående parter i de pågældende lande. For at en sådanne aftale skal kunne gøres gældende skal den pågældende koncern, det drejer sig om, være enig i aftalens indhold.

En sådanne aftale vil blandt andet indeholde hvilke transfer pricing metoder virksomheden skal bruge, hvilken sammenlignelige data virksomheden skal bruge og eventuelt hvilke justeringer og forudsætninger virksomheden skal have.

Det er ikke alle lande, der vælger at indgå sådanne aftaler, hvilket kan skyldes flere ting, for eksempel, hvis landene ikke kan komme til enighed. Danmark har i alt indgået dobbeltbeskatningssaftaler med ca. 80 lande. Der er nogle fælles retningslinjer, som alle landene skal tage højde for når sådanne aftaler indgås, dette er for eksempel artiklerne i OECD's modeloverenskomst. Endvidere kan der være nogle landespecifikke regler som gør det kompliceret at lave sådanne forhåndsaftaler mellem landene.

Det kræver en del ressourcer at få lavet en Advance Pricing Arrangement, da det både er virksomheden som skal stille ressourcer til rådighed samtidig med at skattemyndighederne for de respektive lande og skal stille deres ressourcer til rådighed. Virksomheden ville dog under alle omstændigheder skulle bruge ressourcer på at udarbejde transfer pricing dokumentation, og ved Advance Pricing Arrangements har virksomheden muligheden for at få forlænget aftalens gyldighedsperiode, hvis de grundlæggende forhold i aftalen ikke har ændret sig væsentligt siden den blev lavet.

Fordelene for virksomheden ved at lave en sådanne aftale er at virksomheden bliver sikret mod dobbeltbeskatning. Endvidere undgår virksomhederne, som hovedregel, at SKAT kommer og anmoder om virksomhedens transfer pricing dokumentation, da SKAT jo selv har været med til at udarbejde den. Det vil næsten kun være i situationer, hvor virksomheden ikke følger den indgået aftale. Advance Pricing Arrangements er bredt anerkendt af forskellige internationale myndigheder, herunder EU-kommissionen, som anbefaler at der bliver anvendt Advance Pricing Arrangements for at virksomhederne undgår dobbeltbeskatning.

Når virksomheden gerne vil ansøge om en Advance Pricing Arrangement, er der ikke lavet nogen formel fremgangsmåde til dette. Skal man jævnfør nedenstående fremgangsmåde opstillet den typiske proces for hvordan en virksomhed ansøger om en Advance Pricing Arrangement.

1. Det første virksomheden gør er at tage kontakt til SKAT.
2. Næste step for virksomheden, hvis den ønsker at sætte en Advance Pricing Arrangement i gang, er at indkalde den kompetente skattemyndighed til et uformelt såkaldt pre-filing møde. Dette bliver gjort inden indsendelse af ansøgningen. Hvis det vurderes at være mest hensigtsmæssigt, kan virksomheden indkalde alle pågældende kompetente skattemyndigheder til et fælles møde.
3. I dette step skal virksomheden sende en formel ansøgning til alle de kompetente skattemyndigheder som er involveret i den forestående Advance Pricing Agreement.
4. De kompetente skattemyndigheder vil nu vurdere det af virksomheden indsendte materiale og på baggrund af dette vurdere om materialet er tilstrækkeligt eller om de har behov for supplerende oplysninger.
5. I dette step vil de respektive skattemyndigheder gå i dialog og forhandle de vilkår der skal være i den pågældende Advance Pricing Arrangement.

6. Endeligt bliver der mellem de kompetente myndigheder udformet og indgået en formel og gældende Advance Pricing Arrangement.

Der er ikke aftalt nogen internationale frister for hvor lang tid en Advance Pricing Agreement skal tage at blive enige om, da det kan variere meget fra sag til sag alt afhængig af hvor omfattende arbejdet er og hvor mange kompetente myndigheder, der skal indover.

Det tilstræbes af de kompetente myndigheder at komme til en aftale indenfor 18 måneder fra ansøgningstidspunktet, hvis de involverede lande alle er inden for EU. Det har vist sig at i praksis tager det ca. 2-3 år at forhandle en Advance Pricing Arrangement i hus. Det vil dog ofte tage meget kortere tid næste gang der skal laves en aftale, hvis virksomheden kan få forlænget gyldighedsperioden. Mens at forhandlingerne står på bliver virksomheden løbende opdateret som status på sagen.

Virksomheder kan ansøge om Advance Pricing Arrangement på alle typer af kontrollerede transaktioner, som en virksomhed kan have. Det er dog ikke et krav at SKAT skal gå ind og forhandle alle Advance Pricing Arrangements ansøgninger. Advance Pricing Arrangements er aftaler som vil strække sig i fremtiden, hvorfor de ikke kan gælde for allerede foretaget transaktioner.

Ligesom at processen for ansøgning om Advance Pricing Arrangement kan variere fra ansøgning til ansøgning kan selve ansøgningen også variere. Både art, omfang, kompleksitet og involverede parter kan variere fra sag til sag og kan derfor også påvirke både udformningen af ansøgningen samt sagens behandlingstid. Det kan også være at skattemyndighederne i det andet land, som skal være en del af Advance Pricing Arrangement har andre krav end SKAT og derfor behøves andre oplysninger end SKAT, hvilket også kan forlænge processen. Det er i sidste ende også de involverede skattemyndigheder som beslutter hvilke oplysninger, der er nødvendige for dem for at komme til enighed om en Advance Pricing Arrangement. Det er dog i alles interesse at kun det nødvendige information bliver indsamlet, da det som beskrevet tidligere i forvejen er en meget ressource krævende proces.

De hovedpunkter, der skal være i en Advance Pricing Arrangement ansøgning er en markeds- og virksomhedsbeskrivelse samt beskrivelse af de kontrollerede transaktioner med en dertilhørende sammenligneligheds- og funktionsanalyse. Der skal endvidere være et forslag til valg af transfer pricing metode med en beskrivelse af implementeringen. Virksomheden skal endvidere i ansøgningen komme med afgørende forudsætninger for aftalen samt en årlig rapportering, der omhandler overholdelse af aftalen.

I ansøgningsperioden kan en virksomhed (ansøgeren) til en hver tid annullere sin ansøgning, men når først aftalen er indgået mellem virksomheden, og de respektive kompetente skattemyndigheder, er virksomheden forpligtet til at følge den aftalte Advance Pricing Arrangement indtil denne aftales udløb. Der er ikke sat nogen generelle retningslinjer for hvor lang tid en Advance Pricing Arrangement er gældende. Typisk bliver aftalerne indgået med en gyldighedsperiode på fem år, men der er som sagt ingen retningslinjer for det.

Det er muligt at indgå en Advance Pricing Arrangement med bagudrettet virkning, hvis alle kompetente skattemyndigheder er enig om at godkende dette.

Selvom det koster en masse ressourcer for SKAT at få indgået en Advance Pricing Arrangement, så er det ikke noget som SKAT tager penge for. Det kan dog være at nogen skattemyndigheder vil opkræve betaling for det, men det variere fra land til land.

(SKAT, 2018)

Revisionsprocessen

Som det er beskrevet i afsnittet omkring ISA 550, har revisor ansvaret for at udfører passende revisionshandlinger til at kunne identificere, vurdere og reagere på risici for væsentlig fejlinformationer, der måtte være i relation til transaktioner og forhold med nærtstående parter. Endvidere skal revisor sikre at virksomheden har oplyst og behandlet transaktioner og forhold med nærtstående parter regnskabsmæssigt korrekt efter de krav der er i de for virksomheden gældende regnskabsmæssige begrebsrammer. Jævnfør ISA 700 skal revisor afgive en konklusion på at regnskabet er udarbejdet i overensstemmelse med den gældende regnskabsmæssige begrebsramme og at regnskabet giver et retvisende billede i relation hertil. Derfor er det centralt i relation til besvarelse af problemformuleringen, at der opnås forståelse for de særlige regnskabskrav og oplysningskrav, der er i forhold til nærtstående parter. De særlige regnskabskrav og oplysningskrav, der er i forhold til nærtstående parter, behandlet nærmere i afsnit omkring regnskabsmæssige regler for nærtstående parter.

ISA 550 - Nærtstående parter

Denne ISA, der vedrører revisionen af nærtstående parter er gennemgået meget uddybende i særskilt afsnit "ISA 550", hvorfor den kun vil blive berørt ganske kort i dette afsnit. Denne ISA tager udgangspunkt i ISA 200, 240, 315 og 330, hvilke alle vil blive gennemgået i nedenstående afsnit. ISA 550 behandler revisionen af nærtstående parter, hvilke kan omhandle transaktioner og forhold med nærtstående parter og udeståender med nærtstående parter. Formålet med ISA'en er også at identificere, vurdere og reagere på væsentlige fejlinformationer i regnskabet i relation til nærtstående parter.

ISA 550 definere en transaktion, der er sket på markedsvilkår, som en transaktion, der bliver handlet på lige betingelser og vilkår som den ville være blevet mellem en villig sælger og en villig køber, der ikke har nogen tilknytning, og er uafhængige af hinanden og kun handler på egen interesse.

Der er i ovenstående henvist til revisionsstandarder, der vil blive redegjort for i nedenstående afsnit. Efter dette vil de relevante revisionsstandarder blive forklaret i relation til nærtstående parter.

ISA 200 - Revisors overordnede mål i forbindelse med risici

Grundlæggende er der tre typer af risici, der tilsammen udgør revisionsrisikoen.

Disse kan opstilles på følgende måde:

Der er ved alle revisioner en iboende risiko, hvilket vil sige at der er en risiko for at en del af virksomhedens regnskabsmæssige proces vil være forkert eller defekt. Man kan som revisor i forbindelse med revisionen, derfor tage udgangspunkt i en risikoanalyse. Denne vil blive beskrevet i punktet vedrørende gennemgangen af ISA 315.

Der er også en kontrolrisiko, som er den risiko der ligger i at fejl kan opstå, og det ikke er muligt at forhindre eller rette op på disse fejl, grundet opsætningen af virksomhedens interne kontroller.

Virksomheden kan selv påvirke denne risiko, da det oftest er muligt at implementere interne kontroller, der forebygger eller nedbringer risikoen for såvel tilsigtede som utilsigtede fejl.

Hvis revisor konstatere fejl i det interne kontrolmiljø, vil revisor oftest komme med anbefalinger eller forslag til nedbringelse eller udbedring af risikoen for fejl.

Der er endeligt en opdagelsesrisiko, hvilket vil sige en risiko for, at de revisionshandlinger revisor har valgt, ikke opdager/misser nogle væsentlige fejlinformationer.

Der er en revisionsrisiko, for at revisor kommer med en forkert konklusion i regnskabet, grundet en eller flere af de før nævnte tre risici. Dette kunne være at regnskabet indeholdte en væsentlig fejlinformation, der ikke var oplyst i konklusionen. ISA 200 hænger sammen med alle andre ISA'er, hvorfor man skal have ovenfor nævnte risici i baghoved, når nedenfor kommende revisionsstandarder vil blive gennemgået.

ISA 315 – Revisors forståelse af virksomheden

I forbindelse med revisors tilrettelæggelse af revisionen, er det vigtigt for revisor at opnå forståelse for virksomheden, således at revisionen kan forløbe effektivt. I relation til ISA 315, menes det at revisor skal opnå følgende forståelse af virksomheden:

Forståelse for de risici der er forbundet med risiko for væsentlig fejlinformation på regnskabsniveau og revisionsmålsniveau, herunder forståelsen for transaktioner, oplysninger og balanceposter i regnskabet. Det er beskrevet i ISA 315 hvilke forhold, der kunne have en indikation af risici for væsentlig fejlinformation i regnskabet, herunder ændringer i markedet og branchen, landes økonomiske situationer, ændringer i medarbejder staben, herunder nøglemedarbejdere og

medarbejdere med færdigheder indenfor rapporteringsområdet og regnskabsområdet samt virksomhedens IT miljø.

Hvis revisor i forbindelse med drøftelser med ledelsen, konstatere nogen af disse forhold, bør revisor ved planlægning tage hensyn til dette. Revisionshandlingerne til at identificere risici skal omfatte inspektion, observation og analytiske handlinger. Der skal i forbindelse med planlægningen af revisionen foretages en indledende analyse, og i forbindelse med afslutningen af revisionen foretages en afsluttende analyse. Dette vil hjælpe revisor med at identificere poster, der umildbart ikke lige ellers ville blive bemærket. Dette kan være hvis nærtstående parter ved planlægningen udgør en væsentlig post for regnskabet, men ved statusdagen ikke udgør en væsentlig post. Denne udvikling ville revisor ikke ligge mærke til hvis ikke der var foretaget analyse ved planlægningen og ved afslutningen af revisionen. De foretagne analyser skal danne grundlag for udarbejdelsen af revisionshandling, der bliver behandlet under ISA 330. Revisors inspektion og observation kommer til at understøtte drøftelserne som revisor har haft med ledelsen samt revisors gennemgang af betydelige kontrakter, rapporteringer samt bestyrelsesmødereferater.

Når revisor har udført ovenstående handlinger, bør revisionsteamet drøfte hvad der er fundet frem til, så der kan ligges fokus på de områder i revisionen hvor risici er størst.

Revisor skal i forbindelse med planlægningen også få en forståelse for virksomheden og virksomhedens omgivelser, herunder markedet og branchen virksomheden befinder sig i og hvilke strategier, mål og risici virksomheden har samt virksomhedens valg af anvendt regnskabspraksis. Ved markedet, branchen og andre eksterne faktorer skal revisor få forståelsen af blandt andet konkurrenter på markedet, hvor stor efterspørgslen er på markedet, konkurrencen på markedet samt hvor stor kapaciteten er på markedet.

For nogen virksomheder kan en del eller store dele af aktiviteten være enten sæsonbestemte eller cykliske hvorfor det er vigtigt for revisor at vide dette, da forventninger også vil blive bestemt ud fra dette.

Et eksempel på dette kunne være salg af æbleskiver, der er meget koncentreret til vintersæsonen, hvorfor at revisors forventninger vil være at de fleste indtægter og de fleste omkostninger vil ligge i vintersæsonen. Andre eksterne faktorer som revisor skal have forståelse for er blandt andet lovgivningen i relation til virksomhedens drift, beskatningen af virksomhedens aktiviteter og generelle økonomiske forhold, der er gældende for branchen og markedet.

Den art som virksomheden har forstås ved den drift og struktur virksomheden har samt hvilke finansierings- og investeringsaktiviteter virksomheden foretager.

I tilfælde hvor virksomheden har implementeret interne kontroller, skal revisor kunne forstå hvilket formål kontrollen har og hvordan kontrollen bliver udført, og om der er nogen kontrolelementer, der gør at der er svagheder i kontrollen (kontrolsvagheder). Kontrolelementerne kunne være det kontrolmiljø virksomheden har, den overvågning der er af kontrollerne, den risikovurderingsproces virksomheden har samt hvilke informationssystemer virksomheden benytter.

Efter at revisor har dannet sig et overblik over virksomhedens interne kontroller, skal de kontroller af betydning for revisionen testes for at vurdere om disse kontroller også er effektive.

Revisor skal i forbindelse med ovenstående altid have sin professionelle skepsis når han/hun skal vurdere det modtaget regnskabsmateriale. Revisor skal derfor se det som om at det ledelsen og nøglemedarbejder kommunikerer i forbindelse med drøftelserne i planlægningen, dette skal revisor have bekræftet igennem revisionen og testen af kontrollerne.

ISA 315 – I forbindelse med nærtstående parter

Risici for væsentlig fejlinformation på regnskabsniveau og revisionsmålsniveau

Som nævnt i ovenstående afsnit skal risikovurderingen tage udgangspunkt i drøftelser med ledelsen, analytiske handlinger og observation og inspektion.

Revisor skal i forbindelse med sine drøftelser med ledelsen drøfte antal og omfang af forhold og transaktioner med nærtstående parter. Endvidere bør revisor drøfte om virksomheden har bogholdere med de nødvendige kompetencer i forbindelse med bogføringen af transaktioner med nærtstående parter.

De analytiske handlinger som revisor kan foretage er blandt andet at analysere på udviklingen i transaktioner mellem nærtstående parter. Dette kan for eksempel være hvis virksomheden har nogle transaktioner med nærtstående parter, der ligger uden for virksomhedens normale forhold med nærtstående parter. Revisor kan for at efterprøve disse transaktioner læse de af koncernen aftalte kontrakter.

Revisor kan for at udføre inspektion og observation i forbindelse med revisionen af nærtstående parter indhente et koncerndiagram og eventuelt hente betingelserne for interne debitorer og kreditorer, for at se om de er på lige vilkår med de eksterne.

Der bliver udført risikohandlinger for at sikre at kunne identificere risici for væsentlig fejlinformation. Hvis revisor identificere sådanne risici, skal handlingerne i forbindelse med revisionen af nærtstående parter skærpes.

Analyse af nærtstående parter kan ikke stå alene, hvorfor revisor må foretage nogle supplerende revisionshandlinger. Disse handlinger kan være drøftelser med ledelsen, samt inspektion og observation. Revisor skal igennem hele revisionen have sin professionelle skepsis og forholde sig kritisk til det modtaget revisionsmateriale.

Revisor skal i forbindelse med forståelsen af virksomheden og dens omgivelser i relation til nærtstående parter være opmærksom på de fordele som der kan være, herunder udvidelse, opkøb og skattemæssige fordele, der alle kan opnås hos nærtstående parter.

Det er specielt i brancher, hvor det økonomiske pres er meget stort, at virksomheder opkøber nærtstående parter, for at undgå konkurs, hvorfor det er vigtigt at de nærtstående parter bliver inkluderet på denne måde i revisionen.

Virksomheden kan i forbindelse med nærtstående parter have implementeret nogle kontroller, som revisor skal have indsigt i, for at kunne vurdere hvilke risici de afdækker og om de er effektive.

ISA 330 – Revisors reaktion på identificerede risici

Efter at revisor har opnået forståelse for virksomheden jævnfør ovenstående gennemgang af ISA 315, skal revisor planlægge revisionen, således at den bliver udført effektivt, og så revisor kan opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.

Revisor kan til dette foretage to forskellige typer af revisionshandlinger, nemlig substansrevision og kontrolrevision.

Substansrevision

Substansrevision kan foretages enten ved detailtest eller ved substansanalytiske handlinger. For de poster som er væsentlige i regnskabet, skal der foretages substanshandlinger, lige meget hvilke risici, der vurderes at være. Et krav der minimum skal være foretaget er afstemning mellem bogføringen og regnskabet. Til poster så som kreditorer, debitorer og nærtstående parter, kan revisor indhente en ekstern bekræftelse fra disse for at få overbevisning herpå.

I forbindelse med substansrevisionen er det vigtigt at revisor retter substanshandlinger mod de risici der er identificeret på de respektive regnskabsposter.

Hvis revisor har udført substanshandlinger, i løbet af året, kan overbevisningen herfra bruges til den endelige revision for hele året. For den endelige del af revisionen kan enten udføres substanshandlinger eller en kombination af substanshandlinger og kontrolhandlinger, alt afhængig af selskabets kontrolmiljø. Hvis revisor i årets løb, ved de udførte substanshandlinger bliver bekendt

med fejl, som ikke blev identificeret ved planlægningen, skal revisor overveje om dette kan medføre ændringer i tidsplaceringen af revisionen samt omfanget og arten af revisionen.

Revisor skal kunne afgrænse revisionshandlingernes omfang, art og tidsplacering, således at en effektiv revision kan gennemføres. Der skal ud fra de foretagne revisionshandlinger vurderes om revisionsbeviset er egnet og tilstrækkeligt.

Revisor skal til slut kunne dokumentere, hvordan at risikoen for væsentlig fejlinformation er afdækket ved fastsættelsen af revisionens omfang, tidsplacering og art, i forhold til de udførte handlinger og de vurderede risici. Endvidere skal der konkluderes på resultatet af de udførte revisionshandlinger.

Kontrolrevision

Når revisor laver en kontrolrevision, er det fordi revisor vil konstatere om de af virksomheden designede og implementerede kontroller også er effektive, og om disse kontroller er i stand til at forebygge eller opdage væsentlige fejlinformationer. Hvis dette er tilfældet kan revisor nemlig basere en del af sin revision på dette. Hvis revisor har en forventning om at de implementerede kontroller fungerer effektivt, skal dette efterprøves, da substansrevision ofte ikke kan stå alene til at give et tilstrækkelig og egnet revisionsbevis.

Ved revisors test af kontroller, skal det sikres at kontrollerne er konsistente og at de bliver udført på relevante tidspunkter samt hvem der udfører kontrollerne og hvilke midler der bliver brugt til at udfører kontrollerne. Revisor kan ved kontroller, der er testet i løbet af året, bruge det opnået revisionsbevis til revisionen af den resterende periode, hvis kontrollen ikke har ændret sig i mellemtiden.

Revisor kan endvidere, hvis kontrollen er testet ved tidligere revisioner, benytte tidligere års revisionsbevis for den pågældende kontrol, dog skal revisor stadig ved væsentlige regnskabsposter teste kontrollen for det pågældende år.

ISA 330 – I forbindelse med nærtstående parter

Substansrevision

Som det er nævnt i ovenstående afsnit findes der to forskellige slags substanshandlinger, hvor den ene er detailtest og den anden er substansanalytiske handlinger. I forbindelse med revision af nærtstående parter, kan revisors afstemning af koncerninterne mellemregninger samt test af om virksomheden følger de aftalte kontrakter/aftaler/politikker. Revisor bør for de nærtstående parter, der er nye for året, og for de nærtstående parter, hvor udestående er væsentlige for regnskabet,

tilpasse revisionen med substanshandlinger, så det sikres at der er handlet på markedsvilkår. Når revisor foretager substansanalytiske handlinger kan dette blive gjort ved at analysere hvordan udviklingen på transaktioner med nærtstående parter har været.

Revisor kan fastsætte et threshold (nogle forventninger) til hvordan man forventer nærtstående parter har udviklet sig. Dette skal ske på baggrund af revisors viden om virksomheden, markedet og branchen samt ud fra drøftelser med ledelsen.

Hvis der er nogen transaktioner eller konti vedrørende nærtstående parter, der ligger uden for revisors fastsatte forventninger, skal revisor indhente forklaring på dette og sikre at disse er behørigt godkendt.

Kontrolrevision

Hvis virksomheden har interne kontroller, der omfatter transaktioner og forhold med nærtstående parter, skal det af revisor kontrolleres at disse er implementeret korrekt og designet korrekt. Et eksempel på dette kunne være en test af om man ene mand, ville kunne ændret for eksempelvis lånevilkårene på et koncerninternt lån, så renteafregningen ikke længere var på armslængdevilkår. Revisor skal vælge de rigtige revisionshandlinger, hvor der vurderes at være risici for fejl, så revisor kan sikre en høj grad af sikkerhed, og sikre at regnskabet giver et retvisende billede af virksomhedens økonomiske situation pr. balancedag.

Mange faktorer spiller ind når der skal tages beslutning om revisionshandlinger, herunder drøftelser med ledelsen, vurdering af effektiviteten af de interne kontroller og risikovurdering mv.

ISA 240 - Revisors ansvar for identificering af besvigelser ved revisionen

Denne ISA 240 kommer i forlængelse af ISA 315 og 330, som vedrører revisors ansvar for opdagelse af besvigelser.

Man kan dele fejl op i tilsigtede fejl, hvilket er besvigelser så som misbrug af virksomhedens aktiver eller regnskabsmanipulation, og så er der de utilsigtede fejl, der skyldes fejl som ikke skyldes besvigelser, hvor et eksempel på dette kunne være en bogholder, der var kommet til at bytte om på debet og kredit.

Ved misbrug af aktiver forstås eksempelvis at en medarbejder betaler private udgifter fra virksomhedens bankkonti eller hvis en medarbejder sælger nogle aktiver privat og får penge den

vej. Dette kan være aktiver virksomheden for eksempel troede var skrottet fordi de var fuld afskrevet og ingen måske kendte til dem.

Ved regnskabsmanipulation forstås for eksempel at man har udeladt nogle omkostninger eller indregnet nogle indtægter for tidligt, for at få regnskabet til at se bedre ud. Dette ses ofte i tilfælde hvor medarbejdere er incitaments lønnede ud fra virksomhedens resultat.

Ansvar for at opdage besvigelser ligger ikke hos revisoren. Det ansvar ligger hos den daglige ledelse og den øverste ledelse i virksomheden. De har ansvaret for at opdage besvigelser og for at forebygge mod besvigelser. Revisors ansvar er at opnå høj grad af sikkerhed for regnskabet, uden væsentlig fejlinformation, om enten dette skyldes fejl eller besvigelser.

Det er endvidere revisors ansvar at rapportere om eventuelt fundne fejl, der er væsentlige for regnskabet.

Risikoen for at revisor ikke opdager besvigelser er ofte større end risikoen for at revisor ikke opdager fejl. Besvigelser er lavet med det formål at forsøge at skjule noget, hvorfor hvis det er gjort ordenligt, kan det være næsten umuligt for revisor at opdage. Fejl derimod er ofte så åbenlyse at hvis ikke bogholderne, controllerne eller ledelsen selv opdager fejlen, så vil revisor sandsynligvis opdage fejlen. Endvidere kan besvigelser være svære for revisor at opdage hvis det er ledelsen eller nøglemedarbejdere, der har foretaget besvigelserne, da disse medarbejdere ville kunne manipulere det regnskabsmateriale, der bliver videregivet til revisor.

Ligesom beskrevet i ovenstående to revisionsstandarder, skal revisor altid forholde sig kritisk, til det modtaget materiale, man modtager under revisionen. Det er også vigtigt at drøfte alle spørgsmål i revisionsteamet, hvis man finder noget af det modtaget materiale for besynderligt eller unormalt. Drøftelser med ledelsen skal foretages i henhold til ISA 315, hvor revisor skal spørge til om deres vurdering af risici for væsentlig fejlinformation i regnskabet og om ledelsen er bekendt med besvigelser.

Revisor skal herefter i henhold til ISA 330 tilrettelægge handlinger, der er opdateret efter eventuelt nye risici opdaget i forbindelse med forespørgsler og drøftelser med ledelsen.

Delkonklusion

Planlægningsfasen i en revision har det formål at sætte en passende revisionsstrategi for revisionen. Med dette projekt, der har nærtstående parter som fokus, vil revisionsstrategien for dette i planlægningsfasen være mindske risikoen for fejlinformation betydeligt.

Nærtstående parter er defineret ud fra relevante regnskabsmæssige begrebsrammer. Nærtstående parter kan også defineres som virksomheder, som kan udøve kontrol over en anden virksomhed, eller hvis virksomheden er underlagt kontrol af en anden virksomhed, eller hvis ejerne eller andre vigtige nøglepersoner for to eller flere virksomheder er i familie med hinanden.

Ved planlægningsfasen skal revisor få en forståelse af virksomheden herunder forståelse af virksomhedens nærtstående parter. Forståelse af virksomheden kan opnås blandt andet igennem drøftelser med ledelsen, herunder forespørgsel til udvikling i transaktioner og forhold med nærtstående parter og hvordan virksomhedens koncernstruktur er opbygget. Det er også vigtigt for revisor at opnå forståelse for virksomhedens interne kontroller samt det marked og den branche virksomheden befinder sig i. Revisor skal endvidere udfører nogle analytiske handlinger, hvilket kan være at sammenligne mellemværende med nærtstående parter pr. balancedag året før med balancedagen det pågældende år.

Revisor skal i forbindelse med revisionen også inspicere og observere virksomheden og ledelsen i virksomheden, så revisor kan vurdere om der er nogen der har incitament til at lave besvigelser. I relation til nærtstående parter kunne dette være med fiktive mellemregninger mv.

Efter dette skal revisor vurdere de identificerede risici. Ved identificerede fejl skal revisionshandlingerne tilrettes, så revisor kan give en høj grad af sikkerhed for at regnskabet er retvisende. Revisor kan enten foretage revisionshandling i form af substansrevision eller kontrolrevision. Substansrevision er for eksempel afstemning af mellemregninger eller afstemning af udvalgte poster til underliggende dokumentation og aftaler/kontrakter/politikker.

Kontrolrevision kan eksempelvis være revisor, der tester at en månedsvis kontrol vedrørende mellemregninger der afstemmes, også bliver efterlevet hver måned.

Revisor skal i forhold til den modtagende information fra ledelsen beholde sin professionelle skepsis igennem hele revisionen. Der kan som nævnt ovenfor være uoverensstemmelse mellem det billede ledelsen ønsker at give af virksomheden og hvad det faktisk billede af virksomheden er.

Den informationer, der er givet af ledelsen vil kunne holdes op imod eller afstemmes til kontrakter/politikker/aftaler, for at revisor kan sikre rigtigheden herpå. Hvis det modtaget materiale omkring nærtstående parter ikke er tilstrækkeligt kan der her opstå problematikker, hvis dette ikke bliver opdaget af revisor. Et eksempel på dette kunne være et modtaget koncerndiagram, som mangler nærtstående parter, enten fordi det ikke er opdateret eller fordi ledelsen har undladt at oplyse om det. Derfor skal revisor i disse tilfælde udvise professionel dømmekraft og skepsis.

Revisors ansvar i forbindelse med revisionen af transaktioner og forhold mellem nærtstående parter

Revision af Transfer pricing

Som beskrevet tidligere i opgaven skal revisor i henhold til ISA 550 udfører revisionshandlinger som identificere, vurdere og reagere på risici for væsentlige fejlinformation i regnskabet, der kan opstå i forbindelse med revisionen af forhold og transaktioner med nærtstående parter. Revisor skal endvidere sikre sig at forhold og transaktioner mellem nærtstående parter er i overensstemmelse med de gældende regnskabsmæssige begrebsrammer der er krav til. Ifølge ISA 700 afgiver revisor en konklusion på at regnskabet er udarbejdet i overensstemmelse med de regnskabsmæssige begrebsrammer de skal følge.

ISA 550 er beskrevet tidligere i dette projekt, hvorfor egen empiri fra udførte revisioner af nærtstående parter vil blive brugt til analyse og konklusion af revision af transfer pricing. I forbindelse med opgaveskrivningen af dette projekt har jeg haft interview med Jørgen Juul Andersen, der er partner og leder i PricewaterhouseCoopers transfer pricing afdeling, som har forklaret hvad kravene til en revision af nærtstående parter indebærer og hvad man som revisor erklærer sig på ved underskrivelse af regnskabet.

Ved revision af nærtstående parter skal revisor sikre sig at indhente alt nødvendig dokumentation for at kunne foretage revision af området. Ved interviewet kunne Jørgen forklare at for at revisor kan komme igennem en kvalitetskontrol og for at revisor skal kunne afgive en blank påtegning skal man indhente virksomhedens transfer pricing dokumentation og indhente deres politikker og sammenholde disse. Hvis et selskab har en politik om at en bestemt varer eller tjenesteydelse skal have en mark-up på for eksempel 5 % så skal revisor sikre at virksomheden følger denne politik. Det forventes ikke at revisor i forbindelse med revisionen af nærtstående parter kontrollere om transfer pricing er på armslængdevilkår. Så for at revisor skal kunne skrive under på et regnskab, og været sikret at være ordenligt igennem transaktioner og forhold mellem nærtstående parter, skal revisor afstemme dokumenter, herunder for eksempel fakturaer eller renter, til de politikker som virksomheden har. Hvis der er overensstemmelse mellem disse kan revisor acceptere testen. Antallet af stikprøver som revisor skal teste afhænger af hvad en stikprøver beregning kommer frem til. I nogen tilfælde vil revisor kunne teste alle transaktioner med nærtstående parter som virksomheden har haft i løbet af regnskabsåret, andre gange må revisor foretage stikprøver og ud fra disse konkludere resultatet af testen.

Revisor skal stadig have professionel skepsis omkring prisfastsættelsen af transaktioner med nærtstående parter. Hvis et selskab, der sælger knappenåle prisfastsætter en knappenål til kr. 1.000 for en knappenål, så er der en alarmklokke, der skal ringe, men om en knappenål koster 10 øre eller 20 øre, det er ikke en del af revisors opgave at undersøge om denne pris er på armslængdevilkår. (Andersen, 2018)

Incitament for besvigelser vedrørende transaktioner og forhold med nærtstående parter

Der findes to typer besvigelser som ledere og medarbejdere kan foretage i forbindelse med transaktioner og forhold mellem nærtstående parter. Der er regnskabsmanipulation som typisk er udeladelse af omkostninger, eller for tidlig indregning af indtægter og så er der misbrug af aktiver som typisk er betaling af private omkostninger fra virksomhedens konti eller privat salg eller brug af virksomhedens aktiver, som virksomheden ikke kender til.

Der er tre risikofaktorer som typisk er tilstede, når der er væsentlige fejlinformation i regnskabet enten grundet regnskabsmanipulation eller misbrug af aktiver. Disse risikofaktorer er incitament, mulighed og retfærdiggørelse og udgør tilsammen besvigelsestrekanten.

Udførelse af substansrevision af nærtstående parter

For at sikre eventuelle nye nærtstående parter bliver medtaget i revisionen, skal revisor indhente et opdateret koncerndiagram til brug for revisionen. Et sådanne diagram vil dog ikke altid vise alle nærtstående parter, da det som udgangspunkt kun viser nærtstående parter med økonomisk slægtskab, herunder søster-, datter- og moderselskaber. Nærtstående parter så som ejere eller øvrige nøglepersoner, som er i familie med hinanden eller som er fælles nøglepersoner i den daglige ledelse, vil ikke fremgå af dette koncerndiagram.

Medarbejdere der er underlagt bonusordninger ved opnåelse af specifikke resultater, vil ved disse relationer kunne udnytte, revisors uvidenhed omkring forbindelsen mellem de nærtstående parter, som ikke fremgår af koncerndiagrammet.

For at revisor kan afdække risiko for sådanne situationer, skal revisor være særlig opmærksom på udsving i betalingsbetingelser eller hvis der er nogen parter, der har specielt fordelagtige handelsaftaler. Derfor kan handlinger fra revisors side være at kontrollere, at der er lige betalingsbetingelser for alle debitorer, og at hvis der er udsving i betalingsbetingelserne, skal dette kunne forklares af ledelsen.

I henhold til ISA 200, A48, skal en revision være omkostningseffektiv, hvorfor det kan diskuteres, om der er et problem i at revisor ikke kan gennemgå alle debitorer for sikre lige betalingsbetingelser. Hvis en virksomhed kun har for eksempel 10-15 debitorer, er der mulighed for at kontrollere samtlige debitorers betalingsbetingelser, men hvis virksomheden for eksempel har 10.000 – 15.000, så må revisor udvælge stikprøver på disse, for at opretholde en omkostningseffektiv revision. I tilfælde hvor revisor udvælger stikprøver til test og ikke tester hele populationen, er der risiko for at en af de debitorer der ikke er udvalgt er behæftet med fejl, hvorfor revisors erklæring ”kun” er med høj grad af sikkerhed og ikke med 100 % sikker for regnskabet. En anden revisionshandling som revisor kan foretage er at observere, herunder lytte til forskellige medarbejdere, der måske kommer til ubevist eller indirekte at indikere at de har kendskab til øvrige nærtstående parter, der ikke allerede er identificeret. Herudover kan revisor gennemgå både nuværende og nye kontrakter med nærtstående parter. Grunden til at man tester disse kontrakter er for at sikre, som beskrevet tidligere i opgaven, at transaktioner og forhold med nærtstående parter sker på markedsvilkår. Her vil man som revisor teste kontrakterne til bogføringen, for at sikre at der er overensstemmelse herimellem. Her kan der opstå problemer, som beskrevet tidligere, ved at revisor ikke får adgang til alle kontrakter, og derved ikke kan vurdere om transaktioner er på markedsvilkår eller afstemme til bogføringen. Hvis revisor er bekendt med denne mangel, vil dette blive udtrykt i revisors påtegning.

Delkonklusion - udførelse af substansrevision af nærtstående parter

Personer, som foretager besvigelser, har både mulighed, incitament og følelsen af en retfærdiggørelse for at gøre det. Disse tre ben, mulighed, incitament og retfærdiggørelse danner tilsammen besvigelsestrekanten, som er nævnt tidligere i denne opgave. Som regel skal alle tre kriterier være opfyldt for at et menneske vælger at begå besvigelser.

Der er to forskellige former for besvigelser, hvilket er regnskabsmanipulation og misbrug af virksomhedens aktiver. Begge former for besvigelser kan begås i relation med transaktioner med nærtstående parter. Regnskabsmanipulationen kan for eksempel være ikke korrekt afstemning af mellemregninger med nærtstående parter eller ikke korrekt indregning af kapitalandele, begge besvigelser med henblik på at regnskabet skal se bedre ud, så medarbejderne, der har foretaget besvigelser, kan opnå en gevinst, som regel i form af bonus. Ved misbrug af aktiver kan nævnes oprettelse af fiktive kreditorer og derved kan medarbejderen trække penge ud af virksomheden.

Test af kontrakter til underliggende bogføring vil kunne afdække en del af risikoen for væsentlig fejlinformation i regnskabet, men vil næsten aldrig kunne afdække 100 %, med mindre at det er muligt at teste samtlige transaktioner mellem nærtstående parter, men selv i det tilfælde vil revisor ikke afgive en erklæring med 100 % sikker for at der ikke er væsentlig fejlinformation i regnskabet, men i stedet give en erklæring med høj grad af sikker.

Hvilket udført arbejde skriver revisor under på når man afgiver en blank påtegning?

Når man som underskrivende revisor, skriver under på et blank påtegning, hvor selskabet har transaktioner og forhold med nærtstående parter, hvad skriver man så egentlig under på man har revideret?

Revisor skriver som udgangspunkt under på, at man har opfyldt kravene der står beskrevet i ISA 550, som tidligere er gennemgået i denne opgave. For at simplificere dette vil der blive beskrevet hvilke revisionshandlinger, som revisor skal foretage for at kunne afgive en blank påtegning.

Revisor skal ved planlægningen af revisionen identificere alle nærtstående parter. Endvidere skal revisor indhente dokumentation for politikkerne med de nærtstående parter så man ved test af transaktioner kan vurdere om virksomheden følger sine politikker. Det er ikke revisors opgave at kontrollere om de fastsatte politikker er på markedsvilkår, kun at virksomheden følger de fastsatte politikker. Endeligt har revisor også til arbejde er sikre sig korrekt anvendt regnskabspraksis og korrekt præsentation i regnskabet.

Dette er alt sammen beskrevet tidligere så for at kæde det sammen kan der opnås nok egnet revisionsbevis hvis følgende revisionshandlinger bliver udført:

- Forespørgsel til ledelsen om hvilke nærtstående parter, som virksomheden har.
- Indhent dokumentation for nærtstående parter, herunder politikker og vilkår, som det er aftalt at de nærtstående parter skal handle på.
- Afstem disse politikker til stikprøveudvalgte transaktioner for at sikre at virksomheden efterlever dens politikker.
- Ved udeståender pr. balancedag skal revisor indhente bekræftelse på mellemværende med alle nærtstående parter.
- I revisors revisionsdokumentation skal det fremgå at man har ajourført sig med den anvendte regnskabspraksis og den præsentation som de nærtstående parter har i regnskabet og revisor skal tilkendegive om man har bemærkninger hertil.

- For at kontrollere evnen til at tilgodehavender hos tilknyttede virksomheder bliver betalt eller udlignet, vil man kunne indhente en ny balance efter balancedagen for at se om der har været posteringer på de mellemværender. Hvis der er indikation på at nærtstående parter ikke kan betale deres udeståender til virksomheden, bør en nedskrivning overvejes.

Forskelle i revisionen af moderselskaber og datterselskaber

I forbindelse med revisionen af koncern interne transaktioner mellem nærtstående parter skal revisor være opmærksom på at der kan være væsentlige forskelle i både hvilke regnskabsposter de forskellige transaktioner rammer, men også hvor mange kontrakter/aftaler/politikker moderselskabet har med nærtstående parter, kontra hvor mange kontrakter/aftaler/politikker datterselskaber har med nærtstående parter. Et moderselskab har for eksempel kontrakter/aftaler/politikker med samtlige af virksomhedens datterselskaber, men det enkelte datterselskab kan godt kun have transaktioner med moderselskabet, selvom de resterende datterselskaber (for datterselskabet er det de andre søsterselskaber) stadig er nærtstående parter. Revisionen skal derfor bæres forskelligt ad. Typisk vil datterselskaber blive ramt på flere regnskabsposter af koncerninterne transaktioner og transaktionerne vil være mere væsentlige for datterselskaberne.

Afsagte domme i forbindelse med revisors revision af nærtstående forhold

Sag nr. 3/2017

Klagen, som er en sag mellem Erhvervsstyrelsen og statsautoriserede revisor Frank Bergmann Hansen, vedrører i alt 4 klagepunkter med dertilhørende 8 underpunkter i klagepunkt 3 og 11 underpunkter i klagepunkt 4. Da dette afsluttende projekt omhandler transaktioner og forhold mellem nærtstående parter, vil det være klagepunkterne som omhandler dette, der vil blive taget udgangspunkt.

Anklaget, Frank Bergmann Hansen, har i henhold til klagepunkt 3d ikke dokumenteret, at han har tilstrækkelig og egnet revisionsbevis i forbindelse med revision af transaktioner og forhold med nærtstående parter i forbindelse revisionen af årsrapporten for 2014 for ”F” A/S jf. ISA 230 afsnit 8 og ISA 550 afsnit 13 og 24.

Anklaget skulle endvidere i henhold til klagepunkt 4a have taget forbehold for at der i regnskabet var oplyst, at virksomhed ”H” ApS for regnskabsåret 2014/15 ikke havde haft transaktioner med

nærtstående parter, jf. § 6 stk. 2 punkt 1 i erklæringsbekendtgørelsen, selvom selskabet faktisk havde haft transaktioner med nærtstående parter, nemlig direktørens interessentskab.

Selskabet havde endvidere, i modstrid med årsregnskabslovens § 73 stk. 1, ikke opgivet de lovpligtige oplysninger, ved tilgodehavende hos direktørens interessentskab. Ved dette tilgodehavende skulle revisor også have afgivet en supplerende oplysning omkring ulovligt aktionærlån jf. erklæringsbekendtgørelsens § 7 stk. 2. punkt 2.

Erhvervsstyrelsen henviser til, at der ved transaktionen med direktørens interessentskab, ikke er tale om en sædvanlig forretningsmæssig disposition, hvorfor transaktionen ikke hører under selskabslovens § 212. Ud fra dette mener anklager at der er tale om et ulovligt anpartshaverlån, hvilket gør at ledelsen skal have lånet tilbagebetalt.

I forbindelse med sagen, har anklagets advokat fremsendt skrivelse vedrørende klagepunkt 3d at dette punkt i sagen bør afvises.

Fremsendte skrivelse henviser til godkendt revisionsplan dateret d. 22. januar 2015, hvor nærtstående parter er beskrevet under ”koncernmellemværender og transaktioner” og ”tilgodehavender”. Endvidere henvises der til underskrevet protokol af 23. januar 2015.

Advokat mener at nærtstående parter er omtalt behørigt i både regnskab og protokollat, hvorfor at der menes at være opnået nok revisionsbevis, da revisionen er gennemgået og godkendt af ekstern kvalitetskontrollant i november 2016. Retten venter denne dokumentation fremsendt.

Erhvervsstyrelsen, henviser til at revisor skal identificere virksomhedens nærtstående parter, i henhold til ISA 550. Revisor skal afdække transaktionernes formål og art. I anklagedes arbejdspapir fremgår det at revisor har rettet henvendelse til ledelsen med det formål at identificere transaktioner og forhold med nærtstående parter. Det der ikke fremgår af arbejdspapiret er hvad konklusionen på disse revisionshandlinger er. Revisor kom frem til, dømme ud fra arbejdspapiret, at der ikke blev identificeret andre transaktioner mellem nærtstående parter end med selskabets holdingselskab. Erhvervsstyrelsen peger her på at revisor mangler at benævne de transaktioner med to selskaber, som vil anses for at være nærtstående parter, ligesom revisor endvidere mangler stillingtagen til om transaktionerne er sket på markedsvilkår.

Erhvervsstyrelsen mente derfor at revisor Frank Bergmann Hansen ikke havde identificeret alle nærtstående parter ved planlægningen af revisionen. Endvidere var revisionsbeviset for at transaktionerne med nærtstående parter var på markedsvilkår ikke tilstrækkeligt eller egnet.

Erhvervsstyrelsen mente også at revisor ikke havde revideret om oplysningskravet til nærtstående parter var overholdt jf. årsregnskabslovens § 98 c, stk. 1. Anklager mente derfor at revisor har

handlet i strid med god offentlig revisionskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, jf. IAS 230, afsnit 8, og ISA 550, afsnit 13 og 24.

Revisornævnet, som er den instans der bliver klaget til, begrundet i forbindelse med klagepunkt 3d at der i revisors arbejdsrapport ikke er dokumenteret at man har identificeret transaktioner og forhold med nærtstående parter, og om disse transaktioner er handlet på markedsvilkår. Revisornævnet mener derfor at revisor har handlet i strid med revisorlovens § 23 stk. 1 og § 16 stk. 1. om god offentlig revisionskik.

Revisornævnet lægger til grund for konklusionen for klagepunkt 4a at noten vedrørende nærtstående parter oplyser, har der været oplyst at der ikke har været transaktioner med nærtstående parter, hvilket ikke er korrekt. Endvidere bakker Revisornævnet, Erhvervsstyrelsen, op i at det pågældende mellemværende ikke kan anses som værende et forretningsmellemværende, og må derfor anses som værende et ulovligt aktionærlån.

Da revisor var bekendt med transaktioner med nærtstående parter, men det ikke bliver oplyst i regnskabet, er dette i strid med årsregnskabslovens § 12 stk. 3, da revisor skulle have taget forbehold for dette. Tilgodehavendet i selskabet hos direktørens interessentskab udgjorde i alt kr. 718.832, hvilket er en væsentlig regnskabspost i dette tilfælde, hvilket betyder at revisor skulle have udarbejdet en supplerende oplysning herom.

Ved Revisornævnets afgivelse af dommen mod Frank Bergmann Hansen er der taget højde for hans tidligere domme som er kommet for Revisornævnet. Frank Bergmann Hansen er ved en kendelse d. 29. april 2011 blevet idømt bøde for overtrædelse af uafhængighedsbestemmelserne pålydende kr. 100.000. Endvidere har anklaget revisor tidligere været dømt flere gange for grundlæggende og centrale krav til revisor.

Dommens kendelse for overtrædelserne oplyst i sag nr. 3/2017 af 9. januar 2018 lyder på en bøde på kr. 200.000 til Frank Bergmann Hansen og han frakendes også retten til at drive virksomhed som godkendt revisor i 2 år fra kendelsens afsigelse.

Sag nr. 096/2015

Klagen, hvor parterne er Revisortilsynet/Erhvervsstyrelsen er anklager og Registreret revisor A er anklagede, går på at anklagede ikke har givet supplerende oplysning omkring ulovligt kapitalejrlån i virksomhed ”C” ApS og ved ikke at tage forbehold for dette. Ved ikke at oplyse om ulovligt

kapitalejerlån er i strid årsregnskabslovens § 73, hvilket revisor, som benævnt ovenfor, skulle have taget forbehold for.

Den udførte revision for virksomhed ”C” ApS blev udtaget til kvalitetskontrol for revisionen af årsregnskabet for 2013. Her konkludere kvalitetskontrollanten det samme som beskrevet ovenfor, at revisor ikke har afgivet supplerende oplysninger eller taget forbehold for det ulovlige kapitalejerlån. Revisortilsynet benævner at dette kapitalejerlån er i strid med selskabslovens § 210. Dette skal revisor i henhold til erklæringsbekendtgørelsen § 7 stk. 1 tage forbehold for.

Anklagede, Registrerede revisor A, blev pålagt bøde på kr. 10.000 af Revisornævnet for at have overtrådt revisorlovens § 16 stk. 1 og erklæringsbekendtgørelsens § 6 og 7.

Selskabets ansvar for indsendelse af transfer pricing dokumentation

Selskabet har ansvaret for at indsende deres transfer pricing dokumentation rettidigt og i henhold til Bekendtgørelse om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner af 28. april 2016 skal dette ske senest 60 dage efter at SKAT har pålagt en virksomhed at sende det. Dette burde være muligt for selskaberne, da det er et krav at senest på selvangivelsestidspunktet ligger både fællesdokumentationen og den landespecifikke dokumentation klar. SKAT kan pr. den dag selvangivelsesfristen udløber begynde en skattekontrol af det pågældende indkomstår.

Dokumentationsmaterialet skal gemmes i henhold til bogføringsloven, hvilket betyder at materiale fra tidligere år skal gemmes uændret og det må ikke gå tabt og skal gemmes i fem år fra udløbet af det pågældende regnskabsår. Det er dog SKATs anbefaling at gemme dokumentationsmaterialet i længere tid, idet andre lande kan have krav til længere opbevaringstid i Danmark. I Sverige er kravet for eksempel at man gemmer materiale i 10 år efter udløbet af det pågældende regnskabsår. Hvis en virksomhed ikke får sendt dokumentationsmaterialet ind til SKAT indenfor de 60 dage efter at SKAT har pålagt materialet tilsendt, så kan SKAT se bort fra dette når de går ind og indkomstforhøjer. Endvidere bliver virksomheden, der indsender for sent pålagt en bøde som har et fast grundbeløb på kr. 125.000 pr. år. Der er blevet offentliggjort 2 sager af SKAT, hvor i begge sager blev de pågældende virksomheder ikke kritiseret for deres interne afregningspriser, men alligevel blev virksomhederne straffet med kr. 250.000 i bøde, fordi virksomhederne i begge tilfælde afleverede dokumentationen efter at fristerne fra udløbet. Virksomhederne havde været samarbejdsvillige med SKAT og havde fyldestgørende dokumentation, men fordi de ikke overholdte indsendelsesfristen blev de stadig pålagt en bøde. (SKAT, 2018)

Afsagte domme i forbindelse med for sent indsendt transfer pricing dokumentation

De to transfer pricing dokumentationsbødesager, der er beskrevet kort i ovenstående afsnit, er nogen af de første sager, der er blevet offentliggjorte af sin slags, og som skal danne bødeniveau for lignende fremtidige sager. Sagerne er gennemgået mere uddybende i nedenstående afsnit.

SKM2017.216.BR

Denne sag vedrører en virksomhed, der er tiltalt for groft uagtsomt at have udeladt indsendelse af transfer pricing dokumentation for en periode fra 2009 til 2012 inden for SKAT tidsfrist på 60 dage. Det indsendte materiale som virksomheden havde udarbejdet blev vurderet at være både mangelfuldt og utilstrækkeligt, hvilket gjorde at SKAT ikke ville kunne udføre en fyldestgørende kontrol. Virksomheden fik først rettet op på dette efter at fristen for indsendelse af dokumentationen var udløbet. Den pågældende virksomhed har 8 – 10 ansatte og er datterselskab og en del af en tysk koncern.

Virksomheden blev stillet for byretten og blev her kendt skyldig i den tiltalte sag. Virksomheden blev idømt bøde for i alt 250.000 kr., med den begrundelse at den havde handlet groft uagtsomt. Byretten fandt ikke at der skulle ske fuldstændig bødekalkulation, da dette ville beløbe sig på $4 * 125.000 = 500.000$ kr. Der blev i denne virksomheds tilfælde set på at virksomheden, selvom den havde indberettet for sent, havde været samarbejdsvillig med SKAT og at virksomheden havde den størrelsen den nu engang har. Til afgørelsen af bødens størrelse har indgået at virksomheden ikke havde overholdt oplysningspligten jævnfør skattekontrollovens § 3 B stk. 1.

At dømme ud fra den afsagte dom, er det stadig uklart om der bliver lagt op til et efterspil i forhold til en eventuel efterfølgende transfer pricing forhøjelse, og ved denne forhøjelse kan der blive pålagt en bøde på 10 % af forhøjelsen. Det vurderes dog ikke så sandsynligt da denne bøde måtte afvente en afgørelse på den materielle transfer pricing sag.

SKM2017.227.ØLR

Denne sag vedrører også en virksomhed, der er tiltalt for groft uagtsomt at have udeladt indsendelse af transfer pricing dokumentation for en periode fra 2009 til 2012 inden for SKAT tidsfrist på 60 dage. Virksomheden havde i dette tilfælde modtaget brevet fra SKAT vedrørende indsendelse af transfer pricing dokumentation, men havde mistet det internt i virksomheden. Da virksomheden

blev gjort opmærksomme på brevet, kontaktede de deres revisor og revisoren fik herefter indsendt de påkrævede oplysninger til SKAT. Denne sag havde en gang været i byretten, men blev anket til Øster Landsret, hvor sagen er blevet afgjort.

I byretten blev virksomheden idømt en bøde på i alt 500.000 kr., hvilket svare til de 125.000 kr. pr. år for årene 2009, 2010, 2011 og 2012. Denne bøde nedsatte Øster Landsret til det halve, hvilket gjorde at virksomheden fik en bøde på 250.000 kr. hvorfor bødesummen bliver det samme som sagen SKM2017.216BR.

Denne virksomhed var ligesom den første et datterselskab af en større udenlandsk koncern.

Assistanceopgaver udført af revisor i forbindelse med fastsættelse af transfer pricing

Når en virksomhed skal prisfastsætte transaktioner med virksomhedens nærtstående parter kan virksomheden af den ene eller anden grund have brug for hjælp til dette.

Ofte vil virksomheden søge hjælp til dette hos et af de store revisionshuse, da der i de fleste af dem, er veletablerede afdelinger, der kan yde rigtig god assistance med transfer pricing.

Når revisionshuse går ind og hjælper med assistanceopgaver i forbindelse med transfer pricing får virksomhederne en hjælpestok til hvordan en ekstern part vil fastsætte de pågældende transaktioner i henhold til armslængdeprincippet. Det som revisionshuset kommer frem til er en vurdering af prisfastsættelsen fra en ekstern part syn og kan ikke ses som en sikkerhed for virksomheden, at SKAT ikke vil gå ind og indkomstforhøje. Derfor vil der ikke fra revisors side blive afgivet en erklæring om hvorvidt man revisor er enig i transfer pricing set-up.

Den uafhængige revisors erklæring om virksomhedens transfer pricing dokumentation

Bekendtgørelse om revisorerklæring i visse sager om transfer pricing

Der blev den 8. Februar 2013 lavet en bekendtgørelse som hedder "Bekendtgørelse om revisorerklæring i visse sager om transfer pricing". Denne bekendtgørelse har 6 paragraffer og har til formål at en virksomhed kan blive pålagt af SKAT at indsende en revisorerklæring, som er godkendt i henhold til revisorloven, om den af virksomheden udarbejdet transfer pricing dokumentation. De 6 paragraffer lyder som følge:

§ 1. Når betingelserne i skattekontrollovens § 3 B, stk. 8 er opfyldt, kan SKAT pålægge en virksomhed at indsende en erklæring fra en revisor, der er godkendt i henhold til revisorloven, om virksomhedens indsendte dokumentation.

Stk. 2. Virksomhedens dokumentation skal vise, hvordan priser og vilkår for koncerninterne transaktioner er fastsat og skal kunne danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Virksomhedens dokumentation skal udarbejdes i overensstemmelse med:

- 1) ligningslovens § 2,
- 2) skattekontrollovens § 3 B,
- 3) bekendtgørelse nr. 42 af 24. januar 2006 om dokumentation af prisfastsættelsen af de kontrollerede transaktioner og
- 4) OECD's Transfer Pricing Guidelines.

§ 2. Revisor skal i henhold til § 1, stk. 1, afgive en erklæring om, hvorvidt revisor ved det udførte arbejde er blevet opmærksom på forhold, der giver anledning til at konkludere, at den transfer pricing-dokumentation, som er indsendt til SKAT, ikke giver et retvisende billede af virksomhedens fastsættelse af priser og vilkår for koncerninterne transaktioner i overensstemmelse med § 1, stk. 2.

§ 3. En skabelon for erklæringen, som revisor kan anvende, fremgår af bilag 1 til denne bekendtgørelse.

Stk. 2. Erklæringen afgives i henhold til erklæringsbekendtgørelsens bestemmelser om andre erklæringer med sikkerhed.

§ 4. Revisorerklæringen kan udarbejdes på dansk, norsk, svensk eller engelsk.

§ 5. Revisorerklæringen skal indsendes til SKAT senest 90 dage efter pålæggets datering.

§ 6. Bekendtgørelsen træder i kraft den 1. marts 2013.

Omtalte bilag 1 i bekendtgørelsen er bilag 5 i denne afhandling.

Som det ses i § 6 er denne bekendtgørelse forholdsvis ny, i den forstand at der har eksisteret transaktioner mellem koncernforbundne selskaber i rigtig mange år, men det er først i 2013 at man har vedtaget at SKAT i henhold til § 1 kan pålægge en virksomhed at skaffe en revisorerklæring vedrørende selskabets transfer pricing dokumentation.

Denne erklæring er imidlertid meget sjældent blevet benyttet, og den måske eneste revisor, der har skrevet under på en sådanne erklæring, har jeg haft muligheden for at interviewe.

Erklæringen blev underskrevet af tidligere nævnte partner og leder af transfer pricing afdelingen i revisionsselskabet PricewaterhouseCoopers, Jørgen Juul Andersen, og erklæringen vil blive beskrevet i nedenstående afsnit.

Revisorerklæring vedrørende virksomhedens transfer pricing dokumentation

Grunden til at denne erklæring meget sjældent bliver afgivet, og der måske kun er afgivet denne ene i Danmark, skyldes at det er en meget omfattende proces, at sikre sig at transfer pricing dokumentation for et selskab er korrekt. Når revisor skal afgive en erklæring om transfer pricing dokumentation skal man sikre sig at dokumentationen er korrekt for de sidste 5 år fra virksomheden bliver pålagt af SKAT at finde dokumentationen. Det er derfor meget omfattende hvis revisor skal igennem 5 års transaktioner og man skal afgive en erklæring på dette, som skal leveres til SKAT inden for 90 dage af pålæggets datering.

I tilfældet med den erklæring som Jørgen Juul Andersen underskrev, sikrede man sig korrekt transfer pricing dokumentation ved at gennemgå samtlige transaktioner, som den pågældende virksomhed har haft med koncernforbundne selskaber de seneste 5 år. Ved revisionen af transfer pricing dokumentationen kom man frem til en positiv konklusion, hvilket vil sige at man kunne afgive en erklæring uden forbehold. Idet selskabet, som Jørgen Juul Andersen har afgivet erklæring for, ønsker at være anonyme, da dette muligvis er den eneste erklæring afgivet til dette formål, vil denne ikke kunne blive vedlagt som bilag.

Det kan dog oplyses at erklæringen opfylder kravene jf. ”Bekendtgørelse om revisorerklæring i visse sager om transfer pricing af 8. februar 2013”.

Revisors udførte arbejde var som beskrevet ovenfor, at gennemgå alle transaktioner imellem selskabet og dens koncernforbundne parter. Der blev ikke givet nogen forbehold i erklæringen og konklusionen var positiv.

Revisors rapportering

Revisor skal lave to forskellige rapporteringer i henhold til gældende lovgivning.

Den ene rapportering er revisors konklusion i regnskabet, som bliver offentliggjort og den anden er revisionsprotokollen, som kun bliver lavet til hvervgiver/bestyrelsen. Begge rapporteringer bliver gennemgået i nedenstående afsnit.

Revisors rapportering i årsregnskabet

Efter endt revision skal revisor udtale sig om årsregnskabet og til dette kan revisor komme med en af 5 følgende konklusioner:

1. Konklusion uden forbehold eller supplerende oplysninger
2. Konklusion med supplerende oplysning
3. Konklusion med forbehold
4. Afkræftende konklusion
5. Manglende konklusion

For at revisor skal kunne afgive en konklusion uden forbehold eller supplerende oplysninger, skal revisor konstatere, efter at have vurderet at regnskabet overholder den regnskabsmæssige begrebsramme, og at man har indhentet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, til at årsregnskabet giver et retvisende billede uden væsentlig fejlinformation.

Revisor kan give supplerende oplysninger i revisionspåtegningen om forhold, som revisor gerne vil påpege uden at tage forbehold.

Når revisor laver modificere en revisionspåtegning ved at komme med en supplerende oplysning påvirker dette ikke konklusionen. Revisor plejer derfor også at angive at konklusionen ikke har blevet påvirket af forholdene omtalt som supplerende oplysninger.

Det skal for regnskabslæser være fremlagt klart i regnskabet, hvorfor revisor har valgt at modificerer revisionspåtegningen med en supplerende oplysning. Når revisor formulere sig om supplerende oplysninger vedrørende særlige forhold og regnskabsmæssig usikkerhed, skal revisor henvise til at ledelsens omtale i ledelsesberetningen eller som en note i regnskabet.

I tilfælde hvor revisor har afgivet en revisionspåtegning, hvori der er supplerende oplysninger og revisor henviser til omtale i ledelsesberetningen eller i en note til regnskabet, og forholdet er fyldestgørende præsenteret og omtalt heri, skal revisor ikke gengive omtalen eller presentationen. For at revisor giver en konklusion med forbehold for regnskabet skal de fundne indvirkninger være væsentlige, men ikke gennemgribende for regnskabet. En konklusion med forbehold kan også opstå, hvis det ikke har været muligt at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis og dette har en væsentlig betydning, men ikke er gennemgribende for regnskabet.

For at revisors påtegning skal have en afkræftende konklusion skal arten af forholdene, der er årsagen til modifikationen af påtegningen, være at regnskabet indeholder væsentlige fejlinformation som har en væsentlig indvirkning og er gennemgribende for regnskabet.

Endeligt for at revisors påtegning, skal være med manglende konklusion, skal årsagen til modifikationen af påtegningen, være at der ikke kan opnås tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis og er væsentlige og gennemgribende for regnskabet.

Revisors rapportering i årsregnskabet i relation til nærtstående parter

Som beskrevet i ovenstående afsnit skal revisor forsyne regnskabet med en konklusion som er passende.

Revisor skal i relation hertil vurdere den regnskabsmæssige behandling af nærtstående parter og vurdere oplysningerne af de identificerede relationer med nærtstående parter.

Ud fra det af revisor indhentede revisionsbevis, skal en konklusion tilpasses i overensstemmelse hermed. Det skal endvidere konkluderes hvorvidt de identificerede relationer og transaktioner med nærtstående parter er oplyst og behandlet på behørig vis og i overensstemmelse med den gældende regnskabsmæssige begrebsramme.

Hvis relationerne og transaktionerne med nærtstående parter har haft en væsentlig indvirkning på det retvisende billede i regnskabet, skal revisor tilpasse konklusionen efter det.

Som beskrevet i afsnittet ovenfor skal de fundne indvirkninger vedrørende forhold og transaktioner med nærtstående parter være væsentlige, men ikke gennemgribende for at revisor skal kunne give en konklusion med forbehold for regnskabet. Et eksempel på dette kunne være hvis en væsentlig post i regnskabet var nærtstående parter og indregningen af disse var forkert i henhold til den gældende regnskabsstandard og ledelsen var gjort opmærksom på dette, men ikke ønskede at rette det. Regnskabet skal her stadig have andre væsentlige poster, som er korrekte.

En konklusion med forbehold kan også opstå, hvis det ikke har været muligt at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for forhold og transaktioner med nærtstående parter og dette har en væsentlig betydning, men ikke er gennemgribende for regnskabet. Et eksempel på dette kan være hvis der ikke er udarbejdet et revideret regnskab af virksomhedens datterselskaber, der skal indregnes i årsrapporten og disse datterselskaber udgør en væsentlig del af det samlede billede af virksomhedens økonomiske situation.

Hvis revisors påtegning skal have en afkræftende konklusion skal forhold og transaktioner med nærtstående parter, der er årsagen til modifikationen af påtegningen, indeholde væsentlige fejlinformation, der har en væsentlig indvirkning og er gennemgribende for regnskabet. Dette kan være hvis et holdingselskab, der som eneste aktivitet har kapitalandele i datterselskaber og indregningen af disse er forkert, og ledelsen er gjort opmærksom på dette men ikke ønsker at rette det.

Revisor kan have en revisionspåtegning med en manglende konklusion i relation til forhold og transaktioner med nærtstående parter. Hvis dette skal være tilfældet skal årsagen til modifikationen af påtegningen, være at der ikke kan opnås tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for forhold og transaktioner med nærtstående parter og dette skal være væsentligt og gennemgribende for regnskabet. For at komme med en manglende konklusion i revisionspåtegningen kunne et senarie eksempelvis være at et holdingselskab, der som den eneste aktivitet har kapitalandele i datterselskaber, og datterselskaberne ikke leverer balancer til holdingselskabet til indregningen i regnskabet.

Revisors rapportering i revisionsprotokollen

Jævnfør revisorlovens § 20 skal revisor udarbejde en revisionsprotokol, i forbindelse med revisionen af årsregnskabet.

Revisionsprotokollen bruges som et kommunikationsværktøj til brug for hvervgiver, hvori revisor redegøre for sit udførte arbejde. I revisionsprotokollen skal fremgå arten og omfanget af de af revisor udførte revisionshandlinger samt en konklusion herpå. Revisor skal i revisionsprotokollen redegøre for de væsentlige fejl og mangler, som man har konstateret i det interne kontrolmiljø. Endvidere skal man redegøre for usikkerhed ved reviderede poster, identificerede fejl og revisors stillingtagen og konklusion herpå.

Revisionsprotokollen bliver udarbejdet til brug for hvervgiveren hvorfor den skal indeholde de punkter, der skal/kan påvirke hvervgiverens bedømmelse af årsregnskabet.

Revisionsprotokollen i relation til nærtstående parter

Som beskrevet skal revisor i revisionsprotokollen redegøre for de udførte handlinger, samt informere hvervgiver om særlige problematikker identificeret i forbindelse med revisionen.

Eksempelvis kunne dette være transaktioner og forhold med nærtstående parter, der ikke er foregået på markedsvilkår eller at kontrolmiljøet, som har til opgave at overholde de gældende aftaler, kontrakter og politikker mellem nærtstående parter, har været ineffektivt.

Hvis revisor i forbindelse med revisionen har konstateret problemer, skal revisor fremlægge et forslag til hvordan ledelsen kan imødegå og finde en løsning på denne problematik.

Et eksempel på dette kunne være, at der var nogle tilgodehavender hos nærtstående parter, der ikke var på markedsvilkår. Revisor kunne hertil foreslå at mellemregningen med de nærtstående parter ville blive pålagt løbende renter, hvilket vil gøre at renten vil svare til markedsrenten for et lignende lån.

Forskel mellem revisors protokol og konklusion på regnskabet

Den væsentlige forskel der er mellem konklusionen i regnskabet og revisionsprotokollen er, at revisionsprotokollen er kun til brug for hvervgiveren, hvor regnskabet er, efter at det er blevet indberettet, fuldt tilgængeligt for offentligheden.

Grunden til dette er at ikke alle informationer er relevante for offentligheden og vil heller ikke have nogen indflydelse på det retvisende billede. Det vil kun være til information for hvervgiver, da protokollen eksempelvis kan indeholde beskrivelser af mangler eller fejl i det interne kontrolmiljø eller andre mindre forhold til den daglige bogføring. Sådanne beskrivelser vil som udgangspunkt ikke have relevans for regnskabet som helhed.

Delkonklusion

Ved gennemgang af revisors rapportering har givet indblik i to forskellige rapporteringsformer som revisor benytter i forbindelse med endt revision. Der er revisors revisionsprotokol, som i henhold til revisorlovens § 20, er et krav ved alle revisioner, og så er der revisors konklusion i regnskabet jævnfør ISA 700.

Den forskel der er på de to rapporteringsformer, er at revisionsprotokollen er kun til brug for hvervgiveren, hvor regnskabet er, efter at det er blevet indberettet, fuldt tilgængeligt for offentligheden.

I protokollen har revisor muligheden for at kommunikere og informere hvervgiver om alle de identificerede problematikker, der har været ved revisionen, både væsentlige og uvæsentlige fejl. Revisor skal foruden protokollen også forsyne regnskabet med en konklusion, som vil være konklusion på det opnåede revisionsbevis.

I forbindelse med transaktioner og forhold mellem nærstående parter skal revisor i henhold til ISA 705 modificere konklusionen, hvis der er identificeret væsentlig fejlinformation eller det ikke har været muligt at opnå et egnet og tilstrækkeligt revisionsbevis. Væsentligheden er her en afgørende faktor. Hvis revisor har identificeret nogle fejl, der ud fra en væsentlighedsbetragtning er uvæsentlige, men revisor stadig ønsker at ledelsens skal informeres herom, vil disse fejl skulle beskrives i revisionsprotokollen. Hvis det herimod drejer sig om væsentlige forhold for regnskabet, vil revisor skulle nævne dette i konklusionen i regnskabet.

Konklusion

Der vil i de følgende afsnit blive konkluderet på de undersøgelsesspørgsmål som blev stillet i starten af projektet. Nogle af undersøgelsesspørgsmålene er der indirekte konkluderet på undervejs i projektet, men den færdige og fyldestgørende konklusion på undersøgelsesspørgsmålene kommer i nedenstående afsnit.

Hvilke lovgivninger skal danske selskaber overholde i forbindelse med transaktioner og forhold med nærtstående parter?

I forbindelse med transaktioner og forhold med nærtstående parter, er der nogle paragraffer og lovbestemmelser som virksomheder i Danmark skal følge. Ligningslovens § 2, som udspringer af OECDs modeloverenskomst artikel 9, omhandler regulering af armslængdeprincippet, som virksomheder i Danmark skal følge. Endvidere skal virksomheder følge skattekontrollovens § 3 B, som forklarer hvilke krav, der er til koncerner vedrørende selskabernes dokumentationspligt og oplysningspligt i forbindelse med transaktioner og forhold med nærtstående parter. Virksomheder skal endvidere følge OECDs Transfer Pricing Guidelines samt bekendtgørelse nr. 42 af d. 24. Januar 2006, der vedrører prisfastsættelse af kontrollerede transaktioner.

Hvilke metoder er der til prisfastsættelse af vare og tjenesteydelser mellem nærtstående parter?

Når virksomheder skal prisfastsætte koncerninterne transaktioner af vare og tjenesteydelser, er der 5 forskellige metoder som virksomheden kan bruge for at finde armslængdeprisen. De forskellige metoder passer alt afhængig af hvilken type virksomhed det drejer sig om.

Ved CUP-metoden findes prisen direkte på varen eller tjenesteydelsen, der bliver handlet.

Ved Cost plus metoden bliver virksomhedens indirekte og direkte omkostninger tillagt en avance og på den måde kommer man frem til prisen af varen eller tjenesteydelsen.

Ved Resale price metoden bestemmer man prisen ud fra hvad den ville blive solgt til hos en ekstern part, og tillægger en avance, så distributøren og har en fortjeneste.

Ved TNMM metoden bliver prisen bestemt ud fra hvordan lignende eksterne virksomheder på samme markedet ligger i forhold til net profit.

Ved Profit split metoden bliver prisen bestemt ud fra hvor stor en del den pågældende virksomhed har bidraget til varen eller tjenesteydelsen, set i forhold til de andre nærtstående parter, der har været en del af transaktionen.

Har virksomheder mulighed for at indgå aftaler med skattemyndigheder så de undgår efterfølgende retssager om indkomstforhøjelser?

Virksomheder, der har forhold og transaktioner med nærtstående parter, kan til enhver tid ansøge de kompetente skattemyndigheder om en Advance Pricing Arrangement. Det er ikke altid at de kompetente skattemyndigheder ønsker eller kan blive enige om en Advance Pricing Arrangement. En Advance Pricing Arrangement er en aftale som bliver indgået mellem virksomheden og de respektive kompetente skattemyndigheder, for at fastsætte hvilke fremtidige vilkår, der skal være gældende for virksomhedens koncern interne transaktioner.

Der kan være forskellige grunde til hvorfor virksomheder ikke ønsker at ansøge om en Advance Pricing Arrangement og hvorfor de måske vælger at annullere den mens den er i proces.

Det er en meget ressource tung proces, hvorfor nogen virksomheder af den grund vælger ikke at ansøge om det. Det kan også i nogen tilfælde være derfor at skattemyndighederne vælger ikke at indgå en sådanne aftale. Når processen er sat i gang og de kompetente skattemyndigheder er i gang med at forhandle kan, det være at virksomheden ikke er enige i skattemyndighedernes konklusion, hvorfor de på den baggrund vælger at annullere aftalen.

Hvordan skal revisor foretage en revision af nærtstående parter i henhold til ISA 550?

Revisor skal i forbindelse med revisionen af nærtstående parter følge kravene i ISA 550 som kommer i forlængelse af ISA 240, ISA 315 og ISA 330. Revisor skal efter disse krav kunne identificere, vurdere og reagere på risici for væsentlige fejlinformationer forbundet med transaktioner med nærtstående parter. Endvidere skal revisor kunne designe og implementere revisionshandlinger rettet mod risici for væsentlige fejlinformationer forbundet med transaktioner med nærtstående parter. Revisor skal forespørge ledelsen og ledende medarbejdere om der er etableret kontroller, der forhindrer og/eller forebygger risici for væsentlige fejlinformationer i årsregnskabet.

Revisor skal ved planlægningen af revisionen sørge for at indhente liste over samtlige nærtstående parter som selskabet har. Endvidere skal revisor i planlægningsfasen indhente kontrakter, aftaler og politikker med alle nærtstående parter, som virksomheden har transaktioner med.

Hvilke revisionsmæssige krav er der til revisor i forbindelse med revision af nærtstående parter?

I praksis skal man som revisor følge kravene og udfører handlingerne som beskrevet i konklusionen på undersøgelsesspørgsmålet ”Hvordan skal revisor foretage en revision af nærtstående parter i henhold til ISA 550?”. Det er ikke krav at revisor tager stilling til om den/de valgte transfer pricing metode er korrekte eller om de er på armslængde. Revisor skal ved planlægningen af revisionen identificere alle nærtstående parter, som den reviderede virksomhed har. For de nærtstående parter som virksomheden handler med skal revisor indhente de underliggende aftaler/politikker, som ligger til grund for transaktionerne. Ud fra disse politikker skal revisor udvælge transaktioner med nærtstående parter og teste transaktionerne og sikre at disse er i henhold til virksomhedens fastsatte politikker.

Hvordan planlægger og udfører revisor en revision af nærtstående parter?

Revisor skal planlægge en revision af nærtstående parter i henhold til ISA 315 og ISA 550. Dette indebære at revisor ved planlægningen får identificeret og vurderet samtlige nærtstående parter for den pågældende virksomhed. Endvidere skal revisor allerede i planlægningsfasen indhente transfer pricing aftaler for de nærtstående parter som virksomheden har haft kontrollerede transaktioner med.

Hvordan rapporterer revisor efter en afsluttet revision af nærtstående parter?

Revisor har to rapporteringsformer, hvorpå de skal rapportere på efter endt revision.

Den ene rapporteringsform er i revisionsprotokollen, som i henhold til revisorlovens § 20 skal udarbejdes ved alle revisioner. Denne rapportering er kun til brug for hvervgiver, og det er heri af revisor har mulighed for at rapporterer om mangler eller fejl i det interne kontrolmiljø eller andre mindre forhold til den daglige bogføring.

Den anden rapporteringsform er revisors konklusion i regnskabet, som i henhold til ISA 700 skal udarbejdes på baggrund af opnået revisionsbevis i forbindelse med revisionen. Denne rapportering kommer i regnskabet, hvilket bliver offentliggjort, og derfor er tilgængelig for alle.

De to rapporteringsformer som bliver udarbejdet af revisor, har derfor to forskellige formål og også to forskellige målgrupper. Målgruppen til revisionsprotokollen er ene og alene hvervgiver og har til formål at oplyse om fejl så som mangler i det interne kontrolmiljø mv. Målgruppen til konklusionen i årsrapporten er regnskabslæser af den pågældende virksomheds regnskab. Dette vil typisk være virksomhedens interessenter.

Hvilke opgaver kan revisor have i forbindelse med transaktioner og forhold mellem nærtstående parter?

Revisors typiske opgaver i relation til nærtstående parter er i forbindelse med revisionen af et årsregnskab. Der er i konklusionerne på nogle af de andre undersøgelsesspørgsmål givet svar på hvordan revisor udfører opgaver i forbindelse med dette.

Men der er mange opgaver som revisor kan blive stillet for i relation til nærtstående parter. Her kan for eksempel nævnes assistance ved opsætning af transfer pricing, herunder valg af transfer pricing metode og indhentelse af nødvendige data. Revisor har ved assistance med dette ingen forpligtelser, da man som revisor i sådan en situation ikke afgiver nogen erklæring på at det er korrekt, men blot hjælper til virksomhedens fastsættelse af transfer pricing vilkår.

En virksomhed kan dog godt blive forespurgt af SKAT om en revisorerklæring på virksomhedens transfer pricing. Dette er imidlertid en yderst sjældent benyttet erklæring, da SKAT har svært ved at stille ret meget op hvis revisor kommer frem til den konklusion at de er enige i transfer pricing opsætningen. I praksis er denne erklæring blevet benyttet uhyre sjældent og kun en revisor har nogensinde skrevet under på en sådanne erklæring. Dette var Jørgen Juul Andersen, som er partner og leder i revisionshuset PricewaterhouseCoopers. Han fortalte at for at kunne underskrive på en sådanne erklæring måtte hans team igennem samtlige transaktioner som den pågældende virksomhed havde haft med nærtstående parter, og kontrollere at disse var sket i overensstemmelse med de aftaler og vilkår der var indgået og at disse var indgået på armslængde.

Endeligt kan revisor også bistå en virksomhed med at fremskaffe transfer pricing dokumentation, hvis SKAT forespørg til dette.

Perspektivering

Nærtstående parter og revisionen af disse er blevet et mere og mere debatteret emne i både medierne og hos domstolene. Der har aldrig været mere fokus på store internationale koncerner end der er i dag, og med dette fokus følger også et større fokus på revisionen af disse virksomheder og deres forhold til nærtstående parter. Forventningerne fra offentligheden til revisors revision af nærtstående parter, strækker sig måske nogen gange længere end hvad de egentlige krav og standarder er til revisor.

Revisors ansvar for revisionen af nærtstående parter, er ved gennemgangen af gældende lovgivninger og revisionsstandarder ikke til at tage fejl af.

Ud fra kendelser gennemgået i dette projekt, har det ikke været ved revisionen af store multinationale selskaber, hvor der er blevet indsendt sag til Revisornævnet om. Det har derimod været de mindre nationale og regionale selskaber, hvor revisor ikke har opfyldt de pågældende krav, der ligger til grund for en tilstrækkelig og egnet revision af nærtstående parter.

Så de sager, hvor revisor ikke har udført en tilstrækkelig og egnet revision af nærtstående parter, har det oftest været ved revisionen af mindre virksomheder. Dermed ikke sagt at der ikke er revisor for store internationale selskaber, der ikke er blevet idømt bøder, for utilstrækkelig og uegnet revision af nærtstående parter. Der er bare flere tilfælde hvor det er i forbindelse med revisionen af mindre virksomheder, at revisor bliver dømt.

Derimod hvis vi ser på kendelser der er gennemgået i projektet, hvor virksomheder er blevet idømt bøder for manglende transfer pricing dokumentation, har det været virksomheder, der er dele af multinationale koncerner. De fleste sager, hvor virksomhederne er blevet idømt bøder, er hvor bøderne er nogle strafbøder, virksomhederne får i forbindelse med for sent indsendelse af transfer pricing dokumentation. Nogle af sagerne bliver der dog også gået videre med, hvis SKAT finder det aktuelt at gå ind og indkomstforhøje.

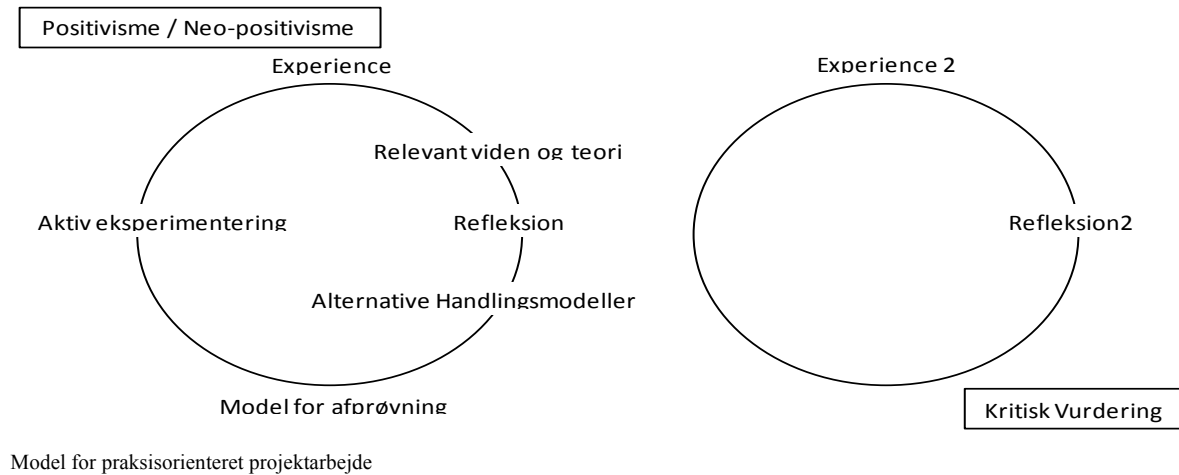
Litteraturliste

- Andersen, J. J. (10. April 2018). Interview med TP-ekspert. (N. S. Bock-Pedersen, Interviewer)
- Danske Revisorer - FSR. (23. November 2016). *FSR - Landsskatterettens afgørelse*. Hentede 1. Maj 2018 fra FSR - Landsskatterettens afgørelse:
https://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Skat/Faglige%20informationer%20fra%20sekretariatet/2016/Landsskatteretten%20tilsidesaetter%20SKATs%20indkomstforhoejelse
- EC . (20. Juli 2010). *EC - IAS 24*. Hentede 1. Maj 2018 fra EC - IAS 24:
http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias24_en.pdf
- Internatinal Federation of Accountants. (15. December 2009). *IFAC*. Hentede 1. Maj 2018 fra IFAC: <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a029-2010-iaasb-handbook-isa-550.pdf>
- Retsinformation. (10. December 2015). *Bekendtgørelse om årsregnskabsloven*. Hentede 1. Maj 2018 fra Bekendtgørelse om årsregnskabsloven:
<https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=175792>
- SKAT. (31. Januar 2018). *SKAT - Den juridiske vejledning - Advance Pricing Arrangement*. Hentede 1. Maj 2018 fra SKAT - Den juridiske vejledning - Advance Pricing Arrangement:
<http://skat.dk/skat.aspx?oid=2060565>
- SKAT. (31. Januar 2018). *SKAT - Den juridiske vejledning - Cost Plus*. Hentede 1. Maj 2018 fra SKAT - Den juridiske vejledning - Cost Plus: <http://skat.dk/skat.aspx?oid=2232627&chk=214955>
- SKAT. (31. Januar 2018). *SKAT - Den juridiske vejledning - CUP*. Hentede 1. Maj 2018 fra SKAT - Den juridiske vejledning - CUP: <http://skat.dk/skat.aspx?oid=2186395&chk=214955>
- SKAT. (31. Januar 2018). *SKAT - Den juridiske vejledning - Frister for indsendelse af TP-dok.* Hentede 1. Maj 2018 fra SKAT - Den juridiske vejledning - Frister for indsendelse af TP-dok.:
<http://skat.dk/skat.aspx?oid=2232523>
- SKAT. (31. Januar 2018). *SKAT - Den juridiske vejledning - Profit Split*. Hentede 1. Maj 2018 fra SKAT - Den juridiske vejledning - Profit Split: <http://skat.dk/skat.aspx?oid=2232629&chk=214955>
- SKAT. (31. Januar 2018). *SKAT - Den juridiske vejledning - RPM*. Hentede 1. Maj 2018 fra SKAT - Den juridiske vejledning - RPM: <http://skat.dk/skat.aspx?oid=2232626&chk=214955>
- SKAT. (31. Januar 2018). *SKAT - Den juridiske vejledning - Sammenlignelighedsanalyse*. Hentede 31. Maj 2018 fra SKAT - Den juridiske vejledning - Sammenlignelighedsanalyse:
<http://skat.dk/skat.aspx?oid=2060556>

SKAT. (31. Januar 2018). *SKAT - Den juridiske vejledning - TNMM*. Hentede 1. Maj 2018 fra SKAT - Den juridiske vejledning - TNMM: <http://skat.dk/skat.aspx?oId=2232628&chk=214955>

Bilag

Bilag 1



Bilag 2

(se næste side)

41 Related-parties

1p138(c) The group is controlled by M Limited (incorporated in the UK), which owns 57% of the company's shares. The
24Rp13 remaining 43% of the shares are widely held. The group's ultimate parent is G Limited (incorporated in the UK). The group's ultimate controlling party is Mr Power.

24Rp18, 19, 24 The following transactions were carried out with related parties:

24Rp18(a) (a) Sales of goods and services

	2011	2010
Sales of goods:		
– Associates	1,002	204
– Associates of G Limited	121	87
Sales of services:		
– Ultimate parent (legal and administration services)	67	127
– Close family members of the ultimate controlling party (design services)	100	104
Total	1,290	522

Goods are sold based on the price lists in force and terms that would be available to third parties¹. Sales of services are negotiated with related parties on a cost-plus basis, allowing a margin ranging from 15% to 30% (2010: 10% to 18%).

24Rp18(a) (b) Purchases of goods and services

	2011	2010
Purchases of goods:		
– Associates	3,054	3,058
Purchases of services:		
– Entity controlled by key management personnel	83	70
– Immediate parent (management services)	295	268
Total	3,432	3,396

24Rp23 Goods and services are bought from associates and an entity controlled by key management personnel on normal commercial terms and conditions. The entity controlled by key management personnel is a firm belonging to Mr Chamois, a non-executive director of the company. Management services are bought from the immediate parent on a cost-plus basis, allowing a margin ranging from 15% to 30% (2010: 10% to 24%).

24Rp17 (c) Key management compensation

Key management includes directors (executive and non-executive), members of the Executive Committee, the Company Secretary and the Head of Internal Audit. The compensation paid or payable to key management for employee services is shown below:

	2011	2010
24Rp17(a) Salaries and other short-term employee benefits	2,200	1,890
24Rp17(d) Termination benefits	1,600	–
24Rp17(b) Post-employment benefits	123	85
24Rp17(c) Other long-term benefits	26	22
24Rp17(e) Share-based payments	150	107
Total	4,099	2,104

(d) Year-end balances arising from sales/purchases of goods/services

	2011	2010
Receivables from related parties (note 12):		
– Associates	26	32
– Associates of G Limited	24	8
– Ultimate parent	50	40
– Close family members of key management personnel	4	6
Payables to related parties (note 21):		
– Immediate parent	200	190
– Associates	2,902	1,005
– Entity controlled by key management personnel	100	–

¹ Management should disclose that related-party transactions were made on an arm's length basis only when such terms can be substantiated (24Rp23).

41 Related-parties

1p138(c) The group is controlled by M Limited (incorporated in the UK), which owns 57% of the company's shares. The
24Rp13 remaining 43% of the shares are widely held. The group's ultimate parent is G Limited (incorporated in the UK). The group's ultimate controlling party is Mr Power.

24Rp18, 19, 24 The following transactions were carried out with related parties:

24Rp18(a) (a) Sales of goods and services

	2011	2010
Sales of goods:		
– Associates	1,002	204
– Associates of G Limited	121	87
Sales of services:		
– Ultimate parent (legal and administration services)	67	127
– Close family members of the ultimate controlling party (design services)	100	104
Total	1,290	522

Goods are sold based on the price lists in force and terms that would be available to third parties¹. Sales of services are negotiated with related parties on a cost-plus basis, allowing a margin ranging from 15% to 30% (2010: 10% to 18%).

24Rp18(a) (b) Purchases of goods and services

	2011	2010
Purchases of goods:		
– Associates	3,054	3,058
Purchases of services:		
– Entity controlled by key management personnel	83	70
– Immediate parent (management services)	295	268
Total	3,432	3,396

24Rp23 Goods and services are bought from associates and an entity controlled by key management personnel on normal commercial terms and conditions. The entity controlled by key management personnel is a firm belonging to Mr Chamois, a non-executive director of the company. Management services are bought from the immediate parent on a cost-plus basis, allowing a margin ranging from 15% to 30% (2010: 10% to 24%).

24Rp17 (c) Key management compensation

Key management includes directors (executive and non-executive), members of the Executive Committee, the Company Secretary and the Head of Internal Audit. The compensation paid or payable to key management for employee services is shown below:

	2011	2010
24Rp17(a) Salaries and other short-term employee benefits	2,200	1,890
24Rp17(d) Termination benefits	1,600	–
24Rp17(b) Post-employment benefits	123	85
24Rp17(c) Other long-term benefits	26	22
24Rp17(e) Share-based payments	150	107
Total	4,099	2,104

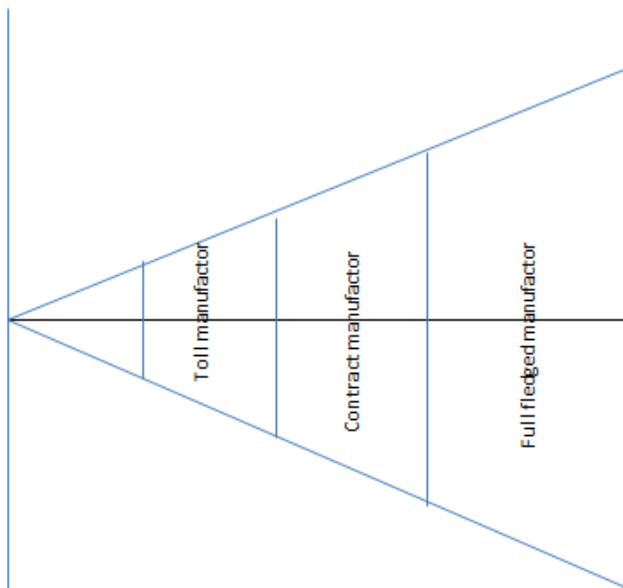
(d) Year-end balances arising from sales/purchases of goods/services

	2011	2010
Receivables from related parties (note 12):		
– Associates	26	32
– Associates of G Limited	24	8
– Ultimate parent	50	40
– Close family members of key management personnel	4	6
Payables to related parties (note 21):		
– Immediate parent	200	190
– Associates	2,902	1,005
– Entity controlled by key management personnel	100	–

¹ Management should disclose that related-party transactions were made on an arm's length basis only when such terms can be substantiated (24Rp23).

Bilag 3

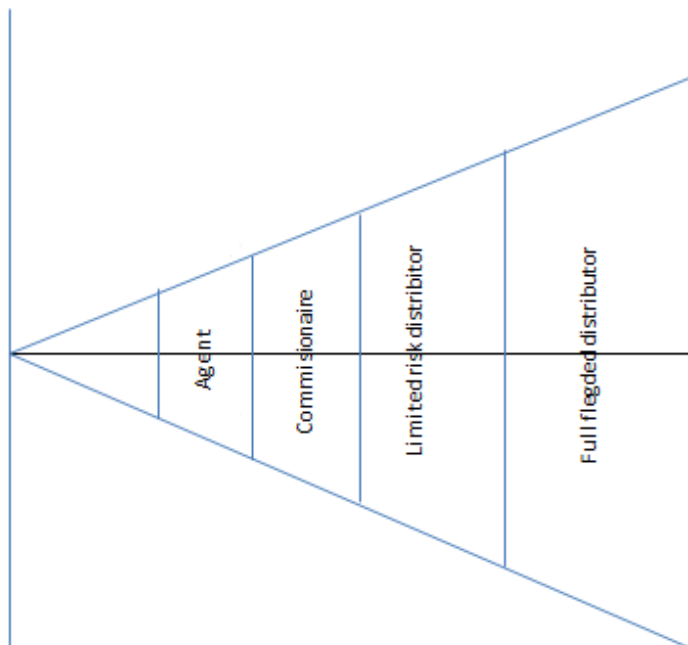
Potentiel profit



Funktioner, Risici & Aktiver

Bilag 4

Potentiel profit



Funktioner, Risici & Aktiver

Bilag 5

Den uafhængige revisors erklæring om virksomhedens transfer pricing dokumentation

(jf. bekendtgørelse om revisorerklæring i visse sager om transfer pricing)

Indkomstår:	CVR nr.:
Virksomhedens navn:	
Virksomhedens adresse:	

Til ledelsen

(Identifikation af TP-dokumentationen, der omfattes af revisors erklæring, samt oplysning om anvendt begrebsramme, jf. bekendtgørelsens § 1, stk. 2.)

Revisors ansvar og det udførte arbejde

Vores ansvar er, på basis af vores arbejde, at udtrykke en konklusion om ovennævnte virksomheds TP-dokumentation (Herefter følger en beskrivelse af det udførte arbejde).

Forbehold

Grundlag for konklusion med forbehold/Afkræftende konklusion/Manglende konklusion

Konklusion

Konklusion med forbehold/Afkræftende konklusion/Manglende konklusion

Supplerende oplysninger om TP-dokumentation

Supplerende oplysninger om det udførte arbejde

Dato på revisors erklæring:

Revisionsvirksomhedens navn:

Revisors underskrift:

Revisors navn og titel: