

Bogføringsvejledning

Elektronisk opbevaring af regnskabsmateriale og
offentlige myndigheders adgang hertil

- Et supplement til gældende bogføringsvejledning

Indhold

1.	Indledning.....	4
1.1	Formål med lovændring og vejledning.....	4
1.1.1	Lovændring.....	4
1.1.2	Vejledning.....	5
1.2	Afgrænsning.....	5
2.	Skemaoversigt over ændringer i BFL.....	6
3.	Elektronisk opbevaring af regnskabsmateriale	7
3.1	BFL § 12.....	7
3.1.1	BFL § 12, stk. 1 – Opbevaring af regnskabsmaterialet	7
3.1.2	BFL § 12, stk. 2 – Betingelser for elektronisk opbevaring.....	9
3.1.3	BFL § 12, stk. 3-6.....	14
4.	Offentlige myndigheders adgang til regnskabsmateriale	15
4.1	BFL § 15.....	15
4.1.1	BFL § 15, stk. 1	15
4.1.2	BFL § 15, stk. 2 – Opbevaring af regnskabsmateriale hos tredjemand	16
4.1.3	BFL § 15, stk. 3 – Udlevering eller indsendelse af regnskabsmateriale i elektronisk form	17
4.1.4	BFL § 15, stk. 4 – Erhvervsstyrelsens indhentelse af relevant regnskabsmateriale	17
4.1.5	BFL § 15, stk. 5 – Tidsfrist for at efterkomme myndigheds anmodning om indsigt.....	17

Forord

Dette supplement til gældende bogføringsvejledning¹ af juni 1999 er udarbejdet som opfølgning på lov nr. 55 af 27. januar 2015 om ændring af bogføringsloven (LF 51 14-15), om opbevaring af regnskabsmateriale og offentlige myndigheders adgang til regnskabsmateriale. Loven trådte i kraft den 1. marts 2015. Supplementet vil herefter blive benævnt "Vejledningen".

Vejledningen er udarbejdet efter forslag fra *Virksomhedsforum for enklere regler*², som har udtrykt behov for vejledning om, hvilke dataformater, der kan anses for anerkendte filformater ved myndighedernes krav om udlevering af elektronisk opbevaret regnskabsmateriale udleveret.

Erhvervsstyrelsens gældende bogføringsvejledning suppleres således med et tillæg, der beskriver indholdet af ændringerne til reglerne om elektronisk opbevaring af regnskabsmateriale og offentlige myndigheders adgang til regnskabsmateriale.

Vejledningen erstatter i den forbindelse gældende bogføringsvejlednings kapitel 7 og 9, for så vidt angår elektronisk opbevaring af regnskabsmateriale og offentlige myndigheders adgang til regnskabsmateriale, idet Vejledningen tager udgangspunkt i de ændringer i §§ 12 og 15, der blev gennemført i 2015.

Vejledningen har særlig fokus på koncernvirksomheder, som ønsker at samle deres bogføring ét sted, i Danmark eller i udlandet.

Vejledningen kan ikke give svar på alle spørgsmål om eller løse samtlige problemer vedrørende elektronisk opbevaring af regnskabsmateriale eller offentlige myndigheders adgang til regnskabsmateriale i henhold til bogføringsloven. Spørgsmål som ikke er behandlet her eller i gældende bogføringsvejledning, kan rettes til Erhvervsstyrelsen.

¹ <https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/media/bogfoeringsvejledningen.pdf>

² <https://enklereregler.dk/forslag/706799/19>

1. Indledning

1.1 Formål med lovændring og vejledning

1.1.1 Lovændring

Formålet med lovændringen i 2015 var ifølge forslaget til lovændringen at tilpasse de dagældende regler i bogføringsloven (herefter benævnt BFL), således at de blev tidssvarende i lyset af den digitale udvikling, og samtidig skabe administrative og økonomiske lettelser for virksomhederne, samt understøtte virksomhedernes digitalisering og globale konkurrenceevne.

Virksomheder anvender i dag i stigende grad it-systemer i deres administrative processer, herunder til bogføring, regnskabsudarbejdelse og opbevaring af regnskabsmateriale. Dette sker bl.a. i stigende grad i form af cloud computing, hvor regnskabsmaterialet opbevares i en virtuel sky på servere i ind- og/eller udland.

Definition af cloud computing:

Cloud computing er karakteriseret ved, at en applikation eller et system ikke er installeret på selve computeren, men tilgås som en service via internettet. Data kan ved cloud computing således befinde sig på servere overalt i verden uden at serverens geografiske placering nødvendigvis er kendt.³

I følge den tidligere gældende § 12 i BFL skulle virksomheder søge om dispensation for at kunne opbevare deres regnskabsmateriale i udlandet. Dette var byrdefuldt for virksomhederne, herunder for koncernvirksomheder, som ønskede at opbevare eller samle deres regnskabsmateriale på cloud computing servere, der kan være lokaliseret på tværs af landegrænser.

Ændringen af BFLs § 12 i 2015 betyder, at virksomheder nu kan opbevare deres regnskabsmateriale elektronisk i ind- og udland uden forudgående ansøgning eller anmeldelse til offentlige myndigheder, såfremt de opfylder en række nærmere fastsatte krav.

Hensynet til myndighedernes efterforskning og kontrol af virksomhedernes regnskabsmateriale er fortsat vigtigt, hvorfor BFL § 15 om offentlige myndigheders adgang til regnskabsmateriale også blev ændret i 2015. Den ændrede bestemmelse fastsætter, at myndigheder kan forlange regnskabsmateriale udleveret i elektronisk form eller indsendt digitalt, såfremt det opbevares i elektronisk form.

Link til forslag til lov om ændring af BFL – Opbevaring af regnskabsmateriale m.v.:

<https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=27298>

³ Fra 'Bemærkninger til lovforslaget': <https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=165301>

1.1.2 Vejledning

Denne vejledning har som nævnt til formål at bidrage med vejledning til efterlevelse af de ændrede bestemmelser i BFL §§ 12 og 15, således at målet om en tidssvarende BFL, til gavn for virksomheder og myndigheder, opnås.

I Vejledningen vil der blive givet en nærmere beskrivelse af kravene til elektronisk opbevaring af regnskabsmateriale i ind- og udland, jf. BFL § 12, stk. 2, nr. 1-4, samt myndighedernes adgang hertil jf. BFL § 15. Herudover vil der blive redegjort for, hvad der skal forstås ved et anerkendt filformat i BFL § 12, stk. 2, nr. 4 og § 15, stk. 3.

1.2 Afgrænsning

Da reglerne i BFL om opbevaring af regnskabsmateriale i papirformat (ikke-elektronisk opbevaring) ikke blev ændret ved lovændringen i 2015, gennemgås disse regler ikke i Vejledningen

Vejledningen vil således alene indeholde en gennemgang af de gældende bestemmelser vedrørende elektronisk opbevaring af regnskabsmateriale og offentlige myndigheders adgang til regnskabsmateriale.

Vejledningen er alene et supplement til den gældende bogføringsvejledning, og Vejledningen indeholder derfor ikke en beskrivelse af alle detaljer i de relevante bestemmelser i BFL eller i bogføringsvejledningen. Vejledningen kan således ikke erstatte en nærmere gennemgang af lovens særskilte bestemmelser.

Vejledningen fokuserer på at afdække relevante begreber, som anvendes i §§ 12 og 15 i BFL, og som kan give anledning til fortolkningstvivl for brugerne af loven. Herudover fokuserer Vejledningen på at skabe forståelse ved eksemplificering.

I Vejledningen henvises der nogle steder til den bogføringspligtige og andre steder til virksomheder. Beskrivelserne dækker i alle tilfælde de virksomheder, der er omfattet af anvendelsesområdet for BFL, jf. lovens § 1.

Målgruppen for Vejledningen er først og fremmest personer, der jævnligt beskæftiger sig med bogføring, f.eks. ansatte i en virksomheds regnskabsfunktion, interne og eksterne revisorer, og andre regnskabskyndige. Men også for personer med mindre regnskabserfaring, vil Vejledningen kunne være til nytte.

2. Skemaoversigt over ændringer i BFL

I nedenstående skema gives et kort overblik over de ændringer til BFL, der blev vedtaget ved lov nr. 55 af 27. januar 2015.

Skemaoversigt over ændringer i BFL vedtaget i 2015		
Elektronisk opbevaring af regnskabsmateriale – BFL § 12	Tidligere regler	Gældende regler
Hvor må regnskabsmateriale opbevares elektronisk?	<p>Virksomhedens regnskabsmateriale skal som udgangspunkt opbevares i Danmark.</p> <p>Regnskabsmateriale for indeværende og forrige måned kan under visse betingelser opbevares i udlandet.</p> <p>Regnskabsmateriale knyttet til en virksomheds aktiviteter i udlandet kan under visse betingelser opbevares i udlandet.</p> <p>Regnskabsmateriale kan under visse betingelser opbevares i Finland, Island, Norge og Sverige.</p> <p>Virksomheder kan i særlige tilfælde efter forudgående dispensationsansøgning få tilladelse til, at opbevare regnskabsmateriale helt eller delvist i andre lande end de nordiske, jf. ovenfor.</p>	Regnskabsmateriale kan uden ansøgning opbevares i elektronisk form her i landet eller i udlandet, hvis den bogføringspligtige opfylder en række nærmere fastsatte krav.
Offentlige myndigheders adgang til regnskabsmateriale – BFL § 15		
Hvilken adgang har offentlige myndigheder ret til at kræve til virksomhedernes regnskabsmateriale?	<p>Offentlige myndigheder kan forlange, at den bogføringspligtige stiller alt til disposition, som er nødvendigt til fremfinding og læsning af regnskabsmaterialet – samt at det uden vederlag udskrives i klarskrift.</p> <p>Offentlige myndigheder kan kræve, at regnskabsmateriale vederlagsfrit oversættes til dansk.</p>	<p>Offentlige myndigheder kan stille krav om at få regnskabsmateriale, der opbevares i elektronisk form, udleveret eller indsendt i et anerkendt elektronisk format.</p> <p>Offentlige myndigheder kan kræve, at regnskabsmateriale vederlagsfrit oversættes til dansk eller engelsk, såfremt det ikke er på dansk eller engelsk.</p>
Opbevaring hos tredjemand	(Ingen tidligere regel)	Myndighedernes adgang til regnskabsmaterialet gælder også, hvis virksomheden opbevarer regnskabsmaterialet hos tredjemand.

Skema 1.

3. Elektronisk opbevaring af regnskabsmateriale

Det er som udgangspunkt op til den enkelte virksomhed at afgøre, om virksomhedens regnskabsmateriale opbevares i papirform eller elektronisk.

BFL stiller alene krav om at regnskabsmateriale opbevares *enten* i papirform *eller* elektronisk. Hvis den bogføringspligtige derfor opfylder kravene til elektronisk opbevaring er der ikke samtidig krav om, at eventuelle originale papirbilag m.v. gemmes.

Ved elektronisk opbevaring forstås, at regnskabsmaterialet er lagret i elektronisk form og befinder sig på en eller flere servere. Serverne kan fysisk være placeret på egne eller fremmede lokaliteter i Danmark eller i udlandet, eller på en for virksomheden ukendt lokalitet, hvilket kan være tilfældet ved brug af en cloud-løsning. Hvis regnskabsmaterialet opbevares elektronisk, gælder der en række nærmere fastsatte betingelser for at opbevaringen kan ske lovligt i forhold til BFLs § 12 jf. nedenfor.

I det følgende vil der blive foretaget en gennemgang af BFL § 12 vedrørende elektronisk opbevaring af regnskabsmateriale i ind- og udland.

3.1 BFL § 12

BFL § 12 blev ved lovændringen i 2015 ændret til følgende ordlyd:

§ 12. Regnskabsmaterialet skal opbevares på en sådan måde, at det uden vanskeligheder kan gøres tilgængeligt her i landet for offentlige myndigheder m.fl., som i henhold til anden lovgivning har ret til at kræve indsigt i regnskabsmaterialet.

Stk. 2. Regnskabsmaterialet kan opbevares i elektronisk form her i landet eller i udlandet, hvis den bogføringspligtige

- 1) opbevarer regnskabsmaterialet i overensstemmelse med denne lov,
- 2) til enhver tid kan fremskaffe materialet og give adgang til dette her i landet,
- 3) opbevarer eventuelle beskrivelser af benyttede systemer m.v. og eventuelle nødvendige adgangskoder m.v. her i landet og
- 4) sørger for, at regnskabsmaterialet udskrives i klarskrift eller stilles til rådighed i et anerkendt filformat.

Stk. 3. Opbevares regnskabsmaterialet ikke i elektronisk form, skal det opbevares i papirform her i landet, jf. dog stk. 4-6.

Stk. 4. Regnskabsmaterialet kan opbevares i papirform i Finland, Island, Norge eller Sverige. Bestemmelserne i stk. 2, nr. 1 og 2, finder tilsvarende anvendelse.

Stk. 5. Regnskabsmaterialet for indeværende og forrige måned kan opbevares i papirform i udlandet. Bestemmelserne i stk. 2, nr. 1 og 2, finder tilsvarende anvendelse.

Stk. 6. Interne og eksterne bilag for den bogføringspligtiges aktiviteter i udlandet kan opbevares i papirform i det pågældende land i hele opbevaringsperioden, jf. § 10. Øvrigt regnskabsmateriale for den bogføringspligtiges aktiviteter i udlandet kan under de samme betingelser opbevares i papirform i det pågældende land for indeværende måned og de foregående 3 måneder. Bestemmelserne i stk. 2, nr. 1 og 2, finder tilsvarende anvendelse.

3.1.1 BFL § 12, stk. 1 – Opbevaring af regnskabsmaterialet

Ifølge BFL § 12, stk. 1, skal "regnskabsmaterialet" opbevares på en sådan måde, at det uden vanskeligheder kan gøres "tilgængeligt her i landet" for "offentlige myndigheder m.fl.", som i henhold til anden lovgivning har ret til at kræve indsigt i regnskabsmaterialet.

Hvad der menes hermed, vil blive præciseret i det følgende.

3.1.1.1 *"regnskabsmaterialet"*

Ved "regnskabsmaterialet" skal her forstås den i BFL § 3 angivne definition af regnskabsmateriale. For en nærmere gennemgang af definitionen af regnskabsmateriale, se vejledning til BFL af juni 1999, kapitel 4.5.

3.1.1.2 *"tilgængeligt her i landet"*

Kravet, om at regnskabsmaterialet skal kunne gøres "tilgængeligt her i landet", skal forstås således, at offentlige myndigheder m.fl., til enhver tid skal kunne få adgang til regnskabsmaterialet, uanset hvor og hvordan virksomheden opbevarer sit regnskabsmateriale.

For regnskabsmateriale, der opbevares elektronisk, indebærer kravet om tilgængelighed, at regnskabsmaterialet skal kunne tilgås fra Danmark. Hvis materialet opbevares på en server i Danmark er kravet umiddelbart opfyldt. Ved elektronisk opbevaring i Danmark kan en myndighed med ret til indsigt i regnskabsmaterialet ved en retskendelse få adgang til serveren, hvis dette skulle vise sig nødvendigt.

Opbevares regnskabsmaterialet på en eller flere servere i udlandet, vil myndighederne ikke nødvendigvis kunne få tilladelse fra de udenlandske myndigheder til at foretage terminalefterforskning, hvis den bogføringspligtige modsætter sig dette. For at betingelsen om tilgængelighed kan anses for opfyldt, skal offentlige myndigheder, der har ret til indsigt i regnskabsmaterialet gives onlineadgang til regnskabsmaterialet fra en computer i Danmark. Dette gælder også, hvis regnskabsmaterialet opbevares i en cloud-løsning, hvor placeringen for serveren kan være ukendt.

De nærmere betingelser for elektronisk opbevaring af regnskabsmateriale vil blive gennemgået i beskrivelsen af BFL § 12, stk. 2, nr. 1-4 i afsnit 3.1.2 nedenfor.

Offentlige myndigheder m.fl. skal i den forbindelse, uanset hvordan regnskabsmaterialet opbevares, have adgang til en beskrivelse af, hvordan regnskabsmaterialet kan fremfindes og udskrives i klarskrift. Systembeskrivelsen skal opbevares i klarskrift, jf. BFL § 10, stk. 3. For en nærmere beskrivelse af kravet om adgang til denne systembeskrivelse, samt hvad der menes med klarskrift, henvises til BFL § 10 og vejledning til bogføringsloven af juni 1999, kapitel 7.

3.1.1.3 *"offentlige myndigheder m.fl."*

Regnskabsmateriale, herunder regnskabsmateriale, der opbevares elektronisk, skal opbevares på en sådan måde, at det uden vanskeligheder kan gøres tilgængeligt her i landet for offentlige myndigheder m.fl., som i henhold til anden lovgivning har ret til at kræve indsigt i regnskabsmaterialet.

Der vil primært være tale om kontrol- og efterforskningsmyndigheder, så som SKAT, Statsadvokaten for Særlig Økonomisk og International Kriminalitet (SØIK) og Erhvervsstyrelsen, som i forbindelse med deres kontrol- og efterforskningsvirksomhed skal kunne have nem adgang til en virksomheds regnskabsmateriale. Såfremt der ikke kan opnås adgang til en virksomheds regnskabsmateriale, eller såfremt en sådan adgang besværliggøres af virksomheden, kan dette potentielt forhindre en effektiv kontrol- og efterforskningsvirksomhed.

Kravet om adgang til virksomhedernes regnskabsmateriale uden vanskeligheder gælder også andre end offentlige myndigheder, jf. bestemmelsens benævnelse af "m.fl.". Det kunne f.eks. være kuratorer, i forbindelse med en virksomheds konkurs, som i henhold til anden lovgivning, kan kræve adgang til virksomhedens regnskabsmateriale.

3.1.2 BFL § 12, stk. 2 – Betingelser for elektronisk opbevaring

Ifølge BFL § 12, stk. 2, kan regnskabsmateriale opbevares elektronisk her i landet eller i udlandet, hvis den bogføringspligtige opfylder de nærmere fastsatte betingelser i bestemmelsens nr. 1-4. Samtlige betingelser i stk. 2 skal opfyldes.

Betingelserne vil blive gennemgået i det følgende.

3.1.2.1 *I overensstemmelse med loven*

I henhold til BFL § 12, stk. 2, nr. 1, er det en betingelse, at den bogføringspligtige ”opbevarer regnskabsmaterialet i overensstemmelse med denne lov”.

For elektronisk opbevaring af regnskabsmateriale skal den bogføringspligtige således overholde de samme grundlæggende krav til opbevaring, som ved opbevaring af regnskabsmateriale i papirformat.

Den bogføringspligtige skal ved elektronisk opbevaring af regnskabsmateriale, blandt andet opfylde de generelle krav i:

- BFL § 6, der fastslår, at bogføringen skal tilrettelægges og udføres i overensstemmelse med god bogføringsskik under hensyn til virksomhedens art og omfang. Desuden skal bogføringen tilrettelægges og udføres således, at regnskabsmaterialet ikke ødelægges, bortskaffes eller forvanskes ligesom det skal sikres mod fejl og misbrug. Ifølge § 6 er virksomhedens ledelse med andre ord bl.a. forpligtet til at søge at sikre sig mod f.eks. at virksomhedens elektronisk opbevarede regnskabsmateriale udsættes for et hackerangreb eller mod at en tjensteudbyder, som opbevarer virksomhedens regnskabsmateriale, f.eks. sletter alle data i forbindelse med, at virksomheden går konkurs.
- BFL § 7, der fastsætter krav til registreringer og dokumentation for disse
- BFL § 9, der fastsætter, at samtlige registreringer skal kunne dokumenteres ved bilag, og
- BFL § 10, stk. 1, der fastsætter, at regnskabsmaterialet skal opbevares på betryggende vis i 5 år fra udgangen af det regnskabsår, som materialet vedrører

Ovenstående gælder både ved opbevaring i Danmark og i udlandet, og ved opbevaring i en cloud-løsning, hvor adressen for opbevaring kan være ukendt.

3.1.2.1.1 *Ledelsesansvar*

Det er ledelsens ansvar, at virksomheden overholder BFLs regler, herunder kravene til opbevaring af regnskabsmaterialet.

Dette gælder, uanset om virksomheden selv opbevarer regnskabsmaterialet, eller om virksomheden overlader det til andre at opbevare det, og uanset om dette foregår i eller uden for Danmark eller i en cloud-løsning. Dette gælder også, hvis opbevaring af regnskabsmateriale foregår via koncernforbundne selskaber eller serviceleverandører.

Ledelsen er i den forbindelse ansvarlig for, at regnskabsmaterialet bliver opbevaret på betryggende vis. Dette krav kan bl.a. opfyldes ved, at ledelsen betinger sig, at der løbende tages ”backup” af regnskabsmaterialet, samt ved at ledelsen sikrer sig, at systemerne er tilstrækkeligt sikrede mod tab af data, herunder fra bl.a. hackerangreb. Virksomhedens ledelse har endvidere en tilsynsforpligtelse i forhold til sine egne

medarbejdere, samt eksterne parter, ved opbevaring af regnskabsmateriale henholdsvis inden for og uden for virksomheden.

Ledelsen har således pligt til at foretage de fornødne handlinger til at sikre, at den som opbevarer registreringer, bilag m.v. for virksomheden, løbende gør dette på en måde, som sikrer overholdelse af BFL.

For yderligere om BFLs generelle bestemmelser, se BFL og vejledning til BFL af juni 1999.

3.1.2.2 Fremskaffe og give adgang

I henhold til BFL § 12, stk. 2, nr. 2, er det en betingelse, at den bogføringspligtige "til enhver tid kan fremskaffe materialet og give adgang til dette her i landet".

At den bogføringspligtige "til enhver tid" skal kunne fremskaffe regnskabsmateriale, der opbevares elektronisk og "give adgang til dette her i landet", skal forstås således, at regnskabsmaterialet til enhver tid skal kunne tilgås af f.eks. offentlige myndigheder i Danmark, i forbindelse med deres kontrol- og efterforskningsvirksomhed.

Dette krav kan som tidligere nævnt, i punkt 3.1.1.2, opfyldes ved at have en computer stående i Danmark, hvorfra de offentlige myndigheder til enhver tid har onlineadgang til regnskabsmateriale, der opbevares elektronisk.

Samtidig skal myndighederne kunne få adgang til beskrivelser af eventuelle benyttede systemer, adgangskoder m.v., i klarskrift i Danmark, som er nødvendige for adgangen til det elektroniske regnskabsmateriale.

3.1.2.2.1 Scenarier for elektronisk opbevaring – i forbindelse med at fremskaffe og give adgang

I det følgende gennemgås en række scenarier for elektronisk opbevaring af regnskabsmateriale til illustration af, om BFLs krav kan anses for overholdt. Der fokuseres i disse scenarier på kravet om, at den bogføringspligtige til enhver tid skal kunne fremskaffe materialet og give offentlige myndigheder m.fl. adgang hertil i Danmark.

Scenarie 1 – Regnskabsmateriale opbevares elektronisk på en server i Danmark eller i udlandet eller via en cloud-løsning

Ved elektronisk opbevaring af regnskabsmateriale via en cloud-løsning anses kravet om fremskaffelse og adgang til regnskabsmaterialet her i landet for overholdt, såfremt den bogføringspligtige opfylder betingelserne i BFL § 12, stk. 2, nr. 1-4.

Hvor den elektroniske opbevaring finder sted, er uden betydning for kravet i BFL § 12, stk. 1 om, at regnskabsmateriale skal kunne gøres tilgængeligt her i landet - så længe betingelserne i BFL § 12, stk. 2, nr. 1-4 overholdes.

Hvorvidt den server, som det elektroniske regnskabsmateriale ligger på, er placeret her i landet eller i udlandet, har således ingen betydning for, om kravet om tilgængelighed kan anses for opfyldt. Det samme gælder, hvis den bogføringspligtige anvender en cloud-løsning,

hvor regnskabsmaterialet er tilgængeligt via internettet, men hvor den fysiske placering ikke nødvendigvis er kendt.

Scenarie 2 – Regnskabsmateriale opbevares på en computer i Danmark

Som allerede nævnt i afsnit 3.1.1.2 og 3.1.2.2, anses regnskabsmateriale, der opbevares elektronisk, for at være tilgængeligt her i landet, hvis de offentlige myndigheder m.fl. til enhver tid har onlineadgang til materialet fra en computer i Danmark, og hvis de har adgang til eventuelle beskrivelser og nødvendige adgangskoder.

Det er i den forbindelse ikke et krav, at adgangen gives fra virksomhedens adresse. Der kan også gives adgang til elektronisk opbevaret regnskabsmateriale hos tredjemand, f.eks. virksomhedens revisors eller advokats kontor eller hos en bogføringsvirksomhed.

Scenarie 3 – Regnskabsmateriale opbevares på et USB-stik eller lignende medie i udlandet, som kan sendes til Danmark ved anmodning herom

Hvis en virksomhed har regnskabsmateriale opbevaret på et medie i udlandet, herunder transportable medier, f.eks. i form af et USB-stik, vil der være tale om elektronisk opbevaring af regnskabsmateriale. Da der imidlertid ikke kan opnås onlineadgang til regnskabsmateriale, der lagres på et USB, fra en computer i Danmark, er der ikke tale om elektronisk opbevaring af regnskabsmateriale i udlandet, som lever op til kravene i BFL.

Det gør i den forbindelse ingen forskel om mediet kan sendes til Danmark, efter anmodning fra offentlige myndigheder, da kravet om, at offentlige myndigheder til enhver tid skal have adgang til regnskabsmaterialet, ikke er opfyldt i en sådan situation. Opbevaringen vil i stedet blive sidestillet med opbevaring af regnskabsmateriale i papirform.

Blot fordi regnskabsmateriale er opbevaret på et elektronisk medie, som f.eks. et USB-stik, en ekstern harddisk, en bærbar computer eller lignende medie, og virksomheden tilbyder at mediet hentes til Danmark, anses det ikke for at opfylde BFLs krav til elektronisk opbevaring. Det er således et krav, at myndighederne til enhver tid har onlineadgang til elektronisk regnskabsmateriale fra Danmark.

Hvis regnskabsmateriale, der opbevares elektronisk i udlandet eller i en cloud-løsning kan tilgås online eller via et internt system i Danmark, af offentlige myndigheder m.fl. fra Danmark, anses betingelsen i BFL § 12, stk. 2, nr. 2, for opfyldt.

Scenarie 4 – Adgang til regnskabsmateriale i Danmark, afhænger af fysisk tilstedeværelse af person(er), der opholder sig i udlandet

I tilfælde af, at adgang til regnskabsmateriale, der opbevares elektronisk, afhænger af en eller flere personers fysiske tilstedeværelse, og disse personer opholder sig i udlandet, vil kravet om regnskabsmaterialets tilgængelighed her i landet ikke være opfyldt.

Det fremgår af bemærkningerne til lovændringen fra 2015 af BFL, at myndighederne til enhver tid skal kunne få adgang til regnskabsmaterialet fra f.eks. en computer i Danmark. Opbevares

regnskabsmateriale elektronisk på en computer i Danmark, og forudsætter adgangen til regnskabsmaterialet tilstedeværelsen af en eller flere personer, der opholder sig i udlandet - f.eks. fordi disse er de eneste med kompetencer til at give adgang – vil kravet om at myndighederne til enhver tid skal kunne få adgang, ikke være opfyldt.

3.1.2.3 Opbevare beskrivelser og adgangskoder m.v.

I henhold til BFL § 12, stk. 2, nr. 3, er det en betingelse, at den bogføringspligtige opbevarer eventuelle beskrivelser af benyttede systemer m.v. og eventuelle nødvendige adgangskoder m.v. her i landet i klarskrift.

De eventuelle beskrivelser af benyttede systemer m.v. og eventuelle adgangskoder m.v., der her refereres til, udspringer af kravene i BFL § 14 om, at den bogføringspligtige skal udarbejde en efter aktiviteternes art og omfang afpasset beskrivelse af registreringen af transaktioner og af opbevaringen af regnskabsmateriale.

Samtidigt skal beskrivelsen gøre det muligt for en person udefra, med en rimelig viden om regnskab og den anvendte teknologi, til enhver tid at følge, hvorledes registreringerne foretages, og hvorledes regnskabsmateriale fremfindes og udskrives i klarskrift. Det er således ikke nok, at systembeskrivelsen blot beskriver, hvilke muligheder systemet indeholder.

Bestemmelsen gælder uanset, om der er tale om et standardsystem eller et system specielt udviklet til den pågældende virksomhed.

3.1.2.4 Udskrive i klarskrift eller anerkendt filformat

I henhold til BFL § 12, stk. 2, nr. 4, er det en betingelse, at den bogføringspligtige sørger for, at regnskabsmaterialet udskrives i klarskrift eller stilles til rådighed i et anerkendt filformat, hvis en myndighed, der har hjemmel til at kræve regnskabsmaterialet udleveret, kræver dette.

Ved udskrift i klarskrift forstås en udskrivning på papir eller mikrofilm i et læsbart format på en struktureret, overskuelig, entydig og forståelig måde.

Der er ikke i loven taget stilling til, hvad der skal forstås ved anerkendt filformat. I bemærkningerne til bestemmelsen i lovens forarbejder står der:

”Anerkendt filformat kan eksempelvis være xml, csv eller lignende. Bestemmelsen skal ses i sammenhæng med forslagets § 1, nr. 2, til ændring af § 15, stk. 3, hvor det foreslås, at myndigheden kan forlange at få regnskabsmaterialet udleveret elektronisk eller indsendt digitalt, hvis det opbevares i elektronisk form. Materialet skal således udleveres eller indsendes i et filformat, der kan benyttes af offentlige myndigheder i deres kontrol- og efterforskningsarbejde.”

Ifølge oplysninger, som Erhvervsstyrelsen har modtaget fra Finanstilsynet, SKAT og Kuratorforeningen, giver det ikke problemer i praksis at få udleveret elektronisk regnskabsmateriale i et brugbart filformat. Der findes ofte en løsning i praksis, som er hensigtsmæssig for både virksomheden og myndigheden. For kuratorerne er problemet dog oftere, at regnskabsmaterialet/bogføringen slet ikke stilles til kuratorernes rådighed.

De enkelte myndigheders konkrete krav til filformater vil bl.a. kunne afhænge af myndighedernes egne IT-standarder og processer samt krav i forhold til sikkerhed.

Ifølge indhentede oplysninger, vil formater baseret på XML (Extensible Markup Language), CSV (Comma-Separated Values) eller specialiseringer af disse, f.eks. XBRL (eXtensible Business Reporting Language) eller fast bredde, som udgangspunkt kunne anvendes af myndighederne. Ifølge oplysninger indhentet af Erhvervsstyrelsen har de nævnte filformater det tilfælles, at de er lette at anvende ved analyse af virksomheders regnskabsdata, f.eks. i forbindelse med offentlige myndigheders kontrol.

Et Excel-dokument vil formentlig også kunne anerkendes, såfremt der er anvendt en fast struktur i opbygningen heraf, mens et Excel-dokument uden en fast struktur næppe vil kunne anses for et anerkendt filformat.

Ligeledes vil PDF næppe være et ønskeligt format for offentlige myndigheder, idet det kan være ressourcekrævende at konvertere og validere data, når et tilfredsstillende datagrundlag skal dannes til brug i et dataanalyseværktøj.

Der findes således ikke fast definerede filformatkrav, som virksomhederne skal opfylde. Det afgørende for en myndigheds anerkendelse af et filformat er, hvorvidt den offentlige myndighed vurderer, at dataene i filformatet er læsbare. Det vil sige, om data i det pågældende filformat er strukturerede og ikke systemspecifikke.

At data er strukturerede vil her sige, at de enkelte oplysninger (datafelter) er tilgængelige for hele dataudtrækket. Det underliggende regnskabsmateriale skal således kunne læses digitalt i sin helhed, uden at der kræves særlig programmel, udover hvad der med rimelighed må kunne forventes, at myndigheden har til sin rådighed til læsning af dataene, f.eks. i form af XML og CSV.

At data ikke er systemspecifikke vil her sige, at læsbarheden af de underliggende data ikke er afhængig af et særligt program eller system, f.eks. hvis en virksomheds backup af sit regnskabsmateriale kræver et særskilt program til læsning af dataene.

SKAT, Finanstilsynet og Kuratorforeningen har over for Erhvervsstyrelsen oplyst, at de ved indhentelse af elektronisk regnskabsmateriale ikke stiller særlige krav til filformatet.

SKAT vil ifølge det oplyste dog normalt anmode om, at regnskabsmateriale udleveres i et af de ovennævnte filformater (XML, CSV, m.fl.).

For Finanstilsynet er det ifølge det oplyste afgørende ved indhentelse af elektronisk regnskabsmateriale, at regnskabsmaterialet er umiddelbart læsbart.

Erhvervsstyrelsen stiller som udgangspunkt ikke særlige krav til regnskabsmaterialets filformat i forbindelse med indhentelse af regnskabsmateriale.

BFL § 12, stk. 2, nr. 4, skal ses i sammenhæng med BFL § 15, stk. 3, hvoraf det fremgår, at en myndighed kan forlange, at regnskabsmateriale, der opbevares i elektronisk form, skal udleveres i et anerkendt filformat i elektronisk form eller indsendes digitalt i et anerkendt filformat i henhold til regler, der er udstedt i medfør af BFL § 1 a.

3.1.3 BFL § 12, stk. 3-6

Da BFLs § 12, stk. 3-6 alene relaterer sig til opbevaring af regnskabsmateriale i papirform, redegøres der ikke nærmere for disse bestemmelser i denne vejledning, da Vejledningen har fokus på elektronisk opbevaring af regnskabsmateriale.

For en nærmere gennemgang af BFL § 12, stk. 3-6, henvises til vejledning til BFL af juni 1999.

4. Offentlige myndigheders adgang til regnskabsmateriale

Offentlige myndigheder kan i det omfang, de er berettiget hertil, kræve indsigt i den bogføringspligtiges regnskabsmateriale. BFL giver kun for Erhvervsstyrelsen en selvstændig hjemmel til at indhente regnskabsmateriale, jf. BFL § 15, stk. 5. Øvrige offentlige myndigheder skal finde hjemmel i anden lovgivning for at kunne kræve indsigt i regnskabsmaterialet.

I det følgende vil der blive foretaget en gennemgang af BFL § 15 vedrørende offentlige myndigheders adgang til regnskabsmateriale, herunder de ændringer som lovændringen fra 2015 har betydet for BFL § 15.

Der vil bl.a. blive set på ændringer i forhold til udlevering af regnskabsmateriale i klarskrift, oversættelse af regnskabsmateriale, opbevaring hos tredjemand og udlevering i anerkendt filformat af regnskabsmateriale i elektronisk format samt digital indsendelse i anerkendt filformat.

4.1 BFL § 15

BFL § 15 blev ved lovændringen i 2015 ændret til følgende ordlyd:

§ 15. En offentlig myndighed kan, i det omfang den i henhold til anden lovgivning er berettiget til at kræve indsigt i den bogføringspligtiges regnskabsmateriale, forlange, at den bogføringspligtige vederlagsfrit stiller alt, hvad der er nødvendigt til fremfinding og læsning af regnskabsmaterialet, til disposition, og at regnskabsmaterialet indsendes eller udleveres, når myndigheden anmoder herom. Endvidere kan myndigheden forlange, at registreringer i fremmed valuta, herunder euro, omregnes til danske kroner. Er regnskabsmaterialet bortset fra eksterne bilag affattet på andre sprog end dansk eller engelsk, kan myndigheden kræve, at den bogføringspligtige vederlagsfrit oversætter dette til dansk eller engelsk.

Stk. 2. Den i stk. 1 fastsatte adgang til regnskabsmaterialet gælder også, hvis regnskabsmaterialet opbevares hos tredjemand.

Stk. 3. Opbevares regnskabsmaterialet i elektronisk form, kan en myndighed forlange, at regnskabsmaterialet udleveres i et anerkendt filformat i elektronisk form eller indsendes digitalt i et anerkendt filformat i henhold til regler, der er udstedt i medfør af § 1 a.

Stk. 4. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan dog altid indhente relevant regnskabsmateriale.

Stk. 5. Den bogføringspligtige skal efterkomme en myndigheds anmodning efter stk. 1 hurtigst muligt. Vedrører anmodningen regnskabsmateriale for aktiviteter i udlandet, skal den bogføringspligtige efterkomme anmodningen senest en måned efter, at den pågældende myndighed anmoder herom.

4.1.1 BFL § 15, stk. 1

I det følgende vil blive set på BFL § 15, stk. 1, 1. pkt., vedrørende offentlige myndigheders adgang til den bogføringspligtiges regnskabsmateriale og 3. pkt. om oversættelse til dansk eller engelsk.

BFL § 15, stk. 1 gælder for regnskabsmateriale, uanset om dette opbevares i fysisk papirform eller elektronisk.

4.1.1.1 1. pkt. – Offentlige myndigheders adgang til regnskabsmateriale - Betingelser

Ifølge BFL § 15, stk. 1, 1. pkt. kan en offentlig myndighed forlange, at den bogføringspligtige vederlagsfrit stiller alt, hvad der er nødvendigt til fremfinding og læsning af regnskabsmaterialet, til disposition for den offentlige myndighed, og at regnskabsmateriale, der opbevares i elektronisk form, indsendes eller udleveres i elektronisk format, når den offentlige myndighed anmoder herom.

Det er i den forbindelse en betingelse, at den offentlige myndighed er berettiget til at kræve indsigt i den bogføringspligtiges regnskabsmateriale, i henhold til BFL eller anden lovgivning, for at få indsigt heri.

I det følgende vil blive givet en beskrivelse af væsentlige dele af BFL § 15, stk. 1, 1. pkt., herunder kravet om hjemmel i anden lovgivning end BFL.

4.1.1.1.1 "i henhold til anden lovgivning"

At den offentlige myndighed skal være berettiget til at kræve indsigt i den bogføringspligtiges regnskabsmateriale "i henhold til anden lovgivning", for at kunne kræve udlevering m.v. af regnskabsmaterialet i henhold til BFL § 15, skal forstås således, at BFL § 15 ikke indeholder en selvstændig hjemmel for offentlige myndigheder til at kræve en sådan indsigt

Den offentlige myndighed skal i stedet have hjemmel til at kræve indsigt i den bogføringspligtiges regnskabsmateriale i en anden lov end BFL, eller ved retskendelse.

En undtagelse hertil er, at Erhvervsstyrelsen altid kan indhente relevant regnskabsmateriale, jf. BFL § 15, stk. 4. Se mere herom i afsnit 4.1.4.

4.1.1.1.2 Indsendelse eller udlevering af regnskabsmateriale

Beskrivelse af myndigheders ret til at forlange regnskabsmateriale indsendt eller udleveret, når de anmoder herom, jf. BFL § 15, stk. 3, gives i afsnit 4.1.3 nedenfor.

4.1.1.1.3 Tidsfrist for at efterkomme anmodning

Beskrivelse af tidsfristen for at efterkomme en offentlig myndigheds anmodning om indsigt i den bogføringspligtiges regnskabsmateriale, jf. BFL § 15, stk. 5, gives i afsnit 4.1.5 nedenfor.

4.1.1.2 3. pkt. – Oversættelse til dansk eller engelsk

Offentlige myndigheder kunne efter de tidligere gældende regler kræve, at regnskabsmateriale vederlagsfrit skulle oversættes til dansk, såfremt regnskabsmaterialet var udformet på et andet sprog end dansk.

Ved ændringen af BFL § 15, stk. 1, i 2015 har offentlige myndigheder nu kun mulighed for at kræve regnskabsmaterialet vederlagsfrit oversat til dansk eller engelsk, såfremt regnskabsmaterialet er udformet i et andet sprog end dansk eller engelsk.

Ændringen skal ses i relation til ændringen af årsregnskabsloven (lov nr. 1367 af 10. december 2013), der giver mulighed for, at årsrapporter kan udarbejdes på dansk eller engelsk, jf. årsregnskabslovens § 138, stk. 3.

4.1.2 BFL § 15, stk. 2 – Opbevaring af regnskabsmateriale hos tredjemand

Offentlige myndigheders adgang til den bogføringspligtiges regnskabsmateriale gælder også, hvis virksomheden opbevarer regnskabsmaterialet hos tredjemand.

Tredjemand kan i den forbindelse eksempelvis være en bogføringsvirksomhed, virksomhedens eksterne revisor, advokat eller anden betroet rådgiver eller samarbejdspartner. Tredjemand kunne også tænkes at være koncernforbundne virksomheder i udlandet, et shared service center (dvs. et center for fælles tjenester i en organisation, f.eks. en koncerns fælles regnskabsfunktion) eller i en cloud-løsning.

Det afgørende er her, at de offentlige myndigheder har adgang til virksomhedens regnskabsmateriale i overensstemmelse med BFL §§ 12 og 15.

4.1.3 BFL § 15, stk. 3 – Udlevering eller indsendelse af regnskabsmateriale i elektronisk form

Med ændringen af BFL § 15, stk. 1, kan offentlige myndigheder ikke længere forlange, at regnskabsmateriale uden vederlag udskrives i klarskrift.

For en beskrivelse af hvad der forstås ved klarskrift, se afsnit 3.1.2.4.

I stedet er offentlige myndigheder berettiget til at kræve, at den bogføringspligtige vederlagsfrit stiller alt, hvad der er nødvendigt til fremfinding og læsning af regnskabsmaterialet, til disposition, samt at regnskabsmaterialet indsendes eller udleveres, når myndighederne anmoder herom.

Hvis regnskabsmaterialet opbevares i elektronisk form, har myndighederne endvidere ret til at forlange, at regnskabsmaterialet udleveres i et anerkendt filformat i elektronisk form eller indsendes digitalt i et anerkendt filformat, i henhold til regler, der er udstedt i medfør af BFL § 1 a, jf. BFL § 15, stk. 3.

For mere information om ”anerkendt filformat”, se afsnit 3.1.2.4.

4.1.4 BFL § 15, stk. 4 – Erhvervsstyrelsens indhentelse af relevant regnskabsmateriale

I følge BFL § 15, stk. 4, kan Erhvervsstyrelsen altid indhente relevant regnskabsmateriale.

Erhvervsstyrelsen kan således til forskel fra andre offentlige myndigheder, kræve indsigt i den bogføringspligtiges regnskabsmateriale, med hjemmel i BFL.

4.1.5 BFL § 15, stk. 5 – Tidsfrist for at efterkomme myndigheds anmodning om indsigt

En offentlig myndighed vil ved udøvelsen af sin ret til indsigt i regnskabsmateriale i almindelighed, give den bogføringspligtige en rimelig frist til at efterkomme anmodningen om udlevering/indsendelse af regnskabsmaterialet.

Dette må så meget desto mere gælde i de tilfælde, hvor den bogføringspligtige er pålagt at foretage omregning til danske kroner eller at oversætte regnskabsmaterialet, jf. BFL § 15, stk. 1, 2. og 3. pkt., som kan forlænge behandlingstiden for opfyldelse af anmodningen.

Der er i den forbindelse forskel på, om regnskabsmaterialet relaterer sig til aktiviteter i Danmark eller i udlandet. Disse forskelle vil blive forklaret i det følgende.

4.1.5.1 1. pkt. – *Aktiviteter i Danmark*

En offentlig myndigheds anmodning om indsigt i regnskabsmateriale, jf. BFL § 15, stk. 1, skal ”hurtigst muligt” efterkommes af den bogføringspligtige, jf. BFL § 15, stk. 5, 1. pkt.

At den bogføringspligtige skal give den offentlige myndighed indsigt i regnskabsmaterialet hurtigst muligt, gælder kun for regnskabsmateriale, der relaterer sig til aktiviteter i Danmark.

Eksempel: Anmoder en offentlig myndighed om indsigt i regnskabsmateriale, der relaterer sig til aktiviteter i Danmark, skal den bogføringspligtige hurtigst muligt give myndigheden indsigt i regnskabsmaterialet.

Der er ikke i BFL fastsat en eksakt tidsangivelse for standardudtrykket "hurtigst muligt". Hvorvidt den bogføringspligtige kan anses at have efterkommet den offentlige myndigheds anmodning om indsigt hurtigt nok, afhænger således i sagens natur af omstændighederne i den bogføringspligtiges konkrete situation, herunder virksomhedens art og omfang.

Den bogføringspligtige må i den forbindelse anses for at have et ansvar for at tilrettelægge bogføringen således, at der kan gives indsigt i regnskabsmaterialet til offentlige myndigheder inden for rimelig tid, således at formålet med myndighedens anmodning kan realiseres.

4.1.5.2 2. pkt. – Aktiviteter i udlandet

En offentlig myndigheds anmodning om indsigt i regnskabsmateriale, der relaterer sig til aktiviteter i udlandet, skal senest en måned efter at den offentlige myndighed anmoder herom, gives indsigt i regnskabsmaterialet af den bogføringspligtige.

Eksempel: Anmoder en offentlig myndighed om indsigt i udenlandsk regnskabsmateriale den 1. januar, skal den bogføringspligtige senest den 1. februar, give myndigheden indsigt i regnskabsmaterialet.

Ved udenlandske aktiviteter forstås ikke nødvendigvis, at der skal være tale om selvstændige aktiviteter, dvs. aktiviteter med ret til at disponere og indgå bindende aftaler på den danske virksomheds vegne. Det betyder, at eksempelvis filialer i udlandet, joint-ventures, repræsentationskontorer, salgskontorer, agenturer eller kontorer, der udøver f.eks. reklameaktiviteter uden for Danmark, anses for at udøve udenlandsk aktivitet.