

## Verdivurdering av utsatt skattefordel knyttet til skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg

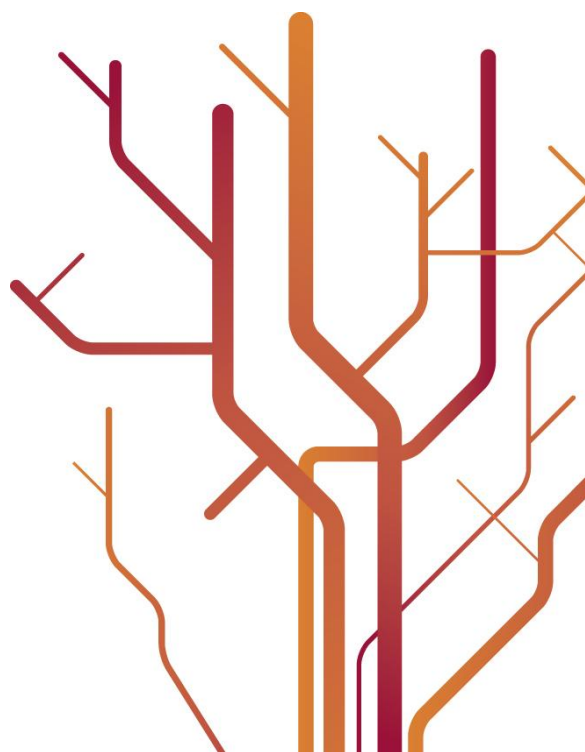
- en analyse av regnskapspraksis

**Kristian Woldvik**

**Ronny Slettmo**

Mastergradsoppgave i økonomi og administrasjon  
- studieretning bedriftsøkonomi (30 stp)

Mai 2011





# Forord

---

Denne utredningen er en del av mastergraden i økonomi og administrasjon ved Handelshøyskolen i Tromsø/Universitetet i Tromsø, og er skrevet innen studieretningen bedriftsøkonomi (30 studiepoeng).

Studien fokuserer på i hvilken grad eiendomsselskaper følger god regnskapsskikk ved verdivurdering av utsatt skattefordel knyttet til skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg. Vi vil i den forbindelse rette en stor takk til de selskapene som ga oss tilgang til sine organisasjoner. En spesiell takk til informantene, som til tross for hektiske arbeidsdager, tok seg tid til å dele sine erfaringer og sin kunnskap med oss.

Arbeidet med studien har vært krevende, med en bratt lærekurve og en lang modningsprosess. Likevel synes vi arbeidet har vært interessant og meget lærerikt. Vi har tilegnet oss ny kunnskap som vi tror vil være nyttig i årene som kommer. Vi håper studien vil være interessant lesning for regnskapsbrukere, regnskapsprodusenter, studenter og andre som interesserer seg for regnskap og revisjon.

Til slutt vil vi rette en spesiell takk til våre veiledere, førstelektor Henning Sollid og universitetslektor II Bjørn Sælen. De har gjennom hele prosessen vært tilgjengelige og tatt seg god tid til å hjelpe oss. Vi har satt stor pris på deres konstruktive tilbakemeldinger og oppmuntrende ord.

Tromsø, 16. mai 2011

*Kristian Woldvik*

*Ronny Slettmo*

# Sammendrag

---

Ett av Norges ledende revisorselskap, PWC, påstår i sin årsoppgjørveiledning for 2010 at ”det er en kjensgjerning at mange selskaper altfor ukritisk oppfører utsatt skattefordel som eiendel i balansen”. Dette er en påstand vi fant interessant, da regnskapslovgivningen, regnskapsstandarder og øvrig litteratur på området er omfattende og detaljert. At PWC i tillegg påstår at dette er en ”kjensgjerning”, nærmere definert som ”fakta, faktum, virkelighet”, gjorde påstanden ennå mer aktuell å forske på.

Vi ønsket å undersøke påstanden nærmere, og tok derfor utgangspunkt i selskaper som eier forretningsbygg. Bakgrunnen for dette er at de ofte har skattereduserende midlertidige forskjeller som reverserer langt frem i tid. Dette skyldes at den skattemessige avskrivningssatsen på forretningsbygg ofte er lavere enn den regnskapsmessige. Studiens formål har vært å avklare i hvilken grad eiendomsselskaper følger god regnskapsskikk ved verdivurdering av utsatt skattefordel knyttet til skattereduserende midlertidige forskjeller som reverserer langt frem i tid. På dette grunnlaget, ble studiens problemstilling som følger:

## ***I hvilken grad følger eiendomsselskaper god regnskapsskikk ved verdivurdering av utsatt skattefordel knyttet til skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg?***

Studien er lagt opp som en komparativ casestudie rundt fenomenet *utsatt skattefordel*. For å svare på problemstillingen brukte vi sekundærdata i form av årsregnskaper for 2009 og primærdata i form av delvis strukturerte dybdeintervju. Studien undersøkte elleve analyseenheter (case), hvorpå disse ble sammenlignet med hverandre.

Studien konkluderer med at de undersøkte selskapene i liten grad følger god regnskapsskikk ved verdivurdering av utsatt skattefordel knyttet til skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg. Dette medfører at det rettvise bildet av deres realøkonomiske situasjon blir svekket. For regnskapsbrukerne, som ofte benytter årsregnskaper som beslutningsgrunnlag, kan konsekvensen bli at de tar beslutninger på feil grunnlag.

Nøkkelord: verdivurdering, utsatt skattefordel, skattereduserende midlertidige forskjeller, rettvise bilde, forretningsbygg

# Innholdsfortegnelse

<b>Forord</b> .....	<b>ii</b>
<b>Sammendrag</b> .....	<b>iii</b>
<b>Innholdsfortegnelse</b> .....	<b>iv</b>
<b>Figuroversikt</b> .....	<b>vii</b>
<b>Tabelloversikt</b> .....	<b>vii</b>
<b>Forkortelser og begreper</b> .....	<b>viii</b>
<b>1 Innledning</b> .....	<b>1</b>
1.1 Bakgrunn .....	1
1.2 Problemstilling.....	4
1.3 Formål.....	4
1.4 Avgrensning.....	5
1.5 Struktur .....	6
<b>2 Teori</b> .....	<b>7</b>
2.1 Grunnlag for beregning av utsatt skatt/skattefordel.....	7
2.1.1 Midlertidige forskjeller .....	7
2.1.2 Oppbygging og reversering av midlertidige forskjeller på bygg .....	9
2.2 Studiens regnskapsmessige fundament og reguleringer .....	10
2.2.1 Årsregnskapets formål.....	10
2.2.2 Regnskapsloven.....	11
2.2.3 God regnskapsskikk .....	11
2.2.4 Grunnleggende regnskapsmessige rapporteringskrav .....	13
2.2.5 Grunnleggende regnskapsprinsipper .....	16
2.2.6 Norske Regnskapsstandarder .....	18
2.2.7 Autorative uttalelser .....	19
2.2.8 IFRS (IAS 12) .....	19
2.2.9 Små foretak .....	20
2.3 Eiendel .....	20
2.3.1 Hvilken betydning kan en utsatt skattefordel ha .....	22
2.4 Utsatt skatt-modellen.....	23
2.4.1 Kort om skatteregnskapet.....	23
2.4.2 Bakgrunn for utsatt skatt-modellen .....	24

2.4.3 Utsatt skatt-modellen.....	24
2.5 Regnskapsmessig behandling ved utligning.....	27
2.5.1 Kort om utligningsmetoden.....	28
2.5.2 Skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg .....	28
2.5.2 Underskudd til fremføring.....	31
2.5.3 Små foretak .....	32
2.6 Regnskapsmessig behandling ved aktivering.....	32
2.6.1 Innregningskriterier for skattereduserende midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring .....	32
2.6.2 IAS 12 .....	37
2.6.3 Små foretak .....	38
2.6.4 Ulike innregningskriterier for skattereduserende midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring.....	38
2.7 Noteopplysninger om skatt.....	41
2.7.1 Små foretak .....	43
2.8 Studiens teoretiske modell.....	43
<b>3 Metode.....</b>	<b>45</b>
3.1 Den økonomiske forskningsprosessen.....	45
3.2 Forskningsdesign .....	47
3.3 Metodevalg .....	48
3.3.1 Casestudie.....	49
3.4 Utvalg .....	50
3.5 Datainnsamling i casestudier .....	51
3.5.1 Sekundærdata fra årsregnskap.....	52
3.5.2 Primærdata gjennom kvalitative dybdeintervju .....	53
3.6 Litteratursøk.....	55
3.7 Evaluering av metode .....	55
3.7.1 Pålitelighet.....	56
3.7.2 Troverdighet .....	56
3.7.3 Overførbarhet .....	57
3.7.4 Overensstemmelse.....	58
3.8 Studiens begrensninger.....	58
<b>4 Studiens resultater.....</b>	<b>59</b>
4.1 Årsregnskaper (sekundærdata) .....	59

4.1.1 Utsatt skatt/skattefordel i balansen.....	59
4.1.2 Note ”Avskrivning på varige driftsmidler” .....	60
4.1.3 Note ”Skattekostnad/skatteberegning” .....	60
4.1.4 Sentrale opplysninger fra årsregnskapene .....	61
4.2 Kvalitative dybdeintervju (primærdata) .....	61
4.2.1 Utligning av negative midlertidige forskjeller på forretningsbygg .....	61
4.2.2 Aktivering av utsatt skattefordel knyttet til negative midlertidige forskjeller og skattemessige underskudd .....	64
4.2.3 Tilleggsinformasjon gitt i noter .....	67
<b>5 Diskusjon og konklusjon.....</b>	<b>70</b>
5.1 Svar og diskusjon - forskningsspørsmål 1 .....	71
5.2 Svar og diskusjon - forskningsspørsmål 2 .....	73
5.3 Svar og diskusjon - forskningsspørsmål 3 .....	75
5.4 Illustrasjon av dagens regnskapspraksis i studiens teoretiske modell .....	79
5.5 Konklusjon på studiens problemstilling .....	81
5.6 Avslutning .....	82
5.6.1 Vårt bidrag.....	82
5.6.2 Avsluttende refleksjoner.....	83
5.6.3 Forslag til videre forskning .....	83
<b>Referanseliste.....</b>	<b>84</b>
<b>Vedlegg 1 .....</b>	<b>88</b>
<b>Vedlegg 2 .....</b>	<b>91</b>

# Figuroversikt

Figur 1: Grafisk illustrasjon av studiens formål.....	5
Figur 2: Reversering av midlertidige forskjeller på forretningsbygg.....	9
Figur 3: Regnskapsregulering i Norge .....	13
Figur 4: Utsatt skatt-modellen.....	25
Figur 5: Enkel illustrasjon av skatteberegningen .....	27
Figur 6: Grafisk illustrasjon av utligningsprosessen .....	28
Figur 7: Grafisk illustrasjon av aktiveringsprosessen .....	33
Figur 8: Netto presentasjon av utsatt skatt/ skattefordel i balansen .....	36
Figur 9: Studiens teoretiske modell.....	44
Figur 10: Den økonomiske forskningsprosessen .....	46
Figur 11: Grafisk illustrasjon av datainnsamlingen .....	52
Figur 12: Grafisk illustrasjon av dagens regnskapspraksis og god regnskapsskikk .....	80

# Tabelloversikt

Tabell 1: Beregning av skatteøkende midlertidige forskjeller og utsatt skatt .....	8
Tabell 2: Beregning av skattereduserende midlertidige forskjeller og utsatt skattefordel .....	9
Tabell 3: Sentrale opplysninger fra årsregnskapene .....	61



# Forkortelser og begreper

---

**asl:** Aksjeloven - Lov av 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper

**Betalbar skatt:** Skatt beregnet på grunnlag av skattemessig resultat (NRS (F) Resultatskatt punkt 2.1, 2010)

**DnR:** Den norske Revisorforening

**GRS:** God regnskapsskikk

**IAS:** International Accounting Standards

**IFRS:** International Financial Reporting Standards

**MF:** Midlertidige forskjeller

**NGAAP:** Norwegian Accepted Accounting Principles

**NOU:** Norges offentlige utredninger

**NRS (F):** Foreløpig Norsk RegnskapsStandard

**NRS:** Norske regnskapsstandarder

**Ot. prp:** Odelstingsproposisjon

**rskl:** Regnskapsloven - Lov av 17. juli 1998 nr. 56 årsregnskap m.v.

**sktl:** Skatteloven - Lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt

**SRMF:** Skattereduserende midlertidige forskjeller

**SUF:** Skattemessig underskudd til fremføring

**SØMF:** Skatteøkende midlertidige forskjeller

**US:** Utsatt skatt

**USF:** Utsatt skattefordel

**Endring midlertidige forskjeller:** *”Årets endring i midlertidige forskjeller er summen av årets endring skatteøkende midlertidige forskjeller og årets endring skattereduserende midlertidige forskjeller”* (Tellefsen & Langli, 2005, s. 469)

**Midlertidige forskjeller:** består av tidsforskjeller og andre midlertidige resultatforskjeller (NRS (F) Resultatskatt punkt 2.1)

**Permanente forskjeller:** *”Oppstår som følge av forskjeller mellom innholdet av regnskapsmessige og skattemessige inntekts- og kostnadsbegreper”* (NRS (F) Resultatskatt punkt 2.1)

**Skattekostnad:** *”Resultatskatt sammenstilt med regnskapsmessig resultat. Kostnaden består av betalbar skatt, eksklusive betalbar skatt på poster som er ført direkte mot egenkapitalen, og utsatt skatt i resultatregnskapet”* (NRS (F) Resultatskatt punkt 2.1)

**Skattereduserende (negative) midlertidige forskjeller:** *”Reduserer fremtidig skattepliktig resultat i forhold til regnskapsmessig resultat på det tidspunkt forskjellen reverserer”* (NRS (F) Resultatskatt punkt 2.1)

**Skatteøkende (positive) midlertidige forskjeller:** *”Øker fremtidig skattepliktig resultat i forhold til regnskapsmessig resultat på det tidspunkt forskjellene reverserer”* (NRS (F) Resultatskatt punkt 2.1)

**Underskudd til fremføring:** *”Skattemessig underskudd som kan fremføres mot senere perioders skattepliktig inntekt”* (NRS (F) Resultatskatt punkt 2.1)

# 1 Innledning

---

Hensikten med dette kapitlet er å presentere studiens problemstilling. Først begrunnes studiens bakgrunn og formål, før det redegjøres nærmere for dens avgrensning og struktur.

## 1.1 Bakgrunn

***”Det er en kjensgjerning at mange foretak altfor ukritisk oppfører utsatt skattefordel som eiendel i balansen”***

*PWC - Årsoppgjørveiledning for regnskapsåret 2010*

Overnevnte sitat er hentet fra PWC's årsoppgjørveiledning for regnskapsåret 2010, og danner utgangspunktet for vår studie. Påstanden, som kommer fra ett av landets ledende revisorfirmaer, er interessant da den langt på vei antyder et avvik mellom gjeldende regnskapslovgivning og gjeldende regnskapspraksis på området. At PWC i tillegg påstår at dette er en *”kjensgjerning”*, nærmere definert som *”fakta, faktum, virkelighet”* [1], gjør påstanden ekstra interessant å undersøke.

For at selskapene skal kunne balanseføre utsatt skattefordel må det være sannsynlig at de kan realisere denne. I en uttalelse fra Den norske revisorforeningen (DnR) av 7.9.1999 heter det:

*”En utsatt skattefordel skal balanseføres, med unntak for små foretak, dersom det er sannsynlig at fordelene kan realiseres gjennom inntjening i fremtidige år eller skattetilpasning som gjør det mulig å utnytte fordelene”* [2].

Balanseført utsatt skattefordel er i balanseoppstillingen oppført under immaterielle eiendeler, og skal vurderes etter de generelle vurderingsreglene for anleggsmidler, jfr. regnskapsloven (rskl) § 5-3. Balanseføringen gjøres på bakgrunn av skjønnsmessige vurderinger, noe som kan medføre at praksisen varierer fra tilfelle til tilfelle. Man kan heller ikke se bort fra at praksisen i enkelte tilfeller faller utenfor god regnskapsskikk.

DnR's uttalelse fokuserer spesifikt på *inntjeningskravet*, som er selve grunnlaget for balanseføring av utsatt skattefordel. Det kan tenkes at det er nettopp dette som er årsaken til at selskapene ukritisk balansefører utsatt skattefordel. Norsk RegnskapsStiftelse (NRS) uttaler følgende om utsatt skattefordel:

*”Utsatt skattefordel er en forventet reduksjon av fremtidige skattebetalinger knyttet til skattereduserende midlertidige forskjeller eller fremførbart skattemessig underskudd”*  
(NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak, punkt 4.3.1.2).

Til grunn for denne uttalelsen ligger begrepet *midlertidige forskjeller* som oppstår på grunn av at de skattemessige og de regnskapsmessige vurderingsreglene er forskjellige for en rekke regnskapsposter. Forskjellene som oppstår benevnes gjerne *midlertidige* da de oppstår i en regnskapsperiode, for så å forsvinne i senere perioder. Det er vanlig å skille mellom skatteøkende og skattereduserende midlertidige forskjeller. Noen forfattere bruker begrepene ”positive” om de skatteøkende og ”negative” om de skattereduserende midlertidige forskjellene. I vår studie bruker vi begrepene om hverandre, uten at dette får noen betydning for innholdet i dem. De midlertidige forskjellene inngår i *utligningsmetoden*, som gir grunnlaget for beregning av utsatt skatt. NRS (F) Resultatskatt punkt 2.3 definerer metoden på følgende måte:

*”Utligningsmetoden er å utligne skattereduserende midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring mot skatteøkende forskjeller og beregne skattevirkningen på netto grunnlaget”*

Det finnes enkelte begrensninger med hensyn til adgangen til å utligne. Dette gjelder spesielt for de skattereduserende midlertidige forskjellene når disse forventes å *forsvinne* (reversere) langt frem i tid samtidig som de skatteøkende forventes å reversere tidligere. I slike tilfeller må de holdes utenfor utligningsmetoden, og vil kun representere en *mulig utsatt skattefordel* som må realiseres gjennom inntjening eller skattetilpasning. Dette viser at *tidsaspektet* står meget sentralt ved beregningen av grunnlaget for utsatt skatt/skattefordel.

Selskaper som eier forretningsbygg er eksempler på foretak som kan komme i slike posisjoner. Årsaken er at de ofte har skattereduserende midlertidige forskjeller som reverserer

langt frem i tid. Dette som følge av at den skattemessige avskrivningssatsen på forretningsbygg ofte er lavere enn den regnskapsmessige.

Med utgangspunkt i PWC's uttalelse, kan det virke som om det som i regnskapslovgivingen omtales som en *mulig utsatt skattefordel*, i praksis blir ansett som en reel utsatt skattefordel som balanseføres uten at realismen i den er tilstrekkelig vurdert.

Balanseføring av utsatt skattefordel har *full* påvirkning på selskapets egenkapital. For eksempel vil netto negative midlertidige forskjeller på 10 millioner kroner, på gitte vilkår medføre balanseføring av en utsatt skattefordel eller reduksjon av utsatt skatt på 2,8 millioner kroner. Egenkapitalen vil øke med tilsvarende beløp. Hvorvidt økningen i egenkapitalen kan anses som reell eller ikke, kan man først konstatere på et fremtidig tidspunkt. Dersom balanseføringen er uriktig, vil egenkapitalen fremstå mye høyere enn hva realitetene egentlig skulle tilsi. I så fall bør regnskapsbrukerne alltid være oppmerksomme på følgende:

*”Anledningen til å balanseføre utsatt skattefordel kan ved misbruk føre til overvurdering av egenkapitalen. Det er derfor knyttet en særlig forsiktighetsregel til balanseføring av en utsatt skattefordel”* (Kristoffersen, 2008, s. 312)

Med overnevnte har vi påpekt flere forhold som kan bidra til å påvirke egenkapitalen på en slik måte at regnskapet ikke lenger viser det rettvise bildet av selskapets realøkonomiske situasjon. Dette skal vi undersøke nærmere, og velger i den anledning å se nærmere på om eiendomsselskapers praksis samsvarer med god regnskapsskikk på området.

## 1.2 Problemstilling

*“The formulation of the problem is often more essential than its solution”*

*Albert Einstein*

Studien søker å svare på følgende problemstilling:

*I hvilken grad følger eiendomsselskaper god regnskapsskikk ved verdivurdering av utsatt skattefordel knyttet til skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg?*

I arbeidet med å svare på problemstillingen har vi definert tre forskningsspørsmål:

1. I hvilken grad følger eiendomsselskaper god regnskapsskikk ved **utligning** av skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg?
2. I hvilken grad følger eiendomsselskaper god regnskapsskikk ved **aktivering** av utsatt skattefordel knyttet til skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg?
3. I hvilken grad følger eiendomsselskaper god regnskapsskikk ved **rapportering** i noter om utsatt skatt/skattefordel?

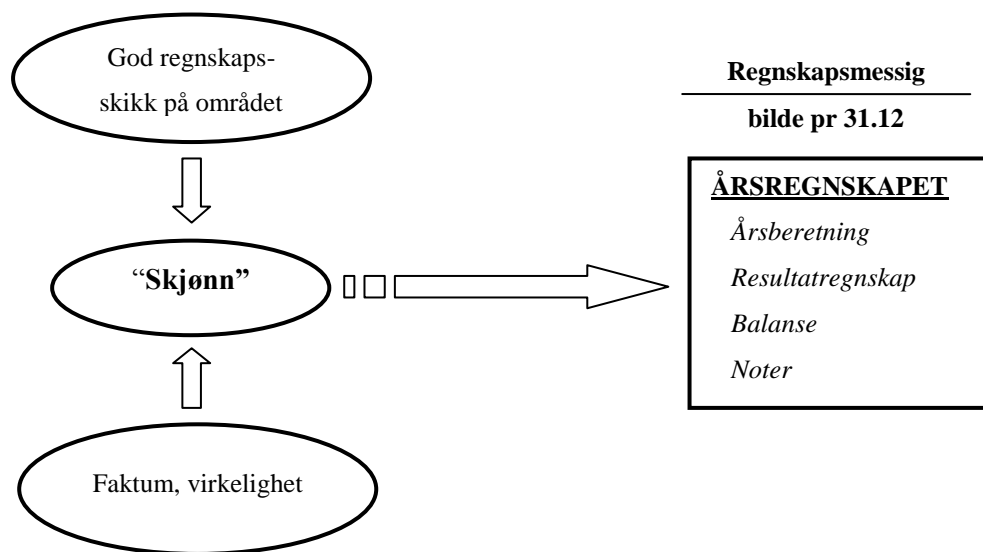
## 1.3 Formål

Studiens hovedformål er å avklare i hvilken grad regnskapsprodusentene utøver sitt skjønn i samsvar med god regnskapsskikk ved verdimåling av poster som kan føre til utsatt skattefordel. For å illustrere studiens formål har vi utviklet en enkel modell som forklarer hva som skaper ”*det regnskapsmessige bildet*”, også kalt årsregnskapet og regnskapspraksis.

Årsregnskapet skal være relevant og pålitelig. Til grunn for dette ligger den rettslige standarden *god regnskapsskikk*, som er hjemlet i regnskapsloven § 4-6. Men bildet påvirkes også av det skjønn selskapet utøver ved balanseføring av utsatt skattefordel knyttet til skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg. Skjønnen påvirkes igjen av flere forhold, for eksempel: uklare regnskapsregler på området, regnskapsprodusenten har en egen

agenda bak regnskapsføringen eller regnskapsprodusenten har manglende kunnskap om hva som er god regnskapsskikk på området.

For å få full innsikt i problemstillingen, har vi valgt å benytte oss av tre forskningsspørsmål som hver for seg belyser en mindre del av prosessen frem mot verdivurdering av utsatt skattefordel knyttet til skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg. Samlet bidrar de til å beskrive hvordan dagens regnskapspraksis stemmer overens med god regnskapsskikk på området.



Figur 1: Grafisk illustrasjon av studiens formål

## 1.4 Avgrensning

Studien er avgrenset ved at den kun vil ta for seg verdivurdering av utsatt skattefordel knyttet til negative midlertidige forskjeller på forretningsbygg. Da studiens tidsressurs er knapp, velger vi å benytte oss av et utvalg på elleve selskaper. Sju eier forretningsbygg og foretar årsoppgjørene selv. De øvrige fire, henholdsvis to regnskapsfirma og to revisorselskap, utarbeider årsoppgjør på vegne av klienter som eier forretningsbygg.

Da dette er en oppgave som tar for seg den regnskapsmessige behandlingen av skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg vil skatteregnskapet naturlig nok bli omtalt. Det betyr likevel ikke at dette er en studie om skatt.

## **1.5 Struktur**

Studien inneholder fem kapitler inklusiv introduksjonskapitlet. Kapittel to presenterer gjeldende regnskapslovgivning, god regnskapsskikk og aktuell teori på området. Kapittel tre tar for seg metodevalg for analysen, mens kapittel fire presenterer studiens resultater. I kapittel fem presenterer vi diskusjon og konklusjonen på problemstillingen, før det hele avrundes med noen avsluttende kommentarer.



# 2 Teori

---

Hensikten med dette kapitlet er å presentere den teoretiske referanserammen for studien. Teorien vi her velger å beskrive, er valgt på bakgrunn av studiens problemstilling og formål, og vil danne grunnlaget for den empiriske analysen. I første del av kapitlet vil vi redegjøre for selve grunnlaget som studien bygger på, nærmere bestemt midlertidige forskjeller og hvordan oppbygging og reversering av disse foregår med bakgrunn i skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg. Deretter tar vi sikte på å forklare studiens rammeverk, som baserer seg på sentrale deler av årsregnskapets fundament, samt regnskapsregler og regnskapsstandarder. Deretter vil vi se på hva som kjennetegner utsatt skattefordel og hva denne bygger på. Til slutt vil vi redegjøre for hvordan norsk regnskapslovgivning og god regnskapsskikk regulerer den regnskapsmessige behandlingen av skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg og underskudd til fremføring, samt hvordan dette skal behandles i note.

## 2.1 Grunnlag for beregning av utsatt skatt/skattefordel

Utgangspunktet for beregning av utsatt skatt/skattefordel er de midlertidige forskjellene. For å kunne forstå hvordan selskaper som eier forretningsbygg verdivurderer negative midlertidige forskjeller ved beregning av utsatt skatt/skattefordel, vil det være av sentral betydning å forstå hvordan oppbyggingen og reverseringen av disse forløper.

### 2.1.1 Midlertidige forskjeller

Midlertidige forskjeller er definert som differansen mellom regnskapsmessig og skattemessig verdi pr 31.12. Disse *”oppstår fordi inntekter og kostnader blir periodisert forskjellig i skatteregnskapet og i årsregnskapet. Skatteloven og regnskapsloven er altså enige om beløpet, men uenige om tidfestingen”* (Tellefsen & Langli, 2005, s. 477). På denne måten utgjør disse grunnlaget for beregning av utsatt skatt/skattefordel. Summen av midlertidige forskjeller sammen med skattemessige underskudd og eventuelt andre uutnyttede skattefradrag, skal innregnes i balansen under forutsetning av at visse krav er oppfylt. En av de viktigste kildene til midlertidige forskjeller, er forskjellen mellom regnskapsmessige og skattemessige avskrivninger. For de fleste investeringer som er avskrivbare, vil det skattemessige avskrivningsgrunnlaget ved anskaffelse være identisk med regnskapsmessig anskaffelseskost, og da blir midlertidig forskjell initialt lik null.

Vi skiller mellom to typer midlertidige forskjeller, skatteøkende og skattereduserende.

### **Skatteøkende (positive) midlertidige forskjeller**

En skatteøkende midlertidig forskjell foreligger når en eiendels regnskapsmessige verdi pr 31.12 er høyere enn den skattemessige, eller når en gjeldsposts regnskapsmessige verdi er lavere enn den skattemessige. Dette kan eksempelvis forekomme *når de skattemessige saldoavskrivninger er høyere enn de regnskapsmessige*. I de år man bygger opp skatteøkende midlertidige forskjeller vil selskapet isolert sett ha lavere skattepliktig resultat enn hva regnskapsmessig resultat skulle tilsi. På denne måten vil skatteøkende midlertidige forskjeller gi opphav til en fremtidig økt skatt (skattekreditt). Fra det tidspunkt reverseringen starter til det tidspunkt hvor hele forskjellen er fullt ut reversert, vil den betalbare skatten isolert sett bli større enn selskapets skattekostnad. Netto skatteøkende midlertidige forskjeller vil i årsregnskapet utgjøre en gjeldspost, hvor denne betegnes som utsatt skatt.

Balansepost	Regnskapsmessig verdi	Skattemessig verdi	Midlertidig forskjell pr 31.12	Utsatt skatt 28 %
Kontormaskiner	500.000	400.000	100.000	28.000

**Tabell 1: Beregning av skatteøkende midlertidige forskjeller og utsatt skatt**

### **Skattereduserende (negative) midlertidige forskjeller**

En skattereduserende midlertidig forskjell oppstår når eiendelens regnskapsmessige verdi pr 31.12 er lavere enn den skattemessige verdien, og omvendt for gjeldsposter. Dette vil eksempelvis oppstå dersom skattemessige saldoavskrivninger er lavere enn regnskapsmessige avskrivninger på et driftsmiddel. Dette vil isolert sett gi et lavere regnskapsmessig resultat enn skattepliktig inntekt. Det vil si at bedriften har ”noe” til gode av skattemyndighetene. Selskapet har i en periode betalt mer skatt enn hva regnskapsmessig resultat skulle tilsi.

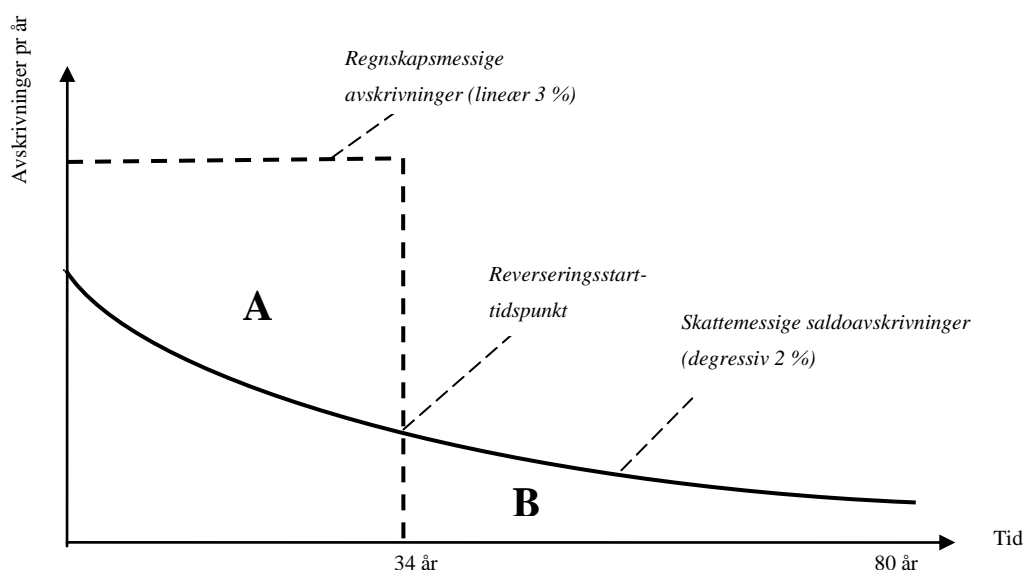
Denne formen for ”forskuttering” får selskapet tilbake en gang i fremtiden når forskjellene reverserer. Bedriften vil derfor ha et fremtidig skattefradrag. En netto skattereduserende midlertidig forskjell vil ved reversering gi mulighet for lavere betalbar skatt enn hva regnskapsmessig resultat skulle tilsi. Skattereduserende midlertidige forskjeller er å anse som en potensiell fremtidig fordel for selskapet, og vil kunne representere en mulig eiendel, nærmere bestemt en utsatt skattefordel.

Balansepost	Regnskapsmessig verdi	Skattemessig verdi	Midlertidig forskjell pr 31.12	Utsatt skattefordel 28 %
Forretningsbygg	9.700.000	9.800.000	- 100.000	- 28.000

**Tabell 2: Beregning av skattereduserende midlertidige forskjeller og utsatt skattefordel**

Etter summering av de midlertidige forskjellene sitter man igjen med netto midlertidige forskjeller som danner utgangspunktet for beregning av utsatt skatt/skattefordel.

## 2.1.2 Oppbygging og reversering av midlertidige forskjeller på bygg



**Figur 2: Reversering av midlertidige forskjeller på forretningsbygg**

For forretningsbygg vil de årlige regnskapsmessige avskrivningene i mange tilfeller være høyere enn de skattemessige. Dette skyldes at man i årsregnskapet benytter en lineær avskrivningssats som i de fleste tilfeller vil være høyere enn den saldomessige avskrivningssatsen som er tillatt i skatteregnskapet. Som følge av høyere regnskapsmessige avskrivninger, vil det bygges opp skattereduserende midlertidige forskjeller over hele byggets økonomiske levetid (regnskapsmessig avskrivningsperiode). Dette fremgår av område A i figur 2. Av figuren fremgår det videre at de skattereduserende midlertidige forskjellene akkumuleres opp i form av skattemessige mindreavskrivninger, og vil representere et potensielt skattefradrag i fremtiden. Dette kan kun realiseres gjennom salg av bygget, eller tilstrekkelig skattepliktig inntjening i perioden hvor selskapet har skattemessige meravskrivninger. I figur 2 starter reverseringen i år 34, etter at byggets forventede

økonomiske levetid er null. Fra dette tidspunktet er selskapet som nevnt blant annet avhengig av tilstrekkelig skattepliktig inntjening. Selskapet må derfor under hele perioden fra reverseringsstart til reverseringsslutt kunne oppnå tilstrekkelig skattepliktig inntjening for at fordelene i sin helhet skal kunne realiseres (område B). Videre er det verdt å merke seg at reverseringen skjer langsomt og strekker seg over en periode på mange år. Dette som følge av lav skattemessig avskrivningssats (2 % saldo, jfr. sktl § 14-43), og det er derfor ikke uvanlig at reverseringen vil skje over en periode på pluss 20 år. Alt avhengig av den regnskapsmessige avskrivningsprofilen.

Skulle det bli nødvendig å foreta nedskrivninger i henhold til rskl § 5-3, vil dette bidra til å gi økte negative midlertidige forskjeller i tilfeller hvor regnskapsmessig bokført verdi pr 31.12 er lavere enn skattemessig verdi på bygget. Årsaken skyldes at nedskrivninger ikke godtas ført i skatteregnskapet, og man vil som følge av nedskrivningen få større forskjell mellom den bokførte verdien i finansregnskapet og saldoverdien i skatteregnskapet.

Reverseringsforløpet kan imidlertid påvirkes gjennom skatteplanlegging. For forretningsbygg med skattereduserende midlertidige forskjeller, kan reversering kun skje raskere gjennom salg av bygget. Som vi senere skal se, vil reverseringsforløpet ha betydning for om en skattereduserende midlertidig forskjell skal tas med i beregningen av utsatt skatt i finansregnskapet.

## **2.2 Studiens regnskapsmessige fundament og reguleringer**

Målet med denne delen er å klargjøre de viktigste forholdene knyttet til årsregnskapets regnskapsreguleringer og fundament, hvor disse har betydning for drøftelsen senere. Videre omtales kort IFRS og små foretak. Dette som følge av at disse har betydning for studien gjennom henvisninger til rettslige reguleringer, og av hensyn til utvalgte selskaper. En nærmere redegjørelse for alle forhold som påvirker finansregnskapet er derfor ikke gitt, da flere av disse ikke er av vesentlig betydning for den videre studien.

### **2.2.1 Årsregnskapets formål**

Årsregnskapet betegnes som selskapets offisielle regnskap og er tilgjengelig for alle privatpersoner, bedrifter og offentlige myndigheter. *”Formålet med årsregnskapet er først og fremst å gi selskapets ulike interessegrupper relevant og pålitelig informasjon om selskapets*

*økonomiske resultat, finansielle stilling og utvikling. I tillegg legges årsregnskapet til grunn for utbytteutdeling og beskatning”* (Huneide, Pedersen, Schwenke og Haugen, 2010, s. 3). For å sikre at formålet ivaretas, har man ved utarbeidelsen av årsregnskapet et sett reguleringer som regnskapsprodusenten skal legge til grunn. Disse gis gjennom regnskapsloven, regnskapsstandarder og god regnskapsskikk.

### **2.2.2 Regnskapsloven**

Gjeldende Lov om årsregnskap (Regnskapsloven) ble vedtatt av Stortinget 17.7.1998, hvor den trådte i kraft 1.1.1999. Denne representerer den viktigste rettskilden ved utarbeidelsen av årsregnskapet. Videre bygger den på et omfattende lovforarbeid som gir utfyllende informasjon knyttet til innholdet i de ulike bestemmelsene, hvor blant annet NOU 1995:30 og odelstingsproposisjon nr. 42 (1997- 98) tjener som en del av disse. Regnskapsloven ble så evaluert i 2003 (NOU 2003:23), hvor resultatet fra denne trådte i kraft 1.1.2005.

Det administrative ansvaret for gjeldende regnskapslov er tillagt Finansdepartementet, det vil si at departementet foreslår lovendringer, gir dispensasjoner og fastsetter forskrifter i henhold til loven. Under Finansdepartementet har man Finanstilsynet, hvor en av primæroppgavene er å påse at børsnoterte foretak avlegger årsregnskaper som er i tråd med norsk og internasjonalt regelverk. På bakgrunn av sitt formål, legger kontrollorganet opp til føringer for praksis som vil kunne antas å være i tråd med god regnskapsskikk.

### **2.2.3 God regnskapsskikk**

Regnskapsloven av 1998 er en rammelov. Med dette menes at loven angir de rammer og prinsipper som årsregnskapet skal avlegges etter. Når det oppstår situasjoner hvor det i loven ikke finnes en klar bestemmelse for hvordan et bestemt problem eller situasjon skal løses, skal løsningen være i samsvar med de rammer og prinsipper som loven bygger på. Anbefalinger og regler som utarbeides for å gi svar på de spørsmål som ikke går direkte frem av lovbestemmelsene, vil så samles under begrepet ”*god regnskapsskikk*” (rskl § 4-6). Huneide med flere (2010, s. 34) omtaler god regnskapsskikk på følgende måte:

*”God regnskapsskikk er å avlegge og kommentere regnskapsdata for økonomisk virksomhet*

✓ *i samsvar med regnskapslovgivningen og autoritative anbefalinger og normer*

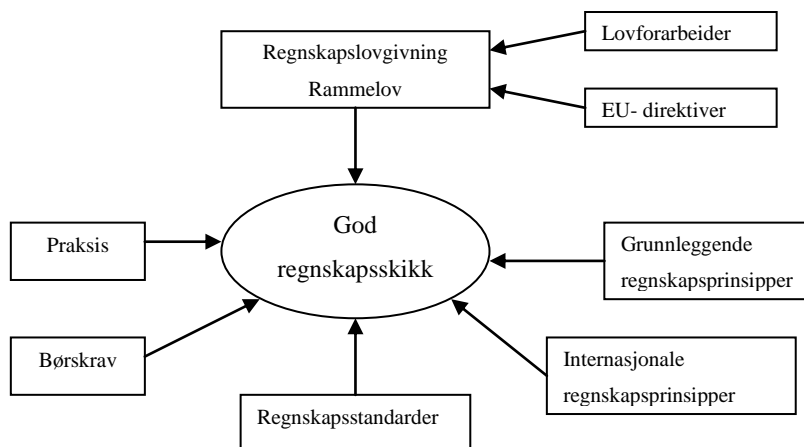
- ✓ *i samsvar med etablert regnskapsteori forankret i anerkjent forskning*
- ✓ *i samsvar med anerkjent god regnskapspraksis*
- ✓ *i samsvar med grunnleggende kvalitetskrav og regnskapsprinsipper*

Det er mange forhold som er med og gir begrepet god regnskapsskikk innhold, og det kan av den grunn være vanskelig å fastsette rekkevidden og innholdet i dette direkte ut fra lovteksten. Begrepet har ikke de samme rettskildemessige betydninger som øvrige bestemmelser i regnskapsloven, men det er gjennom regnskapslovens henvisninger, blant annet i rskl §§ 4-2 og 4-6, at god regnskapsskikk får en rettslig status.

Fra forarbeidene til regnskapsloven heter det at: *”God regnskapsskikk er et dynamisk begrep, som tillater praksis å utvikle seg når økonomiske forhold endres, og foretakene foretar nye typer av transaksjoner eller står overfor nye hendelser som skal regnskapføres. Rammelovgivning i stedet for detaljerte regler gir rom for utøvelse av profesjonell bedømming ”* (NOU 1995:30, s. 31).

Det går med dette frem av lovforarbeidene at innholdet i begrepet god regnskapsskikk kan formes gjennom den økonomiske utviklingen, den teoretiske utviklingen og utviklingen av allmenn godkjent praksis. Det er derfor ikke gitt at god regnskapsskikk ”i dag” trenger å være i tråd med god regnskapsskikk ”i morgen”. På denne måten kan man gjennom å tilpasse praksis få endringer i regnskapsføringen.

Muligheten for å foreta løpende endring gjennom endret praksis fører dermed til redusert behov for tidkrevende lovendringsprosesser. Eksempelvis ser vi at norsk regnskapspraksis over tid er blitt mer tilpasset det internasjonale regnskapsspråket, mens regnskapsloven har vært uendret. Muligheten for dette er skapt gjennom måten norsk regnskapslov er bygd opp på, altså som en rammelov hvor begrepet god regnskapsskikk inngår.



**Figur 3: Regnskapsregulering i Norge (Kvifte et al., 2011, s 15)**

Oppsummert kan vi si at god regnskapsskikk skal tjene som en supplerende funksjon til regnskapsloven i de tilfeller hvor loven ikke har direkte presiseringer gjennom lovreguleringer. Videre kan man si at god regnskapsskikk skal utarbeides innenfor regnskapslovens rammer, og i samsvar med grunnleggende regnskapsprinsipper, øvrige bestemmelser i regnskapsloven og allmenn akseptert praksis.

## 2.2.4 Grunnleggende regnskapsmessige rapporteringskrav

### Rettvisende bilde

Regnskapsloven § 3-2a krever at: *”Årsregnskapet skal gi et rettvisende bilde av den regnskapspliktiges og konsernets eiendeler og gjeld, finansielle stilling og resultat”*. Begrepet er ikke entydig definert i norsk lovgivning pr dags dato, men blir i odelstingsproposisjon nr. 89 (2003-2004) beskrevet på følgende måte: *”Et rettvisende bilde kan beskrives som et brukerorientert begrep. Det er overordnet det regelsett som følger av regnskapsloven og god regnskapsskikk(...) Kravet om et rettvisende bilde krever derfor at virksomheten undersøker om årsregnskapets forventede brukergrupper får oppfylt sine informasjonsbehov med hensyn til virksomhetens økonomiske forhold”* (Fritt oversatt fra det danske regnskabsrådets rapport om revisjon av årsregnskapsloven, marts 1998 s. 40, gjengitt på originalspråket i Ot.prp.nr.89 (2003-2004), kap 5.5).

Kravet om rettvisende bilde representerer med dette et overordnet kvalitativt rapporteringskrav til årsregnskapet.

### **Krav om relevans og pålitelighet**

Skal regnskapsinformasjonen være nyttig for brukeren, må den være relevant for hans beslutninger. For å oppnå dette må ”*all relevant informasjon tas med i årsregnskapet*” (Langli, 2010, s. 87). Brukeren skal altså kunne settes i stand til å foreta riktige vurderinger av foretakets tidligere, nåværende og fremtidige økonomiske hendelser ved å lese årsregnskapet (Kristoffersen, 2008, s. 143).

Påliteligheten til regnskapet avgjør hvilken tillit vi har til den regnskapsinformasjonen som presenteres. For regnskapsbrukernes tillit til finansregnskapet kreves det at utarbeidelsen skjer i henhold til gjeldende lovverk og regnskapsstandarder. Dette innebærer at regnskapet må baseres på virkelige hendelser som kan dokumenteres (Kristoffersen, 2008, s. 149).

Påliteligheten forutsetter i så måte at regnskapsinformasjonen avlegges etter et objektivt syn, samt at vesentlige poster ikke er beheftet med feil eller for stor grad av usikkerhet.

I noen tilfeller vil det være nødvendig å foreta en avveining mellom kvalitetskravene relevans og pålitelighet (Kvifte, 2004, s. 45). Med dette menes at pålitelighet reduseres i bytte mot økt relevans, eller omvendt. Ved vurdering om balanseføring av utsatt skattefordel er forsvarlig eller ikke, vil en diskusjon knyttet opp mot kvalitetskravene være nødvendig. Spørsmålet blir hva man bør vektlegge og ta hensyn til ved rapporteringen i finansregnskapet.

Forsiktighetstankegangen tilsier at man skal utvise forsiktighet ved balanseføring av fremførbare underskudd og skattereduserende midlertidige forskjeller som reverserer langt frem i tid. Andre vil hevde at hensynet til potensielle reelle verdier skal gå foran hensynet til pålitelig informasjon, og at poster som dermed vil kunne representere en verdi for selskapet på et fremtidig tidspunkt bør innregnes i årsregnskapet. En utsatt skattefordel vil i så måte kunne oppfattes som en usikker post, hvor usikkerheten er knyttet til om selskapet kan nyttiggjøre seg fordelene i fremtiden. I slike situasjoner vil en ikke på nåværende tidspunkt kunne si noe sikkert om fremtidig utfall av posten. Dersom fordelene med sikkerhet vil kunne utnyttes i fremtiden, vil den ha reell verdi, noe som er relevant å innregne i balansen. I andre tilfeller vil den ikke ha verdi i fremtiden, og det vil da være pålitelig å holde den utenfor årsregnskapet. En diskusjon rettet mot kravene relevans og pålitelighet vil derfor være situasjonsavhengig, og kan ofte være krevende. Finansdepartementet uttaler i den forbindelse



følgende: ”Utvalget la opprinnelig stor vekt på forsiktighetsbetraktninger på grunn av at utsatt skatt ikke tidligere var praktisert i Norge. Ut fra erfaringer med utsatt skatt er det neppe grunnlag for å videreføre et slikt forsiktighetsprinsipp” (NOU 1995:30, s. 213).

### **Sammenlignbarhet og konsistens**

I tillegg til kravet om relevant og pålitelig regnskapsinformasjon, skal finansregnskapet være konsistent og sammenlignbart over tid. Med dette menes at selskapet så langt det er mulig, skal anvende samme prinsipper og målemetoder over tid (jfr. rskl § 4-4). På denne måten kan regnskapsbrukeren enkelt foreta en sammenligning av selskapets nåværende økonomiske situasjon mot tidligere regnskapsår, og opp mot andre foretak. Jo flere valgalternativer det legges opp til i lovverket, og jo flere regnskapsspråk som tillates anvendt, desto mer svekkes muligheten til å sammenligne årsregnskapene.

Som en implikasjon til ovennevnte fremgår det at sammenlignbarhet og konsistens er viktig for å kunne foreta kontroll og analyse av selskapene. For eksempel vil det i situasjoner hvor foretak tidligere har balanseført utsatt skattefordel, for så i neste periode holde denne utenfor, kreves godt begrunnede tilleggsopplysninger for å kunne sammenligne fjorårets finansregnskap med årets.

### **Krav om forståelighet**

Forståelighet innebærer at regnskapsinformasjonen som gis i finansregnskapet skal være lett tilgjengelig for en rimelig kompetent regnskapsbruker. Informasjonen skal således presenteres på en oversiktlig måte, og med et språk som er tilpasset brukerne (Huneide et al., 2010, s. 83). Videre skal opplysninger gitt i note være tilstrekkelig gode, slik at regnskapsbrukeren kan sette seg inn i og forstå vesentlige tall som fremkommer i årsregnskapet. Spesielt poster som er beheftet med uklarhet og usikkerhet bør omtales. Når det gjelder posten utsatt skatt/skattefordel finnes denne som en nettopost i finansregnskapet, noe som skyldes at man foretar utligning av skatteøkende midlertidige forskjeller mot skattereduserende midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring. For at finansregnskapet skal tilfredsstillere kravet til forståelighet vil det i mange tilfeller bli stilt krav om rapportering i note. Grunnen er at regnskapsbrukeren skal kunne forstå det skjønne regnskapsprodusenten har lagt til grunn.

## 2.2.5 Grunnleggende regnskapsprinsipper

Det er allment kjent at norsk regnskapslovgivning og god regnskapsskikk bygger på ti grunnleggende regnskapsprinsipper, hvor følgende går frem av lovforarbeidene:

*”Hovedelementet i god regnskapsskikk er de grunnleggende prinsipper det tradisjonelle regnskap bygger på...”* (NOU 1995:30, s. 27).

Med ovennevnte som bakgrunn angir de grunnleggende regnskapsprinsippene hvilken ramme andre bestemmelser og anbefalinger må forholde seg til, samt hvilken ramme de samme bestemmelsene og anbefalingene skal fortolkes i lys av. I den grad ingen særskilte lovbestemmelser, regnskapsstandarder eller andre anbefalinger angir løsningen på et bestemt regnskapsmessig problem, skal løsningen så langt det lar seg gjøre utledes av prinsippene. De grunnleggende regnskapsprinsippene er regulert i regnskapslovens kapittel fire, hvor de: *”legger premissene for måling av inntekter og kostnader og for utformingen av de konkrete reglene og regnskapsstandardene som angir hvordan eiendeler og gjeld skal måles”* (Tellefsen & Langli, 2005, s. 154).

Hvilke regler og prinsipper som blir lagt til grunn for målingene, og hvordan disse anvendes, vil derfor være av avgjørende betydning for hvilken størrelse man får på finansregnskapets resultat- og balanseposter. For å forstå på hvilken måte skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg oppstår, og hvilke vurderinger som ligger bak disse i årsregnskapet, er det nødvendig å forstå de grunnleggende regnskapsprinsippene. Alle regnskapsprinsipper vil ikke være like aktuelle for denne studien. Av den grunn har vi nedenfor valgt å omtale de prinsippene som i størst grad er aktuelle for regnskapsføringen av utsatt skatt/skattefordel, med bakgrunn i skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg.

### **Sammenstillingsprinsippet**

Sammenstillingsprinsippet er hjemlet i rskl § 4-1 nr. 3 hvor følgende ordlyd er å finne:

*”Utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt”.*

Sammenstillingsprinsippet virker med dette bestemmende for periodisering av kostnader i årsregnskapet, hvor inntekter og kostnader som kan knyttes til samme transaksjon skal resultatføres i samme periode. Dette representerer en sentral del i god norsk regnskapsskikk, hvor det å vise periodens korrekte inntjening er en av grunnpilarene.

Som det fremgår under (jfr. forsiktighetsprinsippet) har man i dag kontra tidligere, større fokus på sammenstillingsprinsippet versus forsiktighetsprinsippet med tanke på beregning av utsatt skatt/skattefordel. Utsatt skatt-modellen og innføringen av denne var begrunnet med hensynet til korrekt sammenstilling av skattekostnaden med det regnskapsmessige resultatet. Av den grunn vises det til utsatt skatt-modellen i punkt 2.4.2 og 2.4.3, hvor prinsippet er nærmere omtalt.

### **Forsiktighetsprinsippet**

Forsiktighetsprinsippet er regulert i rskl § 4-1 nr.4 hvor vi finner følgende ordlyd: *”Urealisert tap skal resultatføres”*. I praksis innebærer dette at man av hensyn til regnskapsbrukeren ikke skal overvurdere foretakets inntjening eller finansielle stilling. I resultatregnskapet medfører prinsippet at kostnader ikke skal undervurderes og inntekter ikke skal overvurderes. I balansen skal prinsippet sikre at eiendeler ikke blir overvurdert og gjeldsposter ikke undervurderes. Av Tellefsen og Langli går det frem at: *”Forsiktighetsprinsippet gjelder kun ved behandling av usikkerhet”* (Tellefsen & Langli, 2005, s. 170). Med dette menes at bevisst underrapportering for å skape skjulte reserver i årsregnskapet ikke tillates.

Regnskapsprodusenten skal så langt det lar seg gjøre gjengi et rettvise bilde av foretakets finansielle stilling på det aktuelle tidspunkt.

Forsiktighetsprinsippet ivaretas videre gjennom vurderingsregler i regnskapslovens kapittel 5. Eksempel som kan nevnes er laveste verdis prinsipp (jfr. rskl § 5-2) og nedskrivning av anleggsmidler (jfr. rskl § 5-3 (3)). Gjennom disse bestemmelsene vil forsiktighetsprinsippet ha en modifierende effekt på resultatmålingen i resultatregnskapet, og således kunne komme i konflikt med sammenstillingsprinsippet.

Forsiktighetsprinsippet har tidligere stått sterkere enn hva det gjør i dag. Dette skyldes at regnskapsinformasjonen blir mindre relevant som beslutningsgrunnlag. Eksempelvis var det i Norge ikke tillatt å regnskapsføre en utsatt skattefordel ved introduksjonen av utsatt skatt-modellen i 1992, men dette ble endret i 1998 (Gjesdal, Kvaal & Kvifte, 2006, s. 87). I dag ser vi at øvrige selskaper (jfr. rskl § 1-5) plikter å balanseføre utsatt skattefordel når kriteriene for balanseføring innfris.

## 2.2.6 Norske Regnskapsstandarder

Norske regnskapsstandarder blir utgitt av Norsk RegnskapsStiftelse. Utarbeidelsen er ment å skulle gi begrepet *god regnskapsskikk* et konkret innhold. Standardene blir delt inn i fem ulike publikasjonstyper og arbeidsprosedyrer. Disse er:

- ✓ Endelige regnskapsstandarder – NRS
- ✓ Foreløpig Norsk Regnskapsstandard – NRS (F)
- ✓ Høringsutkast – NRS (HU)
- ✓ Diskusjonsnotat – NRS (D)
- ✓ Veiledning – NRS (V)

### **Endelige regnskapsstandarder (NRS)**

En endelig regnskapsstandard (NRS) utgis først etter at regnskapsbrukerne har fått anledning til å erverve praktiske erfaringer med en foreløpig standard, og eventuelt formidlet tilbake sine erfaringer knyttet til denne. Etter at en standard er blitt endelig fastsatt blir det fra Norsk RegnskapsStiftelse lagt til grunn at denne skal følges. Nærmere bestemt har en endelig regnskapsstandard høyere rettslig status enn de øvrige standardene.

### **Foreløpig Norsk Regnskapsstandard (NRS (F))**

En foreløpig standard (F) fastsettes på grunnlag av et høringsutkast og mottatte høringskommentarer. I en foreløpig standard ligger det en sterk anbefaling fra Norsk RegnskapsStiftelse at denne skal følges.

Vår studie ser på verdivurdering av skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg, hvor vi på områdene utligning og aktivering, sammenligner dette opp mot skattemessige underskudd i regnskapsåret 2009. Både små og mellomstore foretak inngår i studien, hvor vi på bakgrunn av dette ser nærmere på NRS (F) Resultatskatt og NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak.

Av disse vil det kun være NRS 8 som representerer en endelig standard med rettslig status. NRS (F) Resultatskatt ble vedtatt i oktober 1992 som følge av innføringen av utsatt skatt. Videre er den revidert i oktober 1993, november 1999, august og desember 2007, samt juni 2008. Spørsmålet er hvor stor vekt man skal tillegge denne kilden. Vi ser at Finanstilsynet,

lærebøker og annen autorativ litteratur på området henviser til NRS (F) Resultatskatt, hvor det går frem at denne er i tråd med god regnskapsskikk i Norge. Videre kan man på grunn av dens lange eksistens, snart 20 år, anse den som etablert regnskapspraksis.

### **2.2.7 Autorative uttalelser**

Dersom en løsning ikke går klart frem av lovteksten, forarbeider eller regnskapsstandarder, vil det være nødvendig med andre uttalelser som angir foreløpig god regnskapsskikk. Både Finanstilsynet og Den norske Revisorforeningen kan tjene som instanser i tillegg til Norsk RegnskapsStiftelse som angir regnskapsmessige løsninger. I følge Huneide med flere (2010, s. 35) antas disse å ha *”et autorativt preg som gjør at de må forventes å ha betydelig gjennomslag”*.

### **2.2.8 IFRS (IAS 12)**

IFRS (International Financial Reporting Standards) representerer et sett standarder for avleggelse av finansregnskapet. Standardene blir i dag fastsatt av International Accounting Standards Board (IASB), hvor hver enkelt standard benevnes med forkortelsen IAS (International Accounting Standard).

Sammen med økt internasjonal handel har også behovet for sammenligning av finansregnskaper på tvers av landegrenser blitt større. Som følge av dette ble det fra og med 2005 besluttet at norske børsnoterte foretak skal avlegge konsernregnskap etter IFRS (jfr. rskl § 3-9). Av samme bestemmelse fremgår det at også andre selskaper kan velge fritt mellom å bruke enten IFRS eller NGAAP ved utarbeidelsen av selskapsregnskapet.

For selskaper som avlegger årsregnskapet i henhold til norsk lovgivning, skal de norske regnskapsstandardene legges til grunn. Av lovforarbeidene (1995) til norsk regnskapslov går det frem at Norsk RegnskapsStiftelse på sikt skal tilpasse norske standarder til IFRS. Som følge av dette er det flere plasser i litteraturen, samt enkelte plasser i norske regnskapsstandarder, henvist til internasjonale regnskapsstandarder. Eksempelvis er det i NRS (F) Resultatskatt punkt 2.4 henvist til IAS 12. I tilfeller hvor norske regnskapsstandarder er uklare, og hvor det i teksten henvises til internasjonale standarder, vil det falle naturlig å se til disse.

## 2.2.9 Små foretak

Studien tar for seg både små og øvrige selskaper. Som følge av dette finner vi det relevant å omtale regnskapsregler for små foretak.

Regnskapsloven inneholder hovedsakelig bestemmelser for mellomstore (øvrige) og store foretak. For å ivareta det faktum at små selskaper har mindre behov for å avgi regnskapsinformasjon enn øvrige, gir regnskapsloven ut fra et vesentlighetskriterie små foretak anledning til å benytte nærmere angitte forenklinger. Med dette legger lovgiver føringer for at god regnskapsskikk i enkelte tilfeller kan praktiseres ulikt mellom øvrige og små selskaper. For å utdype nærmere hva som anses å være i tråd med god regnskapsskikk for små foretak er det utarbeidet en egen standard for disse; NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak.

Små foretak er definert i rskl § 1-6: *”Som små foretak regnes regnskapspliktige som ikke faller inn under § 1-5 og som på balansedagen ikke overskrider grensene for to av følgende tre vilkår:*

- 1. salgsinntekt: 60 millioner kroner,*
- 2. balansesum: 30 millioner kroner,*
- 3. gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 50 årsverk*

Forenklingsregler for små foretak finnes innenfor mange områder og temaer. For å kunne svare på studiens problemstilling, vil det være forenklingsregler for beregning av utsatt skatt/skattefordel som er interessante å omtale nærmere her. Som følge av forenklingsreglene får små selskaper flere valgalternativer enn øvrige foretak. De kan enten velge å følge hovedregelen (jfr. rskl § 4-1 (1)) eller unntaksregelen (jfr. rskl § 4-1 (2), jfr. NRS 8 punkt 4.3.1.2). Dersom små selskaper skulle velge å følge hovedregelen i regnskapsloven medfører dette i følge Huneide med flere at *”den må brukes fullt ut med alle dens konsekvenser”* (Huneide et al., 2010, s. 811).

## 2.3 Eiendel

I den norske regnskapslovgivningen finnes ingen juridisk definisjon for begrepet *”eiendel”*. Lovgiver klassifiserer eiendelene som henholdsvis anleggsmidler og omløpsmidler, jfr. rskl §

5-1 (1) hvor ordlyden er: ”Anleggsmidler er eiendeler bestemt til varig eie eller bruk. Andre eiendeler er omløpsmidler”.

IASB's rammeverk har imidlertid definert hva en eiendel er, hvor følgende ordlyd brukes: ”En eiendel er en ressurs som kontrolleres av foretaket som følge av tidligere hendelser og som er kontanter, vil bli omgjort til kontanter eller som på en annen måte vil gi foretaket økonomiske fordeler” (Tellefsen & Langli, 2005, s. 50). Videre betinges det at eiendelen må være sannsynlig og kunne måles pålitelig. En eiendel i balansen betinger med dette at selskapet på en eller annen måte kan høste fordeler gjennom fremtidige positive kontantstrømmer.

En eiendel står på balansens aktivaside, hvor summen av alle aktiva utgjør bedriftens total kapital. Eiendelenes oppstilling i balansen er hjemlet i rskl § 6-2 under bokstav A og B. I oppstillingsplanen nevnes kontanter og bankinnskudd til slutt, da disse representerer eiendeler som det er knyttet minst usikkerhet til ved verddivurderingen.

Jo høyere opp i balansens oppstillingsplan man kommer, desto mindre likvide er eiendelene, og i større grad benyttes skjønnsmessige vurderinger ved verdifastsettelsen. Utsatt skattefordel plasseres høyt i oppstillingsplanen, og er gruppert under immaterielle eiendeler. Spesielt for denne eiendelen er at det kreves fremtidige skattepliktige inntekter for at den skal kunne realiseres. Den gir med dette foretaket en *mulig* rettighet til økonomiske fordeler i fremtiden gjennom reduserte fremtidige skattebetalinger. Utsatt skattefordel vil gjennom realisasjon kunne bidra til reduserte negative kontantstrømmer i fremtiden. Her gjennom reduserte skattebetalinger, og kan av den grunn forsvares ført opp som en eiendel i balansen. Spørsmålet blir om foretaket finner det overveiende sannsynlig å oppnå tilstrekkelige skattepliktige inntekter til å kunne realisere denne. Dersom svaret er ja, representerer eiendelen en reell verdi for selskapet. Om selskapet skulle gå konkurs eller på annen måte opphøre, samtidig som skattefordelen ikke kan realiseres gjennom sktl § 14-7 (tilbakeføring av underskudd), vil eiendelen utsatt skattefordel miste sin realiseringsmulighet.

Et annet forhold som viser at utsatt skattefordel er en spesiell eiendel, er reglene om beregning av fri egenkapital (utbyttegrunnlaget). Vi ser av aksjeloven (asl) § 8-1 (1) punkt 2 at selskapet ved beregning av tillat utdelt utbytte, må gjøre fradrag for netto utsatt skattefordel. Balanseføring av utsatt skattefordel vil påvirke den bokførte egenkapitalen

positivt i finansregnskapet, men denne må fraregnes for å finne selskapets frie egenkapital. På denne måten unngår lovgiver at selskaper blåser opp utbyttegrunnlaget (NOU 2003:23, punkt 21.2.1). Denne regelen tjener også som en del av kreditorvernet. Det bør i denne sammenheng også nevnes at dersom utligningen skulle medføre redusert utsatt skatt, som følge av feilaktig utligning av skattereduserende midlertidige forskjeller, vil det bety redusert gjeld i balansen. På denne måten vil utbyttegrunnlag bli høyere enn hva som er i tråd med god regnskapsskikk.

Kort oppsummert vil en utsatt skattefordel kun representere en verdi for selskapet dersom man kan sannsynliggjøre tilstrekkelig fremtidige skattepliktige inntekter.

### **2.3.1 Hvilken betydning kan en utsatt skattefordel ha**

Skattereduserende midlertidige forskjeller, samt underskudd til fremføring, vil etter motregning mot skatteøkende midlertidige forskjeller resultere i enten netto skatteøkende midlertidige forskjeller eller netto skattereduserende midlertidige forskjeller (se punkt 2.5.1). Dette inngår i grunnlaget for aktivering av utsatt skatt/skattefordel. Tar vi utgangspunkt i balanseligningen, sier den at sum eiendeler skal være lik summen av egenkapital og gjeld. Hvis du aktiverer skattereduserende midlertidige forskjeller i situasjoner hvor den ikke skulle vært aktivert, så foretas en uriktig økning av egenkapitalen på 28 % av den aktuelle verdien.

Hvorvidt økningen i egenkapitalen kan anses å være reell eller ikke, får man først vite på et fremtidig tidspunkt. På beslutningstidspunktet vet man derfor ikke om økningen er basert på kunstige forhold eller ikke. I så måte må man være obs på følgende forhold:

*”Regnskapsinformasjon er en av de vanligste metoder for å føre investorer, kreditorer, det offentlige og øvrige brukere bak lyset” [3].*

Av dette kan det tenkes tilfeller hvor foretaket vil benytte seg av tvilsom praksis for å pynte på egenkapitalen, nærmere bestemt tilsiktede handlinger som kan grense mot regnskapsmanipulering. Kristoffersen (2008, s. 312) skriver blant annet følgende:

*”anledningen til å balanseføre utsatt skattefordel kan ved misbruk føre til overvurdering av egenkapitalen. Det er derfor knyttet en særlig forsiktighetsregel til balanseføring av en utsatt skattefordel”.*



Som følge av at egenkapitalen påvirkes positivt gjennom balanseføring av utsatt skattefordel, vil dette kunne ha betydning for regnskapsbrukernes beslutninger. En utsatt skattefordel vil også i noen tilfeller kunne ha større nytte for en investor, enn selskapet selv. Storebrand er et slikt tilfelle hvor regnskapene viser et fremførbart underskudd på hele 11,5 milliarder kroner, noe som gir en utsatt skattefordel på hele 3,2 milliarder kroner. Her vil et potensielt fusjonerende selskap, for eksempel Gjensidige eller Sampo, kunne benytte seg av en utsatt skattefordel gjennom redusert betalbar skatt i fremtiden (Dagens Næringsliv, 8.4.2011, s. 9).

## **2.4 Utsatt skatt-modellen**

Hensikten med dette kapitlet er å gi en nærmere redegjørelse for hvordan utsatt skatt/skattefordel oppstår. Videre vil forklaringen av utsatt skatt-modellen tjene som en naturlig overgang, før vi redegjør for hvordan norsk regnskapslovgivning og god regnskapsskikk regulerer den regnskapsmessige behandlingen av utligning og aktivering. Innledningsvis vil vi i dette underkapitlet gi en kortfattet presentasjon av skatteregnskapet og historikken bak utsatt skatt-modellen. Videre er hensikten å gi en overordnet forklaring på forskjellene mellom regnskapsmessig og skattemessig tidfesting, og da forklart med utgangspunkt i utsatt skatt-modellen.

### **2.4.1 Kort om skatteregnskapet**

Denne studiens primære formål er å se på den regnskapsmessige behandling av skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg i det offisielle årsregnskapet. Som en del av skatteregnskapets sentrale betydning for beregning av utsatt skatt/skattefordel vil det falle naturlig at også dette nevnes i studien.

Skatteregnskapet har som hovedformål å fremskaffe all den informasjon myndighetene trenger for å beregne selskapets skattepliktige inntekt og formue. For å komme frem til skattepliktig inntekt tas det utgangspunkt i selskapenes resultat- og balanseoppstilling i finansregnskapet. Til grunn for skatteregnskapet ligger lov om skatt og formue (skatteloven - sktl). Beregningen skjer i form av skjemaer, hvor det blant annet kreves opplysninger som innbefatter permanente og midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessig og skattemessig resultat. Hovedskjemaet som sammenstiller regnskap og skatt kalles Næringsoppgaven. Utover denne finnes flere skjemaer, hvor blant annet RF-1217 inngår. Her finner man en

oversikt over de midlertidige forskjellene, og vil for denne studien være det viktigste skatteskjemaet som omtales.

## **2.4.2 Bakgrunn for utsatt skatt-modellen**

Fram til 1976 dominerte skattereglene fullstendig målingene i finansregnskapet. I virkeligheten var finansregnskapet å anse som et skatteregnskap.

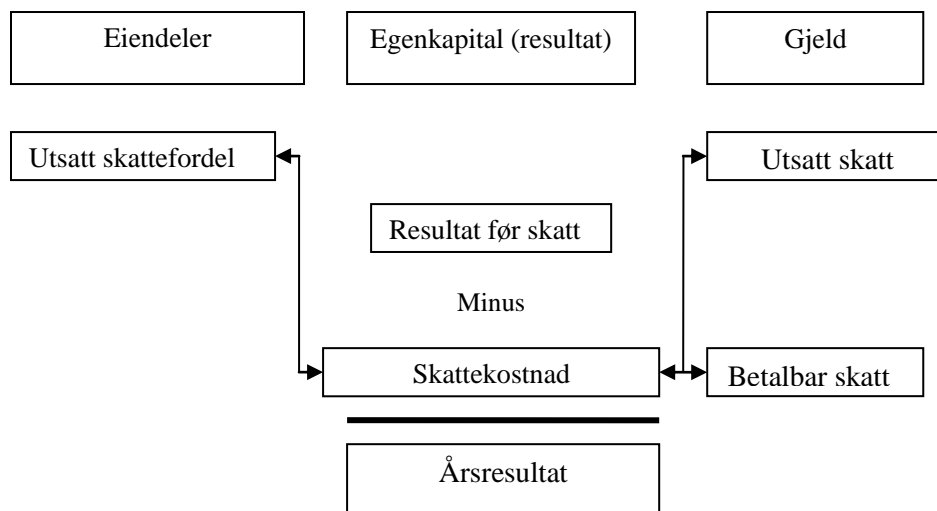
Gjennom aksjeloven av 1976 ble det etablert et skille mellom finans- og skatteregnskapet. Ved å innføre begrepene ”årsoppgjørdisposisjoner” og ”skatt” i resultatregnskapet, fikk man bygd en bro mellom regnskap og skatt. Denne regnskapsmessige modellen fikk fullt gjennomslag i norsk regnskapspraksis, og ble betegnet ”koblingsmodellen”. Gjennom denne modellen ble de regnskapsmessige og skattemessige størrelsene koblet sammen i et system, hvor forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige kostnader ble vist under årsoppgjørdisposisjoner i resultatregnskapet, mens de samlede forskjeller ble vist under ubeskattet egenkapital i balansen.

Utsatt skatt ble først innført i norske regnskaper ved skattereformen av 1992. Bakgrunnen for denne var at man prinsipielt syntes det var mer korrekt å sammenstille periodens resultatskatt med det regnskapsmessige resultatet, og ikke kun vise den betalbare skatten i årsregnskapet. Dette førte til at koblingsmodellen ble avløst av utsatt skatt-modellen.

## **2.4.3 Utsatt skatt-modellen**

I forarbeidene til regnskapsloven går det frem at: *”Det er et fundamentalt utgangspunkt for utarbeidelse av regnskapet at det skal være uavhengig av beregningen av skattepliktig resultat. Vurderingsreglene i regnskapslovgivningen er uavhengig av skattereglene, og anvendelse av regnskapsprinsipper og metoder skal ikke påvirkes av skattemessige hensyn”* (NOU 1995: 30, s. 128).

Det fundamentale utgangspunktet for utsatt skatt-modellen er at finansregnskapet utarbeides uavhengig av skatteregler og skattetenkning. Dette følger av at regnskapsføringen bygger på realiteter fremfor formaliteter. Nærmere bestemt skal verken skattelovgivningen eller annen lovgivning styre regnskapsføringen, men vil kunne ha påvirkning.



**Figur 4: Utsatt skatt-modellen (Kristoffersen, 2008, s 303)**

Utsatt skatt-modellen er utledet som følge av skattereglenes og regnskapsreglenes ulike formål.

I finansregnskapet søker man gjennom bedriftsøkonomiske prinsipper å tegne et rettvise bilde av selskapets økonomi for en gitt periode. Dette gjøres på grunn av et brukerhensyn, hvor regnskapsbrukerne skal kunne foreta fornuftige beslutninger basert på mest mulig riktig informasjon gitt i finansregnskapet. Skatteregnskapet er basert på skatteloven, hvis primære oppgave er å få inn penger til bruk på offentlige aktiviteter.

Grunnet ulike formål vil ikke reglene gitt i skatteloven og regnskapsloven kunne forenes gjennom et felles regnskap. Det er her utsatt skatt-modellen kommer inn og tjener som en god modell. Utsatt skatt-modellen viser sammenhengen mellom bedriftens regnskapsmessige og skattepliktige resultat. Finansregnskapet og skatteregnskapet har på en rekke områder ulike vurderings- og periodiseringsregler. Som følge av dette vil man i de fleste tilfeller oppleve at regnskapsmessig og skattemessig resultat blir ulikt.

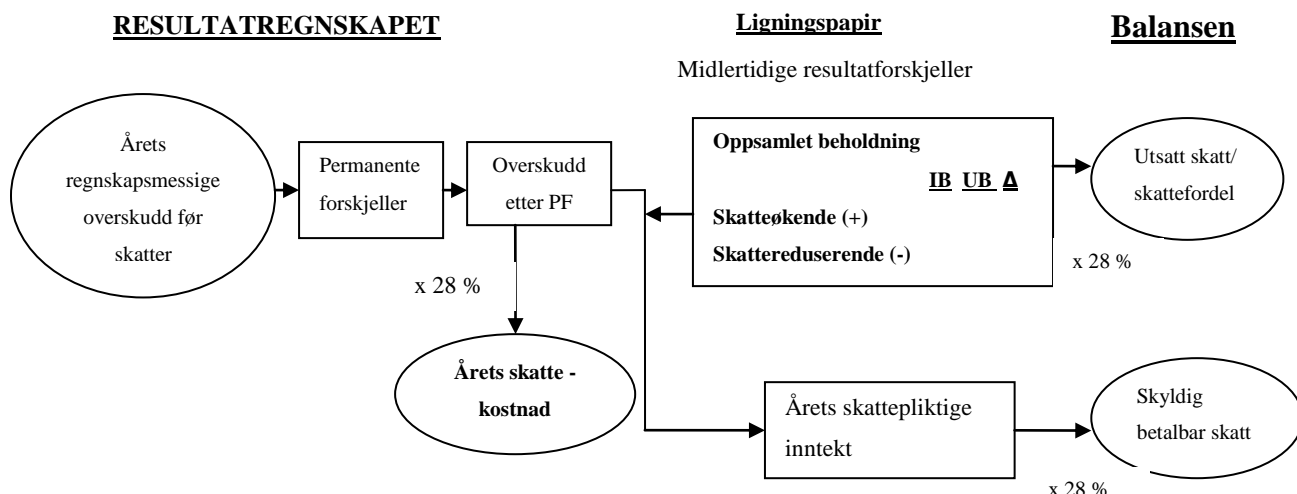
Erlend Kvaal sier at: *”Formålet med periodisering av skatt er å få frem et ”korrekt” perioderesultat, ved at det er den skatt som samsvarer med det regnskapsmessige resultatet før skatt som blir resultatført, og dels å vise en korrekt finansiell stilling, ved at de skatteposisjoner som ligger latent i innregnede eiendeler og forpliktelser, blir balanseført”* (Gjesdal et al., 2006, s. 75).

I finansregnskapet ligger opptjeningsprinsippet (jfr. rskl § 4-1 nr. 2) til grunn for hvilke inntekter som skal inntektsføres. Videre brukes sammenstillingsprinsippet (jfr. rskl § 4-1 nr.3) for måling av kostnader sammenstilt med tilhørende inntekter for å vise periodens resultat i årsregnskapet (også omtalt som ”matching prinsippet”). Skatteloven har imidlertid ikke et slikt utgangspunkt, men baserer seg på realisasjonsprinsippet (sktl § 14-2) sammen med faste måleregler (blant annet avskrivninger) for periodisering av kostnader. Som følge av dette vil kostnadene i mange tilfeller bli vurdert og periodisert ulikt i finansregnskapet og skatteregnskapet.

Bruk av sammenstillingsprinsippet for periodisering av skattekostnaden i årsregnskapet ble først introdusert gjennom utsatt skatt-modellen, hvor man fikk et skille i form av finansregnskapets skattekostnad og årets betalbare skatt vurdert ut fra selskapets ligningspapirer. En tilsvarende forskjell fantes ikke under koblingsmodellen hvor skattekostnaden ble satt lik betalbar skatt. Derfor fikk man etter koblingsmodellen ingen korrekt sammenstilling av skattekostnaden.

Skattekostnaden i resultatregnskapet fremkommer i praksis som summen av betalbare skatter på årets inntekt, og årets endring i utsatt skatt/skattefordel (Zimmer i samarbeid med Bugge, Arentz-Hansen & Rasmussen, 2006, s. 74).

*”Skattekostnaden speiler derfor resultatmålingen i finansregnskapet og er helt uavhengig av hvilken periodiseringsmodell det skattepliktige resultatet bygger på. Skatteloven dikterer når skatten skal betales, ikke når den skal rapporteres”* (Sættem, 2006, s. 280).



**Figur 5: Enkel illustrasjon av skatteberegningen**

Det fremgår av figuren ovenfor at man ikke trenger å beregne endring i midlertidige forskjeller for å komme frem til periodens skattekostnad. Skattekostnaden for hver periode beregnes med utgangspunkt i regnskapsmessig resultat før skatt, korrigert for permanente forskjeller. Grunnlaget for beregning av betalbar skatt går frem av ligningspapirene. Midlertidige forskjeller og endringen i disse vil kun påvirke sammenhengen mellom betalbar skatt og skattekostnaden. På denne måten vil det kun være skattemessige særregler i form av permanente forskjeller sammen med skattesatsen som gjennom skattereglene påvirker periodens skattekostnad (se figur 5). Dette fremkommer av Tellefsen og Langli (2005, s. 473), som uttaler følgende: *”Det er bare regnskapslovens måleregler og skattelovens bestemmelser vedrørende permanente forskjeller, sammen med gjeldende skattesats, som påvirker skattekostnaden.”* Forskjellen mellom periodens skattekostnad og betalbare skatt vil i all hovedsak skyldes de midlertidige forskjellene.

## 2.5 Regnskapsmessig behandling ved utligning

Ved beregning av den skattepliktige inntekten i selvangivelsen skal alle midlertidige forskjeller tas med. I den forbindelse er Skatteetatens skjema RF-1217 sentralt.

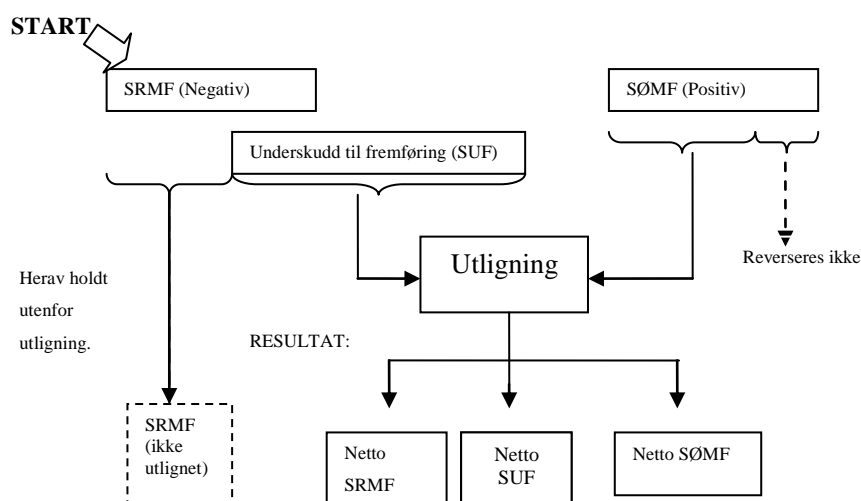
I finansregnskapet vil skattereduserende midlertidige forskjeller og skattemessige underskudd påvirke egenkapitalen positivt (se avsnitt 2.3.1). Derfor vil det være visse betingelser og kriterier som må oppfylles for at disse skal kunne tas med i utligningen. Denne delen av

studien tar for seg hvordan utligning av midlertidige forskjeller på forretningsbygg og underskudd til fremføring skal behandles i årsregnskapet.

### 2.5.1 Kort om utligningsmetoden

Utligning er en av to måter å realisere verdien av en skattereduserende midlertidig forskjell på. Det som skjer er at man ved bruk av skattereduserende midlertidige forskjeller og fremførbare underskudd nøytraliserer skatteeffekten som ligger i skatteøkende midlertidige forskjeller. Sagt med andre ord vil en skatteøkende midlertidig forskjell når den reverserer, skape en skattepliktig inntekt. Dersom man har skattereduserende midlertidige forskjeller som ”reverserer i samme periode som de skatteøkende, vil selskapet få effektivt inntektsfradrag fra de skattereduserende forskjellene gjennom reverseringen” (Huneide et al., 2010, s. 461).

På den måten vil tidsaspektet knyttet til når forskjellene reverseres være av avgjørende betydning for utligningen. Etter utligningen vil man sitte igjen med enten netto skatteøkende midlertidige forskjeller, eller netto skattereduserende midlertidige forskjeller inklusiv skattemessige underskudd.



Figur 6: Grafisk illustrasjon av utligningsprosessen

### 2.5.2 Skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg

Skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg representerer en verdi for skattyter i den grad den gir redusert skattebetaling i fremtiden. Forskjellen oppstår som følge av større årlige regnskapsmessige avskrivninger enn skattemessige avskrivninger. Forskjellen

vil derfor skape et midlertidig avvik som fører til at forretningsbyggets bokførte verdi i årsregnskapets balanse pr 31.12 blir mindre enn den skattemessige verdien for saldogruppen forretningsbygg. Opphavet til forskjellen er altså ulik tidfesting av størrelsen på kostnadene i skatteregnskapet og finansregnskapet.

Skatteloven opererer med en fast saldoavskrivningssats på 2 % (jfr. sktl § 14-43 (1) bokstav i) som gjelder for alle forretningsbygg uavhengig av de individuelle egenskapene på byggene. Regnskapsloven krever at det legges til grunn en fornuftig avskrivningsplan (jfr. rskl § 5-3 (2)) for disse.

Fra regnskapsreformen i 1984-85, hvor skillet mellom regnskapsmessige og skattemessige avskrivninger ble bestemt for første gang, ble skillet begrunnet med at "*skattemessige avskrivninger ikke tilfredsstiller kravet til fornuftig avskrivningsplan*" (gjengitt i NOU 1995:30, s. 128). Med dette menes at man i finansregnskapet foretar en individuell vurdering av hvert enkelt forretningsbygg, hvor vurderingen skjer etter beste estimat (jfr. rskl § 4-2). Skattemessig derimot opererer man med en felles avskrivningssats for alle forretningsbygg. Dette gjøres uavhengig av byggenes individuelle egenskaper og verdiforringelse.

I den norske regnskapsloven har man ikke noen spesielle vurderingsregler for negative midlertidige forskjeller eller utsatt skattefordel. Heller ikke forarbeidene til regnskapsloven sier noe konkret på området. En nærmere redegjørelse for hvordan skattereduserende midlertidige forskjeller skal måles i finansregnskapet er gitt i NRS (F) Resultatskatt, hvor man under punkt 3.1 finner følgende uttalelse:

*Skattereduserende midlertidige forskjeller utlignes mot skatteøkende midlertidige forskjeller som reverserer i samme tidsrom.*

Med dette settes det derfor begrensninger i adgangen til å kunne foreta full utligning av alle midlertidige forskjeller. Skattereduserende midlertidige forskjeller som forventes å reversere langt frem i tid kan ikke utlignes mot skatteøkende forskjeller som forventes å reversere på et tidligere tidspunkt. I tilfeller hvor selskapet ikke kan innfri denne betingelsen, kan man ikke foreta motregning av skattereduserende og skatteøkende midlertidige forskjeller.

Som følge av lave skattemessige avskrivninger vil en skattereduserende midlertidig forskjell på forretningsbygg reverseres langt frem i tid. Har man ikke et annet forretningsbygg som har tilsvarende skatteøkende midlertidige forskjeller som de skattereduserende forskjellene kan utlignes mot, fremkommer det i en uttalelse fra den norske revisorforeningen at ”*mye taler for at skattereduserende midlertidig forskjell knyttet til forretningsbygg som oftest ikke kan utlignes*” [4]

Tilsvarende blir det uttalt i Huneide med flere at dersom ”*skattereduserende midlertidige forskjeller reverserer på et senere tidspunkt enn de skatteøkende forskjellene, må det vurderes om de skattereduserende forskjellene må holdes utenfor grunnlaget for utligning*”. Videre: ”*Hvis det ikke anses som realistisk at bygningen blir solgt for å reversere forskjellen, må den normalt holdes utenfor utligningen*” (Huneide et al., 2010, s. 462).

På samme måte som NRS (F) Resultatskatt legger til grunn tidspunktet for reversering ved utligning, må samme forhold antas å gjelde også etter IFRS, hvor IAS 12 punkt 28 har følgende ordlyd: ”*Det er sannsynlig at en skattepliktig inntekt som en skattereduserende midlertidig forskjell kan utnyttes mot, vil være tilgjengelig når det er tilstrekkelig skatteøkende midlertidige forskjeller... som forventes å reversere a) i samme periode som den forventede reverseringen av den skattereduserende midlertidige forskjellen...*” (IFRS på norsk, 2009).

I forbindelse med utligningsbetingelsen finner man videre under punkt 2.3 i NRS (F) Resultatskatt følgende uttalelse om utligning: ”*Ved vurdering av muligheten for realisering av skattefordeler ved **nøytralisering** må det tas hensyn til de valgmuligheter som skattereglene gir, og muligheter for å realisere skattepliktig gevinst og tap ved salg. Skattetilpasning må bygge på realistiske forutsetninger. Dette krever at de forutsatte handlinger må fremstå som aktuelle for selskapet*”.

Ved første øyekast tenker man at overnevnte går på aktivering som omtales i punkt 2.4 i NRS (F) Resultatskatt. Nærmere bestemt at man gjennom skatteplanlegging kan sannsynliggjøre skattepliktig inntekt som fører til at poster kan innregnes i balansen. Det kan nok i de fleste sammenhenger også brukes, men legg merke til at sitatet ovenfor står skrevet i NRS (F) Resultatskatt under punkt 2.3 for utligning. Sitatets betydning går derfor på utligningsmetoden. Har foretaket et bygg som skal selges i nærmeste fremtid, vil selskapet



kunne utligne en negativ midlertidig forskjell på forretningsbygget mot andre positive midlertidige forskjeller som reverseres innenfor samme tidsrom. Eksempelvis dersom bygget selges om to år, hvor salgskontrakt er undertegnet, vil det være i tråd med et rettviseende bilde å kunne foreta utligning av negative midlertidige forskjeller mot positive. Begrunnelsen må være at i de tilfeller hvor en kan dokumentere fremtidig salg, vil man få et endret reverseringsforløp. På denne måten blir det mulig å utligne negative mot positive midlertidige forskjeller som reverserer innenfor samme periode. Dette forutsetter at bygget selges som innmat og ikke i form av aksjer. Se single purpose selskaper avsnitt 2.6.1 (skattetilpasning).

### **2.5.2 Underskudd til fremføring**

Et skattemessig fremførbart underskudd vil fungere på samme måte som en skattereduserende midlertidig forskjell. Grunnen til at fremførbart underskudd trekkes inn i oppgaven, er at det skal tjene som et sammenligningsgrunnlag mot skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg. Det er reverseringstidspunktene for disse som er av interesse.

Skattemessig underskudd fremkommer som følge av at de skattemessige kostnadene i ett år er høyere enn de skattemessige inntektene. Etter dagens lovverk kan underskuddet fremføres på ubestemt tid (jfr. sktl § 14-6), og vil med dette kunne representere en mulig fordel gjennom reduserte skattebetalinger i fremtiden. Dette under forutsetning av at foretaket nytter underskuddet ved første anledning.

Dersom det hadde vært symmetri i skattereglene, ville et selskap som går med skattemessige underskudd kunne motta en "skatteinntekt" som følge av underskuddet (NRS (F) Resultatskatt punkt 2.1). En slik symmetri finnes ikke (unntak leteselskaper i oljesektoren), og underskuddet må derfor realiseres på andre måter.

Om man skulle ha fremførbare underskudd, vil realiseringsforløpet være avhengig av det fremtidige skattbare resultatet etter at man har tatt hensyn til endringer i andre midlertidige forskjeller. Det vil derfor være vanskelig, for ikke å si umulig, å sette opp et sikkert realiseringsforløp for disse.

Et skattemessig underskudd vil på samme måte som negative midlertidige forskjeller kunne representere en verdi for selskapet gjennom utligning. Skattemessige underskudd vil kunne

reversere neste periode og vil som følge av dette kunne utlignes mot alle selskapets skatteøkende midlertidige forskjeller, uavhengig av reverseringstidspunktet for disse.

### **2.5.3 Små foretak**

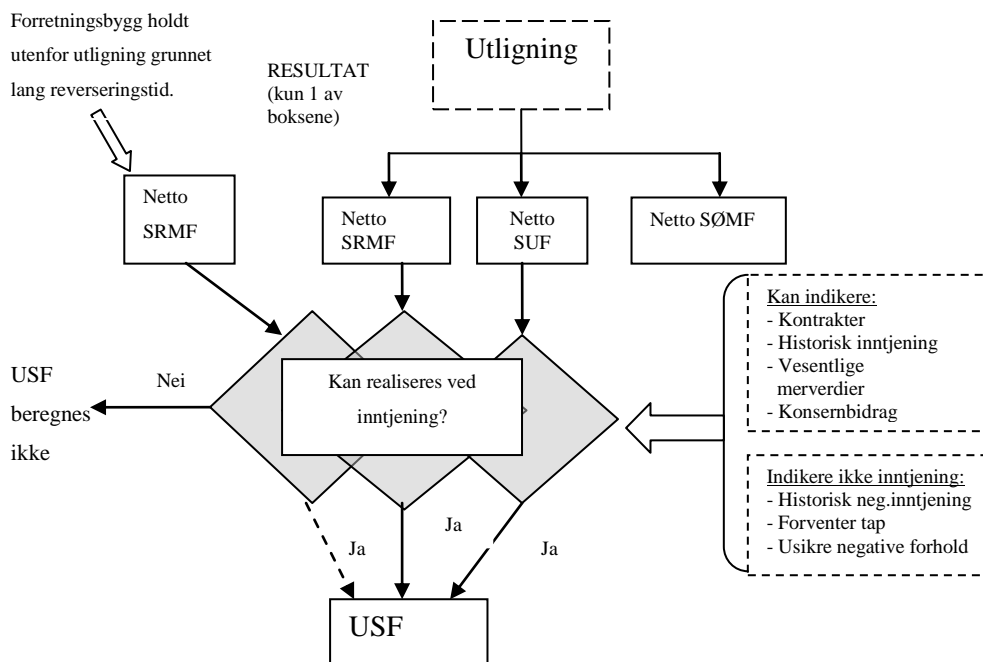
Fra NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak punkt 6.1.1.2.1 heter det: ”*Små foretak skal følge hovedregelen om full utligning.*” Med dette menes at små selskaper på samme måte som øvrige foretak plikter å foreta utligning med tilhørende vurdering om at det finnes skattereduserende midlertidige forskjeller som må holdes utenfor utligningen.

## **2.6 Regnskapsmessig behandling ved aktivering**

Hensikten med dette underkapitlet er å forklare hvilke betingelser som må oppfylles for at skattereduserende midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring kan aktiveres som utsatt skattefordel i balansen. Underskuddet trekkes også her inn som et sammenligningsgrunnlag mot negative midlertidige forskjeller på forretningsbygg. Grunnen til dette er at de har forskjellig reverseringstidspunkt. Videre forklares de indikasjonene som standarden beskriver bør hensyntas når man skal vurdere selskapets mulighet for å kunne innregne disse som en del av balansesummen.

### **2.6.1 Innregningskriterier for skattereduserende midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring**

Figur 7 under er en fortsettelse av figur 6 foran og illustrerer aktiveringsprosessen. I de tilfeller man konkluderer med at skattereduserende midlertidige forskjeller ikke kan utlignes, må selskapet teste om den isolerte utsatte skattefordelen kan representere en fremtidig verdi. Den samme testen må også gjøres for å vurdere om en utsatt skattefordel som følge av netto skattereduserende midlertidige forskjeller inklusive fremførbare underskudd (etter utligning) kan balanseføres.



**Figur 7: Grafisk illustrasjon av aktiveringsprosessen**

For å vurdere om skattereduserende midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring som ikke er utlignet kan aktiveres, må man vurdere dette ut fra god regnskapsskikk på området. Som en del av denne vurderingen må man ta utgangspunkt i rskl § 4-2 (1) for beste estimat. I dette ligger det at regnskapsprodusenten må foreta en skjønnsmessig vurdering ut fra tilgjengelig informasjon på beslutningstidspunktet om disse kan aktiveres i balansen eller ikke. For nærmere redegjørelse må vi se til NRS (F) Resultatskatt punkt 2.3 hvor vi finner følgende uttalelse:

*”For skattereduserende midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring som gjenstår etter utligning, må det vurderes om skattefordelen kan realiseres gjennom tilstrekkelig skattepliktig inntekt skapt av fremtidig inntjening”. Videre under punkt 2.4: ”Dette innebærer at foretaket må sannsynliggjøre en skattepliktig inntekt gjennom inntjening i fremtidige år eller gjennom realistisk skattetilpasning som gjør det mulig å utnytte fordelene”.*

Som det fremgår av teksten finnes to muligheter for å kunne aktivere en utsatt skattefordel med bakgrunn i skattereduserende midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring som ikke er utlignet. For det første gjennom å sannsynliggjøre tilstrekkelig skattepliktig inntekt gjennom inntjening i fremtiden. For det andre gjennom realistisk skattetilpasning.

## Nærmere om inntjeningskravet

Fra tidligere vet vi at etter utligning vil man kunne sitte igjen med netto skattereduserende midlertidige forskjeller og skattemessige underskudd, som kan gi en mulig utsatt skattefordel. Med mulig menes her at fordelene må kunne sannsynliggjøres realisert gjennom fremtidig inntjening for å kunne innregnes i balansen. Også andre skattereduserende midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring som er holdt utenfor utligning, kan aktiveres gjennom inntjeningskravet. For at disse skal kunne aktiveres er det i NRS (F) Resultatskatt punkt 2.4 gitt eksempler på forhold som kan - / ikke kan indikere sannsynliggjøring av fremtidig skattepliktig inntekt:

Eksempler på forhold som indikerer at fremtidig skattepliktig inntekt ikke kan sannsynliggjøres:

- ✓ Foretaket har en lang og konsistent historie med negativ inntjening.
- ✓ Foretaket forventer tap i de nærmeste årene.
- ✓ Det foreligger usikre negative forhold for foretaket som ikke er avklart ved avleggelse av regnskapet, og som kan medføre negativ inntjening i framtiden.
- ✓ At konsernet totalt sett går med underskudd.

Eksempler på forhold som kan indikerer at fremtidig skattepliktig inntekt kan sannsynliggjøres:

- ✓ Eksisterende kontrakter eller sikre ordreserver som basert på foreliggende priser og kostnadsstruktur, vil generere skattepliktig inntekt.
- ✓ Foretaket har en lang og konsistent historie med positiv inntjening der et eventuelt regnskapsmessig underskudd skyldes uvanlige, uregelmessige eller ekstraordinære poster, samtidig som det er grunn til å anta at selskapets rammebetingelser ikke vil endre seg innen overskuelig fremtid.

- ✓ Det foreligger vesentlige merverdier i eiendeler og forpliktelser som ved realisering er tilstrekkelig til å realisere skattefordelen.
- ✓ Selskapet inngår i et skattekonsern hvor det er realistisk at konsernbidrag kan nyttes til å skape tilstrekkelig skattepliktig inntekt.

Sannsynliggjøringen med hensyn til skattepliktig inntjening må være bygd på realistiske forhold, hvor tilstrekkelig dokumentasjon bør kunne fremlegges. Ifølge Huneide med flere må følgende vektlegges: *”Et selskap som har vært gjennom restrukturering som følge av tidligere underskudd, kan ofte ikke anses å ha sannsynliggjort framtidig inntjening gjennom selve restruktureringen, selv om det framvises budsjetter med positive resultater. Selskapet bør ha vist at det oppnår positive resultater etter restruktureringen før framtidig inntjening kan anses for å være sannsynliggjort”* (Huneide et al., 2010, s. 465). På samme område sier Finanstilsynet at: *”Vekten som kan legges på budsjetter og prognoser i en slik sannsynlighetsvurdering vil være avhengig av i hvilken grad foretakets budsjetter og prognoser historisk sett har vist seg å danne grunnlag for realistiske forventninger om framtidig inntjening”* [5].

### **Skattetilpasning**

En annen mulighet er aktivering av utsatt skattefordel gjennom skattetilpasning. Dersom selskapet i nærmeste fremtid skal selge et forretningsbygg, og selskapet kan dokumentere at det vil være overveiende sannsynlig at salgssummen minst tilsvarer skattemessig saldoverdi, vil selskapet kunne aktivere en negativ midlertidig forskjell på forretningsbygget. Man kan dermed gjennom en del av salgssummen (opptil saldoverdien) sannsynliggjøre tilstrekkelig skattepliktig inntjening ved realiseringstidspunktet. På denne måten kan man anvende inntjeningskravet for å innregne den negative midlertidige forskjellen. For at dette skal kunne gjøres, kreves det at selskapet selger forretningsbygget som ”innmat” og ikke som ”single purpose selskap”.

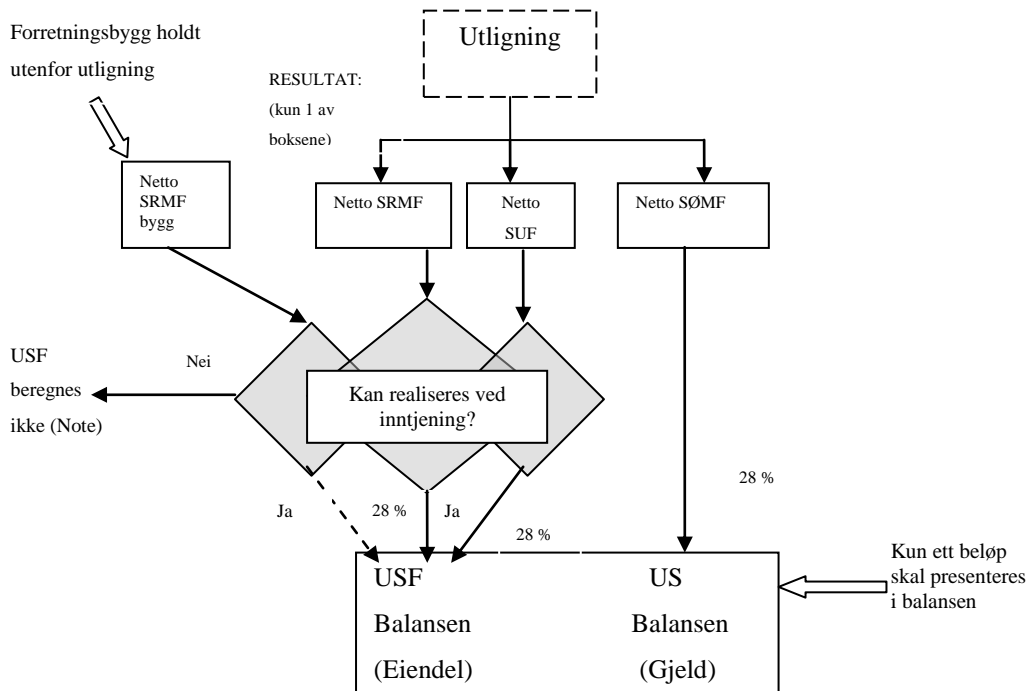
”Single purpose selskaper” er noe som etter innføring av ”fritaksmodellen” (jfr. sktl § 2-38) er blitt vanlig praksis. Bakgrunnen er at aksjonærene ved denne organiseringen påføres en lavere reell beskatning av gevinsten på aksjene i et ”single purpose selskap” enn ved salg av forretningsbygget som ”innmat”. Ved å gjøre det på denne måten blir byggets skattemessige verdi videreført, i stedet for at ny inngangsverdi på bygget blir beregnet. I en slik situasjon

(salg av aksjer) får man ikke realisert den netto skattereduserende midlertidige forskjellen på forretningsbygget/ene. Derfor vil man i dag, i større grad enn tidligere, ikke kunne legge til grunn et salg for å kunne aktivere en potensiell utsatt skattefordel med bakgrunn i negative midlertidige forskjeller på forretningsbygg.

### Presentasjon i regnskapet

NRS (F) Resultatskatt punkt 3.2 uttaler følgende: ”Presentasjonen av utsatt skatt og utsatt skattefordel skal være netto. Netto utsatt skatt skal presenteres som avsetning for forpliktelse. Netto utsatt skattefordel skal presenteres som immateriell eiendel”.

Dersom selskapet har netto skatteøkende midlertidige forskjeller etter utligning og i tillegg har skattereduserende midlertidige forskjeller som blir aktivert etter inntjeningskravet, skal disse presenteres netto i balansen. Noen er muligens av den oppfatning at dette er utligning, men det er ikke tilfellet. Dette er kun en presentasjonsform, for at utsatt skatt og utsatt skattefordel ikke skal fremkomme i samme balanse.



Figur 8: Netto presentasjon av utsatt skatt/ skattefordel i balansen

## 2.6.2 IAS 12

IAS 12 er den internasjonale regnskapsstandarden som regulerer regnskapsføring av resultatskatt. Kvifte, Tofteland og Bernhoft (2011, s. 246) skriver at *”NRS (F) Resultatskatt er i all hovedsak i samsvar med IAS 12.”* På samme måte uttaler Finanstilsynet: *”Til tross for noe ulik ordlyd fremstår IAS 12 og NRS (F) etter Kredittilsynets oppfatning som i all hovedsak like vedrørende krav til sannsynliggjøring av utsatt skattefordel og de skulle således forvente å gi opphav til lik regnskapsføring av eiendel ved utsatt skatt”* [5]

Noen forhold er det allikevel formålstjenlig å nevne. Innregning av skattemessige fremførbare underskudd har av mange blitt oppfattet som strengere vurdert etter IAS 12, enn NRS (F) Resultatskatt. Dette med bakgrunn i følgende ordlyd hentet fra IAS 12 punkt 35:

*”Det faktum at det forekommer uutnyttede skattemessige underskudd, er imidlertid et tydelig tegn på at framtidig skattepliktig inntekt ikke nødvendigvis vil være tilgjengelig”* (IFRS på norsk, 2007, IAS 12.35).

Av den norske standarden Resultatskatt, samt en uttalelse fra Norsk Regnskapsstiftelse fremgår det nå at kriteriene skal være like:

*”Enkelte foretak har regnskapsført en lavere utsatt skattefordel i åpningsbalansen etter IFRS enn i årsregnskapet forut for åpningsbalansen, med den begrunnelse at kravene i IAS 12 til å sannsynliggjøre realisering av skattefordel oppfattes strengere enn i foreløpig NRS om resultatskatt. Slike forskjeller er det ikke grunnlag for, men det har vært en varierende norsk praksis på området”* [6].

Videre kan IAS 12 oppleves som noe klarere med tanke på aktivering av utsatt skattefordel med bakgrunn i skattereduserende midlertidige forskjeller. Dette er nærmere omtalt i punkt 2.6.4 nedenfor. Utover dette vil det ikke være forskjeller mellom IAS 12 og NRS (F) Resultatskatt som er av vesentlig betydning for studien.

Oppsummert ser vi at det finnes en forsiktighetsregel både for å kunne utligne og aktivere negative midlertidige forskjeller og skattemessige underskudd. For utligning er forsiktighetsregelen representert ved at midlertidige forskjeller som ikke reverseres i samme

periode ikke kan utlignes. I forbindelse med aktivering er forsiktighetsprinsippet ivaretatt ved at foretaket må sannsynliggjøre tilstrekkelig inntjening i perioden hvor reverseringen av de negative midlertidige forskjellene som er holdt utenfor utligning, samt de netto negative midlertidige forskjellene inklusiv skattemessige underskudd som ikke er utlignet, finner sted. Dersom dette ikke kan oppfylles, kan disse heller ikke innregnes i balansen.

### **2.6.3 Små foretak**

Små foretak kan i henhold til NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak under punkt 6.1.1.2.1 *”unnløse å balanseføre utsatt skattefordel selv om kriteriene for balanseføring er oppfylt. Unntaket gjelder kun utsatt skattefordel knyttet til skattereduserende midlertidige forskjeller som ikke er utlignet”* [antas også å gjelde underskudd]. Begrunnelsen for unntaket er i følge Huneide med flere at det *”i praksis kan være vanskelig å vurdere om det er mulig å føre opp utsatt skattefordel beregnet på ikke utlignede skattereduserende midlertidige forskjeller”* (Huneide et al., 2010, s. 832).

### **2.6.4 Ulike innregningskriterier for skattereduserende midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring**

Skillet mellom skattereduserende midlertidige forskjeller som reverseres langt frem i tid og fremførbare underskudd kan i NRS (F) Resultatskatt oppleves noe upresist med tanke på aktivering av utsatt skattefordel med bakgrunn i inntjeningskravet. Hensikten med underkapitlet er å belyse dette nærmere. Videre skal vi se på hva IAS 12 sier på det samme området.

I NRS (F) Resultatskatt har man valgt å dele opp beregningen av utsatt skatt/skattefordel i en utligningsdel og en aktiveringsdel. Utligningsmetoden beskrives i NRS (F) Resultatskatt punkt 2.3, mens aktiveringen av utsatt skattefordel knyttet til skattereduserende midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring som ikke er utlignet beskrives i NRS (F) Resultatskatt punkt 2.4. Mye av dette er omtalt ovenfor, og derav ikke nevnt nedenfor.

#### **Trinn 1: Utligning**

Som det fremgår ovenfor, samt av tidligere omtale skal skattereduserende midlertidige forskjeller på bygg hvor reversering finner sted langt frem i tid normalt holdes utenfor utligning (se skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg). Fremførbare



underskudd kan imidlertid reverseres allerede neste regnskapsperiode og kan, sammen med andre skattereduserende midlertidige forskjeller som reverserer innenfor samme tidsrom som de skatteøkende midlertidige forskjellene, utlignes mot disse.

Etter utligning vil selskapet stå igjen med enten netto skatteøkende midlertidige forskjeller eller netto skattereduserende midlertidige forskjeller inklusive fremførbart underskudd. For å kunne aktivere netto skattereduserende midlertidige forskjeller inklusive fremførbart underskudd som er utlignet, og/ eller negative midlertidige forskjeller (jfr. figur 6) holdt utenfor utligningen, må man vurdere om disse kan aktiveres etter trinn 2 nedenfor.

### **Trinn 2: Aktivering av en utsatt skattefordel i balansen**

Av punkt 2.4 i NRS (F) Resultatskatt fremgår følgende: *”Skattereduserende midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring som ikke er utlignet inneholder en mulig skattefordel som må realiseres gjennom inntjening. Balanseføring av utsatt skattefordel følger av de generelle vurderingsreglene.*

Som det fremgår over kan *netto* skattereduserende midlertidige forskjeller (fra utligning), samt skattereduserende midlertidige forskjeller (holdt utenfor utligning) og underskudd som ikke er utlignet, kun innregnes i balansen dersom foretaket kan sannsynliggjøre tilstrekkelig skattepliktige inntekter i fremtiden. Det som imidlertid ikke kommer klart frem i teksten, er tidsperspektivet ved sannsynliggjøringen av den fremtidige inntjeningen. Man kan tro at inntjeningskravet skal vurderes likt for skattemessige underskudd og skattereduserende midlertidige forskjeller som reverseres langt frem i tid. En skattereduserende midlertidig forskjell på forretningsbygg vil normalt reverseres langt frem i tid, og en vurdering av selskapets inntjening om eksempelvis 20 år vil virke lite troverdig. Den norske Revisorforeningen uttaler følgende: *”I de tilfeller hvor det er sannsynlig at forretningsbygget skal beholdes, vil det være vanskelig å sannsynliggjøre at den utsatte skattefordelen kan realiseres gjennom inntjening”* [4].

Grunnet langt tidsperspektiv før fordelene kan utnyttes gjennom reversering, vil det *nesten* være umulig å legge til grunn inntjeningskravet for balanseføring av en negativ midlertidig forskjell som reverseres langt frem i tid. Et fremførbart underskudd har man derimot mulighet for å kunne reversere allerede neste regnskapsperiode. Derfor vil man i større grad kunne balanseføre skattemessige underskudd, enn skattereduserende midlertidige forskjeller som

reverseres langt frem i tid med bakgrunn i inntjeningskravet. Denne forskjellen går imidlertid ikke klart frem av den norske regnskapsstandarden NRS (F) Resultatskatt.

Hvordan aktivering av skattereduserende midlertidige forskjeller og fremførbare underskudd som ikke er utlignet skal vurderes, er beskrevet i NRS (F) Resultatskatt punkt 2.4. I samme punkt står følgende skrevet: *”Kriteriene for å regnskapsføre utsatt skattefordel knyttet til skattereduserende midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring som ikke er utlignet, er de samme etter denne standard og IAS 12”*. Derfor finner vi det relevant å se om denne kan virke noe klarere på området. Dette siden oppbyggingen her er noe annerledes enn i NRS (F) Resultatskatt.

IAS 12 omtaler skattereduserende midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring i egne avsnitt, istedenfor å omtale dem samlet. Under punkt 29 for skattereduserende midlertidige forskjeller heter det: *”Når det ikke er tilstrekkelige skatteøkende midlertidige forskjeller tilknyttet samme skattemyndighet og samme skattepliktige foretak, innregnes eiendelen ved utsatt skatt i den utstrekning det er sannsynlig at foretaket vil ha tilstrekkelig skattepliktig inntekt som er tilknyttet samme skattemyndighet og samme skattepliktige foretak **i samme periode** som reverseringen av den skattereduserende midlertidige forskjellen”* (IFRS på norsk, 2009).

Den internasjonale regnskapsstandarden setter dermed krav til at man må kunne sannsynliggjøre tilstrekkelig skattepliktig inntjening **i den perioden** hvor den skattereduserende midlertidige forskjellen reverseres. En tilsvarende klar tydeliggjøring av tidsperspektivet for sannsynliggjøring av fremtidig inntjening for skattereduserende midlertidige forskjeller foreligger ikke i NRS (F) Resultatskatt.

Oppsummert kan vi si at det i svært få tilfeller, for å si nesten aldri, vil være mulig å balanseføre en utsatt skattefordel basert på skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg, hvor reverseringsprosessen starter langt frem i tid med bakgrunn i inntjeningskravet. Eneste realistiske mulighet vil være i de tilfeller hvor reverseringsprosessen nærmer seg slutten. Da kan man ta stilling til det skattemessige inntjeningsspørsmålet for negative midlertidige forskjeller på bygg på samme måte som for underskudd til fremføring. Denne innregningsforskjellen, med tanke på tidsforskjellen mellom negative midlertidige

forskjeller hvor reverseringen starter langt frem i tid og underskudd til fremføring, kommer ikke klart frem under NRS (F) Resultatskatt punkt 2.4.

## 2.7 Noteopplysninger om skatt

Noteopplysninger er en integrert del av årsregnskapet og skal utfylle informasjonen i resultatregnskap, balanse og kontantstrømoppstilling. Krav til noteopplysninger har som siktemål å øke regnskapets informasjonsverdi og gjøre den samlede regnskapsinformasjon egnet for analyse. Krav til noteopplysninger fremgår både av regnskapsloven og god regnskapsskikk.

Utsatt skattefordel inngår i oppstillingsplanen for balansen som en del av gruppen *Immaterielle eiendeler*. Denne gruppen følger kravet til noteopplysninger i regnskapsloven § 7-14, 1. ledd, men siden utsatt skattefordel ikke defineres som immaterielle eiendeler kan man ikke anvende disse notereglene. Derfor er det utviklet egne notekrav som brukes i forbindelse med beregning av utsatt skattefordel, jamfør regnskapsloven § 7-23 og NRS (F) Resultatskatt punkt 3.3.

Regnskapsloven § 7-23 sier kort: *”Det skal opplyses om beregning av skattekostnad og utsatt skatt eller utsatt skattefordel”*, mens NRS (F) Resultatskatt gir en vesentlig mer detaljert oversikt over hvilke opplysninger som må gis. Standarden skiller mellom hvilken tilknytning opplysningene har til henholdsvis balansen og resultatregnskapet, og for vår del er det spesielt punkt 1 og 2 under *”Opplysninger knyttet til balansen”* som er interessante.

Punkt 1 sier følgende:

*”Skatteeffekten av midlertidige forskjeller og underskudd til framføring som har gitt opphav til utsatt skatt og utsatte fordeler spesifisert på typer av midlertidige forskjeller.”*

Gjennom dette punktet kreves det en spesifisering på typer av midlertidige forskjeller. Dette kan gjøres på flere måter. Noen spesifiserer på hovedgruppene i balansen, noen på regnskapslinjenivå, mens noen spesifiserer på ”kortsiktige” og ”langsiktige” poster. Dette innebærer at det ikke fremkommer om forskjellene er knyttet til gjeld eller eiendeler.

I følge Huneide med flere, er poenget med dette spesifikasjonskravet å gi regnskapsbrukeren informasjon om reverseringstidspunktene for de midlertidige forskjellene. Årsaken er at disse har betydning for vurderingen av skatteposisjonenes reelle verdi. Det anses som tilstrekkelig om regnskapsprodusenten spesifiserer på hovedgruppene i balansen, samt spesifiserer de postene som ligger utenfor regnskapet, for eksempel underskudd til fremføring og gevinst- og tapskonto.

Punkt 2 i standarden lyder som følger:

*”Det skal opplyses om balanseført utsatt skattefordel som er sannsynliggjort gjennom fremtidig inntjening og utsatt skattefordel som ikke er balanseført.”*

Regnskapsstandarden legger opp til at det skal opplyses nærmere om balanseført utsatt skattefordel. Dersom denne er balanseført, vil nok den drevne regnskapsbruker tolke dette som om fremtidig skattemessig overskudd er sannsynliggjort. Dersom noten opplyser at *”utsatt skattefordel er balanseført da selskapet forventer fremtidige skattemessige overskudd”* vil dette gi liten tilleggsinformasjon overfor en slik regnskapsbruker. Derfor bør regnskapsprodusenten, ifølge Huneide med flere (2010, s. 618) forsøke å gi mer konkrete opplysninger om *hvorfor* man forventer skattemessig overskudd. I de fleste tilfeller vil begrunnelsen være at man forventer dette som et resultat av den ordinære driften, og da bør nettopp dette være selve begrunnelsen. Det vil være typisk for selskaper som over lang tid har hatt stabile overskudd, og som har forventninger om det samme i fremtiden. Noen ganger vil balanseføringen ha andre begrunnelser, slik som skattemessige gevinster ved salg av anleggsmidler eller konsernbidrag. Dersom utsatt skattefordel, helt eller delvis, ikke balanseføres, bør regnskapsprodusenten gi mest mulig konkret informasjon om hvorfor balanseføring ikke er foretatt.

I forbindelse med evalueringen av regnskapsloven (NOU 2003:23), har Regnskapslovutvalget (oppnevnt ved kongelig resolusjon 7. juni 2002) vurdert regnskapslovens § 7-23 på følgende måte:

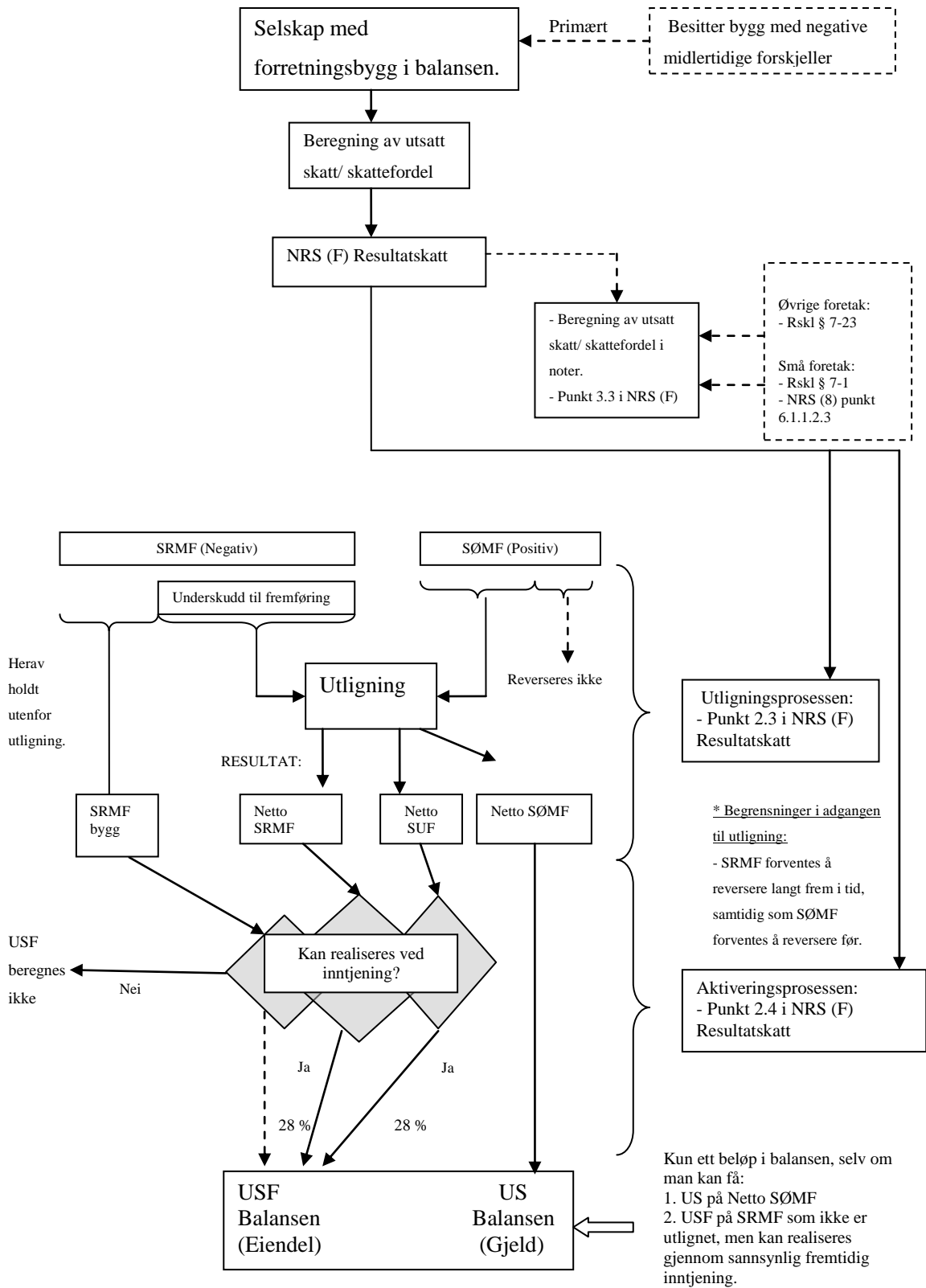
*”Lovbestemmelsens innhold er ikke i konflikt med IAS/IFRS og kravene går etter utvalgets mening ikke lenger enn krav etter IAS/IFRS. Gjeldende ordlyd i § 7-23 kan opprettholdes.”*

### **2.7.1 Små foretak**

For små foretak stilles det for øvrig ikke krav til opplysning om beregning av skattekostnad, utsatt skatt eller utsatt skattefordel, jfr. regnskapsloven § 7-1, 1. ledd. Det skal imidlertid gis opplysninger som er nødvendige for å bedømme den regnskapspliktiges stilling og resultat, og som ikke fremgår av årsregnskapet for øvrig, jfr. regnskapsloven § 7-1, 2. ledd. I tilfeller hvor små foretak velger å følge hovedregelen foran unntaket, går det frem av NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak: *”I tilfeller små foretak har valgdgang og velger å benytte hovedregelen i regnskapsføringen må regnskapslovens hovedkrav til noteopplysninger for øvrige foretak og relevante Norske regnskapsstandarder (NRS) benyttes”* (Revisors Håndbok, (2010), s. 718). Dersom foretaket har unnlatt balanseføring av fremtidig skattefordel bør det gis informasjon om dette og om størrelsen på den mulige skattefordelen som ikke er innregnet i balansen, jfr. NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak, punkt 6.1.1.2.3.

## **2.8 Studiens teoretiske modell**

Figuren nedenfor er ment som en oppsummering, hvor studiens oppbygging ses opp mot hvordan beregningen av utsatt skatt/ skattefordel skal behandles i teorien.



Figur 9: Studiens teoretiske modell

# 3 Metode

---

Dette kapitlet forklarer studiens metodiske tilnærming. Innledningsvis vil vi definere den økonomiske forskningsprosessen, før vi redegjør for studiens forskningsdesign. Deretter forklarer vi nærmere valg av metode, innsamling og analyse av data, samt utvelgelse av datakilder. Til slutt foretar vi en evaluering av forskningsdesign og metode.

## 3.1 Den økonomiske forskningsprosessen

For å kunne besvare studiens problemformulering best mulig, er det helt avgjørende at den metodiske tilnærmingen er direkte knyttet til studiens formål. Vår studie må anses som *økonomisk forskning*, og baserer seg på egne metoder, såkalte "*business research methods*". Begrepet *business research* brukes ofte om økonomisk forskning, og inkluderer alle metoder og teknikker som anvendes innen økonomiske fagområder. Zikmund (2000, s. 5) definerer økonomisk forskning på følgende måte:

*"Business research is defined as the systematic and objective process of gathering, recording, and analyzing data for aid in making business decisions".*

Hair, Money, Samouel and Page (2007, s. 5) forklarer økonomisk forskning på følgende måte:

*"Business research seeks to predict and explain phenomena that taken together comprise the ever-changing business environment. Thus, business research is a truth-seeking function that gathers, analyses, interprets and report information so that business decision makers become more effective."*

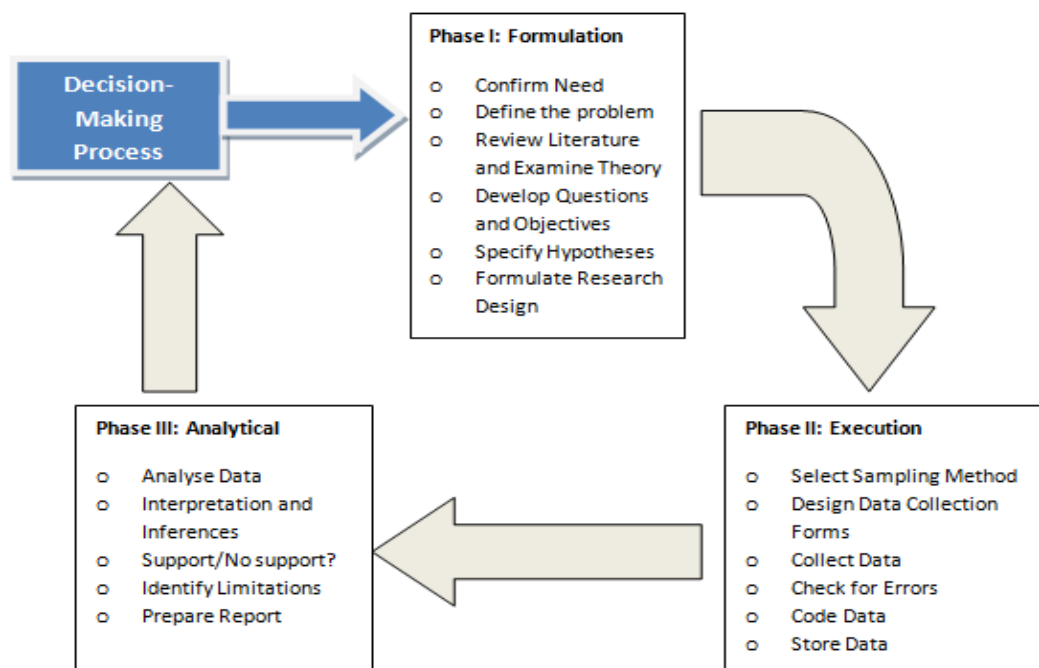
Økonomisk forskning blir ofte sett på som en prosess som går gjennom ulike faser, og som følger et generelt mønster. Zikmund (2000, s. 53) deler den økonomiske forskningsprosessen inn i følgende faser:

*"1) defining the problem, 2) planning a research design, 3) planning a sample, 4) collecting data, 5) analyzing the data, 6) formulating the conclusions and preparing the report"*.

Cooper og Schindler (2008) deler også den økonomiske forskningsprosessen inn i seks faser, på samme måte som Zikmund. De understreker at man ikke må gjøre seg ferdig med en fase før man kan gå over til neste. Man beveger seg frem og tilbake mellom de ulike fasene:

*”No one claims that research requires completion of each step before going to the next. Recycling, circumventing and skipping occur. Some steps are begun out of sequence, some are carried out simultaneously, and some may be omitted. Despite this variation, the idea of a sequence is useful for developing a project and for keeping the project orderly as it unfolds”* (Cooper & Schindler, 2008, s. 11).

Hair med flere (2007) har en mer overordnet fremstilling av den økonomiske forskningsprosessen, noe som illustreres i figuren under. Forfatterne deler forskningsprosessen opp i tre faser, hvor de plasserer de ulike forskningsaktivitetene. Da vi synes fremstillingen gir en god oversikt over hvordan den økonomiske forskningsprosessen bør gjennomføres, lar vi den tjene som metodisk rammeverk for vår studie.



**Figur 10:** Den økonomiske forskningsprosessen (Hair et al., 2007, s. 32)



## 3.2 Forskningsdesign

I den innledende fasen av et forskningsprosjekt må man foreta et valg hvordan studien best kan organiseres og gjennomføres. Dette kalles gjerne for å *designe* studien, og er en plan som blant annet inkluderer metodevalg, utvalg, teknikker for datainnsamling og analyse av data. Cooper og Schindler (2008) definerer forskningsdesign på følgende måte:

*“Research design is the plan and structure of investigation so conceived as to obtain answers to research questions. The plan is the overall scheme or program of the research (...). Research design constitutes the blueprint for the collection, measurement, and the analysis of data.”*

Forskningsdesign kan sammenlignes med de tegningene arkitekten utarbeider før husbyggingen tar til. Man ville i de fleste tilfeller fått opp huset uten tegninger, men kvalitetsmessig vil nok et hus bygd etter arkitektens anvisninger bli betydelig bedre.

Det er mest vanlig å klassifisere forskningsdesignet etter hvilken hensikt studien har. Vi skiller mellom: *eksplorerende, kausalt og beskrivende (deskriptivt) forskningsdesign*.

Eksplorerende forskning går ut på å finne ut hva som skjer, søke nye innsikter, stille spørsmål og sette ulike fenomen i nytt lys (Robson, 2002). Denne tilnærmingen benyttes ofte i tilfeller hvor forskeren har lite informasjon om problemet. Man iverksetter undersøkelsen uten noe teoretisk utgangspunkt, og forskeren starter gjerne med å samle inn data, der målet er å finne fram til mønstre som kan gjøres om til generelle begreper eller teorier. Denne tilnærmingen, *”fra empiri til teori”*, betegnes gjerne induktiv (Johannessen, Kristoffersen & Tufte, 2004).

Kausalt design benyttes ofte når man vil forklare forholdet mellom ulike variabler. Man forsøker å forklare variablenes *kausale sammenheng*. Kjernespørsmålet i kausale undersøkelser kan være *hvilke x som er årsak til y*, eller *hvilke y som er konsekvenser av x*. Det dreier seg om å finne årsaksforklaringer (Johannessen et al., 2004).

Ved beskrivende forskning forsøker man å beskrive et objekt, en hendelse eller en praksis. Man har gjerne mer informasjon tilgjengelig enn ved eksplorerende forskning, og forskerens fokus vil være å kartlegge og beskrive det temaet han forsker på. I denne type

forskningsprosjekter har man gjerne en deduktiv tilnærming til problemstillingen. Forskeren går fra det generelle til det konkrete, med andre ord *"fra teori til empiri"* (Johannessen et al., 2004).

Zikmund (2010, s. 651) definerer *beskrivende forskningsdesign* på følgende måte:

*"A type of research that describes characteristics of objects, people, groups, organizations, or environments and tries to 'paint a picture' of a given situation."*

Beskrivende forskningsdesign fungerer dermed godt for å beskrive en situasjon på et gitt tidspunkt. I vårt tilfelle pr 31.12.2009. Dette samsvarer med vår studie hvor formålet er å beskrive hvordan bedrifter praktiserer verdimåling av utsatt skattefordel knyttet til negative midlertidige forskjeller på forretningsbygg opp mot god regnskapsskikk på området.

Med bakgrunn i dette mener vi studien i hovedsak har en *beskrivende* forskningsdesign, men det bør også nevnes at studien har et snev av *eksplorativt* design i seg. I utgangspunktet vet vi ikke om PWC's påstand stemmer, og iverksetter derfor en undersøkelse som sammenligner dagens regnskapspraksis med god regnskapsskikk på området. På den måten håper vi å finne ut hva som egentlig skjer, og hvorfor det skjer.

### **3.3 Metodevalg**

Når forskningsdesignet er kommet på plass, må man vurdere nærmere hvilken forskningsmetode som vil være mest hensiktsmessig å benytte for å finne svar på problemstillingen. Ghauri og Grønhaug (2010, s. 104) henviser i den forbindelse til Jankowicz (1991) *"...which methods and techniques are most suitable for which research depends on the research problem and its purpose"*.

Det er derfor viktig å være bevisst selve problemstillingen, samt være klar over hva som er forskningsmetode og hva som er datainnsamlingsteknikk. Ghauri og Grønhaug (2010) definerer forskjellen på følgende måte:

*"Research methods refer to systematic, focused and orderly collection of data for the purpose of obtaining information from them, to solve or answer a particular research problem or*

*question. The methods are different from techniques of data collection. By methods we mean data collection through historical review and analysis, surveys, field experiments and case studies, while by techniques we mean a step-by-step procedure that we follow in order to gather data and analyze them to find the answers to our research question. These are concerned more with how to do things than what to do or why to do it.”* (Ghauri & Grønhaug, 2010, s. 104).

### **3.3.1 Casestudie**

Casestudier blir ofte assosiert med eksplorerende eller beskrivende forskning (Yin, 1994), og innen økonomisk forskning blir ofte casestudier ansett som spesielt funksjonelle når fenomenet det forskes på ikke kan studeres utenfor dets ordinære kontekst (Ghauri & Grønhaug, 2010). I de senere årene har casestudier blitt en populær forskningsmetode innen regnskapsfaget, og Ryan, Schapens og Theobald (2002) nevner følgende typer casestudier som ofte benyttes: descriptive, illustrative, experimental, exploratory og explanatory.

I vår studie faller det naturlig å anvende beskrivende (deskriptivt) case studie. Ryan et al (2002) uttaler følgende om forskningsmetoden:

*”Descriptive case studies describe accounting systems, techniques and procedures used in practice. A number of companies may be selected as cases to describe different accounting practices or the similarity of practices in different companies.”*

I vår studie gjennomfører vi flere caseanalyser, hvor vi undersøker regnskapspraksisen i det enkelte selskap (case) opp mot god regnskapsskikk på området. I ettertid sammenligner vi resultatene fra de ulike casene mot hverandre. Med dette representerer ikke vår studie bare en case-studie, men også en komparativ case-studie. Dette skyldes at den sammenligner ett og samme fenomen i flere kontekster, nærmere bestemt hvordan verdivurderingen av negative midlertidige forskjeller på forretningsbygg samsvarer med god regnskapsskikk for elleve regnskapsprodusenter. Hovedbegrunnelsen for å gjennomføre en komparativ case-studie er at den ofte gir robuste resultater. Det er dog en kjensgjerning at en slik studie kan legge beslag på betydelige ressurser, spesielt dersom alle studieobjekter skal vies like mye oppmerksomhet (Yin, 1994).

### 3.4 Utvalg

*”A sample examines a portion of the target population, and the portion must be carefully selected to represent that population.”* (Cooper & Schindler, 2008, s. 90)

Vi vil i vår studie se nærmere på regnskapspraksis blant nordnorske bedrifter som eier forretningsbygg. Ifølge Johannessen med flere (2004) har vi allerede, gjennom problemstillingen, foretatt en strategisk utvelgelse da vi som forskere på forhånd har bestemt hvilken målgruppe forskningen skal rette seg mot for å innhente nødvendige data.

Strategisk utvelgelse blir gjerne benyttet i sammenhenger hvor forskeren ikke er opptatt av å sikre representativitet, eller hvor utvalget man ønsker å bruke er lite. Formålet kan for eksempel være å få høyest mulig kvalitativt innhold i informasjonen. I slike utvalg, som ofte benevnes skjønsmessige, overlater ikke forskeren til tilfeldighetene hvilke enheter som kommer med i utvalget. Dette i motsetning til sannsynlighetsutvalg som baserer seg på tilfeldigheter. Strategiske og skjønsmessige utvalg kalles ofte for ikke-sannsynlighetsutvalg (Jacobsen, 2005, s. 291). Det er en viss fare for at de blir systematisk skjeve, da relevante grupper kan bli utelatt. Det er heller ikke mulig å generalisere fra utvalg til populasjon når utvalget er trukket ut på denne måten (Jacobsen, 2005, s. 292). I vår studie har vi vært opptatt av kvaliteten i utvalget, som ble plukket ut gjennom strategisk og skjønsmessig utvelgelse.

For å velge ut de aktuelle informanter til studien, baserte vi oss innledningsvis på egen kunnskap om nordnorsk næringsliv, og da spesielt selskaper som eide forretningsbygg. Deretter søkte vi selskapene opp ved hjelp av søkebasen [www.purehelp.no](http://www.purehelp.no). Dette er en Internettbasert database som inneholder regnskapsinformasjon om bedrifter, samt informasjon om hvem som innehar de ulike formelle vervene. Hovedkriteriet for å bli trukket ut var at selskapene hadde bokført bygninger og utsatt skatt/skattefordel i balansen. Totalt endte vi opp med 15 mulige selskaper, hvor majoriteten kan defineres som store selskaper, jfr. regnskapsloven § 1-5.

Etter at vi hadde kontaktet selskapene pr telefon, ble utvalget dessverre redusert til sju selskaper som sa seg villige til å delta i undersøkelsen. De øvrige takket nei på grunn av for stort arbeidspress i forbindelse med ferdigstillingen av årsregnskapet for 2010. For å øke utvalget noe, og for å se nærmere på praksisen blant ”fagfolkene”, bestemte vi oss for å

kontakte to Tromsø-baserte regnskapsfirma og to revisorselskaper, hvorav ett har tilhold i Harstad og det andre er landsomfattende med kontor i Tromsø. Alle sa seg villige til å delta i studien.

Kort oppsummert kan vi si at vi satt igjen med et utvalg på elleve foretak, hvorav sju eide forretningsbygg og foretok årsoppgjøret selv, mens de øvrige fire selskapene foretok årsoppgjør på vegne av sine klienter som eier forretningsbygg. Samtlige i utvalget ba om å bli anonymisert, da studiens tema var noe ”ømtålig”.

### **3.5 Datainnsamling i casestudier**

*”A case study often involves data collection through sources such as verbal reports, personal interviews and observations as primary data sources. In addition, case methods also involve data collection through sources such as financial reports, archives, as well as budget and operating statements, including market and competition reports”* (Ghauri & Grønhaug, 2010, s. 109).

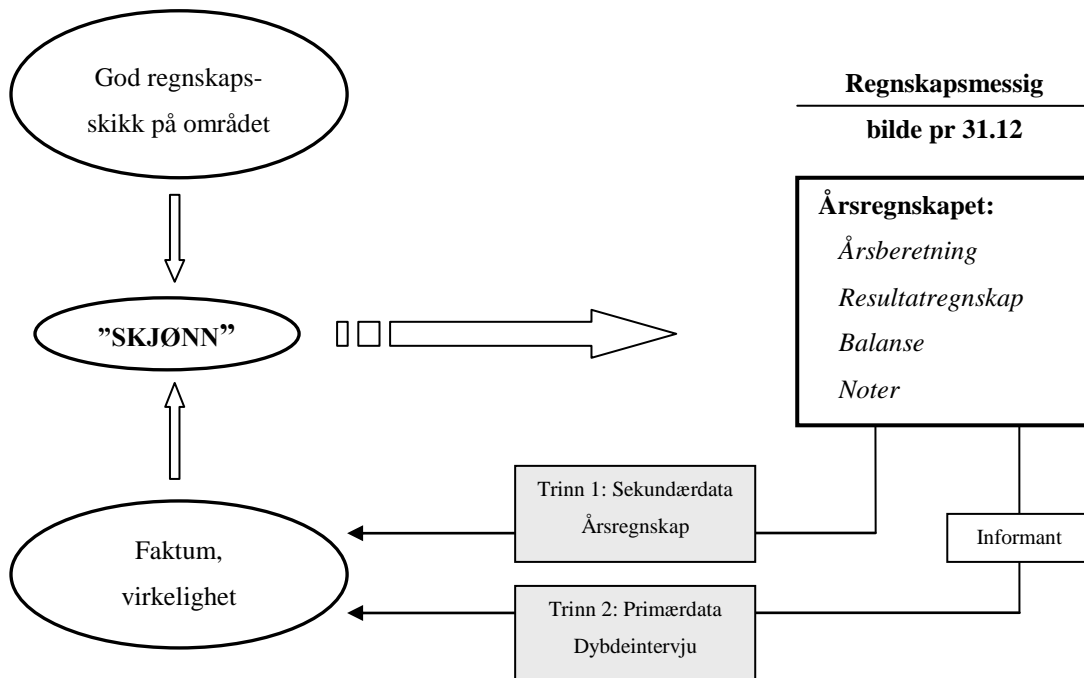
Hvilke datakilder studien bør basere seg på, styres av problemformuleringen (Johannessen et al., 2010, s. 60). Normalt opererer forskerne med både primære og sekundære data, hvorav sistnevnte bør anvendes først i undersøkelser. Dette forklares på følgende måte av Churchill (1999):

*”Do not bypass secondary data. Begin by secondary data, and only when the secondary data are exhausted or shows diminishing returns, proceed to primary data”* (Churchill, 1999, s. 215).

Som tidligere nevnt skal studien undersøke om gjeldende regnskapspraksis samsvarer med god regnskapsskikk på området. For å søke svar på dette, baserer vi oss i første omgang på utvalgets årsregnskaper for 2009. Dette er sekundærdata, og er å anse som en uttrykt påstand fra selskapenes side.

Studien viser at denne informasjonen ikke gir oss tilstrekkelig innsikt i hvordan praksisen samsvarer med rettskravet. Derfor må datainnsamlingen utvides ved også å ta i bruk

primærdata gjennom dybdeintervju med sentrale personer i de utvalgte selskapene. Vi har illustrert datainnsamlingen i figuren under.



Figur 11: Grafisk illustrasjon av datainnsamlingen

### 3.5.1 Sekundærdata fra årsregnskap

Sekundærdata er data som allerede eksisterer, men som i utgangspunktet er samlet inn eller utarbeidet for andre formål. Innsamling av sekundærdata krever forholdsvis lite ressurser, og er derfor å foretrekke av kostnads- og tidsmessige årsaker. De kan også redusere behovet for primærdata, og bidra til å skape et overblikk over hvilke primærdata som trengs for å angripe problemformuleringene. I tillegg innehar sekundærdata som er samlet inn og gjort tilgjengelig av det offentlige, ofte høy kvalitet (Ghauri & Grønhaug, 2010, s. 94).

For vår del har data fra sekundære kilder kommet fra selskapenes årsregnskap for 2009. Dette er offentlig regnskapsinformasjon, som årlig utarbeides av selskapene og sendes til Regnskapsregisteret. Dette er et offentlig register hvor alle årsregnskaper samles og gjøres tilgjengelig for allmennheten. Vi har fått tak i de nødvendige årsregnskapene via Handelshøgskolen i Tromsø/Universitetet i Tromsø. Årsregnskapene viser selskapenes finansielle stilling og resultat pr 31.12.2009, og gir et godt bilde av selskapenes regnskapspraksis på et gitt tidspunkt. På den måten kan årsregnskapene også kalles

tverrsnittsdata, mens bruken av dem kan kalles tverrsnittundersøkelse (Johannessen et al., 2010, s. 74).

Årsregnskapene blir brukt for å avdekke i hvilken grad eiendomsselskapene anvender god regnskapsskikk på området ved utligning av midlertidige forskjeller og aktivering av utsatt skattefordel som er knyttet til negative midlertidige forskjeller på forretningsbygg. I tillegg brukes de til å kartlegge i hvilken grad noteinformasjonen om skatt samsvarer med god regnskapsskikk. Det viser seg at sekundærdataene ikke gir oss tilfredsstillende informasjon for å kunne svare på problemformuleringen. Dersom sekundærdata ikke lenger kan bidra til å svare på problemformuleringen og forskningsspørsmålene, må vi samle inn dataene selv (Ghauri & Grønhaug, 2010 s. 99).

### **3.5.2 Primærdata gjennom kvalitative dybdeintervju**

Primærdata er informasjon som ikke tidligere er samlet inn og bearbeidet. Kort oppsummert er primærdata samlet inn og bearbeidet *spesielt* for det gjeldende formålet. Det er forskerne selv som står ansvarlig for datainnsamlingen. Datamaterialet er mer krevende å samle inn enn sekundærdata, både med hensyn til kostnader og tid. Dataene er ofte helt nødvendige for å få ny viten.

*”The main advantage of primary data is that they are collected for the particular project at hand. This means that they are more consistent with our research questions and research objectives.”* (Ghauri & Grønhaug, 2010, s. 99)

Vi benytter oss av primærdata i studien for å fylle ut og støtte den informasjonen som sekundærdataene gir oss. Dette støttes av Ghauri og Grønhaug (2010) som sier følgende:

*”In business studies the majority of researchers also need to collect some primary data to answer their research question.”*

Vår studie tar sikte på å *beskrive* et økonomisk fenomen. Dette er noe som gir studien et kvalitativt preg som krever egne datainnsamlingsteknikker. Dette støttes av Cooper og Schindler (2008) som uttaler følgende:

” At the data collection stage, the array of techniques includes focus groups, individual depth interview, case studies, ethnography, grounded theory, action research, and observation.”

(Cooper & Schindler, 2008, s. 162)

Vi velger kvalitativt dybdeintervju som innsamlingsteknikk, da informanten på denne måten får en god mulighet til å uttrykke seg. Informantens erfaring og oppfatning kommer på denne måten bedre fram, og det åpner for en bedre samhandling mellom intervjuer og intervjuobjekt. Blant annet vil vi få mulighet til å følge opp våre spørsmål med nye spørsmål, mens informanten får muligheten til å utdype sin kunnskap ytterligere.

I følge Johannessen med flere (2010) finnes det ulike måter å gjennomføre kvalitative forskningsintervju på. I den ene enden av skalaen har man *strukturerte intervju* hvor man på forhånd har fastlagt både tema og spørsmålsformuleringer. I den andre enden av skalaen har man *ustrukturerte intervju* med åpne spørsmål som tilpasses den enkelte intervjusituasjon. Mellom disse ytterpunktene har vi *delvis strukturerte intervju* som har en overordnet intervjuguide som utgangspunkt, mens spørsmål, tema og rekkefølge kan varieres.

I vår studie har vi brukt *delvis strukturerte intervju*, da vi mener dette er den beste måten å oppnå balanse mellom fleksibilitet og standardisering på. Vi anser det som viktig å være fleksible under intervjuene, da dette vil gi oss mulighet til å endre på strukturen, åpne for kommentarer fra informanten, droppe spørsmål, samt følge opp informanten med tilleggsspørsmål underveis. Standardisering av spørsmålene og struktur i intervjugjennomføringen vil også være viktig for å kunne sammenligne svarene i ettertid.

Intervjuguiden er delt inn i overordnede tema basert på studiens tre forskningsspørsmål. Under hvert tema finner man spørsmål og tilhørende underspørsmål. I utgangspunktet skulle temaene gjennomgås i den oppsatte rekkefølgen, men vi valgte i stedet å tilpasse oss den enkelte intervjusituasjonen. Informantene var ikke alltid interesserte i å følge vår struktur, men så lenge alle temaene ble diskutert, så vi ingen problemer med dette.

For å gi informantene muligheten til å forberede seg til intervjuet sendte vi ut intervjuguiden på forhånd. Vi anser det som en styrke for intervjuet om informantene føler seg trygge på hva som kommer, men samtidig må vi være observante på at dette kan øke risikoen for at de vil fokusere mest på de spørsmålene som ligger deres interessefelt nærmest.



## **Oppsummering**

Gjennom bruk av offisielle årsregnskaper, dybdeintervjuer og e-postutvekslinger mener vi å ha fått frem de viktigste nyansene som bør belyses i studien. Informantene vi har vært i kontakt med er alle å anse som ledende nøkkelpersoner i sine selskaper. Det betyr gjerne at de har mye intern informasjon, samt innehar høy faglig kompetanse innen sitt fagområde. Alle informantene har vist velvilje overfor oss og vår studie, og vi fikk ingen følelser av at de holdt tilbake vesentlig informasjon.

## **3.6 Litteratursøk**

Studien tar for seg et regnskapsområde som er lovregulert. For å danne studiens teoretiske fundament, har vi anvendt følgende rettskilder: Regnskapsloven av 17.7.1998, NRS (F) Resultatskatt og NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak. Rettsnormen er fremkommet ved at rettskildene er operasjonalisert av en rekke fagbøker på området.

Studien baserer seg også på Internettbaserte regnskapsdatabaser og offisielle årsregnskap fra Regnskapsregisteret, som er en del av Brønnøysundregistrene.

## **3.7 Evaluering av metode**

Alle forskningsmetoder har sterke og svake sider. Disse er det viktig å identifisere, slik at de ikke i for stor grad påvirker kvaliteten på studien. Det anbefales at alle forskningsprosjekter gjennomfører ei evaluering av kvaliteten på den forskningen som er gjennomført. Innen kvantitativ forskning står kvalitetskriteriene reliabilitet og ulike validitetsformer sentralt (Johannessen et al., 2010), men stadig flere forskere mener de også kan brukes i forbindelse med kvalitative studier. Guba og Lincoln (1985, 1989) på sin side mener kvalitative undersøkelser bør vurderes etter andre kvalitetskriterier enn kvantitative undersøkelser, og foreslår begrepene pålitelighet, troverdighet, overførbarhet og overensstemmelse.

Formålet vårt er ikke å generalisere fra casestudien, men å beskrive gjeldende regnskapspraksis opp mot god regnskapsskikk på et gitt område. I den forbindelse mener vi det vil være hensiktsmessig å legge Guba og Lincolns kriterier til grunn i evalueringen av studiens kvalitet. De er alle viktige, og gir uttrykk for “hvor god forskning” vi har utført.

### **3.7.1 Pålitelighet**

*”Et grunnleggende spørsmål i all forskning er dataenes pålitelighet. På forskningspråket betegnes dette som reliabilitet, fra det engelske ordet reliability, som betyr pålitelighet.*

*Pålitelighet knytter seg til undersøkelsens data, hvilke data som brukes, den måten de samles inn på, og hvordan de bearbeides.”* (Johannessen et al., 2010)

Pålitelighet er et uttrykk for at de data som er samlet inn er rette, sikre, at registreringa er gjort på en korrekt måte og med pålitelige instrument. I kvalitative studier kan vi som forskere styrke påliteligheten ved å gi leseren en inngående beskrivelse av konteksten, og en åpen og detaljert fremstilling av fremgangsmåten under hele forskningsprosessen.

Da vår studie baserer seg på både sekundær- og primærdata vurderer vi kvaliteten for begge.

#### **Sekundærdata**

De sekundærdataene som benyttes i denne studien er reviderte og godkjente årsregnskaper. Disse utarbeides årlig av selskapene selv, og gjøres tilgjengelig for offentligheten gjennom Regnskapsregisteret. Vi anser derfor kilden hvor de anvendte regnskapene kommer fra som pålitelig. Videre anser vi påliteligheten til de dataene som benyttes i årsregnskapene, som høy. Begrunnelsen er at dataene bearbeides av personer med faglig kompetanse, og kontrolleres og godkjennes av ekstern revisor til slutt.

#### **Primærdata**

For å styrke påliteligheten til studiens primærdata, har vi underveis valgt å gi fyldig informasjon om selve gjennomføringen av intervjuene. De ble i tillegg tatt opp på bånd, og transkribert så snart som mulig etterpå. Dette for å sikre oss at ingenting ble utelatt i den endelige analysen. Vi valgte også å kategorisere og tolke dataene hver for oss før de ble sammenlignet. Dette, sammen med at vi begge har deltatt i alle intervjuene, mener vi har styrket påliteligheten ytterligere.

### **3.7.2 Troverdighet**

*”Troverdighet i kvalitative undersøkelser dreier seg om i hvilken grad forskerens funn på en riktig måte reflekterer formålet med studien og representerer virkeligheten”* (Johannessen et al., 2010, s. 228).

Guba og Lincoln (1985) viser til to teknikker som øker sannsynligheten for at forskningen frembringer troverdige resultater: vedvarende observasjon og metodetriangulering.

*”Vedvarende observasjon innebærer å investere i nok tid til å bli godt kjent med felten, slik at man kan skille mellom relevant og ikke relevant informasjon og bygge opp tillit (...). Metodetriangulering vil si at forskeren under feltarbeidet bruker ulike metoder – for eksempel både observasjon og intervju”* (Johannessen et al., 2010, s. 228).

I vår studie har vi forsøkt å styrke troverdigheten på flere måter. For det første gjorde vi oss godt kjent med både regnskapsteori på området og selskapenes årsregnskaper i forkant av intervjuene. På den måten kunne vi lettere skille mellom relevant og ikke relevant informasjon. Videre ble de transkriberte intervjunotatene sendt tilbake til informantene for bekreftelse om vi hadde tolket svarene deres korrekt. Intervjuguiden ble kvalitetssikret ved å be om bistand fra en av våre veiledere. Deretter ble den testet ut på medstudenter.

Det at vi anonymiserte alle selskapene, mener vi bidro til at informantenes svar ble mer troverdige. Til slutt har vi gjennomført metodetriangulering ved bruk av observasjon av årsregnskap og kvalitative dybdeintervju. På denne måten har primær- og sekundærdata fått fungere sammen for å gi et mest mulig troverdig bilde av virkeligheten.

### **3.7.3 Overførbarhet**

*”All forskning har til hensikt å kunne trekke slutninger utover de umiddelbare opplysningene som samles inn. Ved kvantitative undersøkelser er det mulig å gjøre statistisk generalisering av funn fra et utvalg til en populasjon, mens vi ved kvalitative undersøkelser heller snakker om overføring av kunnskap i stedet for generalisering. Overførbarheten relateres til hvorvidt man har lyktes i å etablere beskrivelser, begreper, fortolkninger og forklaringer som er nyttige i andre sammenhenger”* (Johannessen et al., 2010, s. 229).

Da en av svakhetene til casestudier er at de vanskelig lar seg generalisere, vil vår undersøkelse ha lav grad av overførbarhet. Vi har av tidshensyn ikke kunnet utvide utvalget for å gjøre resultatene mer overførbare. Etersom det heller ikke var vår intensjon, vil ikke dette kvalitetskriteriet være avgjørende for vår undersøkelse. Vi mener likevel at funnene kan være verdifulle og nyttige for andre selskaper som eier forretningsbygg, regnskapsfirma og

revisorselskaper. Videre tror vi de kan være interessante for både lovgiver og fagmiljøet innen regnskap og revisjon.

### **3.7.4 Overensstemmelse**

*”Begrepet overensstemmelse betyr at funnene er et resultat av forskningen og ikke et resultat av forskerens subjektive holdninger. For å oppnå overensstemmelse mellom virkeligheten og resultatene må forskeren avdekke og beskrive alle beslutninger i forskningsprosessen, slik at leseren kan følge og vurdere alle beslutninger som er tatt underveis” (Johannessen et al., 2010, s. 230).*

For å oppnå overensstemmelse mellom virkeligheten og våre forskningsresultater har vi forsøkt å beskrive så godt som mulig hva vi har gjort og hvilke valg vi har tatt i de ulike fasene av forskningsprosessen.

## **3.8 Studiens begrensninger**

Studien baserer seg på årsregnskap fra 2009 og kvalitative dybdeintervju med ledende nøkkelpersoner. Årsregnskapene gir begrenset informasjon på det området studien tar for seg. Det gjorde oss avhengige av å intervjuer selskapene for å få et nærmere innblikk i deres regnskapspraksis på området. I den forbindelse kan det tenkes at det er en viss risiko for at resultatene ikke ville vært de samme om de kvalitative dybdeintervjuene hadde foregått på et annet tidspunkt eller vært basert på et større utvalg. Det var flere selskaper som måtte avstå fra å delta i studien på grunn av høyt arbeidspress med årsoppgjørene for 2010.

På dette grunnlaget mener vi studien har et noe spinkelt utvalg. Dette skyldes i hovedsak dens begrensning på tid. Imidlertid mener vi våre funn er interessante ved at de antyder en viss praksis på området.

Til slutt vil vi bemerke at dette er første gang vi gjennomfører en forskningsprosess av et slikt omfang. Det kan derfor tenkes at studiens metodiske kvalitet bærer preg av det.

# 4 Studiens resultater

---

Hensikten med dette kapitlet er å analysere funnene fra studiens datainnsamling. Analysens struktur tar utgangspunkt i studiens tre forskningsspørsmål, og baserer seg på et utvalg bestående av totalt elleve selskaper, hvorav sju eier forretningsbygg og foretar årsoppgjørene selv. De øvrige, to regnskapsfirma og to revisorselskaper, foretar årsoppgjør på vegne av sine klienter som eier forretningsbygg. Studien bygger på sekundærdata fra offisielle årsregnskap og primærdata fra kvalitative dybdeintervju med nøkkelpersoner i overnevnte selskaper. Etter informantenes eget ønske ble alle selskapene anonymisert, da mye av den informasjonen som gis ikke er tiltenkt offentligheten.

## 4.1 Årsregnskaper (sekundærdata)

Vi har analysert årsregnskapet for 2009 til sju selskaper med hovedfokus på selskapenes balanseverdier for utsatt skatt/skattefordel med tilhørende noteopplysninger.

Samtlige foretak har lagt til grunn regnskapslovens alminnelige regler og forutsetningen om fortsatt drift ved utarbeidelsen av årsregnskapet. Videre kan alle vise til ren revisjonsberetning hvor ingen anmerkninger er inntatt. Alle selskapene har to eller flere bygg oppført i balansen, og samtlige oppgir i prinsippnote at disse vurderes til anskaffelseskost.

### 4.1.1 Utsatt skatt/skattefordel i balansen

Hvorvidt selskapene har skattereduserende midlertidige forskjeller på bygg, og hvordan disse eventuelt er utlignet og aktivert i foretakenes balanse, kan være problematisk å lese direkte ut av årsregnskapene. Derfor vil vi i det følgende redegjøre for forhold som kan indikere om det foreligger skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg.

Utsatt skatt/skattefordel blir i de utvalgte årsregnskapene vist som en nettostørrelse i balansen. Av regnskapene fremgår det at fire foretak har balanseført utsatt skattefordel i balansen, mens tre selskaper har regnskapsført utsatt skatt i balansen. Som det fremgår av teorikapitlet kan både utsatt skatt og utsatt skattefordel inneholde negative midlertidige forskjeller på bygg. På et slikt grunnlag finner vi det derfor ikke forsvarlig å uttale oss om det foreligger negative eller positive midlertidige forskjeller hos selskapene kun gjennom å lese balansen i årsregnskapet. I håp om å finne sikrere indikasjoner, må vi se til regnskapsnotene.

#### **4.1.2 Note ”Avskrivning på varige driftsmidler”**

Noten for ”avskrivning på varige driftsmidler” kan i mange tilfeller klargjøre om det foreligger skatteøkende eller skattereduserende midlertidige forskjeller på bygg. Først og fremst vil det være selskapets rapportering av avskrivningssats og økonomisk levetid på bygg som kan klargjøre dette. I de aktuelle årsregnskapene har samtlige selskaper gitt informasjon om minst ett av disse forholdene. Av finansregnskapene fremgår det at foretakene benytter en lineær avskrivningssats fra 2 til 5 % av anskaffelseskost, hvor økonomisk levetid oppgis å være mellom 20 og 50 år. Slike forhold kan tyde på at det foreligger negative midlertidige forskjeller på bygg, da forretningsbygg saldoavskrives med 2 % årlig (jfr. sktl § 14-43, 1. ledd bokstav i).

#### **4.1.3 Note ”Skattekostnad/skatteberegning”**

Med unntak av selskap 2 og 7 har alle selskap i ”skattenoten” vist beregning av utsatt skatt/skattefordel basert på balansens hovedgrupper. Når det gjelder negative midlertidige forskjeller på forretningsbygg vil det være hovedgruppen ”varige driftsmidler” som er interessant. Hos de fleste utvalgte selskaper inkluderer ikke varige driftsmidler kun verdier for bygg, men også øvrige driftsmidler som benyttes i driften. Av den grunn blir det vanskelig å si om det foreligger skatteøkende eller skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg. Årsaken er at positive midlertidige forskjeller på kontormaskiner kan utligne negative midlertidige forskjeller på bygg, eller omvendt dersom det eksisterer positive midlertidige forskjeller på forretningsbygg og negative midlertidige forskjeller på kontormaskiner.

Med utgangspunkt i overnevnte, kan det i mange tilfeller være vanskelig å si noe sikkert om selskapet har negative eller positive midlertidige forskjeller på bygg kun ved å lese skattenoten.

#### **Oppsummering**

Kun i tilfeller hvor selskapet har ført opp både skatte- og regnskapsmessig verdi på bygg, eller hvor bygg representerer eneste balanseførte post under varige driftsmidler, kan man avgjøre om forskjellen er skatteøkende eller skattereduserende. I tilfeller hvor selskapet har en portefølje av bygg og andre driftsmidler, finner vi det svært vanskelig å avgjøre hvorvidt det enkelte bygg har skattereduserende eller skatteøkende midlertidige forskjeller.

#### 4.1.4 Sentrale opplysninger fra årsregnskapene

Tabellen under viser de viktigste opplysningene om hvert enkelt selskap. Alle tall i millioner kroner.

Selskap nr	Regn. språk	Selskapsstørrelse	Omsetning pr år	Res e. skatt	Varige DM	Total-kapital	Egen-kapital	USF	US
1	NGAAP	Små	32,4	1,6	146,6	168,2	29,9		3,9
2	NGAAP	Små	8,3	3,3	39,2	49,0	5,6	2,1	
3	NGAAP	Små	3,0	-0,2	6,9	8,4	0,1		0,1
4	NGAAP	Øvrige	1813,7	29,0	632,0	1031,5	520,4	3,3	
5	NGAAP	Øvrige	584,1	21,0	189,1	292,8	165,3	6,2	
6	NGAAP	Små	20,4	4,8	81,4	98,3	24,2		5,3
7	NGAAP	Små	3,1	1,6	22,0	30,4	3,2	7,7	

Tabell 3: Sentrale opplysninger fra årsregnskapene

## 4.2 Kvalitative dybdeintervju (primærdata)

Innledningsvis kan vi si at regnskapsprodusentenes praksis knyttet til beregning av utsatt skatt/skattefordel ser ut til å være noe varierende. Flere av informantene betegner dette som et krevende område som er vanskelig å forklare. Derav uttrykker en av informantene følgende når vi tar kontakt for en uttalelse:

*”Dere kunne ikke valgt et lettere tema? Midlertidige forskjeller og beregning av skatt er noe av det aller vanskeligste å forklare!”* (Daglig leder, regnskapsfirma 2)

### 4.2.1 Utligning av negative midlertidige forskjeller på forretningsbygg

I denne delen av analysen ser vi nærmere på hvordan selskapene som eier forretningsbygg praktiserer utligning av skattereduserende midlertidige forskjeller på disse. Dette gjøres ved å se om forskjellene holdes utenfor utligning eller om de tas med. Videre ser vi nærmere på hvordan to regnskapsfirma og to revisorselskaper praktiserer utligning av skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg for sine klienter.

Etter å ha identifisert selskapets midlertidige forskjeller, representerer utligningen det første steget på veien mot beregning av utsatt skatt/skattefordel. Studien viser at flertallet av utvalgets selskaper foretar utligning av negative midlertidige forskjeller på bygg mot positive

midlertidige forskjeller som reverseres på et tidligere tidspunkt. En av informantene som utfører denne praksisen sier følgende:

*”Det var nytt for meg at reverseringen må skje innenfor samme tidsperiode ved utligning av midlertidige forskjeller”* (Informant, selskap 7)

Mens de to daglige lederne i regnskapsfirmaene sier følgende:

*”Det der har jeg hørt om, men aldri gjennomført. Heldigvis har ikke så mange av mine klienter bygg i balansen, men jeg skal helt klart oppdatere meg på standarden.”* (Daglig leder, regnskapsfirma 1)

*”Utligningen gjøres automatisk i det årsoppgjørprogrammet vi bruker. Vi trenger ikke å tenke på det.”* (Daglig leder, regnskapsfirma 2)

Uttalelsen til informanten i selskap 7 uttrykker nokså godt informantenes generelle holdning når vi gjør dem oppmerksomme på at *tidspunktet* for reversering har betydning for om en negativ midlertidig forskjell kan utlignes mot en positiv midlertidig forskjell eller ikke. De to siste uttalelsene kommer fra de to daglige lederne i regnskapsfirmaene hvor de også fungerer som faglige ledere. Begge svarer at alle negative midlertidige forskjeller på forretningsbygg utlignes mot positive midlertidige forskjeller. Selve *tidsaspektet* i utligningen, det vil si tidspunktet for når reverseringen for de ulike forskjellene skjer, nevner de ikke med et ord.

Også revisorene ser ut til å kunne trenge en oppfriskning på området. Begge informantene opplyser at de ved utligning anser det som korrekt å utligne negative midlertidige forskjeller på forretningsbygg mot positive midlertidige forskjeller som reverseres tidligere. Når vi gjør revisor 1 oppmerksom på at dette strider mot NRS (F) Resultatskatt punkt 2.3 for utligning, får vi følgende reaksjon:

*”Det var jeg ikke kjent med. Jeg må nok ta meg en oppfriskning på hva som står i standarden.”* (Informant, revisor 1)

På e-post stilte vi informant i revisor 2 følgende oppfølgingsspørsmål:



*”Vi oppfatter av ditt svar at negative MF som reverserer på lengre sikt også er med i utligningen mot positive MF, f. eks kontormaskiner og fordringer. Har vi oppfattet dette riktig?”*

Svaret fikk vi raskt tilbake:

*”JA”* (Informant, revisor 2)

Imidlertid ser det ut til at ikke alle selskaper utøver sitt skjønn feil måte på dette området. Fra de regnskapsansvarlige i selskap 1 og 4 får vi opplyst at disse har valgt en annen løsning. Begge holder negative midlertidige forskjeller på forretningsbygg utenfor utligning, og vi fikk blant annet følgende uttalelser:

*”Selv om byggene våre begynner å bli gamle, har vi ingen skatteøkende midlertidige forskjeller som reverseres så sent. Derfor har vi valgt å holde skattereduserende forskjeller på bygg utenfor utligning”* (Informant, selskap 1).

*”Vi deler de midlertidige forskjellene inn i grupper, hvor positive og negative midlertidige forskjeller som reverseres i samme periode utlignes mot hverandre”* (Informant, selskap 4).

Som informantene uttrykker, tas det her hensyn til *tidsaspektet* ved utligningen. Begge informanter opplyser at de ikke har skatteøkende midlertidige forskjeller som reverseres så sent som de negative midlertidige forskjellene på bygg. På bakgrunn av dette har de valgt å holde de skattereduserende midlertidige forskjellene på forretningsbygg utenfor utligning.

### **Oppsummering**

Av de selskapene som eier forretningsbygg, ser vi at majoriteten velger å utligne skattereduserende midlertidige forskjeller på bygg mot positive midlertidige forskjeller som reverseres på et tidligere tidspunkt. Nærmere bestemt fem av sju aktører som deltok i undersøkelsen gjorde det på denne måten.

Når det gjelder de regnskaps- og revisorselskapene vi har vært i kontakt med, praktiserer de utligningen på samme måte. De foretar full utligning uten å vurdere tidspunktene for reverseringen av de midlertidige forskjellene.

## **4.2.2 Aktivering av utsatt skattefordel knyttet til negative midlertidige forskjeller og skattemessige underskudd**

I denne delen av analysen ser vi nærmere på hvordan selskapene praktiserer aktivering av negative midlertidige forskjeller på forretningsbygg. Videre ser vi på hvordan inntjeningskravet praktiseres med hensyn til aktivering av negative midlertidige forskjeller på forretningsbygg og underskudd til fremføring.

En av informantene uttaler følgende:

*”Dersom selskapet går godt, så bokfører vi alle skattereduserende midlertidige forskjeller på bygg. Dette gjelder også dersom små underskudd unntaksvise skulle oppstå”* (Informant, selskap 3).

Uttalelsen er noe som gjenspeiler praksisen hos fem av de i alt sju selskapene som eier forretningsbygg. Inntrykket blir ytterligere forsterket gjennom intervju med utvalgets to regnskapsfirmaer. Begge selskapene gir uttrykk for at netto negative midlertidige forskjeller som reverseres langt frem i tid, aktiveres som utsatt skattefordel.

På spørsmål om selskapet legger til grunn samme inntjeningskriterier for både skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg og underskudd til fremføring, får vi følgende svar fra en av informantene:

*”Finnes det forskjeller for å kunne aktivere disse da?”* (Informant, selskap 2).

Fra en annen informant ble det på spørsmål om hvilke kriterier selskapet legger til grunn ved innregning av negative midlertidige forskjeller på forretningsbygg og underskudd til fremføring i balansen, svart på følgende måte:

*”Revisor sier vi på bakgrunn av selskapets gode inntjening de siste årene sammen med selskapets høye egenkapitalandel og gode likviditet, kan balanseføre utsatt skattefordel med bakgrunn i skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg”* (Informant, selskap 5).

Dersom informantens svar medfører riktighet, viser dette at deres revisor ikke er klar over hvilket krav som stilles for å kunne balanseføre utsatt skattefordel knyttet til skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg. Videre viser svaret at informanten selv ikke har tilstrekkelige argumenter for å sannsynliggjøre skattepliktig inntjening i den perioden hvor de skattereduserende midlertidige forskjellene på forretningsbygg reverserer. Dette er et svar som er gjennomgående hos flere informanter.

Gjennom intervju med revisor 1 og 2 får vi tilbakemeldinger på at det er selskapenes evne til å skape fremtidig inntjening som vektlegges ved vurdering om negative midlertidige forskjeller eller skattemessige underskudd kan aktiveres. Ingen av dem nevner noe med hensyn til reverseringstidspunktene for de negative midlertidige forskjellene. Når vi nevner det, får vi følgende uttalelse fra revisor 1:

*”Som sagt, er det der ukjent for oss. Det verste er jo at det kan påvirke den bokførte egenkapitalen.”* (Informant, revisor 1)

Når det gjelder selskap 7, ser vi av balansen at utsatt skattefordel utgjør ca 25 % av selskapets total kapital. Videre utgjør egenkapitalandelen ca 10 %. Dersom selskapet hadde unnlatt å balanseføre utsatt skattefordel ville selskapet stått igjen med en negativ egenkapital. Informanten hevder at han ikke var klar over hvor stor påvirkning den aktuelle skattefordelen hadde på egenkapitalen, og mener dette ikke var motivet bak balanseføringen av den utsatte skattefordelen. Samme selskap har i årsregnskapets skattenote valgt ikke å omtale eller på annen måte gi informasjon om den utsatte skattefordelen. Nærmere redegjørelse omkring dette forholdet diskuteres videre i punkt 5.3 om noter.

Av overnevnte kan det virke som om alle selskaper og informanter utøver feil praksis med tanke på aktivering av negative midlertidige forskjeller på forretningsbygg, men det finnes unntak. Selskap 1 og 4, bedre kjent som foretakene som valgte å holde negative midlertidige forskjeller på bygg utenfor utligning, har også her en annen praksis enn majoriteten. Informant i selskap 4 begrunner deres regnskapspraksis på følgende måte:

*”For vår del har vi valgt å kjøre trygt med tanke på balanseføring av negative midlertidige forskjeller på bygg, hvor vi holder disse utenfor aktivering. Dette siden vi verken har behov eller ønske om å ”booste” egenkapitalen”* (Informant, selskap 4).

Utsagnet over støttes av GRS for aktivering av negative midlertidige forskjeller på bygg. Begge informantene gir uttrykk for at disse forskjellene må holdes utenfor aktiveringen på grunn av at de reverserer så langt frem i tid. Blant annet kommer informanten i selskap 4 med følgende uttalelse:

*”Vi kan ikke med sikkerhet si at selskapet vil få tilstrekkelig inntjening så langt frem i tid. Flere av forskjellene er jo ikke fullt ut reversert før jeg har gått av med pensjon. Det er lenge til, og vi kan ikke aktivere dem på et slikt grunnlag”* (Informant, selskap 4).

Informanten legger her til grunn at tidsperspektivet har betydning for om skattereduserende midlertidige forskjeller kan innregnes på bakgrunn av inntjeningskravet. Praksisen til selskap 1 og 4 er lik, og i tråd med NRS (F) Resultatskatt punkt 2.4.

Samtlige av foretakene som har skattemessig fremførbart underskudd, velger å aktivere dette. Ingen av selskapene som velger å aktivere utsatt skattefordel på bakgrunn av negative midlertidige forskjeller på bygg eller underskudd til fremføring, skiller mellom hvilket argument de baserer seg på. Alle selskapene opplyser at de med bakgrunn i fremtidig inntjening eller gjennom konsernbidrag, kan sannsynliggjøre den utsatte skattefordelen nyttiggjort i fremtiden. Informantene viser med dette at de ikke har oppfattet forskjellen i argumentene for balanseføring av negative midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring.

### **Oppsummering**

For det første ser vi at alle foretak, med unntak av selskap 1 og 4, har valgt balanseføring av netto negative midlertidige forskjeller på forretningsbygg. For det andre ser vi at de samme selskapene legger lik begrunnelse til grunn for aktivering av netto negative midlertidige forskjeller på bygg som reverseres langt frem i tid og fremførbare underskudd. Samtlige av foretakene som har aktivert negative midlertidige forskjeller på bygg og underskudd til fremføring, forsvare dette med inntjeningskravet.

### 4.2.3 Tilleggsinformasjon gitt i noter

I denne delen av analysen ser vi nærmere på hvordan selskapene forholder seg til rapportering av tilleggsinformasjon i årsregnskapets noter. Vi er spesielt interessert i hva selskapene rapporterer med hensyn til beregning av utsatt skatt/skattefordel i punktet om regnskapsprinsipper. Videre analyserer vi hvilken informasjon selskapene gir om beregningen av utsatt skatt/skattefordel i skattenoten.

Med tanke på hvilke krav som stilles til utarbeidelse av noteopplysninger etter IFRS, vil vi si at de norske notekravene generelt er viet lite oppmerksomhet. Dette legger vi spesielt merke til ved gjennomgangen av utvalgets årsregnskaper, hvor praksisen bærer preg av noe variasjon med hensyn til hvilke tilleggsopplysninger som rapporteres. Hvorvidt selskapet følger reglene for små eller store foretak, ser imidlertid ut til å ha liten innvirkning på presentasjonen i skattenoten. Med dette menes at nesten alle små foretak i utvalget som har valgt å vise beregning av utsatt skatt/skattefordel gir tilsvarende opplysninger som øvrige foretak. Årsaken kan nok skyldes at ingen små foretak velger å benytte seg av unntaksregelen, hvor utsatt skattefordel holdes utenfor balanseføring. I innledningen til notene redegjør samtlige selskaper for hvordan selskapet vurderer og beregner utsatt skatt/skattefordel. Følgende ordlyd går igjen hos nesten samtlige foretak:

*”Utsatt skatt er beregnet med 28 % på grunnlag av de midlertidige forskjeller som eksisterer mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier, og skattemessig underskudd til fremføring. Skatteøkende og skattereduserende midlertidige forskjeller som reverserer i samme periode er utlignet og nettoført. Oppføring av utsatt skattefordel på netto skattereduserende forskjeller som ikke er utlignet og underskudd til fremføring, balanseføres såfremt det er overveiende sannsynlig at selskapet kan utnytte den utsatte skattefordelen.”*

Selskap 5 begrenser ordlyden noe med følgende ordlyd:

*”Utsatt skattefordel i balansen beregnes på grunnlag av midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier. Årsaken til at utsatt skatt/ utsatt skattefordel oppstår er ulik periodisering av det regnskapsmessige og skattemessige resultat”.*

Av et utvalg på sju selskaper, er det seks som uttrykker at de utligner skatteøkende og skattereduserende midlertidige forskjeller som reverserer i samme periode. Videre sier de at aktivering foretas kun dersom foretakene finner det overveiende sannsynlig at den utsatte skattefordelen kan utnyttes. Av de funn som er gjort med tanke på selskapenes praksis knyttet til utligning og aktivering av negative midlertidige forskjeller på bygg, ser vi at det kun er selskap 1 og 4 som foretar utligning etter ovennevnte ordlyd. Majoriteten av selskapene etterlever ikke sin egen beskrivelse for beregning av utsatt skatt/skattefordel. De orienterer for hvordan praksisen bør være, men praktiserer noe helt annet selv.

Når det gjelder selskapenes beregning av utsatt skatt/skattefordel er det fem selskaper som har valgt å presentere denne. Selskap 2 og 7 har imidlertid valgt å ikke gi en nærmere redegjørelse for beregningen i note. Selskapene representerer to små selskaper, og mener selv å tro at ikke mange treffer beslutninger på bakgrunn av deres tilleggsopplysninger. Derfor ser de ikke noe poeng i å gi informasjon utover minimumskravene, hvor informanten for selskap 7 sier følgende:

*”Små foretak er unntatt nærmere spesifisering for beregningen av utsatt skatt/skattefordel, vi ser ikke at mange benytter seg av våre noter for sine beslutninger og har derfor valgt kun å imøtekomme minimumskravene til rapportering i noter”* (Informant, selskap 7).

Denne type holdning til rapportering i noter ser vi går igjen hos de fleste selskapene som deltok i undersøkelsen. Når vi nevner overfor informantene at noteopplysninger er viktig for regnskapsbrukerne med tanke på analyse av regnskaper, får vi følgende svar fra selskap 5:

*“Folk sier til meg at regnskapet skal brukes til analyser og lignende, men er det så mange som bruker det til det da?”*

Andre selskaper deler dette synet, hvor de antar at svært få bruker de opplysninger som gis i noter, og mener at disse ikke vil være avgjørende for de beslutninger som tas. Med dette som argument får vi opplyst at den generelle holdningen er å gi minst mulig opplysninger i note. Det er i hovedsak minimumskravene som gjelder.

Utover dette ser vi at selskapenes generelle holdning er å holde seg innenfor lovens konkrete opplysningskrav og rapportering utover dette vektlegges ikke i nevneverdig grad.

## **Oppsummering**

Etter å ha analysert årsregnskapene fant vi at alle selskapene, med unntak av ett, skriver i prinsippnoten at de utligner positive og negative midlertidige forskjeller som reverserer i samme periode. Etter å ha analysert intervjuene ser vi imidlertid at majoriteten redegjør for en praksis de i virkeligheten ikke følger.

Vi ser at noen små foretak har valgt å sette opp beregning av utsatt skatt/skattefordel selv om de er unntatt denne bestemmelsen. Videre ser vi at informantene vektlegger kun å oppfylle minimumskravene med hensyn til notene. På bakgrunn av dette har vi hatt vansker med å fastsette beregning, samt vite hva som inngår i vurderingen av utsatt skatt/skattefordel. Rapportering i noter vil i de fleste tilfeller være avgjørende for å få innsikt i innholdet av en skjønnsmessig vurdert nettopost som utsatt skattefordel.

# 5 Diskusjon og konklusjon

---

Hensikten med dette kapitlet er å diskutere og konkludere på studiens forskningsspørsmål og problemstilling. Deretter vil vi runde av studien med å presisere vårt bidrag til forskningsområdet, gjøre noen refleksjoner rundt studiens innhold, samt komme med forslag til videre forskning.

Hovedformålet med studien er å undersøke i hvilken grad regnskapsprodusentene følger god regnskapsskikk ved verdimåling av poster som kan føre til utsatt skattefordel. Mer detaljert ser studien på om selskaper som eier forretningsbygg praktiserer verddivurdering av utsatt skattefordel knyttet til skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg i tråd med regnskapsloven, NRS (F) Resultatskatt og NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak. Bakgrunnen for at selskaper som eier forretningsbygg brukes i undersøkelsen er at de ofte har skattereduserende midlertidige forskjeller som reverserer langt frem i tid.

I arbeidet med å løse problemstillingen er det blitt definert tre forskningsspørsmål. Vi har sett nærmere på i hvilken grad eiendomsselskaper praktiserer *utligning* av skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg og *aktivering* av utsatt skattefordel knyttet til skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg, i tråd med god regnskapsskikk på området. Vi har også, for å få en bedre oversikt over tilstanden på området, sett nærmere på i hvilken grad eiendomsselskaper *rapporterer* noteopplysninger om utsatt skatt/skattefordel i tråd med god regnskapsskikk.

Studien bygger på en komparativ casestudie. Denne baserer seg på sekundærdata i form av regnskapsdata fra regnskapsåret 2009, og primærdata i form av kvalitative dybdeintervju av nøkkelpersoner hos elleve regnskapsprodusenter. Intervjuene er delvis strukturerte, og informantene fikk i forkant av intervjuet utlevert en intervjuguide som var bygd opp rundt studiens tre forskningsspørsmål.

For å finne svar på studiens hovedproblemstilling, vil vi i de påfølgende avsnittene diskutere og svare på studiens tre forskningsspørsmål.



## 5.1 Svar og diskusjon - forskningsspørsmål 1

Studiens første forskningsspørsmål er: ”I hvilken grad følger eiendomsselskaper god regnskapsskikk ved **utligning** av skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg?”

Resultatene fra vår undersøkelse viser at ni av totalt elleve analyseenheter foretar full utligning av de midlertidige forskjellene. Dette til tross for at alle har skattereduserende midlertidige forskjeller som reverserer langt frem i tid, og som ikke kan utlignes mot andre skatteøkende midlertidige forskjeller i samme tidsrom. De to selskapene som velger å holde de skattereduserende midlertidige forskjellene på forretningsbygg utenfor utligningen, gjør dette på bakgrunn av at reverseringen av disse ligger så langt frem i tid. De praktiserer dermed en korrekt tolkning og anvendelse av utligningsmetoden.

Oppsummerer vi resultatene i vår undersøkelse, ser vi at ca 82 % av de undersøkte utfører utligningsmetoden feil. Med dette som utgangspunkt, blir svaret på studiens første forskningsspørsmål at eiendomsselskapene *i liten grad* anvender god regnskapsskikk på området ved utligningen av skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg.

Ved beregning av utsatt skatt/skattefordel tar man i bruk utligningsmetoden som er regulert i NRS (F) Resultatskatt punkt 2.3. Utligningsmetoden er en måte å realisere skattereduserende midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring ved å redusere latent skatt på skatteøkende midlertidige forskjeller. I enkelte situasjoner kan det være nødvendig å foreta begrensninger i adgangen til å utligne skattereduserende midlertidige forskjeller mot skatteøkende. Standarden er helt klar på at dersom selskapet har skattereduserende midlertidige forskjeller som reverser langt frem i tid, og selskapet ikke har andre skatteøkende midlertidige forskjeller som reverser i samme tidsrom, skal de skattereduserende midlertidige forskjellene holdes utenfor utligningen.

Som vi ser spiller tidspunktene for når de ulike forskjellene reverserer en sentral rolle for at utligningen skal bli korrekt. På bakgrunn av vår undersøkelse finner vi det nokså underlig at selskapene praktiserer utligningsmetoden uten å ta tilstrekkelig hensyn til tidspunktene de ulike midlertidige forskjellene reverserer.

Informantene gir forskjellige uttalelser som kan forklare dette. Enkelte rapporterer at beregningene er teknisk krevende, og at det er vanskelig å forstå hele prosessen med tilhørende vurderinger. Andre hevder utligningen skjer automatisk i det årsoppgjørprogrammet de bruker, og at de av den grunn ikke trenger å tenke selv. Noen svarer at de er helt ukjent med tidsaspektets betydning i utligningsmetoden, og tilkjenner manglende kunnskap om regelverket. Det kan tenkes at dette er hovedforklaringen på hvorfor selskapene praktiserer utligningsmetoden feil, men vi synes ikke det er en plausibel forklaring da NRS (F) Resultatskatt er veldig klar på akkurat dette punktet. I tillegg har den virket i nesten 20 år. I den forbindelse synes vi PWC har noen gode råd for hvordan utligningen bør behandles:

*”En bør være forsiktig med å utligne skattereduserende midlertidige forskjeller på bygninger mv., spesielt forretningsbygg. Når det først har oppstått en skattereduserende forskjell, vil den normalt øke inntil driftsmidlet er avskrevet til null i regnskapet. Deretter reverseres den langsomt. Som følge av ulike forhold kan det være urealistisk å selge bygget for å få forskjellen til å reversere. I slike situasjoner bør det normalt bare foretas utligning hvis foretaket har andre bygg (i samme avskrivningsgruppe) som har tilsvarende skatteøkende midlertidig forskjell” (PWC - Årsoppgjørveiledning for regnskapsåret, 2010, s. 48).*

Vi synes PWC på denne måten beskriver godt hvordan utligningen bør gjennomføres. Gjennom sin uttalelse har de fokus på forsiktighetsprinsippet, noe vi finner riktig og nødvendig.

En annen forklaring på feilpraksisen kan være at regnskapsprodusentene i for stor grad stoler på de databaserte årsoppgjørprogrammene som finnes på markedet. I den forbindelse har vi sett nærmere på hvordan “*Finale Årsoppgjør*”, Norges mest brukte årsoppgjørprogram, behandler utligningen av midlertidige forskjeller. Det viser seg at programmet er satt opp slik at regnskapsprodusenten selv må velge det riktige alternativet for utligning, dersom selskapet har negative midlertidige forskjeller som ikke skal utlignes. Hvis dette ikke gjøres, vil alle midlertidige forskjeller automatisk bli utlignet mot hverandre.

Uriktig tolkning og anvendelse av NRS (F) Resultatskatt punkt 2.3 vil kunne medføre at *grunnlaget* for beregning av utsatt skatt blir for lavt. Konsekvensen vil bli at selskapet

rapporterer for høy egenkapital, noe som igjen vil vise et uriktig bilde av selskapets realøkonomiske situasjon.

## 5.2 Svar og diskusjon - forskningsspørsmål 2

Studiens andre forskningsspørsmål er: *"I hvilken grad følger eiendomsselskaper god regnskapsskikk ved **aktivering** av utsatt skattefordel knyttet til skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg?"*

Resultatene fra vår undersøkelse viser at de aller fleste analyseenhetene aktiverer utsatt skattefordel knyttet til skattereduserende midlertidige forskjeller som reverserer langt frem i tid. De selskapene som velger å holde de skattereduserende midlertidige forskjellene utenfor aktiveringen, gjør dette på bakgrunn av at reverseringen av disse forskjellene ligger så langt frem i tid. De praktiserer dermed en korrekt tolkning og anvendelse av aktiveringsprosessen.

Oppsummerer vi resultatene i vår undersøkelse, ser vi at ni av elleve (82 %) analyseenheter utfører aktiveringen feil. Med dette som utgangspunkt, blir svaret på studiens andre forskningsspørsmål at eiendomsselskapene *i liten grad* anvender god regnskapsskikk ved aktiveringen av utsatt skattefordel knyttet til skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg.

Aktivering av utsatt skattefordel følger av de generelle vurderingsreglene i regnskapslovens kapittel 5. Som det går frem av NRS (F) Resultatskatt punkt 2.4, innebærer dette at selskapet må *sannsynliggjøre* en skattepliktig inntekt gjennom inntjening i fremtidige år eller gjennom realistisk skattetilpasning. På den måten vil det være mulig å utnytte fordelene. Vi kaller gjerne dette *inntjeningskravet* eller *sannsynlighetskravet*. Som vi ser av undersøkelsen, er det kun to selskaper som unnlater å aktivere utsatt skattefordel som er knyttet til skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg som reverserer langt frem i tid. Resten av selskapene velger å aktivere disse med begrunnelse i inntjeningskravet, hvor konsernbidrag og henvisning til historisk inntjening er argumentene. På samme måte har samtlige av selskapene med fremførbare underskudd valgt å aktivere disse i balansen. Også her ble inntjeningskravet lagt til grunn.

Vi ser dermed at utvalgets informanter ikke skiller mellom begrunnelsen for aktivering av fremførbare underskudd, hvor fordelene kan nyttiggjøres allerede første år (dersom selskapets skattepliktige inntekter tillater det), og skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg, hvor reverseringen skjer langt frem i tid. Årsaken til dette kan være manglende kunnskap fra regnskapsprodusentenes side. Studien har imidlertid ikke avdekket den eksakte grunnen, men mye tyder på at uvitenhet er hovedforklaringen. Vår vurdering bygger på informantenes tilbakemeldinger om at dette er et krevende område, samt at de allerede har vist tegn på manglende kunnskap i utligningsprosessen.

Videre kan ikke regnskapsprodusentene oppgi gode argumenter som bidrar til å sannsynliggjøre tilstrekkelig skattepliktig inntjening i den perioden hvor de negative midlertidige forskjellene på forretningsbyggene reverserer. Dette tyder på at praksis hos disse strider med god regnskapsskikk, hvor vi husker følgende utsagn fra DnR:

*”I de tilfeller hvor det er sannsynlig at forretningsbygget skal beholdes, vil det være vanskelig å sannsynliggjøre at den utsatte skattefordelen kan realiseres gjennom inntjening”* [4].

For skattemessige underskudd trenger man ikke å ta hensyn til et tilsvarende tidsperspektiv for at det skal kunne innregnes i balansen. Dette siden underskuddet kan nyttiggjøres det første året hvor selskapets skattepliktige inntekter tillater det. Det er på dette punktet standarden kan virke noe uklar. Det sies kun at dersom selskapene kan sannsynliggjøre tilstrekkelig skattepliktig inntjening, kan skattereduserende midlertidige forskjeller og skattemessige underskudd aktiveres. Den internasjonale standarden er imidlertid enklere å forstå. Den tekniske vurderingen framstår som klarere, nærmere bestemt at man må kunne sannsynliggjøre tilstrekkelig skattepliktig inntjening i den *perioden* hvor reverseringen av de skattereduserende midlertidige forskjellene pågår. Denne måten å ta hensyn til de tekniske vurderingene på, med bakgrunn i tidsaspektet, ser det ut til at majoriteten av informantene ikke har fått med seg.

Konsekvensen av at de tekniske vurderingene ikke hensyntas i tilstrekkelig grad, medfører at selskapets egenkapital framstår som høyere enn hva som er i tråd med GRS. For regnskapsbrukeren betyr dette at regnskapet som beslutningsgrunnlag blir mindre pålitelig.

Undersøkelsen viser tegn på at feil praksis i utligningen også går igjen i aktiveringen. Videre ser vi også at informantene til en viss grad blander disse. Intervjuguiden er bygd opp slik at selskapene må ta stilling til spørsmål knyttet til både utligning og aktivering. Studien kan tyde på at selskapene legger inntjeningskravet til grunn for å kunne ta med en skattereduserende midlertidig forskjell på bygg både ved utligningen og ved aktiveringen. Med dette menes at noen informanter ikke er helt klar over det skillet som finnes mellom utligning og aktivering. Det kan virke som inntjeningskravet brukes ukritisk, uavhengig om man snakker om utligning eller aktivering. Dersom så skulle være tilfelle, vil det bety at de ikke kjenner til hele prosessen og dens oppbygging, ref. figur 9.

### 5.3 Svar og diskusjon - forskningsspørsmål 3

Studiens tredje forskningsspørsmål er: *”I hvilken grad følger eiendomsselskaper god regnskapsskikk ved **rapportering** av noter om utsatt skatt/ skattefordel?*

Vi har studert de noteopplysningene som er gitt i årsregnskapene til de sju selskapene som eier forretningsbygg, og resultatene viser en regnskapspraksis som er noe varierende. Det mest interessante funnet fant vi i forbindelse med selskapenes orientering om hvilke regnskapsprinsipper de følger. Alle selskapene opplyser at de følger god regnskapsskikk ved utligning av midlertidige forskjeller og ved aktivering av utsatt skattefordel.

Vår undersøkelse viser imidlertid at fire av selskapene utøver en rapporteringspraksis som strider mot det de selv sier. Videre viser undersøkelsen at to små selskaper, henholdsvis selskap 2 og 7, ikke har oppfylt kravene som stilles til rapportering i noter. Disse har valgt balanseføring av utsatt skattefordel i tråd med hovedregelen, men bruker unntaksregelen for rapportering i note. Ellers holder de andre selskapene seg innenfor kravene som loven krever. Dette gjelder også for de fire regnskaps- og revisorselskapene.

Med overnevnte som utgangspunkt, blir svaret på studiens tredje forskningsspørsmål at selskapene **til en viss grad** anvender god regnskapsskikk ved rapportering i noter om utsatt skatt/skattefordel.

Tilleggsinformasjonen i noter skal bidra til å øke regnskapets informasjonsverdi. Derfor er det et interessant funn ved undersøkelsen at fire av elleve selskaper praktiserer noe annet enn det

de selv opplyser om i prinsippnoten. Regnskapets informasjonsverdi blir på denne måten redusert, da informasjonen som gis i note er mindre pålitelig. For regnskapsbrukeren medfører dette at han ikke kan stole fullt ut på den informasjonen som inngår i årsregnskapet for behandling av utsatt skatt/skattefordel. Videre bidrar dette til å svekke regnskapsbrukerens mulighet til å sammenligne aktuelle regnskaper med andre regnskaper. Årsaken vil være at det er problematisk å skille mellom de som utøver regnskapsføringen i tråd med god regnskapsskikk og de som ikke gjør det.

Samtlige av studiens fem små foretak valgte å balanseføre utsatt skattefordel når muligheten var tilstede. Fra teorikapittelet husker vi at NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak (Revisors håndbok, 2010, s. 718) sier at dersom hovedregelen benyttes, skal også rapportering i note følge regelen for øvrige foretak. Av den grunn fant vi det merkelig at to små foretak ikke valgte å opplyse i note om hvordan beregningen av balanseført utsatt skattefordel var gjennomført og hva som inngår i den utsatte skattefordelen. Årsakene kan være flere, hvor manglende kunnskaper eller bevisst unnlattelse av informasjon kan være noen. Undersøkelsen avdekte imidlertid at informantene manglet kunnskaper, da begge opplyste at de ikke kjente til at dersom man følger hovedregelen for aktivering av utsatt skattefordel må man også i note rapportere i henhold til de krav som stilles for øvrige foretak.

På et mer generelt grunnlag kan det også tenkes tilfeller hvor man bevisst unnlater å rapportere i note. Finnes det opplysninger man ikke ønsker å dele, kan det tenkes at noen vil skjule seg bak de noe vage krav som stilles til noterapportering. I de tilfeller hvor selskaper unnlater rapportering knyttet til beregning av utsatt skatt/skattefordel, vil forståeligheten av årsregnskapet bli svekket. Med dette menes at regnskapsbrukeren uten opplysninger vil bli mindre egnet til å tolke og forstå det skjønne regnskapsprodusenten har lagt til grunn for sin handling. Derfor kan det diskuteres om de krav som i dag stilles til rapportering i skattenote finnes tilstrekkelige. For små foretak er det en avveining mellom nytten av noteinformasjonen og kostnaden ved å fremstille den, som i mange tilfeller er avgjørende. Man bør her passe på at dette ikke blir en form for “sovepute” eller “unnskyldning” for å holde tilbake informasjon som burde vært gitt.

Et av foretakene som valgte å balanseføre utsatt skattefordel uten å rapportere dette i note, er selskap 7. Vi husker fra avsnitt 4.2.2 at foretaket hadde bokført en utsatt skattefordel som utgjorde ca 25 % av totalkapitalen. På grunn av balanseføringen av den utsatte skattefordelen,

kunne selskap 7 vise til en egenkapitalandel på ca 10 %. Uten den balanseførte utsatte skattefordelen ville egenkapitalen vært negativ. Uten å hevde at selskapet har uredelige hensikter, kan det tenkes at selskapet har en egen forklaring på hvorfor de har gjort det på denne måten. Det kan for eksempel tenkes at den reelle markedsverdien på forretningsbygget er mye høyere enn den bokførte, og at selskapet av den grunn mener balanseføring av utsatt skattefordel vil gi et bedre bilde av egenkapitalen. Dette fikk vi ikke avklart.

På et generelt grunnlag kan det likevel være verdt å ta diskusjonen litt lengre. I en høringsuttalelse fra Økokrim påpekes følgende:

*”Manipulasjon av finansiell informasjon er et betydelig problem. Dersom man ønsker å forebygge, avdekke og reagere overfor slike forhold, er presise og tilstrekkelig omfattende regler om informasjons- og dokumentasjonsplikt i selskaps-, regnskaps- og bokføringslovgivningen av stor betydning” [3]*

Myndighetene viser med dette at de er bevisst hvilke tiltak som må iverksettes for å begrense manipulasjon av finansiell informasjon. I og med at dette er en uttalelse i en fersk hørings-NOU kan mye tyde på at det vil komme skjerpede krav til noteopplysninger. Dette mener vi vil være en riktig vei å gå, da dagens notekrav er noe ”vage”. Det kan se ut som selskapene får for stort spillerom med hensyn til hvilke tilleggsopplysninger de gir. I samme hørings-NOU nevnes også:

*”For de som lojalt ønsker å følge loven, er det ikke vanskelig å gi regnskapsbrukerne tilstrekkelig informasjon, eventuelt gjennom tilleggsopplysninger i noter. For de som ikke ønsker å informere omverdenen om den virkelige situasjonen, er det relativt enkelt å utnytte uklarhet og skjønn for å villedde omgivelsene, men likevel hevde at de befinner seg innenfor lovens ordlyd. ... Blant de grupper som kan rammes på denne måten finner vi investorer i foretaket, potensielle investorer, långivere og andre kreditorer.” [3].*

Dette bekrefter i stor grad den muligheten selskapene har til å villedde regnskapsbrukerne gjennom skjønnsmessige vurderinger.

Tilbake til diskusjonen om selskap 7's manglende noteinformasjon i forbindelse med deres balanseføring av utsatt skattefordel. Spørsmålet blir i dette tilfellet om informasjonen er av en

slik karakter at den er vesentlig, og av den grunn burde vært rapportert i note? I regnskapsloven (rskl) § 7-1 heter det:

*”Opplysninger kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme den regnskapspliktiges eller i tilfelle, konsernets stilling og resultat”*

Videre står følgende i rskl § 7-1, 4. avsnitt:

*”Hvis anvendelsen av bestemmelsen i denne lov ikke er tilstrekkelig for å gi et rettvisende bilde som nevnt i § 3-2 a første ledd, skal det gis tilleggsopplysninger”.*

Ser vi bort fra regelen om at selskaper som balansefører utsatt skattefordel også skal opplyse om dette i noter, mener vi selskap 7 på bakgrunn av rskl § 7-1 burde vist beregningen av utsatt skattefordel i note. På grunn av postens forholdsmessige størrelse, vil den bli ansett som vesentlig og burde vært omtalt i note, jfr. rskl § 7-1, 4. avsnitt. Dette ville gitt regnskapsbrukeren en bedre forståelse av hvilket skjønn selskapet har lagt til grunn ved balanseføringen.

Noteopplysninger gir regnskapsprodusentene en god mulighet for å gi regnskapsbrukeren den informasjonen han trenger for å forstå regnskapet. Etter selv å ha lest ulike årsregnskaper sitter vi igjen med mange ubesvarte spørsmål knyttet til selve beregningen av utsatt skatt/skattefordel, og til hvilke poster som inngår i denne.

Vår undersøkelse viser at mange selskaper ikke har tilstrekkelig kunnskap om tidsaspektets betydning ved beregning av utsatt skatt/skattefordel. For å øke beregningens forståelighet tror vi det kunne vært formålstjenlig med klarere krav til rapportering i noter, også for små foretak. Eksempelvis kunne et utvidet og mer detaljert noteoppsett bidratt til at regnskapsbrukeren fikk en bedre forståelse av hvilket skjønn regnskapsprodusentenes legger til grunn ved beregning av utsatt skatt/skattefordel. Ellers kunne det være en tanke å stille strengere rapporteringskrav dersom den utsatte skattefordelen utgjorde en viss prosentandel av selskapets total kapital eller egenkapital. Bakgrunnen for dette forslaget er den påvirkningskraften utsatt skattefordel har på egenkapitalen. Blant annet tror vi dette kunne vært til god hjelp for banker som anvender klientenes årsregnskap som en del av sitt beslutningsgrunnlag.

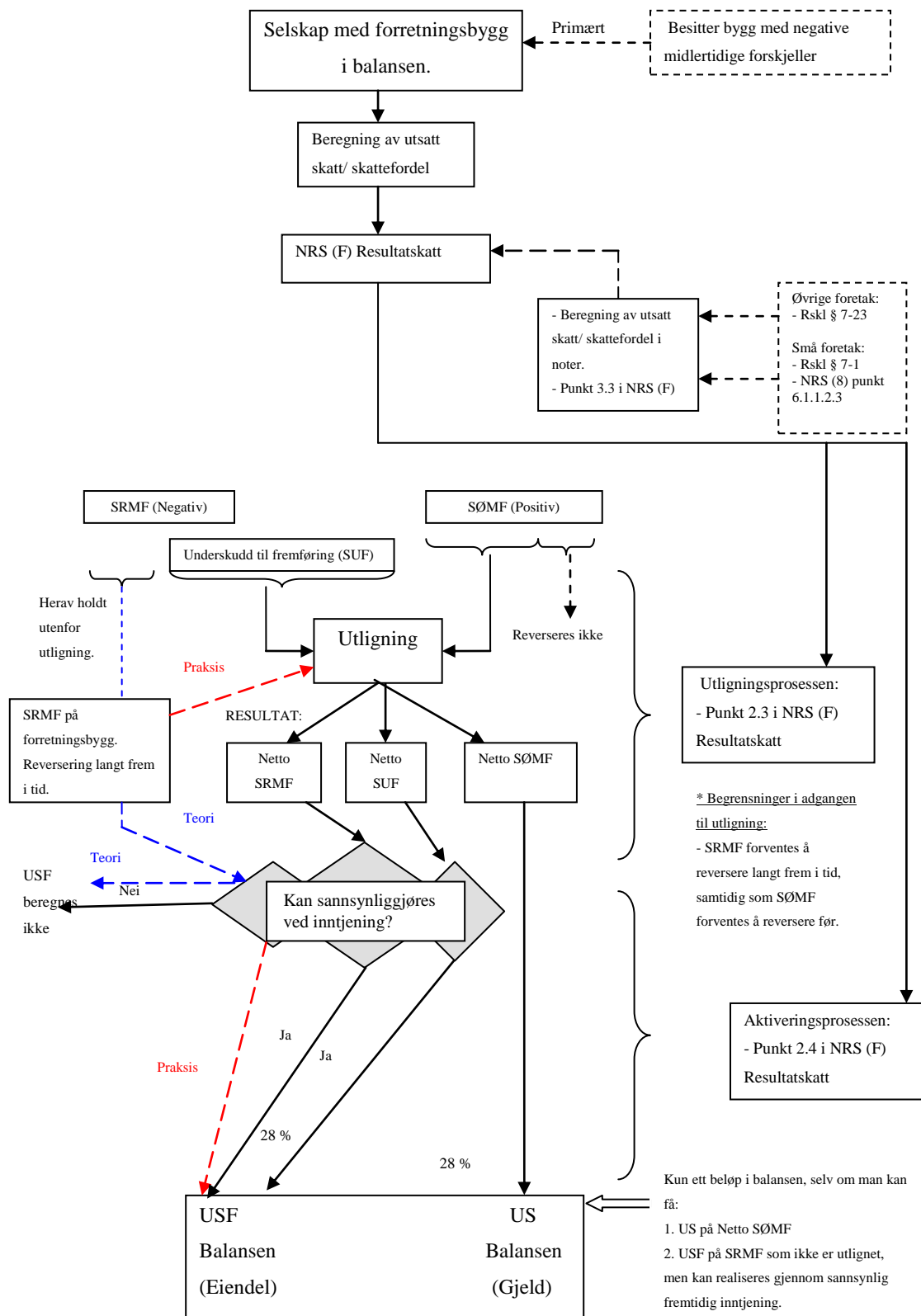


Et annet forhold som også kunne økt årsregnskapets informasjonsverdi, var om lovgiver i større grad fikk regnskapsprodusentene til å prioritere den noteinformasjonen som gis. Da hadde man kanskje unngått at selskapene i prinsippnote opplyser at deres regnskapspraksis er i tråd med god regnskapsskikk, mens den i realiteten er i strid med god regnskapsskikk.

Fra lovforarbeidene heter det at noteopplysningene skal bidra til å gjøre den samlede regnskapsinformasjonen egnet for analyse. På den måten øker regnskapets informasjonsverdi (NOU 1995: 30, kapittel 8). Likevel er holdningen blant flere selskaper at de ikke ser behovet for en stor redegjørelse i noter for beregning av utsatt skatt/skattefordel. Vi har spurt oss selv om hvorfor det er blitt slik. Vi har gjennom studien fått kjennskap til at flere foretak synes vurderinger knyttet til utligning og aktivering er krevende. Dette som følge av at behandlingen av midlertidige forskjeller kan oppleves vanskelig. Mange foretak har rutinemessige prosesser for dette og regnskapsprogrammer hvor beregningene skjer automatisk. Studien tyder på, i og med at mange praktiserer utligning og aktivering feil, at kunnskapen på området er svak. Det kan av den grunn tenkes at det også er vanskelig å vite hvordan man skal rapportere i noter. Hadde man derfor hatt et oppsett for skattenote som ga klare føringer for hvordan dette skulle gjøres, ville det nok bidratt til økt kunnskap blant regnskapsprodusentene og høyere informasjonsverdi for regnskapsbrukerne.

## **5.4 Illustrasjon av dagens regnskapspraksis i studiens teoretiske modell**

Figur 12 nedenfor tar utgangspunkt i studiens teori modell, jfr. figur 9. Formålet med denne er å illustrere hvordan selskapenes regnskapspraksis samsvarer med god regnskapsskikk på området. Figuren viser hva som er feilpraksis (røde piler) og hva som er god regnskapsskikk (blå piler).



Figur 12: Grafisk illustrasjon av dagens regnskapspraksis og god regnskapsskikk

## 5.5 Konklusjon på studiens problemstilling

På bakgrunn av teorikapittelet, studiens resultater og svarene på forskningsspørsmålene vil vi konkludere på studiens problemstilling:

*I hvilken grad følger eiendomsselskaper god regnskapsskikk ved verdivurdering av utsatt skattefordel knyttet til skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg?*

Studiens problemstilling tar utgangspunkt i PWC's påstand: *"Det er en kjensgjerning at mange foretak altfor ukritisk oppfører utsatt skattefordel som eiendel i balansen."*

Påstanden ga en indikasjon på at regnskapspraksis på området ikke var i tråd med god regnskapsskikk, noe som også så ut til å være godt kjent innen fagmiljøet. Dette oppfattet vi som så interessant at vi ikke kunne la påstanden gå forbi uten nærmere undersøkelser. På grunn av studiens tidsmessige begrensninger, har vi ikke sett på alle forhold som kan føre til utsatt skattefordel. Vi har valgt å se nærmere på ett område hvor utsatt skattefordel vil kunne oppstå; nemlig skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg.

Studien viser at de fleste foretakene allerede ved utligning av de midlertidige forskjellene begynner å gjøre feil. Videre viser studien at de samme foretakene praktiserer aktiveringen, og til en viss grad også noterapporteringen, feil. Det er faktisk bare to av elleve undersøkte selskaper som praktiserer verdivurderingen av utsatt skattefordel knyttet til skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg i tråd med god regnskapsskikk.

En konsekvens av feilpraksisen kan være at selskapenes balanseførte egenkapital rapporteres høyere, eller at den balanseførte gjelden rapporteres lavere, enn det som ville vært tilfellet om selskapene hadde fulgt god regnskapsskikk. I sistnevnte tilfelle ville blant annet utbyttegrunnlaget blitt for høyt. Årsregnskapet som beslutningsverktøy vil også lide under dette, da det ikke vil vise et rettviseende bilde i tråd med god regnskapsskikk.

Det ser ikke ut til at det er den tekniske beregningen av utsatt skatt/skattefordel som gir uriktig rapportering i finansregnskapet. Det ser imidlertid ut til at det er den *skjønnsmessige vurderingen*, knyttet til verdivurderingen av utsatt skattefordel knyttet til skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg, som er forklaringen. Verdivurdering av utsatt

skattefordel er alltid forbundet med et visst skjønn. Mye av skjønnet kan karakteriseres som saklig ved at det holder seg innenfor regnskapslovgivningen og rammene for god regnskapsskikk, samt at det ikke ligger noen aktiv tilpasning bak. Når det derimot ligger aktivt (usaklig) skjønn bak vurderingene omtales dette som "*Earnings management*". Når den aktive tilpasningen går ut over de rammer god regnskapsskikk setter, er vi over på regnskapsmanipulasjon. Denne studien tyder på at selskapene anvender et saklig skjønn, men skjønnet preges av regnskapsprodusentenes manglende kunnskaper på området.

Som tidligere nevnt skal årsregnskapet være relevant og pålitelig. For regnskapsbrukeren er dette viktig da han ofte bruker årsregnskapet som beslutningsgrunnlag for sine disposisjoner. Som en følge av de feil som studien avdekker, får regnskapsbrukerne ikke korrekt informasjon knyttet til selskapenes egenkapitalsituasjon. Til det er regnskapsinformasjonen på området for upålitelig, og det kan derfor være vanskelig å stole helt på det fremlagte regnskapet.

Studiens konklusjon er at de undersøkte eiendomsselskapene *i liten grad* anvender god regnskapsskikk på området ved verdivurdering av utsatt skattefordel knyttet til skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg. På denne måten bekrefter studien at det er hold i PWC's påstand. I hvert fall på dette området.

## 5.6 Avslutning

Vi vil i denne siste delen av studien presisere hva vi mener er vårt bidrag til forskningsområdet og komme med noen personlige refleksjoner knyttet til dens innhold. Til slutt vil vi runde av med forslag til videre forskning.

### 5.6.1 Vårt bidrag

Funnene i studien stammer som kjent fra et utvalg av elleve nordnorske regnskapsprodusenter. Til tross for at utvalget er lite, synes vi funnene har verdi og er nyttige bidrag til forskningen. Studien har bidratt til ny kunnskap om hvordan det står til innen et lite felt av fagområdet regnskap og revisjon.

Studien peker på noe som kan oppfattes som en uklarhet i NRS (F) Resultatskatt med hensyn til aktivering av utsatt skattefordel knyttet til skattereduserende midlertidige forskjeller som reverserer langt frem i tid. Dette er nærmere omtalt i punkt 2.6.4 og punkt 5.2.

Videre antyder studien at regnskapsprodusentene har manglende kunnskaper innen sentrale deler av prosessen frem mot verdivurdering av utsatt skattefordel knyttet til skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg.

### **5.6.2 Avsluttende refleksjoner**

Med utgangspunkt i overnevnte mener vi studien indirekte antyder at det kan være mangler ved økonomiutdanningen for regnskapsførere og revisorer. Det er imidlertid ikke mulig for oss å trekke en konklusjon på dette. Til det er utvalget for lite, og vår erfaring innen økonomisk forskning for dårlig. Likevel mener vi studien viser tegn som kan peke i den retningen. Vi har ikke funnet at det er utført annen forskning på dette området tidligere.

I så måte er dette et godt utgangspunkt for Handelshøgskolen i Tromsø (HHT) til å iverksette ytterligere forskning på området. HHT er godt i gang med å bygge opp et kompetansemiljø som gjør at man på litt lengre sikt vil kunne regnes blant landets beste utdanningsinstitusjoner innen økonomi. I den forbindelse mener vi HHT bør ha som uttalt målsetning å utdanne landets *beste* økonomer innen regnskap og revisjon. I det HHT er nyetablert kan veien fram til et slikt mål kanskje synes lang, men jobber man målrettet og strukturert kan man klare det. Det er blant annet Universitetet i Tromsø et godt eksempel på.

Avslutningsvis synes vi det er verdt å nevne at NRS(F) Resultatskatt fortsatt er en foreløpig standard. Det betyr at det fortsatt er mulig å komme med innspill som kan fjerne eventuelle uklarheter, spesielt med hensyn til aktivering av utsatte skattefordel knyttet til skattereduserende midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring som ikke er utlignet.

### **5.6.3 Forslag til videre forskning**

Studien er gjennomført på bakgrunn av et lite utvalg, noe resultatene kan bære preg av. Derfor kunne det vært av stor interesse om det ble gjennomført en tilsvarende undersøkelse med et representativt utvalg, og hvor eiendomsselskaper fra hele landet ble inkludert. På den måten kunne man fått bekreftet eller avkreftet det denne studien antyder.

# Referanseliste

Churchill, G. A. (1999). *Marketing Research: Methodological Foundations* (7<sup>th</sup> ed). Fort Worth: Dryden Press

Cooper, D. R., & Schindler, P. S. (2008). *Business Research Methods* (10th ed.). Boston: McGraw Hill/ Irwin.

Den norske Revisorforeningen (2007). *IFRS på norsk: Forskrifter om internasjonale regnskapsstandarder*. (2. utgave: April 2007). Oslo: Den norske revisorforening

Den norske Revisorforeningen (2009). *IFRS på norsk: Forskrift om internasjonale regnskapsstandarder*. (3. utgave: September 2009). Oslo: Den norske revisorforening

Den norske Revisorforening (2010). *Revisors Håndbok 2010* (31. utgave). Oslo: Den norske revisorforening

Ghauri, P., & Grønhaug, K. (2010). *Research Methods in Business Studies* (4th ed.). Harlow: Pearson Prentice Hall.

Gjesdal, F., Kvaal, E., & Kvifte, S. S. (2006). *Internasjonale regnskapsstandarder*. Oslo: Cappelens Forlag AS

Guba, E. G., & Lincoln, Y. S. (1985). *Naturalistic Inquiry*. Newbury Park: Sage Publications.

Guba, E. G., & Lincoln, Y. S. (1989). *Fourth generation evaluation*. Newbury Park: Sage Publications.

Hair, J. F., Money, A. H., Samouel, P., & Page, M. (2007). *Research Methods for Business*. Chichester: John Wiley & Sons, Ltd.

Healy, P., og Wahlen J. (Desember, 1999): *A Review of the Earnings Management Literature and its implications for standard setting*. *Accounting Horizons* (s.365- 383).

Huneide, J. E., Pedersen, K., Schwencke, H. R., & Haugen, D. O., (2010). *Årsregnskapet i teori og praksis 2009* (11. utgave, 1. opplag). Oslo: Gyldendal Norsk Forlag AS

Jarøy, J (2010). *Jarøy Skattelovsamling*. Skien: Jacob Jarøy Forlaget

Jacobsen, D. I. (2005) *Hvordan gjennomføre undersøkelser? Innføring i samfunnsvitenskapelig metode (2.utgave)* Kristiansand: Høyskoleforlaget AS.

Johannesen, A., Kristoffersen, L., & Tufte, P. A. (2004). *Forskningsmetode for økonomiske og administrative fag* (2. utgave). Oslo: Abstrakt Forlag AS.

Johannesen, A., Kristoffersen, L., & Tufte, P. A. (2010). *Forskningsmetode for Økonomisk-Administrative fag* (2. utgave, 3. opplag). Oslo: Abstrakt forlag AS.

Kristoffersen, T. (2008). *Regnskapsteori: Med introduksjon til internasjonale regnskapsstandarder (IFRS)*. Bergen: Fagbokforlaget

Kvifte, S. S. (2004). *Konseptuelle rammeverk for regnskap* (1. utgave). Oslo: DnR forlaget

Kvifte, S. S., Tofteland, A., & Bernhoft, A. C. (2011). *Finansregnskap God regnskapsskikk og IFRS* (2. utgave). Bergen: Fagbokforlaget

Langli, J. C. (2005). *Årsregnskapet* (8. utgave, 4. opplag). Oslo: Gyldendal Norsk Forlag AS

Langli, J. C. (2010). *Årsregnskapet* (9. utgave, 1. opplag). Oslo: Gyldendal Norsk Forlag AS

NOU 1992:13. *Regnskapsmessig behandling av skatt*. Regnskapslovutvalget.

NOU 1995:30. *Ny regnskapslov*. Utredning fra utvalget oppnevnt ved kongelig resolusjon av 16. mars 1990. Oslo: Finansdepartementet

NOU 2003:23. *Evaluering av regnskapsloven*. Utredning fra utvalg oppnevnt ved kongelig resolusjon 7. juni 2002.

NOU 2008:16. *Om foretaksstyring og tiltak mot manipulering av finansiell informasjon.*  
Utredning fra utvalget oppnevnt ved kongelig resolusjon 10. november 2006.

NRS (F) *Resultatskatt* (Oktober 1992). Oslo: Norsk RegnskapsStiftelse.

NRS 8 *God regnskapsskikk for små foretak* (November 2000). Oslo: Norsk RegnskapsStiftelse.

Nyheim, A. (2011, 8.april). Sitter på skjult skatt. *Dagens Næringsliv* [Oslo], s. 9.

Ot.prp.nr.89 (2003-2004). *Om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover (gjennomføring av EØS-regler om anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder m.m).* Oslo: Finansdepartementet.

Ot.prp.nr.30 (2008-2009). *Om lov om endring i skatteloven.* Oslo: Finansdepartementet

PWC (2010): *God regnskapsskikk- årsoppgjørsveiledningen 2010* (opplag: 10500). Oslo: Oslo Forlagstrykkeri.

Robson, C. (2002). *Real World Research* (2nd ed.). Oxford: Blackwell.

Ryan, B., Scapens, R. W., & Theobald, M. (2002). *Research Method & Methodology in Finance & Accounting* (2th ed.). London: Thomson Learning

Sættem, O. (2006). *Bedriftens finansregnskap: En caseorientert tilnærming* (2. utgave). Molde: Los Forlag

Yin, R. K. (1994). *Case Study Research: Design and Methods*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications, Inc.

Zimmer, F., i samarbeid med BA-HR (2006). *Bedrift, selskap og skatt* (4. utgave). Oslo: Universitetsforlaget.

Zikmund, W. G. (2000). *Business Research Methods* (6<sup>th</sup> ed.). Fort Worth, Tex: Dryden Press.



Zikmund, W. G., Babin, B. J., Carr, J. C., & Griffin, M. (2010). *Business Research Methods* (8 th ed.). [Mason, Ohio]: South Western: Cengage Learning

### **Web- sider**

[1] Hentet: 09.05.2011

<http://www.synonymer.no/tiki-index.php?page=synonymer>

[2] Uttalelse fra DnR. (1999, 7. september). *1999-49 Ny regnskapslov: Enkelte problemstillinger*. Hentet 26.03.11.

<http://www.revisorforeningen.no/d9358430/1999-49-Ny-regnskapslov-enkelte-problemstillinger>

[3] Høringsuttalelse fra Økokrim. (2009, 16. januar). *NOU 2008:16 om foretaksstyring og tiltak mot manipulering av finansiell informasjon*. Hentet: 02.04.11.

[http://www.okokrim.no/www/okokrim/home.nsf/Attachments/20BCB22E9E91257CC125761E002BD33E/\\$FILE/Foretaksstyring+og+tiltak+mot+manipulering+av+finansiell+informasjon.pdf](http://www.okokrim.no/www/okokrim/home.nsf/Attachments/20BCB22E9E91257CC125761E002BD33E/$FILE/Foretaksstyring+og+tiltak+mot+manipulering+av+finansiell+informasjon.pdf)

[4] Uttalelser fra DnR. (2001, 8. mars). *2001-116 Avskrivninger på forretningsbygg*. Hentet 12.02.11

<http://www.revisorforeningen.no/d9359557/2001-116-Avskrivninger-pa-forretningsbygg>

[5] Uttalelse fra Finanstilsynet. (2006, 21. februar). *Vedrørende foretakets finansielle rapportering (Norsk Vekst ASA)*. Hentet 21.03.11

<http://www.finanstilsynet.no/no/Artikkelarkiv/Brev/2006/Vedrorende-foretakets-finansielle-rapportering-Norsk-Vekst-ASA/>

[6] NRS – diskusjonsnotat. (2005, desember). *Enkelte forskjeller mellom selskapsregnskaper som avlegges etter regnskapsloven kapittel 3 til 7 og konsernregnskap etter IFRS*. Hentet 24.03.11

<http://www.regnskapsstiftelsen.no/arch/ img/9236783.pdf>

# Vedlegg 1

---

Under vises intervjuguiden som informantene fikk utdelt i forkant av intervjuene. Den er basert på det studiens forskningsspørsmål, og fungerte som en veiledning gjennom intervjuene. Ikke alle spørsmålene ble gjennomgått, da de i enkelte tilfeller var uaktuelle overfor analyseobjektet. Oppfølgingsspørsmål ble stilt i det omfang det var nødvendig.

## *Intervjuguide*

### Innledning

#### **1. Informasjon**

- a. Kort om forskere og mastergradsoppgave
- b. Informasjon om gjennomføring av intervju og anonymisering

#### **2. Om intervjuobjektet**

- a. Stilling og rolle i selskapet
- b. Fartstid i selskapet
- c. Erfaring innen regnskapsførsel og årsoppgjør

-----

#### **3. Har selskapet skattereduserende midlertidige forskjeller på noe bygg?**

(Utdyp overfor informanten at man må se hvert enkelt bygg for seg)

*Ved "Ja" hopp til punkt b. Ved "Nei" hopp til punkt a.*

- a. Hvorfor ikke, når skattemessige avskrivninger kun er 2 % saldo?
- b. Kan dere gi en nærmere spesifisering av de midlertidige forskjellene på hvert enkelt bygg?
- c. Hvordan blir skattereduserende midlertidige forskjeller behandlet ved utarbeidelsen av årsregnskapet?

- i) *Er det foretatt utligning mot andre bygg med positive midlertidige forskjeller? (Be om å få oppgitt reverseringsstart og -stopp for det enkelte bygg)*
- ii) *Er det utlignet mot andre positive midlertidige forskjeller? (Be om å få oppgitt reverseringsstart og -stopp for den enkelte forskjell)*
- iii) *Er det som ikke er utlignet aktivert som utsatt skattefordel?  
(Ved "Ja" gå til punkt e. Ved "Nei" gå til "Aktivering av negative midl forskjeller")*

- d. Når regner man med skattepliktig overskudd?
- e. Hva er opphavet til dette skattepliktige overskuddet?
- f. Med hvilken sikkerhet kan man si at man får skattepliktig overskudd?
- g. Kan man påvirke den skattepliktige inntekten ved skatteplanlegging?
- h. Hvilke inntjeningskriterier ligger til grunn ved balanseføring av utsatt skattefordel basert på skattereduserende midlertidige forskjeller?
- i. USF bør ikke balanseføres på grunn av lang tidshorison. Hvor mange år aksepteres eventuelt for å bruke inntjeningskravet?

#### **4. Har man pr 31.12.09 skattemessige underskudd til fremføring?**

Ved "Nei" hopp til spørsmål 5 "Tilleggsinformasjon"

- a. Er det skattemessige underskuddet aktivert som utsatt skattefordel?
- b. Hvilken vurdering av fremtidig inntekt ligger til grunn for denne vurderingen?
- c. Hvilke inntjeningskriterier legges til grunn ved balanseføring av negative midlertidige forskjeller på forretningsbygg?

#### **5. Hva vektlegger dere ved rapportering i noter?**

- a. I hvilken grad tror dere noteinformasjonen vil bli brukt av regnskapsbrukerne i forbindelse med beslutninger og analyser?

- b. Hva tenker dere om rapportering i noter med hensyn til beregning av utsatt skatt/skattefordel?

# Vedlegg 2

I tabellen under presenteres et kort sammendrag av de funn vi fant i forbindelse med de kvalitative dybdeintervjuene.

	<b>Utligning</b>	<b>Aktivering</b>	<b>Noter</b>	<b>Funn</b>
Selskap 1	<p>Selskapet har negative midlertidige forskjeller på alle bygg.</p> <p>Foretaket har fremførbart underskudd.</p> <p>Selskapet holder negative midlertidige forskjeller på bygg utenfor utligning.</p>	<p>Selskapet holder negative midlertidige forskjeller på bygg utenfor aktivering.</p> <p>Begrunnelse: Informanten legger til grunn at siden bygget holdes utenfor utligning, skal det også holdes utenfor aktivering.</p>	<p>Målet er å oppfylle krav som stilles i lovverket og NRS (F) Resultatskatt.</p>	<p>Selskapet foretar utligning og aktivering av skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg i henhold til standarden NRS (F) Resultatskatt.</p>
Selskap 2	<p>Selskapet har negative midlertidige forskjeller på alle bygg.</p> <p>Foretaket besitter fremførbart underskudd.</p> <p>Selskapet foretar full utligning hvor negative midlertidige forskjeller utlignes mot positive midlertidige forskjeller som reverseres tidligere.</p>	<p>Selskapet aktiverer alle negative midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring. I balansen utgjør dette en netto utsatt skattefordel.</p> <p>Begrunnelse: Fremtidig inntjening, konsernbidrag</p>	<p>Ikke gitt informasjon for hvordan utsatt skattefordel beregnes</p> <p>Informanten opplyser at de kun ønsker å oppfylle minimumskravene.</p>	<p>Feil vurdering for utligning og aktivering.</p>
Selskap 3	<p>Selskapet har negative midlertidige forskjeller på nesten alle bygg.</p> <p>Selskapet opplyser at alle negative midlertidige forskjeller utlignes mot positive midlertidige forskjeller som reverseres tidligere.</p> <p>Foretaket besitter fremførbart underskudd</p>	<p>Selskapet aktiverer alle negative midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring. I balansen utgjør dette en reduksjon av utsatt skatt.</p> <p>Begrunnelse: Fremtidig inntjening</p>	<p>Målet er å oppfylle de krav som stilles i lovverket.</p>	<p>Feil vurdering for utligning og aktivering.</p>
Selskap 4	<p>Selskapet har negative midlertidige forskjeller på alle bygg.</p> <p>Selskapet holder negative midlertidige forskjeller på</p>	<p>Selskapet holder negative midlertidige forskjeller på bygg utenfor aktivering</p> <p>Selskapet har oppført en mindre utsatt skattefordel</p>	<p>Rapporterer noter i henhold til regelverkets bestemmelser.</p> <p>Informanten gir uttrykk for at skattenoten i mange tilfeller er for</p>	<p>Selskapet foretar utligning og aktivering av skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg i henhold til standarden</p>

	bygg utenfor utligning	<p>i balansen.</p> <p>Begrunnelse: Den utsatte skattefordelen er ført opp på grunn av at midlertidige forskjeller vil reversere innen to år. Selskapet har stabil inntjening.</p> <p>Holder negative midlertidige forskjeller på bygg utenfor aktivering på grunn av at selskapet ikke kan sannsynliggjøre inntjening så langt frem i tid.</p>	omfattende.	NRS (F) Resultatskatt.
Selskap 5	<p>Selskapet har negative midlertidige forskjeller på alle bygg.</p> <p>Selskapet utligner alle negative midlertidige forskjeller på bygg mot positive midlertidige forskjeller som reverseres i tidligere tidsrom.</p>	<p>Selskapet aktiverer alle negative midlertidige forskjeller på bygg.</p> <p>Selskapet har i balansen oppført en utsatt skattefordel som i hovedsak skyldes negative midlertidige forskjeller på bygg.</p> <p>Begrunner aktivering med god inntjening, sterk egenkapital prosent og ellers god likviditet.</p>	Gir relevant informasjon til brukere. Følger regelverkets krav til noter.	Behandlingen av utligning og aktivering strider med god regnskapsskikk.
Selskap 6	<p>Foretaket har negative midlertidige forskjeller på alle forretningsbygg.</p> <p>Selskapet foretar full utligning uten å tenke på reverseringsforløp.</p>	<p>Selskapet aktiverer alle negative midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring. I balansen utgjør dette en reduksjon av utsatt skatt.</p> <p>Begrunner aktivering med at selskapet har god inntjening.</p>	Synes at opplysninger i skattenote er viktig, og kunne godt tenkt seg et klarere forslag til mulig oppsett.	Behandling av utligning og aktivering strider med god regnskapsskikk.
Selskap 7	<p>Selskapet har negative midlertidige forskjeller på alle bygg.</p> <p>Foretaket praktiserer full utligning av alle negative midlertidige forskjeller på bygg mot positive midlertidige forskjeller.</p>	<p>Selskapet aktiverer alle negative midlertidige forskjeller på bygg og underskudd til fremføring mot positive som reverseres tidligere.</p> <p>Negative midlertidige forskjeller på bygg</p>	<p>Selskapet har valgt å ikke vise beregning av utsatt skatt/skattefordel.</p> <p>Ønsker ikke å rapportere i note utover minimumskrav.</p>	<p>Behandling av utligning og aktivering strider med god regnskapsskikk.</p> <p>Følger hovedregelen for aktivering av en utsatt skattefordel, men følger unntaksregelen for</p>

		sammen med et fremførbart underskudd bidrar til en betydelig utsatt skattefordel.		rapportering i noter. Dette strider med god regnskapsskikk.
Regnskapsfirma 1	Informanten opplyser at det blir foretatt full utligning av negative midlertidige forskjeller på forretningsbygg mot positive midlertidige forskjeller som reverseres tidligere.	Informanten opplyser at vanlig praksis er aktivering av skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg og underskudd til fremføring som ikke er utlignet.	Informanten opplyser at de på vegne av sine klienter rapporterer noter i henhold til reglene i rskl kap 7. De selskapene som balansefører USF, rapporterer dette i note.	Firmaet opplysninger viser feil praksis knyttet til utligning og aktivering av negative midlertidige forskjeller på forretningsbygg.
Regnskapsfirma 2	Informanten sier at firmaet anvender et regnskapsprogram hvor utligningen skjer automatisk. Videre at dette fører til full utligning, hvor negative midlertidige forskjeller ikke holdes utenfor utligning.	Informanten opplyser at firmaet praktiserer aktivering dersom klientene kan sannsynliggjøre inntjening i fremtiden. Dette uavhengig av om inntjening må forekomme 1 år frem i tid eller 20år for den å kunne realiseres.	Informanten opplyser at de på vegne av sine klienter rapporterer noter i henhold til reglene i rskl kap 7. De selskapene som balansefører USF, rapporterer dette i note.	Firmaet opplysninger viser feil praksis knyttet til utligning og aktivering av negative midlertidige forskjeller på forretningsbygg.
Revisor 1	Informanten opplyser at han var ukjent med det faktum at tidsperspektivet var av betydning for å kunne utligne skatteøkende midlertidige forskjeller mot skattereduserende.	Informanten påpeker at det er selskapets mulighet for å sannsynliggjøre fremtidig inntjening som vektlegges. Informanten er ukjent med at tidspunktet for når inntjening må sannsynliggjøres vil kunne ha betydning for om kravet til inntjening kan legges til grunn.	Informanten opplyser at de på vegne av sine klienter rapporterer noter i henhold til reglene i rskl kap 7. De selskapene som balansefører USF, rapporterer dette i note.	Firmaet opplysninger viser feil praksis knyttet til utligning og aktivering av negative midlertidige forskjeller på forretningsbygg.
Revisor 2	Informanten opplyser at han ved utarbeidelse av årsoppgjøret knyttet til sine klienter foretar full utligning av skattereduserende midlertidige forskjeller. Dette innbefatter utligning av negative midlertidige forskjeller som reverseres langt frem i tid mot positive midlertidige forskjeller som reverseres tidligere.	Informanten opplyser at kravet til sannsynliggjøring av fremtidig inntjening må være oppfylt. Videre at tidspunktet for når en negativ midlertidig forskjell eller underskudd til fremføring kan realiseres ikke har betydning.	Informanten opplyser at de på vegne av sine klienter rapporterer noter i henhold til reglene i rskl kap 7. De selskapene som balansefører USF, rapporterer dette i note.	Firmaet opplysninger viser feil praksis knyttet til utligning og aktivering av negative midlertidige forskjeller på forretningsbygg.