

Dokumenttype	NOU 1992:13	Dokumentdato	1992-03-20
Tittel	Regnskapsmessig behandling av skatt		
Utvalgsnavn	Regnskapslovutvalget		
Utvalgsleder	Hagstrøm, Viggo		
Utgiver	Finans- og tolldepartementet		
Oppnevnt	1990-03-16	Sider	48
Kapittel	1.4 Hovedpunktene i utredningen og utvalgets konklusjoner		

Utvalget har i kapittel 2 gitt en oversikt over behandling av skatt i norske regnskaper med de nåværende regler. Ifølge nåværende praksis regnskapsføres kun betalbar skatt i finansregnskapet. Betalbar skatt beregnes på grunnlag av det regnskapsførte årsoverskudd. Årsoverskuddet er basert på det regnskapsmessige resultat justert for skattyters årsoppgjørdisposisjoner. Årsoppgjørdisposisjonene kobler det regnskapsmessige resultat og det skattemessige resultat. Av den grunn benyttes betegnelsen koblingsmodellen som et uttrykk for det nåværende regnskapssystem.

Utsatt skatt blir vanligvis ikke vist i norske finansregnskaper etter nåværende regler. I enkelte tilfelle har det imidlertid vært nødvendig å hensynta utsatt skatt også med det nåværende regnskapssystem. Dette gjelder bl.a. i forbindelse med oppskrivning, oppkjøp av bedrifter ved aksjeerwerb, regnskapsføring av investering i tilknyttede selskap og behandling av direkte pensjonsforpliktelser.

Utvalget påpeker at innføring av skattereformen har ført til en rekke nye forskjeller mellom det regnskapsmessige og skattemessige resultat. Slike forskjeller kan gi opphav til både utsatte skattefordeler og utsatte skatteforpliktelser. Den gangen koblingsmodellen ble innført, ble det i liten grad diskutert hvorledes utsatte skattefordeler skulle behandles. Det er derfor tvil om hvorvidt koblingsmodellen i dens nåværende form og med dens nåværende regelsett gir rom for behandling av slike forskjeller. Utvalget påpeker dessuten at det prinsipielt synes mer riktig å regnskapsføre periodens samlede skattekostnader enn kun å hensynta betalbar skatt. Videre mener utvalget at det er uheldig at norsk regnskapspraksis avviker fra internasjonal regnskapspraksis vedrørende behandling av skatt i regnskapene.

I kapittel 3 behandler utvalget særlige spørsmål for ansvarlige selskap. Utligning av skatt har i slike selskap tidligere skjedd på deltakernes hånd etter bruttometoden. Deltagerne har selv kunnet bestemme omfanget av enkelte av årsoppgjørdisposisjonene ut fra deres individuelle skattesituasjon. Etter skattereformen vil deltagerne bli lignet etter nettometoden med felles skattemessige inngangsverdier for alle deltagere. Utvalget er av den oppfatning at koblingsmodellen ikke er, og ikke har vært, tilpasset for årsoppgjør i ansvarlige selskap og for personlige næringsdrivende.

I kapittel 4 gir utvalget en oversikt over ulike metoder for regnskapsmessig beregning og behandling av utsatt skatt. Utvalget diskuterer bl.a. om utsatt skatt skal bygge på fulle eller delvise avsetninger og om beregningen skal foretas etter gjeldsmetoden eller utsettelsesmetoden. Problemstillingen knyttet til balanseføring av skattefordeler blir viet spesiell oppmerksomhet. Utvalget diskuterer også behandling av utsatt skatt ved oppskrivning/nedskrivning, oppkjøp av selskap ved aksjeerwerb, konserninterne midlertidige forskjeller, regnskapsføring av tilbakeholdt overskudd i datterselskap og tilknyttede selskap og ved pensjonsforpliktelser.

I kapittel 5 behandler utvalget internasjonal lovgivning og praksis vedrørende behandling av utsatt skatt. Utvalget omtaler bestemmelsene i

EF's 4. Direktiv, International Accounting Standard No. 12 og lovregler og praksis i Storbritannia, USA og Danmark. Utvalget bemerker at EF's 4. Direktiv i liten grad gir anvisninger om og hvorledes utsatt skatt skal behandles. Direktivet hindrer imidlertid ikke regnskapsføring av utsatt skatt, mens det derimot er tvilsomt om den nåværende koblingsmodellen kan innpasses i 4. Direktivs oppstillingsplaner.

I kapittel 6 har utvalget oppsummert sine vurderinger og konklusjoner. Utvalget foreslår at den nåværende koblingsmodell skal erstattes av et system med regnskapsføring av utsatt skatt. Utvalget gir dessuten uttrykk for en rekke prinsipielle synspunkter på hvorledes utsatt skatt skal behandles og beregnes. Det har vært retningsgivende for utvalgets konklusjoner at regnskapsføring av utsatt skatt er et komplisert område. Av den grunn har utvalget funnet det riktig å foreslå enkle og presise regler som ikke gir rom for betydelig subjektivt skjønn samtidig som det er lagt vekt på at reglene skal ivareta krav til forsiktig regnskapsførsel. Utvalget foreslår bl.a. at de følgende prinsipper skal legges til grunn:

- Utsatt skatt skal beregnes på grunnlag av fulle avsetninger og bruk av gjeldsmetoden.
- Ved bestemmelse av avsetningenes størrelse skal disse baseres på nominelle verdier uten neddiskontering. Unntak er pensjonsforpliktelser som vurderes til nåverdi. Utsatt skattefordel knyttet til pensjonsforpliktelser skal vurderes til nåverdi og balanseføres separat.
- Det må utøves forsiktighet ved balanseføring av skattefordeler. Balanseførte skattefordeler kan ikke overstige balanseførte skatteforpliktelser.
- Utsatt skatt må hensyntas ved regnskapsføring av resultatandelen i tilknyttede selskap. Det er derimot normalt ikke nødvendig å hensynta utsatt skatt knyttet til konsoliderte resultater i datterselskap.
- Regnskapsføring av utsatt skatt knyttet til balanseposter bør føres brutto og ikke utlignes mot postenes bokførte verdier med unntak av helt spesielle tilfelle.
- Utsatte skatteforpliktelser og utsatte skattefordeler bør vises hver for seg i balansen. Det er nødvendig med fylldige tilleggsopplysninger for å sikre at regnskapsbrukerne forstår hvorledes den utsatte skatt er beregnet.

Utvalget har videre påpekt en rekke praktiske problemer knyttet til innføring av utsatt skatt. For eksempel er det behov for en avstemming mellom regnskapsmessig og skattemessig resultat som må inngå som en del av det grunnlagsmateriale som oversendes sammen med selvangivelsen. Innføring av utsatt skatt nødvendiggjør også overgangsregler i forbindelse med omarbeiding av inngående balanse og behandling av egenkapitaldelen av tidligere ubeskattet egenkapital. Utvalget foreslår at ubeskattet egenkapital ved regnskapsårets begynnelse må fordeles på utsatt skatt og egenkapital avhengig av de enkelte posters skattemessige behandling. Skattefordeler må identifiseres og regnskapsføres i samsvar med de prinsipper som utvalget foreslår for behandling av utsatt skatt. I den grad utsatt skatt tidligere har vært ført direkte mot de relaterte balanseposters bokførte verdier, må disse omgjøres slik at utsatt skatt kvantifiseres og vises separat. Endelig påpeker utvalget at egenkapitaldelen kan overføres til tilbakeføringsfondet og behandles på linje med de øvrige overføringer som har skjedd til dette fondet som følge av skattereformen. Utvalget har vurdert de selskapsrettslige virkninger i avsnitt 6.5, som det vises til.

Innføring av utsatt skatt endrer innholdet i årsoverskuddsbegrepet. Reglene for beregning av utbytte bygger på årsoverskuddet. Dermed vil grunnlaget for utbytte og konsernbidrag bli endret. Bortsett fra dette er det ikke vesentlige selskapsrettslige virkninger.

Innføring av utsatt skatt innebærer at gruppen ubeskattet egenkapital i balansen og gruppen årsoppgjørdisposisjoner i resultatregnskapet utgår. Det vil likevel gjenstå noen poster som tidligere ble ført som årsoppgjørdisposisjoner. Dette gjelder oppskrivninger, konsernbidrag, aksjonærbidrag og skatter. Posten skatter er betalbar skatt som sammen med endring i utsatt skatt føres som skattekostnad og fratrekkes resultatet før

årsoverskuddet (årsunderskuddet) framkommer. De øvrige gjenværende poster foreslås flyttet til en ny gruppe benevnt "Oppskrivinger og overføringer" som ikke inngår i årsoverskuddet (årsunderskuddet).

På grunn av de spesielle forhold knyttet til ansvarlige selskap foreslår utvalget at disse ikke kostnadsfører skatt i årsoppgjøret. Derimot må det som tilleggsopplysning gis en samlet oversikt over omfanget av forskjeller slik at deltakerne kan innarbeide disse i sine individuelle årsoppgjør. En foreslår også at personlige næringsdrivende ikke skal kostnadsføre skatt, og finner det heller ikke meningsfylt at disse skal identifisere forskjeller mellom resultat og skattegrunnlag.

I kapittel 7 har utvalget redegjort for nødvendige lovendringer og gitt merknader til lovtekstene. Lovforslagene omfatter regler for vurdering og presentasjon av utsatt skatt i resultatregnskapet og balansen og endringer som følge av at ubeskattet egenkapital ikke lenger skal fremgå av regnskapet. Det foreslås også at det inntas en lovregel som hindrer adgang til å balanseføre utsatte skattefordeler som overstiger balanseførte utsatte skatteforpliktelser. Videre fremmes forslag til krav til tilleggsopplysninger vedrørende omfang og beregning av utsatt skatt. Utvalget finner det ikke hensiktsmessig å ha detaljerte regler om behandling og beregning av utsatt skatt i lovgivningen.
