

Skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg

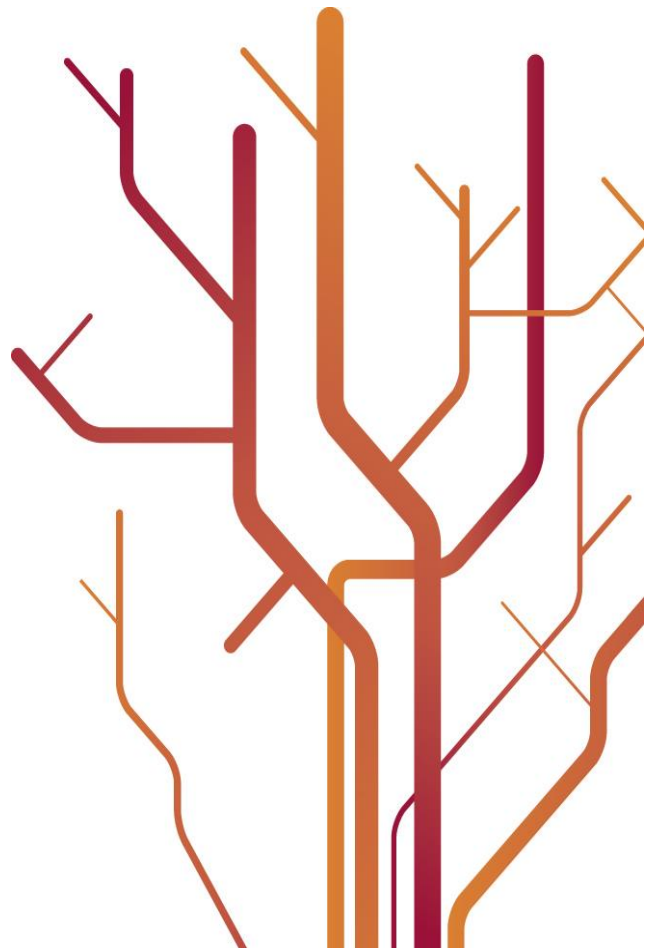
- følges reglene for innregning i årsregnskapet ?



Øyvind Lauknes

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

August 2013



Forord

Denne oppgaven markerer fullføringen av min siviløkonomgrad ved Handelshøgskolen i Tromsø. Arbeidet inngår i mastergradsstudiet *økonomi og administrasjon*, og tilsvarer 30 studiepoeng.

Oppgaven er skrevet på bakgrunn av min interesse for faget finansregnskap. Temaet for oppgaven ble valgt på grunnlag av at jeg ønsket muligheten til å tilegne meg ny kunnskap. Valg av tema for oppgaven falt da på *skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg*. I forkant av denne studien hadde jeg litt kunnskap rundt dette, og hadde registrert at det i senere tid har vært endel diskusjoner rundt relevante regnskapsmessige problemstillinger på dette området.

Arbeidet med denne studien har vært krevende, men samtidig enormt lærerikt og spennende. Jeg har tilegnet meg ny kunnskap som jeg både håper og tror vil være nyttig i årene som kommer. Håper også at oppgaven vil være interessant å lese for både regnskapsprodusenter, regnskapsbrukere og studenter.

Jeg ønsker å benytte anledningen til å takke min kunnskapsrike veileder, Universitetslektor Bjørn Sælen. Underveis i denne prosessen har jeg fått konstruktive tilbakemeldinger og gode råd hele veien. Dette er noe jeg setter stor pris på.

Til slutt vil jeg rette en spesiell takk til min nærmeste familie og mine venner for deres støtte gjennom hele studieforløpet. Jeg hadde ikke klart dette uten dere.

Tromsø, 15. august 2013

Øyvind Lauknes

Sammendrag

Revisorselskapet PWC kommer med følgende utsagn i sin årsoppgjørveiledning for 2012;

''Utsatt skattefordel er ikke bare matematikk''. Dette er noe som gjorde meg nysgjerrig. Jeg ville ta for meg regnskapslovgivning, regnskapsstandarder og ikke minst regnskapspraksis på dette området. At det videre står i årsoppgjørveiledningen at ''det er en del forhold som må vurderes før en kan anse seg som ferdig med beregningen'', gjorde at jeg ville gå i dybden på hvilke type forhold som krever vurdering.

På grunn av begrensninger i tid på denne studien, valgte jeg å snevre meg inn på utsatt skattefordel knyttet til skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg.

Bakgrunn for dette er at det ofte vil foreligge skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg, som reverserer langt frem i tid. Dette kommer av at den skattemessige avskrivningssatsen på forretningsbygg ofte er lavere enn den regnskapsmessige. Jeg måtte derfor ta utgangspunkt i et utvalg der hvor selskapene hadde forretningsbygg i balansen.

Hovedmålet med studien min har da vært å se på i hvilken grad reglene følges for innregning av skattereduserende midlertidige forskjeller i årsregnskapet. Studiens problemstilling ble som følger:

I hvilken grad følges god regnskapsskikk ved vurdering av om skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg kan innregnes i årsregnskapet?

For å besvare denne problemstillingen brukte jeg sekundærdata i form av årsregnskaper for 2012, og sekundærdata i form av en elektronisk spørreundersøkelse.

I studien konkluderer jeg med at god regnskapsskikk i liten grad følges ved vurdering av om skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg kan innregnes i årsregnskapet. Konsekvensene av dette er at årsregnskapene ikke vil gi et rettviseende bilde av den økonomiske stillingen. Som videre kan føre til at regnskapsbrukere tar beslutninger på feile grunnlag.

Nøkkelord: Skattereduserende midlertidige forskjeller, utsatt skattefordel, forretningsbygg, utligning, aktivering, reversering, rapportering, dekomponering

Innholdsfortegnelse

Forord	II
Sammendrag	III
Innholdsfortegnelse	IV
Figuroversikt	VI
Forkortelser og begreper	VII
1 Innledning	1
1.1 Studiens bakgrunn.....	1
1.2 Problemstilling.....	3
1.3 Avgrensning.....	5
1.4 Oppgavens struktur	5
2 Teori	6
2.1 Skatt i regnskapet:.....	6
2.1.1 Midlertidige forskjeller	7
2.2 Regnskapsteori	14
2.2.1 Årsregnskapets fundament	16
2.2.2 Regnskapsmessige reguleringer	21
2.3 Eiendel	22
2.3.1 Utsatt skattefordel sin betydning på egenkapitalen	23
2.4 NRS (F) Resultatskatt sine krav til utligning.....	24
2.4.1 Utligningsmetoden:.....	24
2.4.2 Skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg	25
2.5 NRS (F) Resultatskatt sine krav til aktivering.....	28
2.5.1 Underskudd til fremføring:.....	28
2.5.2 Innregningskriterier for skattereduserende midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring (jf. NRS (F) Resultatskatt pkt.2.4):.....	29
2.5.3 IAS 12 Inntektsskatt:.....	34
2.5.4 Ulike innregningskriterier for skattereduserende midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring:	35
2.6 Noteopplysninger om skatt.....	36
2.7 Dekomponering av bygninger	38
2.7.1 Dekomponering av bygg i norsk regnskaperett	38
2.7.2 Mulige konsekvenser av utskillelsen for regnskapsført egenkapital	39
2.8 Studiens teoretiske modell.....	41

3 Metode	42
3.1 økonomisk forskning	42
3.2 Forskningsdesign	43
3.3 Utvalg	44
3.4 Datainnsamling.....	47
3.4.1 Sekundærdata	47
3.4.2 Primærdata.....	48
3.4.3 Oppsummering.....	49
3.5 Studiens begrensninger.....	49
4. Studiens resultater	51
4.1 Årsregnskaper (sekundærdata).....	51
4.1.1 Balanseført utsatt skatt/skattefordel.....	51
4.1.2 Informasjon i noter.....	52
4.1.3 Oppsummering.....	52
4.2 Spørreundersøkelse (primærdata).....	53
4.2.1 Utligning av skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg	54
4.2.2 Aktivering av utsatt skattefordel knyttet til skattereduserende midlertidige forskjeller	61
4.2.3 Skattemessig underskudd til fremføring som grunnlag for utsatt skattefordel:.....	62
4.2.4 Rapportering om skatt i noter	65
4.2.5 Dekomponering av bygninger	70
5 Diskusjon og konklusjon	73
5.1 Oppsummering og diskusjon – Forskningssp. 1	73
5.2 Oppsummering og diskusjon – Forskningssp. 2	75
5.3 Oppsummering og diskusjon – Forskningssp. 3	76
5.4 Oppsummering og diskusjon – Forskningssp. 4	78
5.5 Illustrasjon av dagens regnskapspraksis i studiens teoretiske modell.....	79
5.6 Konklusjon på studiens problemstilling	81
5.7 Forslag til videre forskning	82
Referanseliste	83
Vedlegg 1 – Invitasjon til spørreskjema	86
Vedlegg 2 - Spørreskjema	87
Vedlegg 3 – Oversikt over sentrale opplysninger fra årsregnskapene (sekundærdata)..	97

Figuroversikt

Figur 1: Avskrivningsprofil på forretningsbygg.....	9
Figur 2: Verdi per 31.12 på forretningsbygget.....	10
Figur 3: Midlertidig forskjell per 31.12.....	11
Figur 4: Endring i MF sin påvirkning på skattepliktig inntekt.....	12
Figur 5: Verdivurdering av utsatt skattefordel knyttet til skattereduserende midlertidige forskjeller...	14
Figur 6: Regnskapsregulering i Norge (Kvifte og Tofteland, 2011, s.15).....	16
Figur 7: Grafisk illustrasjon av utligningsmetoden (Hentet fra Woldvik og Slettmo, 2011).....	25
Figur 8: Illustrasjon hvor utligning av skattereduserende midlertidige forskjeller er tillatt.....	26
Figur 9: Illustrasjon hvor utligning av skattereduserende midlertidige forskjeller ikke er tillatt.....	27
Figur 10: Grafisk illustrasjon av aktiveringsprosessen (Hentet fra Woldvik og Slettmo, 2011).....	30
Figur 11: Netto presentasjon av utsatt skatt/skattefordel i balansen (Hentet fra Woldvik og Slettmo, 2011).....	33
Figur 12: Studiens teoretiske modell (Hentet fra Woldvik og Slettmo, 2011).....	41
Figur 13: Den økonomiske forskningsprosessen (Hair et al., 2007, s.32).....	43
Figur 14: Utvalgsprosessen.....	46
Figur 15: Spørsmål 4 i spørreundersøkelse.....	54
Figur 16: Spørsmål 7 i spørreundersøkelse.....	55
Figur 17: Spørsmål 10 i spørreundersøkelse.....	56
Figur 18: Spørsmål 11 i spørreundersøkelse.....	57
Figur 19: Spørsmål 12 i spørreundersøkelse.....	58
Figur 20: Spørsmål 13 i spørreundersøkelse.....	59
Figur 21: Spørsmål 14 i spørreundersøkelse.....	60
Figur 22: Spørsmål 16 i spørreundersøkelse.....	61
Figur 23: Spørsmål 19 i spørreundersøkelse.....	62
Figur 24: Spørsmål 20 i spørreundersøkelse.....	63
Figur 25: Spørsmål 22 i spørreundersøkelse.....	64
Figur 26: Spørsmål 24 i spørreundersøkelse.....	65
Figur 27: Spørsmål 25 i spørreundersøkelse.....	66
Figur 28: Spørsmål 26 i spørreundersøkelse.....	67
Figur 29: Spørsmål 27 i spørreundersøkelse.....	68
Figur 30: Spørsmål 28 i spørreundersøkelse.....	69
Figur 31: Spørsmål 30 i spørreundersøkelse.....	70
Figur 32: Spørsmål 32 i spørreundersøkelse.....	71
Figur 33: Spørsmål 35 i spørreundersøkelse.....	72
Figur 34: Illustrasjon av dagens regnskapspraksis og god regnskapsskikk (Hentet fra Woldvik og Slettmo, 2011).....	80

Forkortelser og begreper

Betalbar skatt: Skatt beregnet på grunnlag av årets skattemessige resultat (NRS (F) Resultatskatt punkt 2.1, 2012)

Dekomponering: Er å splitte anskaffelseskost til et driftsmiddel som består av flere komponenter med forskjellig levetid opp i flere deler for aktiverings- og avskrivningsformål.

DnR: Den norske Revisorforening

Endring midlertidige forskjeller: *”Årets endring i midlertidige forskjeller er summen av årets endring skatteøkende midlertidige forskjeller og årets endring skattereduserende midlertidige forskjeller”* (Langli, 2010, s. 469)

GRS: God regnskapsskikk

IAS: Er en forkortelse for International Accounting Standards. IAS er de internasjonale regnskapsstandardene, som ligger til grunn for IFRS.

IFRS: Er forkortelse for International Financial Reporting Standards. IFRS er det internasjonale regnskapsregelverket

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

MF: Midlertidige forskjeller

NGAAP: Norwegian Accepted Accounting Principles

NOU: Norges offentlige utredninger

NRS (F): Foreløpig Norsk RegnskapsStandard

NRS: Norske regnskapsstandarder

Ot. prp: Odelstingsproposisjon

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

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

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

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

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

SRMF: Skattereduserende midlertidige forskjeller

SUF: Skattemessig underskudd til fremføring

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

SØMF: Skatteøkende midlertidige forskjeller

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

US: Utsatt skatt

USF: Utsatt skattefordel

1 Innledning

Dette kapittelet har som hensikt å presentere studiens problemstilling. Det blir redegjort for studiens bakgrunn og formål, samt oppgavens struktur.

1.1 Studiens bakgrunn

”Utsatt skatt/skattefordel er ikke bare matematikk

For mange er beregning av utsatt skatt/skattefordel en teknisk beregning, der det beregnes og regnskapsføres utsatt skatt/skattefordel på netto midlertidige forskjeller etter utligning. Men beregning av utsatt skatt er ikke bare en teknisk øvelse. Det er en del forhold som må vurderes før en kan anse seg som ferdig med beregningen.”

*PWC – Årsoppgjørveiledning
for regnskapsåret 2012*

Sitatet ovenfor er hentet fra PWC sin årsoppgjørveiledning for regnskapsårets 2012, og er med på å danne utgangspunktet for studien min. En slik påstand fra et stort revisorfirma, er det som gjør det interessant å se nærmere på om gjeldende regnskapspraksis på området avviker fra lovgivningen.

I følge en uttalelse fra Den norske revisorforening (DnR) av 07.09.1999 heter det at:

”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” [1].

Som det fremgår over, må det altså være sannsynlig at et selskap skal kunne realisere en utsatt skattefordel, for at de skal kunne balanseføre den. Ettersom

balanseføringen gjøres på bakgrunn av skjønnsmessige vurderinger, så kan dette føre til at praksisen varierer en del på feltet. Det kan heller ikke utelukkes at det handles i strid med god regnskapsskikk.

Midlertidige forskjeller oppstår på grunn av at det er ulike vurderingsregler skattemessig og regnskapsmessig for en rekke regnskapsposter. Grunnen til at de forskjellene kalles midlertidige, er for at de oppstår i én regnskapsperiode, for så å opphøre i en senere periode. Man skiller mellom skatteøkende og skattereduserende midlertidige forskjeller. I *utligningsmetoden* inngår de midlertidige forskjellene, og det er her at grunnlaget for beregning av utsatt skatt dannes. Metoden defineres gjennom NRS (F) Resultatskatt pkt.2.3:

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

Det foreligger noen begrensninger når det gjelder adgangen til å utligne midlertidige forskjeller. Spesielt gjelder dette skattereduserende midlertidige forskjeller som forventes å reversere (oppløses) langt inn i fremtiden, samtidig som de skatteøkende midlertidige forskjellene forventes å reversere i tidligere perioder. I slike tilfeller er det at de skattereduserende midlertidige forskjellene må holdes utenfor utligningen. Disse skattereduserende midlertidige forskjellene vil imidlertid kunne representere en mulig utsatt skattefordel, som da må realiseres gjennom inntjening eller skattetilpasning. Dette viser altså at *tidsaspektet* står meget sentralt ved beregningen av grunnlaget for utsatt skatt/skattefordel.

Som følge av at den skattemessige avskrivningssatsen på forretningsbygg ofte er lavere den regnskapsmessige, vil ofte selskaper med forretningsbygg få skattereduserende midlertidige forskjeller som reverserer langt frem i tid. Det er akkurat derfor at jeg har valgt å ta for meg forretningsbygg i denne studien.

Ved at et selskap aktiverer en utsatt skattefordel i balansen, så vil dette ha direkte påvirkning på egenkapitalen. Er det tilfelle at det foreligger skattereduserende midlertidige forskjeller på 1.000.000 kroner, så vil dette medføre en balanseføring av utsatt skattefordel eller reduksjon i utsatt skatt på 280.000 kroner. Tilsvarende vil da også egenkapitalen øke med 280.000 kroner. Men hvor reell denne økningen i egenkapitalen kan anses å være, vil først konstateres på et fremtidig tidspunkt. Er det da tilfelle at det er gjort en uriktig balanseføring, så vil dette medføre at egenkapitalen i selskapet fremstår som høyere enn hva som er tilfelle i realiteten. Regnskapsbrukere bør 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 utsatt skattefordel” (Kristoffersen, 2008, s. 312)

De overnevnte forhold jeg har påpekt danner utgangspunkt for studien min, og retter oppmerksomheten mot om det foreligger avvik mellom aktuell regnskapspraksis og gjeldene god regnskapsskikk.

Avslutningsvis under dette punktet, så må jeg nevne at det er skrevet en masteroppgave tidligere ved UIT (Woldvik og Slettmø, 2011), som tar for seg samme tema som meg, nemlig i hvilken grad eiendomsselskaper følger god regnskapsskikk ved verdivurdering av utsatt skattefordel knyttet til skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg. Det som er ulikt på deres tidligere studie og min, vil være at mens de begrenset seg til de største eiendomsselskapene i Nord-Norge, så har jeg tatt for meg de største selskapene på landsbasis. På denne måten bygger jeg altså videre på den tidligere studien som de har utført, for å få avdekket om praksisen på landsbasis heller ikke er tilfredsstillende.

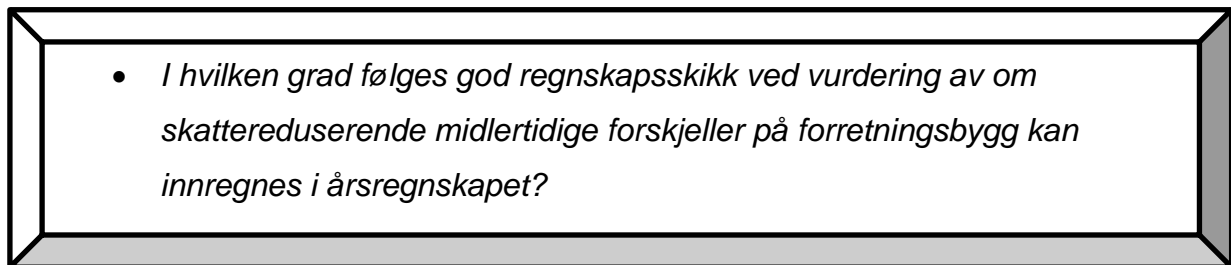
1.2 Problemstilling

Formålet med denne studien er å undersøke hvordan de største selskapene i Norge under næringskoden 68.20 Utleie av egen eller leid fast eiendom behandler

skattereduserende midlertidige forskjeller knyttet til forretningsbygg. Næringskodene er utarbeidet av statistisk sentralbyrå.

Faktorer som spiller inn på dette regnskapsmessige området vil være hvilke skjønnsmessige vurderinger som gjøres, om det foreligger uklare regnskapsregler på området, om regnskapsprodusenten har spesielle hensikter med regnskapsføringen eller om regnskapsprodusenten har manglende kunnskaper om hva som er god regnskapsskikk på området.

Jeg har kommet frem til følgende overordnet problemstilling:



For å få full innsikt i problemstillingen, så velger jeg å benytte flere forskningsspørsmål som hver for seg belyser en del av prosessen frem mot verdivurdering av utsatt skattefordel knyttet til skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg. Samlet sett vil disse beskrive hvordan dagens regnskapspraksis stemmer overens med god regnskapsskikk på det aktuelle området. De fire forskningsspørsmålene er:

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

4. I hvilken grad medfører regnskapsmessig **dekomponering** av bygninger at en større andel av skattereduserende midlertidige forskjeller kan innregnes i årsregnskapet?

1.3 Avgrensning

For å avgrense denne studien har jeg valgt å fokusere på praksis knyttet til regnskapsmessig behandling av skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg. Det vil si at i utvalget har jeg bare tatt med selskaper som eier forretningsbygg. Selskapene som tas med må også være selvstendige skattesubjekt. Altså holdes f.eks personlig næringsdrivende og ansvarlige selskap derfor utenfor. Små foretak holdes forøvrig også utenfor studien, da de har den mulighet å unnlate å balanseføre utsatt skattefordel (NRS 8 pkt. 6.1.1.2.1).

Selv om skattereglene naturlig nok blir litt omtalt, så er dette en studie som tar for seg den regnskapsmessige behandlingen på det aktuelle området.

1.4 Oppgavens struktur

Kapittel 2: Teori – Her vil jeg gå igjennom nødvendig teori for å belyse studiens forskningsspørsmål.

Kapittel 3: Metode – Her vil jeg beskrive den metodiske tilnærmingen jeg har valgt å anvende for å innhente og svare på forskningsspørsmålene.

Kapittel 4: Studiens resultater – Her vil presentere studiens resultater.

Kapittel 5: Diskusjon og konklusjon – På bakgrunn av studiens problemstilling og forskningsspørsmål vil jeg her drøfte resultatene opp mot teorien. Tilslutt avrundes det med noen avsluttende kommentarer.

2 Teori

I dette kapitlet vil jeg presentere studiens teoretiske referanseramme. Det er studiens problemstilling og formål som driver frem det teoretiske perspektivet som benyttes. Teorien jeg velger å beskrive legger videre føringer for metodikken og datamaterialet som blir brukt i analysen, og er både nødvendig og relevant for en etterfølgende drøftelse av studien.

2.1 Skatt i regnskapet:

I Norge har det helt siden innføringen av skattereformen i 1992 vært flat selskapsskattesats på 28 %. Skatt behandles som en kostnad i årsregnskapet, og regnskapsføringen av skattekostnaden skjer etter sammenstillingsprinsippet.

Finansregnskapet følger reglene i regnskapsloven, og har som formål å gi informasjon om et foretaks finansielle stilling. Skatteloven er derimot satt opp etter politiske mål, og ved å følge skattereglene kommer man frem til skattepliktig inntekt (grunnlag for beregning av betalbar skatt). Derfor er det på mange områder at skattereglene er ulike fra regnskapsreglene.

Ettersom regnskapsloven og skatteloven er forskjellige, vil det i mange tilfeller oppstå avvik mellom beregnet betalbar skatt av det skattemessige resultatet, og beregnet skattekostnad av regnskapsmessig resultat. Ulikhetene mellom de to lovene gjør at betalbar skatt ikke alltid gir uttrykk for hele skattekostnaden. Selskapet vil da opparbeide en utsatt skatt(gjeld) eller en utsatt skattefordel(eiendel). Skattekostnaden består av betalbar skatt pluss endring i utsatt skatt;

$$\text{Skattekostnad} = \text{betalbar skatt} + \Delta \text{utsatt skatt}$$

Dersom det skattemessige resultatet er likt det regnskapsmessige, så vil utsatt skatt være null, og betalbar skatt er da lik selskapets skattekostnad. Betalbar skatt skal betales innen ett år, og balanseføres derfor under kortsiktig gjeld.

De forskjellene som oppstår som følge av ulikt regelverk kan klassifiseres som enten midlertidige- eller permanente forskjeller.

Permanente forskjeller er ulikheter som oppstår som følge av at regnskapsloven og skatteloven har ulike regler på hva som skal føres som en kostnad/inntekt. Disse forskjellene er permanent på den måten at de aldri vil reversere på et senere tidspunkt.

Midlertidige forskjeller oppstår først og fremst fordi periodiserings- og vurderingsreglene på en rekke områder er forskjellige i regnskapsloven og skatteloven. Det som kjennetegner de midlertidige forskjellene er at de skaper forskjell mellom regnskapsmessig inntekt og skattemessig inntekt det enkelte år, men ikke over levetiden. Det betyr at en forskjell som oppstår på et bestemt tidspunkt, vil reversere på et senere tidspunkt (Huneide et al., 2011, s. 464).

2.1.1 Midlertidige forskjeller

Det er de midlertidige forskjellene og underskudd til fremføring, som danner grunnlaget for beregning av utsatt skatt/skattefordel. Dette ettersom man etter summering av de midlertidige forskjellene, sitter igjen med netto midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring som danner utgangspunktet for beregning av utsatt skatt/skattefordel. Mer spesifikt kalles denne ”summeringen” for utligningsmetoden, og den omtaler jeg nærmere i pkt. 2.4.1.

Man definerer midlertidige forskjeller som differansen mellom regnskapsmessig og skattemessig verdi per 31.12. «Forskjellene 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. Dette er det samme som å si at eiendeler og gjeld på det samme tidspunktet blir verdsatt forskjellig i de to regnskapene.» (Langli, 2010, s.477). Det er altså de midlertidige forskjellene mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier, sammen med skattemessig underskudd, som danner grunnlaget for utsatt skatt og utsatt skattefordel i balansen. Dette må imidlertid skje under forutsetning om at visse krav må være tilstede for at disse kan innregnes i balansen, noe jeg vil komme tilbake til senere i oppgaven. En av de viktigste årsakene som danner opphav til midlertidige forskjeller, er forskjellen mellom regnskapsmessige og skattemessige avskrivninger. Man skiller mellom to typer midlertidige forskjeller, skatteøkende og skattereduserende.

Skatteøkende midlertidige forskjeller:

Når den regnskapsmessige verdien av en eiendel er høyere enn den skattemessige verdien, betyr det at det foreligger en skatteøkende midlertidig forskjell. Disse øker fremtidig skattepliktig resultat i forhold til regnskapsmessig resultat på det tidspunkt forskjellen reverserer. Dersom for eksempel akkumulerte regnskapsmessige avskrivninger er lavere enn akkumulerte skattemessige avskrivninger, er det tale om en skatteøkende midlertidig forskjell ettersom det skattepliktige resultatet og dermed betalbar skatt i fremtidige perioder blir høyere enn det regnskapsmessige resultatet tilsier (Kvifte, Tofteland og Bernhoft, 2011, s.162).

Skattereduserende midlertidige forskjeller:

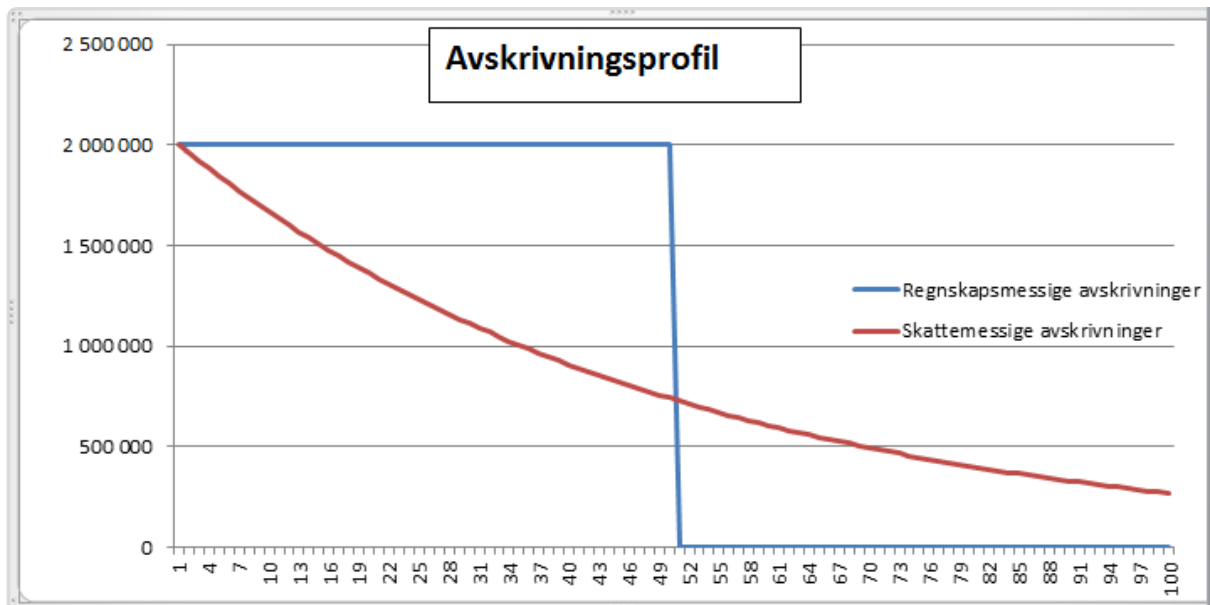
Når den regnskapsmessige verdien av en eiendel er lavere enn den skattemessige verdien, betyr det at det foreligger en skattereduserende forskjell. Mens skatteøkende forskjeller fører til fremtidig betalbar skatt, representerer skattereduserende forskjeller en mulig redusert skatt i fremtiden (Huneide et al., 2011, s. 468). Dersom for eksempel akkumulerte skattemessige avskrivninger er lavere enn akkumulerte regnskapsmessige avskrivninger, er det tale om en skattereduserende midlertidig forskjell ettersom det skattepliktige resultatet og dermed betalbar skatt i fremtidige perioder blir lavere enn det regnskapsmessige resultatet tilsier.

På samme måte som skattereduserende midlertidige forskjeller, så representerer også skattemessig underskudd til fremføring et grunnlag for utsatt skattefordel. Dette på bakgrunn av at det fremførbare underskuddet fører til redusert skattepliktig inntekt i fremtiden, og dermed redusert betalbar skatt i fremtiden.

2.1.2 Oppbyggings- og reverseringsforløpet til midlertidige forskjeller på forretningsbygg

For å illustrere hvordan selskaper med forretningsbygg verdsetter midlertidige forskjeller ved beregning av utsatt skatt/skattefordel, så vil jeg se på forløpet av oppbyggingen og reverseringen av de midlertidige forskjellene. Jeg vil vise oppbyggings- og reverseringsforløpet til midlertidige forskjeller på forretningsbygg gjennom fire figurer.

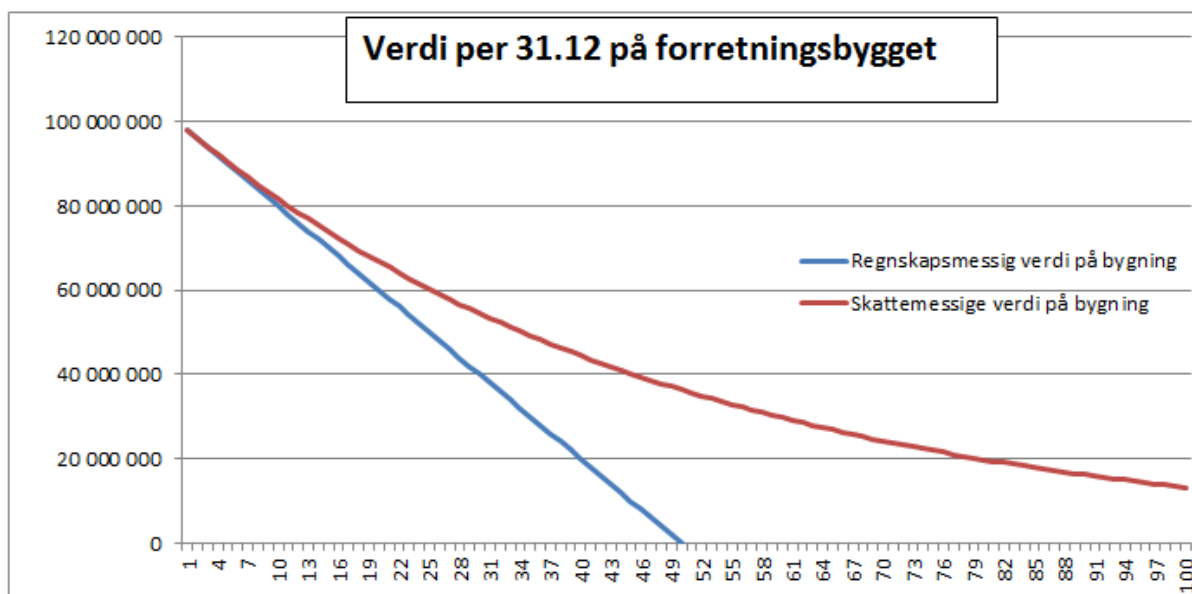
Det tas her utgangspunkt i et eksempel, hvor et forretningsbygg er anskaffet for 100 millioner kroner. Det legges til grunn en økonomisk levetid på 50 år. De årlige regnskapsmessige avskrivningene blir da 2 millioner kroner, med den forutsetning at det legges lineære avskrivninger til grunn.



Figur 1: Avskrivningsprofil på forretningsbygg

Y-aksen: Avskrivning per år, X-aksen: Tid(år)

For forretningsbygg er de skattemessige avskrivningene 2 % (jf. skatteloven § 14-43 1.ledd bokstav i), slik at de regnskapsmessige avskrivningene vil være høyere. Man ser av figuren over, at de regnskapsmessig- og skattemessige avskrivningene er lik det første året, deretter avtar de skattemessige ettersom de er degressive (avtagende). De regnskapsmessige avskrivningene er altså høyere under hele den økonomiske levetiden til bygget. Ettersom de skattemessige avskrivningene er degressive vil faktisk bygget ikke være avskrevet helt skattemessig før etter 436 år, da vil det nemlig ha en verdi på under 15.000 kr, som er grensen for å avskrive restsummen i sin helhet (jf. sktl. § 14-40).



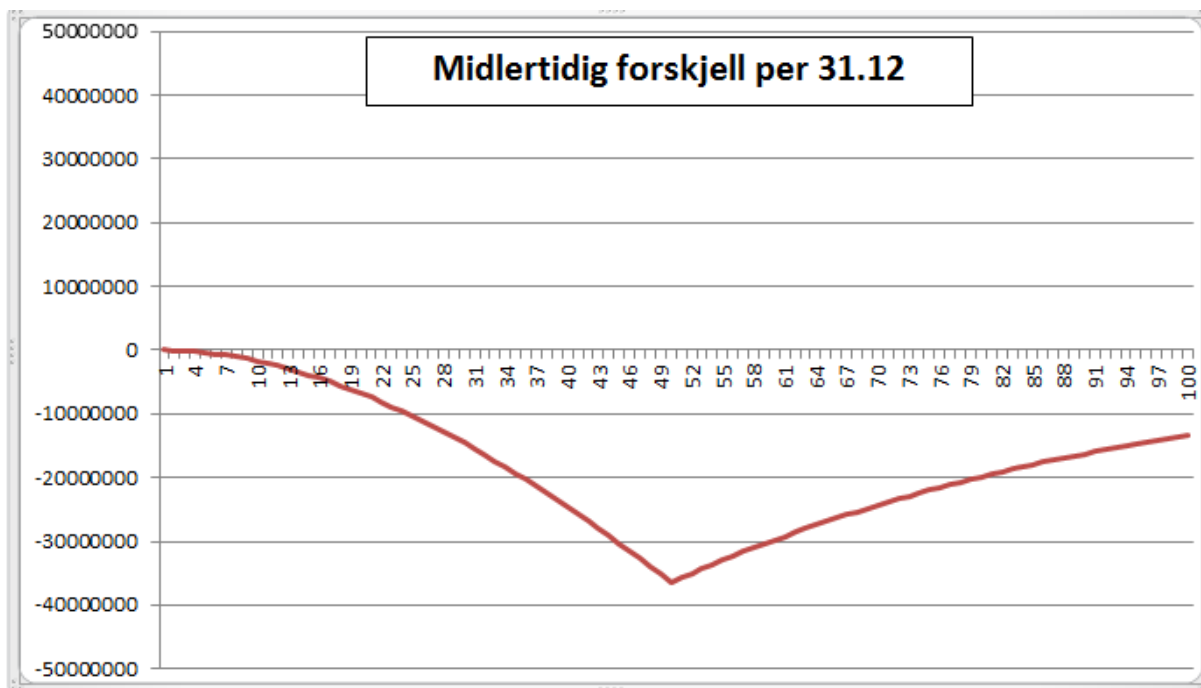
Figur 2: Verdi per 31.12 på forretningsbygget

Y-aksen: Verdi på bygget, X-aksen: Tid(år)

Forretningsbygget er ferdig avskrevet regnskapsmessig i år 50, og har da følgelig en regnskapsmessig verdi på 0. Dette fremgår av figuren ovenfor.

Som det videre fremgår av figuren ovenfor, så bygges de skattereduserende midlertidige forskjellene opp over hele den regnskapsmessige avskrivningsperioden. Dette ser man ved at avstanden mellom den blå og den røde grafen bare øker for hvert år som går. Disse forskjellene akkumuleres opp i form av skattemessige mindreavskrivninger gjennom byggets økonomiske levetid, og representerer da et potensielt skattefradrag i fremtiden. De kan kun realiseres ved at bygget selges, eller ved at det foreligger tilstrekkelig skattepliktig inntjening i perioden etter byggets økonomiske levetid.

De akkumulerte midlertidige forskjellene illustreres i figuren under:



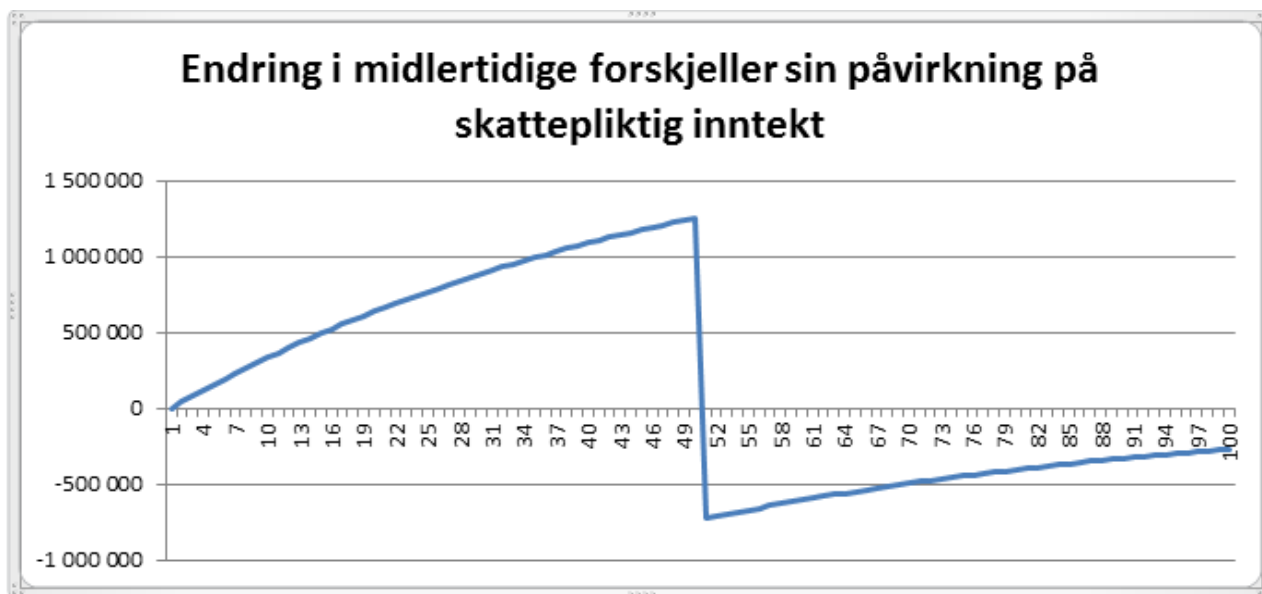
Figur 3: Midlertidig forskjell per 31.12

Y-aksen: Størrelsen på akkumulerte MF, X-aksen: Tid(år)

Man ser av figuren over at reverseringen starter i år 50 (knekkpunktet på grafen). Fra år 50 er selskapet avhengig av tilstrekkelig skattepliktig inntjening for å nyttiggjøre seg de skattereduserende midlertidige forskjellene. Selskapet må under hele perioden fra reverseringsstart i år 50, til reverseringsslutt kunne oppnå tilstrekkelig skattepliktig inntekt for at fordelene skal kunne realiseres i sin helhet. Man ser ut av figuren at reverseringen skjer langsomt over mange år.

Hele reverseringen er faktisk langt i fra ferdig i år 100. Bakgrunn for dette er jo at bygget ikke er ferdig skattemessig avskrevet i år 100 (jf. figur 2 og figur 3). Dette skjer som følger av at den skattemessige avskrivningen bare er 2 % av saldo, jf. sktl. § 14-43. Som jeg har vært inne på tidligere i eksempelet, så vil ikke bygget være avskrevet helt skattemessig før etter 436 år, ettersom det da har en verdi på under 15.000 kr. Det vil altså si at perioden for reversering av de skattereduserende midlertidige forskjellene er utrolig lang, og ligger såpass langt frem i tid, at det vil være umulig å kunne sannsynliggjøre skattepliktig inntekt i hele dette tidsrommet.

Dersom det foretas nedskrivninger på bygget etter Rskl. § 5-3, så vil dette bidra til å øke de skattereduserende midlertidige forskjellene (i de tilfeller hvor regnskapsmessig bokført verdi per 31.12 er lavere enn skattemessig verdi på bygget). Dette skjer fordi at nedskrivninger ikke godtas fradragsført ved skatteberegningen, og derfor får man en større forskjell mellom den bokførte verdien i finansregnskapet og saldoverdien i skatteregnskapet.



Figur 4: Endring i MF sin påvirkning på skattepliktig inntekt

Y-aksen: MF sin påvirkning på skattepliktig inntekt, X-aksen: Tid(år)

Figuren over viser at hvert år, frem til år 50, så har endring i de midlertidige forskjellene økende påvirkning på skattepliktig inntekt hvert enkelt år. Altså at skattepliktig inntekt øker hvert år i denne perioden i forhold til regnskapsmessig resultat, og med økende beløp.

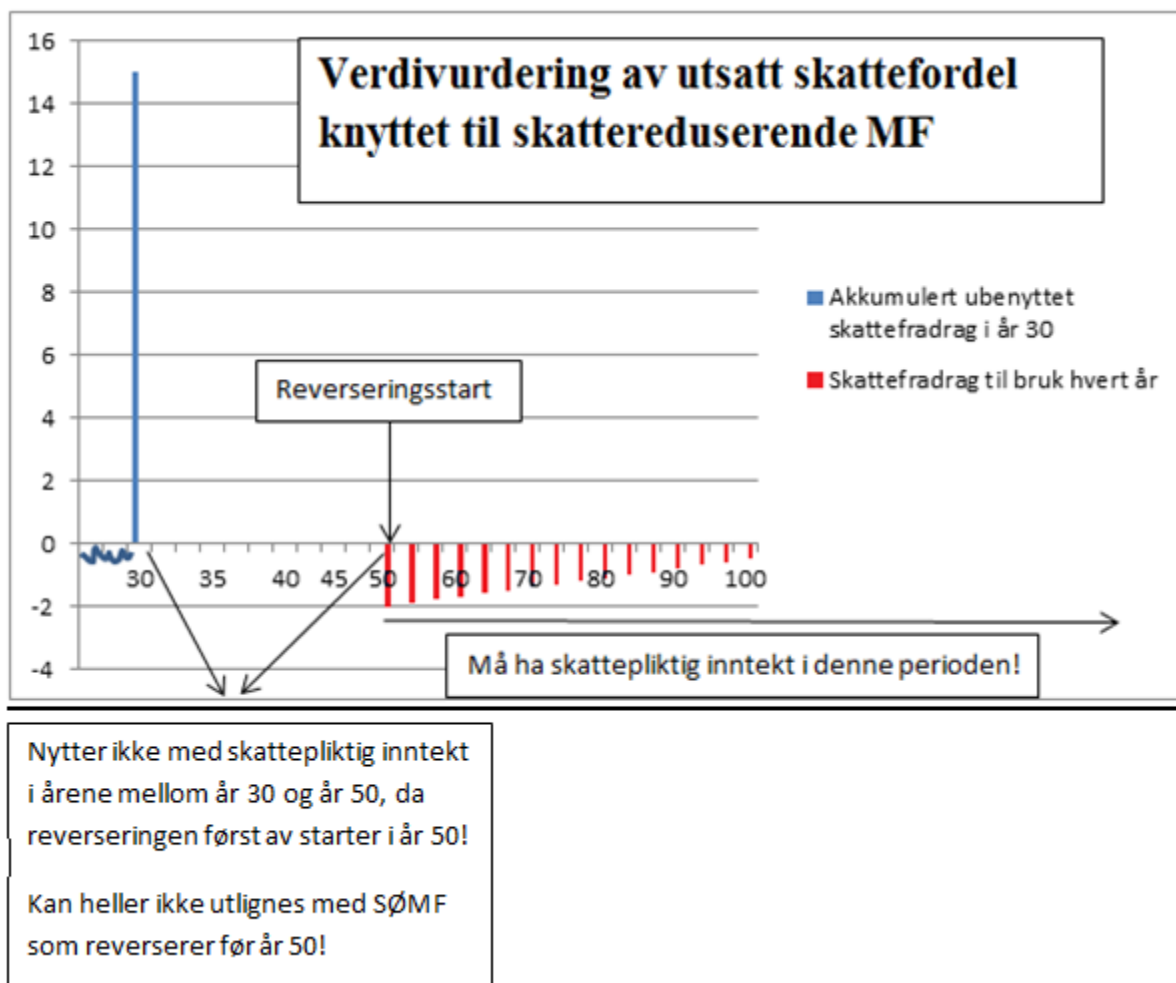
Fra år 50 starter reverseringen av de midlertidige forskjellene på bygget, og da vil dette slå inn som en avtagende negativ påvirkning på skattepliktig inntekt hvert enkelt år. Altså at skattepliktig resultat reduseres hvert år i denne perioden, i forhold til regnskapsmessig resultat.

Poenget med figuren ovenfor er at arealet under grafen (over 0) skal være lik det arealet over grafen (under 0). Man ser at grafen må strekke seg langt forbi år 100 for at dette skal skje. Nærmere bestemt når bygget er skattemessig avskrevet til under 15.000 kr (i år 436).

Reverseringsforløpet til de midlertidige forskjellene kan påvirkes gjennom skatteplanlegging. Er det tilfelle at det foreligger skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg, så kan reverseringen foregå raskere ved at bygget selges.

Som jeg skal komme tilbake til senere, så vil reverseringsforløpet ha en betydning for om en skattereduserende midlertidig forskjell skal tas med i grunnlaget for beregning av utsatt skatt/skattefordel.

Jeg avslutter dette avsnittet med å illustrere problemstillingen til studien min i figuren under. Dersom man tar utgangspunkt i det akkumulerte ubenyttede skattefradraget som er opparbeidet i år 30 (et vilkårlig år), så viser figuren poenget med studien min. Det hjelper nemlig ikke å kunne sannsynliggjøre skattepliktig inntekt i de første årene etter år 30, for å kunne balanseføre en utsatt skattefordel. Et selskap må kunne sannsynliggjøre skattepliktig inntekt etter at reverseringen av de skattereduserende midlertidige forskjellene starter, altså i dette tilfellet blir det i år 50 og utover (som vises av figur 3 og 4). Det kan altså ikke balanseføres en utsatt skattefordel dersom det ikke er sannsynlighetsovervekt for at denne fordelen vil kunne realiseres i fremtiden. Og dette er altså poenget jeg vil klargjøre gjennom studien min.



Figur 5: Verdivurdering av utsatt skattefordel knyttet til skattereduserende midlertidige forskjeller

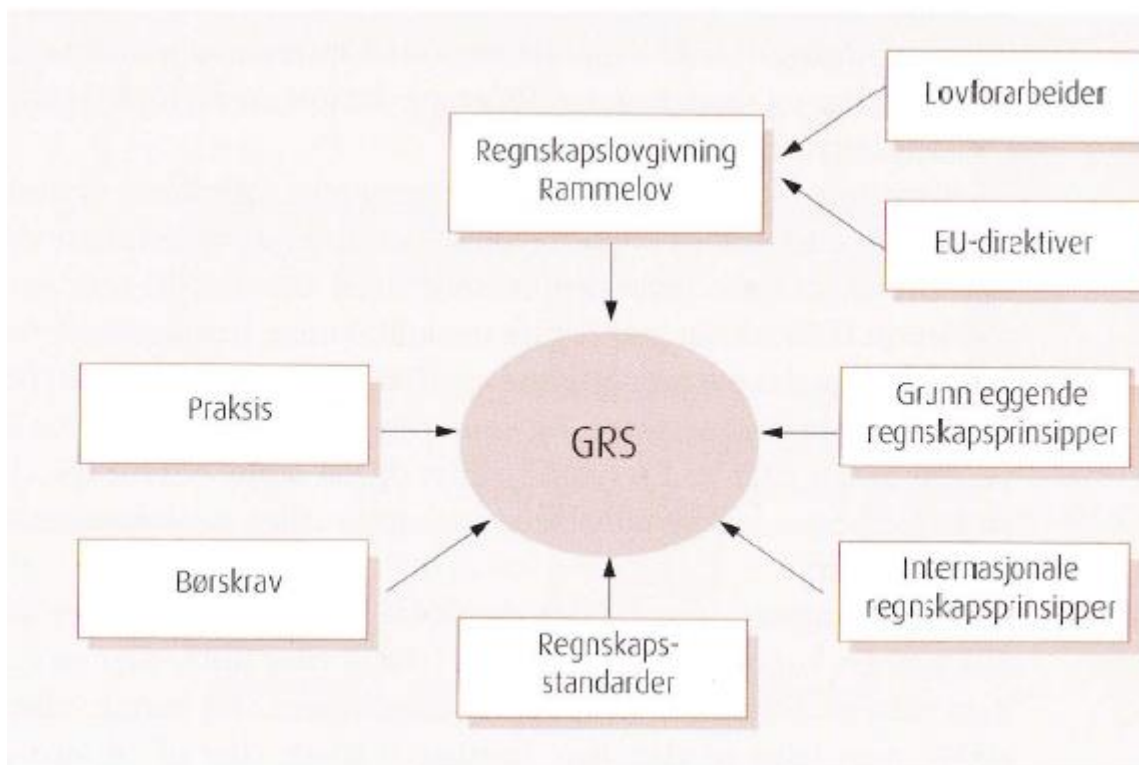
Y-aksen: Mill. kr

2.2 Regnskapsteori

Jeg har som formål med denne delen å klargjøre de viktigste forholdene knyttet til årsregnskapets reguleringer og fundament, da disse vil ha betydning ved senere drøftelse. Det blir ikke gitt nærmere redegjørelse for alle forhold som påvirker finansregnskapet, ettersom flere av disse ikke er av betydning for den videre studien.

Den norske regnskapsloven (lov av 17.juli 1998 nr.56) er den viktigste rettskilden ved utarbeidelse av årsregnskapet. Det er en plikt til å utarbeide årsregnskap som gjelder alle virksomheter som er nevnt i regnskapslovens § 1-2. Denne plikten innebærer at den

regnskapspliktige må bokføre og dokumentere regnskapsopplysninger, og videre utarbeide årsregnskap og årsberetning jf. regnskapslovens kapittel 2 og 3. Av regnskapsloven § 3-2a følger det at ”årsregnskapet skal gi et rettviseende bilde av den regnskapspliktiges og konsernets eiendeler og gjeld, finansielle stilling og resultat”. Regnskapsloven er utviklet som et rammelovverk. Dette innebærer loven er bygd på grunnleggende regnskapsprinsipper og at regnskapsreglene skal utvikles gjennom standardsetting og praksis. Hovedprinsippet i regnskapsloven er det generelle kravet om at regnskapet skal følge den rettslige standarden «god regnskapsskikk», jf. regnskapsloven § 4-6. Med *god regnskapsskikk* (GRS), menes det at regnskapet skal avlegges og kommenteres i samsvar med bla. grunnleggende regnskapsprinsipper og rapporteringskrav, regnskapslovens øvrige bestemmelser og allment akseptert praksis. På denne måten er *god regnskapsskikk* et dynamisk begrep som vil endre seg over tid. Stadig utvikling av komplekse transaksjonstyper og et internasjonalt regnskapsspråk fører til et behov for endringer og utvidelser av begrepet *God regnskapsskikk*. Det er presisert i forarbeidene at ”rammelovgivningen i stedet for detaljerte regler gir rom for utøvelse av profesjonell bedømming.” (NOU 1995:30, punkt 2.2). De grunnleggende regnskapsprinsipper skal alltid legges til grunn for *god regnskapsskikk*. GRS er følgelig selve fundamentet for utarbeidelsen av årsregnskapet. Figuren under viser at GRS skal ligge til grunn for all regnskapsføring etter gjeldene norsk rett:



Figur 6: Regnskapsregulering i Norge (Kvifte og Tofteland, 2011, s.15)

Videre vil jeg redegjøre for de viktigste forholdene knyttet til årsregnskapets regnskapsreguleringer og fundament, ettersom disse har betydning for drøftelsen senere.

2.2.1 Årsregnskapets fundament

Årsregnskapets formål:

Årsregnskapet har ulike formål det skal tjene, i forhold til ulike grupper av regnskapsbrukere eller interessenter. Det som er felles for disse interessentene er imidlertid at de har et behov for relevant og pålitelig informasjon. Derfor er et slikt behov et sentralt formål med årsregnskapet. I Huneide et al. (2011, s.3) påpeker de at *”Formålet med årsregnskapet er først og fremst å gi selskapets ulike interessegrupper relevant og pålitelig informasjon om selskapets økonomiske resultat, finansielle stilling og utvikling”*. Videre sier Eklund & Knutsen (2003, s.12) at årsregnskapet er *”ment å tilfredsstillte ulike brukeres informasjonsbehov”*. Man kan på den måten si at årsregnskapet skal ha en informasjonsverdi for interessentene. Informasjonen sin verdi ligger i å *”(...) bistå brukerne i å foreta bedre økonomiske beslutninger”* (Kristoffersen, 2005, s.21). Dersom de økonomiske beslutningene

som tas på bakgrunn av årsregnskapet skal være gode, så må årsregnskapet reflektere regnskapsprodusentens økonomiske stilling på en mest mulig korrekt måte. Både utbytteutdeling og beskatning beregnes med utgangspunkt i årsregnskapet, og følgelig er det jo av stor betydning både for eiere og samfunnet som helhet at årsregnskapet er mest mulig rettvise.

Grunnleggende regnskapsmessige rapporteringskrav:

Rettvisende bilde:

Kravet om at årsregnskapet skal gi et *rettvisende bilde* av selskapets økonomiske situasjon finner man i regnskapsloven § 3-2a. I forarbeidet til regnskapsloven § 3-2a kommer klarere føringer for hva dette innebærer. Det kommer frem at årsregnskapet ”skal gi et realistisk helhedsindtrykk af den konkrete virksomheds økonomi på en måde, der er relevant for denne virksomheds regnskabsbrugere.” (ot.prp. nr. 89 (2003-2004), punkt 5.5). Kravet som stilles om at det skal gis et *rettvisende bilde* er et overordnet kvalitetskrav til årsregnskapet. Dette innebærer at i helt spesielle tilfeller kan dette kravet overstyre de konkrete målreglene i regnskapsloven eller regnskapsstandardene (Langli, 2010, s.145). Altså vil det være regnskapsbrukernes behov som er avgjørende for om anvendelsen av konkrete regnskapsregler og regnskapsprinsipper fører til at informasjonen i årsregnskapet gir et sant og riktig bilde av virksomhetens økonomiske situasjon.

Pålitelighet og Relevans:

For at informasjonen i årsregnskapet skal være nyttig, så må brukerne av regnskapet ha tillit til at informasjonen er utarbeidet i samsvar med gjeldende regnskapsregler og regnskapsstandarder. Dette hensynet ivaretas gjennom kravet til *pålitelighet* (Langli, 2010, s. 86). I forhold til årsregnskapet og pålitelighet, så er objektivitet et sentralt begrep. Dette innebærer i praksis at flere parter, uavhengig av hverandre kommer frem til det samme resultatet, dersom de anvender samme regnskapsreglene og regnskapsstandardene.

Regnskapsinformasjonen må være relevant for brukernes beslutninger. ”Det må derfor tas med regnskapsinformasjon og benyttes regnskapsprinsipper som sikrer at brukerne foretar en korrekt vurdering av selskapets inntjening og økonomiske situasjon” (Huneide et al., 2011, s. 80). Kravet til relevans innebærer at all relevant informasjon skal tas med i årsregnskapet. Hva som defineres som relevant informasjon må sees ut fra brukernes informasjonsbehov.

I forhold til om en balanseføring av utsatt skattefordel er forsvarlig, så må en vurdering opp mot pålitelighet og relevans gjøres.

Konsistens og sammenlignbarhet:

Kravet som stilles til konsistens og sammenlignbarhet går ut på at det skal være mulig å vurdere endringer i den regnskapspliktiges økonomiske situasjon over tid, samt sammenligne ulike regnskapspliktige, da særlig innenfor samme bransje. Det kan kun oppnås full sammenlignbarhet ved at alle regnskapspliktige praktiserer like, ensartede regnskapsprinsipper. Kravet til ensartet prinsippanvendelse følger av regnskapsloven § 4-4:

”Årsregnskapet skal utarbeides etter ensartede prinsipper, som skal anvendes konsistent over tid.” Dette betyr likevel ikke at en aldri kan endre prinsipp. Dersom et annet prinsipp gir en bedre måling av periodens inntjening og finansielle stilling kan selskapet velge å endre prinsipp, jf. regnskapsloven § 4-3 (Langli, 2010, s.147).

Sammenlignbarhet og konsistens er altså viktig for å kunne foreta kontroll og analyse av selskaper. Det vil da i situasjoner hvor et selskap tidligere har balanseført utsatt skattefordel, for så i en senere periode å holde den utenfor, kreves gode forklarende tilleggsopplysninger for å kunne sammenligne fjorårets årsregnskap med årets.

Forståelighet:

At årsregnskapet har forståelighet innebærer at det ”presenteres på en slik måte at en rimelig kompetent regnskapsbruker får med seg innholdet” (Langli, 2010, s.148). Ved avleggelse av årsregnskapet stilles det derfor krav til at den regnskapspliktige gir informasjonen på en oversiktlig måte. Videre må språket i regnskapet også være tilpasset interessentene.

Strukturerte årsregnskaper med innarbeidet terminologi sørger for at man unngår feiltolkninger og misforståelser.

Det er altså viktig at tilleggsopplysninger som gis i note er tilstrekkelig, slik at regnskapsbrukerne kan forstå vesentlig tall som fremkommer av årsregnskapet. Spesielt poster som det hefter usikkerhet rundt bør omtales. Posten utsatt skatt/skattefordel finnes som en nettopost i årsregnskapet siden man foretar utligning av skatteøkende midlertidige forskjeller mot skattereduserende midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring. For at årsregnskapet skal tilfredsstille kravet til forståelighet vedrørende utsatt skatt/skattefordel, så bør nødvendige tilleggsopplysninger oppgis i note, slik at regnskapsbrukerne skal kunne forstå hvilket skjønn som er lagt til grunn. Dette innebærer også at det bør gis opplysninger om reverseringsforløpet til de midlertidige forskjellene som foreligger.

Grunnleggende regnskapsprinsipper:

Norsk regnskapslovgivning og god regnskapsskikk bygger på tilsammen ti grunnleggende regnskapsprinsipper. Følgende går frem av lovforarbeidene:

''Hovedelementet i god regnskapsskikk er de grunnleggende prinsipper det tradisjonelle regnskap bygger på...'' (NOU 1995:30, punkt 2.7).

De grunnleggende regnskapsprinsippene fremgår av regnskapslovens kapittel 4. Det påpekes av Kristoffersen (2005, s. 22) at *''Mens noen prinsipper er enkle å praktisere, er andre mer kompliserte og krever utøvelse av personlig skjønn. I mange tilfeller er det alternative regler som kan gi ulike målinger''*. Derfor er det avgjørende hvilke regler og prinsipper som blir lagt til grunn for målingene, og hvordan disse anvendes, i forhold til hva størrelsen blir på årsregnskapets resultat- og balanseposter. Ikke alle regnskapsprinsippene er like aktuelle for denne studien, slik at nedenfor har jeg omtalt de prinsippene som i høyest grad er aktuell for regnskapsføring av utsatt skatt/skattefordel, på grunnlag av skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg.

Sammenstillingsprinsippet:

Sammenstillingsprinsippet sier at «utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt», jf. regnskapsloven § 4-1 (1) 3.punkt. Dette vil si at kostnader og inntekter knyttet til samme transaksjon, skal resultatføres i samme regnskapsperiode.

Hensyn til korrekt sammenstilling på dette området ble vektlagt ved innføring av utsatt skattmodellen i 1992. Altså var det sammenstillingsprinsippet som gjorde at utsatt skatt kom inn i regnskapet. Det som var bakgrunn for dette var at det virket mer korrekt å sammenstille periodens resultatskatt med det regnskapsmessige resultatet, og ikke bare vise den betalbare skatten i årsregnskapet.

Forsiktighetsprinsippet:

Forsiktighetsprinsippet sier at «urealisert tap skal resultatføres», jf. regnskapsloven § 4-1 (1) 4.punkt. Det er et prinsipp som må tolkes i sammenheng med usikkerhet i regnskapsføring og vurdering. Siden bruken av estimater er usikre, herunder fare for overvurdering av eiendeler eller undervurdering av gjeld, så skal regnskapet avlegges i samsvar med forsiktighetsprinsippet.

Når det gjelder forsiktighetsprinsippet og utsatt skatt, så slår dette inn i forhold til forsiktighet rundt både utligning av skattereduserende midlertidige forskjeller og balanseføring av utsatt skattefordel. Man må utvise forsiktighet under utligningsprosessen, ved at skattereduserende midlertidige forskjeller må holdes utenfor utligning dersom det ikke foreligger skatteøkende forskjeller som reverserer i samme tidsrom. Videre kan heller ikke utsatt skattefordel aktiveres i balansen, dersom det ikke kan sannsynliggjøres at det vil foreligge skattepliktig inntekt i perioden da reverseringen av skattereduserende forskjellene vil skje. Det er altså på denne måten at forsiktighetsprinsippet har en viktig rolle på dette regnskapsmessige området.

2.2.2 Regnskapsmessige reguleringer

Norske regnskapsstandarder:

Det er Norsk regnskapsStiftelse som utgir Norske regnskapsstandarder. Utarbeidelsen er ment å gi begrepet *god regnskapskikk* et konkret innhold. Standardene deles inn i fem ulike publikasjonstyper og arbeidsprosedyrer:

- Endelige regnskapsstandarder - NRS
- Foreløpige regnskapsstandarder – NRS (F)
- Høringsutkast – NRS (HU)
- Diskusjonsnotat – NRS (D)
- Veiledning – NRS V

En endelig regnskapsstandard utgis først etter at regnskapsbrukerne har fått anledning til å erverve praksis og erfaring med en foreløpig standard, og da eventuelt formidlet tilbakemeldinger på dette. Etter at Norsk RegnskapsStiftelse har fastsatt en standard som endelig, så skal denne følges. En endelig standard har altså en høyere rettslig status enn de øvrige standardene.

En foreløpig standard (F) fastsettes på grunnlag av et høringsutkast og mottatte høringskommentarer. Det anbefales at en foreløpig standard følges.

I min studie spiller NRS (F) Resultatskatt en viktig rolle. Denne standarden ble vedtatt i oktober 1992 som følger av innføringen av utsatt skatt. Standarden er revidert i oktober 1993, november 1999, august og desember 2007, samt juni 2008. Man ser at finanstillstyret, lærebøker og annen autorativ litteratur på dette området henviser til NRS (F) Resultatskatt. Det er påfallende at den ikke blir gjort om til endelig standard, da den legges til grunn i lærebøker og veiledninger.

Autorative uttalelser:

Ikke bare er det Norsk Regnskapsstiftelse som avgir uttalelser som konkretiserer begrepet *god regnskapsskikk*. Det blir også i noe utstrekning gitt ut uttalelser om GRS fra både Finansdepartementet, Finanstilsynet, Den norske revisorforening, samt andre sentrale aktører i bransjen og i faglitteraturen. Uttalelser fra nevnte aktører ”*har et autorativt preg som gjør at de må forventes å ha betydelig gjennomslag*” (Huneide et al., 2011, s. 33).

IFRS (IAS 12)

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

Behovet for å sammenligne finansregnskaper på tvers av landegrenser har bare blitt større med årene. På bakgrunn av dette ble det fra og med 2005 besluttet at norske børsnoterte foretak skal avlegge konsernregnskapet etter IFRS (jf. rskl. § 3-9). Av denne bestemmelsen fremgår det også at andre selskaper kan fritt velge mellom å bruke enten IFRS eller NGAAP ved utarbeidelsen av selskapsregnskapet.

Selskaper som avlegger årsregnskapet i henhold til norsk lovgivning skal legge de norske regnskapsstandardene til grunn. Ut ifra lovforarbeidene(1995) til norsk regnskapslov går det frem at Norsk RegnskapsStiftelse på sikt skal tilpasse norske standarder etter IFRS. På grunn av dette er det flere plasser i litteraturen, og enkelte plasser i norske regnskapsstandarder, henvist til internasjonale regnskapsstandarder. For eksempel er det i NRS (F) Resultatskatt pkt. 2.4 henvist til IAS 12. Der hvor norske regnskapsstandarder er uklare, og det i teksten henvises til internasjonale standarder, så vil det falle naturlig å se til disse.

2.3 Eiendel

Norsk regnskapslovgivning har ingen juridisk definisjon for begrepet ”*eiendel*”. Loven 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 definerer 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” (Langli, 2010, s.50).

Dette betinges med at eiendelen må være sannsynlig og kunne måles pålitelig. Det kreves at eiendelen i balansen på en eller annen måte kan høste fordeler for selskapet gjennom fremtidige positive kontantstrømmer.

Dersom det føres opp en utsatt skattefordel i balansen, så må den oppfylle disse krav som stilles til en eiendel.

2.3.1 Utsatt skattefordel sin betydning på egenkapitalen

Ved beregning av fri egenkapital (utbyttegrunnlaget) berøres også utsatt skattefordel. Til tross for at det stilles spesielle krav for balanseføring av utsatt skattefordel, så må man likevel gjøre fradrag for netto utsatt skattefordel ved beregning av maksimalt utbytte, jf. asl. § 8-1 pkt.2. Slik unngår lovgiver at et selskap blåser opp utbyttegrunnlaget ved å ukritisk balanseføre utsatt skattefordel (jf. NOU 2003:23, pkt. 21.2.1). I denne sammenhengen vil jeg også nevne at dersom det gjennomføres feilaktig utligning, som jo fører til redusert utsatt skatt, så vil dette bety redusert gjeld i balansen. På denne måten vil da utbyttegrunnlaget bli høyere enn hva som er i tråd med GRS.

For ordens skyld må det her føyes til at i skrivende stund, er det kommet en ny endring i aksjeloven vedrørende utbyttegrunnlaget, som gjelder fra 1.juli 2013. Det skal ikke lenger gjøres fradrag i utbyttegrunnlaget for balanseført goodwill, balanseført FoU og *netto utsatt skattefordel*. Imidlertid innebærer dette ikke nødvendigvis at utbyttegrunnlaget øker tilsvarende, ettersom det er presisert i forarbeidene at styret må foreta en vurdering om verdiene er tilstrekkelig sikre, slik at selskapet har en forsvarlig egenkapital og likviditet. Dette vil altså si at utsatt skattefordel fortsatt kan være med å blåse opp utbyttegrunnlaget, dersom styret i selskapet gjør uriktige vurderinger rundt denne posten.

Balanseligningen sier at eiendeler skal være lik summen av egenkapital og gjeld. Dersom man aktiverer skattereduserende midlertidige forskjeller i situasjoner hvor de ikke skulle vært aktivert, eller gjør en uriktig utligning av skattereduserende midlertidige forskjeller, foretas det da en uriktig økning av egenkapitalen på 28 % av den aktuelle verdien.

Det kan alltid tenkes at noen selskaper vil benytte seg av tvilsom praksis for å pynte på den økonomiske stillingen, ved å uriktig blåse opp egenkapitalen. Dette må anses å være tilsiktede handlinger som kan grense mot regnskapsmanipulering.

Ettersom at egenkapitalen påvirkes positivt gjennom balanseføring av utsatt skattefordel, kan dette også få betydning for regnskapsbrukernes beslutninger.

På bakgrunn av ovennevnte må man merke seg følgende uttalelse fra økokrim:

''Regnskapsinformasjon er en av de vanligste metoder for å føre investor, kreditorer, det offentlige og øvrige brukere bak lyset'' [2].

2.4 NRS (F) Resultatskatt sine krav til utligning

Skattereduserende midlertidige forskjeller og skattemessig underskudd påvirker egenkapitalen positivt i finansregnskapet. Det stilles visse betingelser og kriterier som må oppfylles for at disse skal kunne tas med i utligningen. I dette kapitlet vil jeg gå inn på hvordan utligning av midlertidige forskjeller på forretningsbygg og underskudd til fremføring skal behandles i årsregnskapet.

2.4.1 Utligningsmetoden:

Utligning er en av to mulige måter å realisere verdien av skattereduserende midlertidige forskjeller på. Skattereduserende midlertidige forskjeller og fremførbart underskudd brukes for å nøytralisere skatteeffekten som ligger i skatteøkende midlertidige forskjeller.

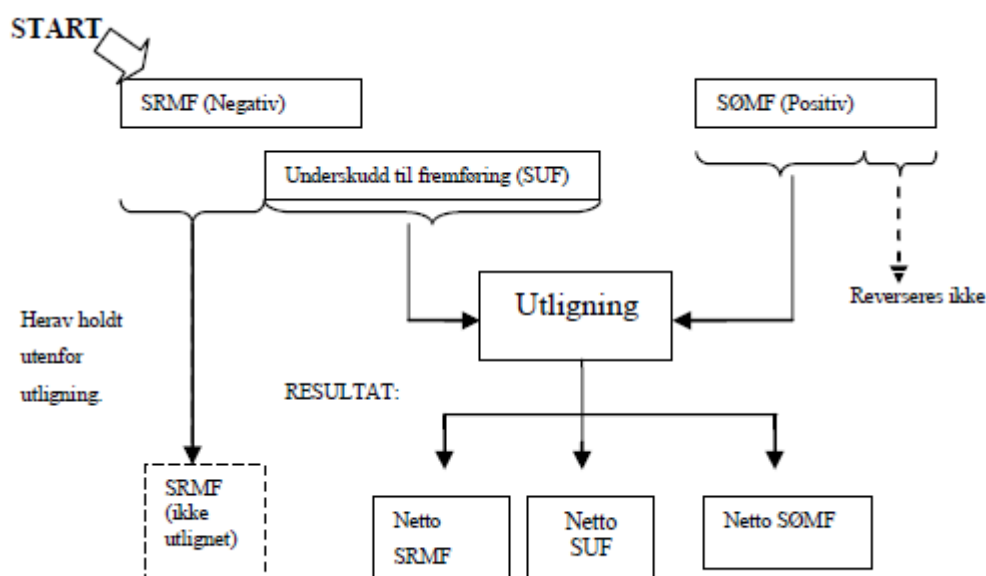
Huneide et al. (2011, s. 478) sier at; *''når de skattereduserende forskjellene reverserer i samme periode som de skatteøkende, vil selskapet få effektivt inntektsfradrag fra de skattereduserende forskjellene gjennom reverseringen''.*

Tidsaspektet knyttet til når forskjellene reverseres vil være av avgjørende betydning for utligningen. Pkt.2.3 i NRS (F) Resultatskatt sier følgende om *tidsaspektet*:

”Det er begrensninger i adgangen til å til å utligne. I tilfeller hvor de skattereduserende midlertidige forskjeller forventes å reversere langt frem i tid samtidig som de skatteøkende midlertidige forskjeller forventes å reversere før, kan ikke utligning foretas.”

Tidsplasseringen for reverseringen er altså avgjørende for om man kan utligne.

Etter utligningen har man igjen enten netto skatteøkende midlertidige forskjeller, eller netto skattereduserende forskjeller inklusiv skattemessig underskudd. Figuren under illustrerer utligningsprosessen:



Figur 7: Grafisk illustrasjon av utligningsmetoden (Hentet fra Woldvik og Slettmo, 2011)

2.4.2 Skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg

I en veiledning fra Revisorforeningen [3] vedrørende skattereduserende midlertidige forskjeller, heter det at:

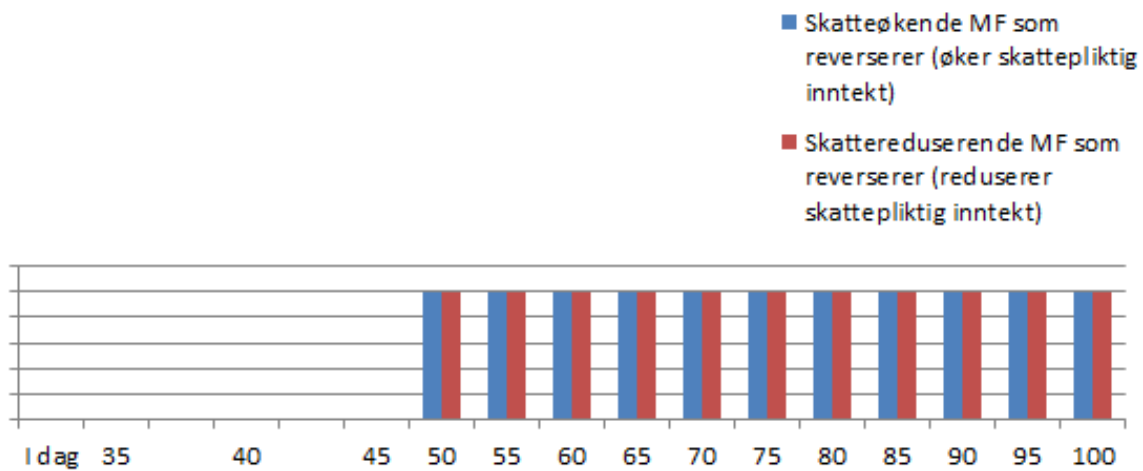
”Ved lav skattemessig avskrivning vil en skattereduserende midlertidig forskjell knyttet til forretningsbygg reversere svært langt frem i tid. Skatteøkende midlertidige forskjeller reverserer som regel tidligere. Hvorvidt utligning kan foretas må vurderes konkret i hvert

enkelt tilfelle, men mye taler for at skattereduserende midlertidige forskjeller knyttet til forretningsbygg som oftest ikke kan utlignes.’’

Den ovennevnte uttalelsen fra revisorforeningen utdyper de retningslinjer som standarden stiller til utligningen.

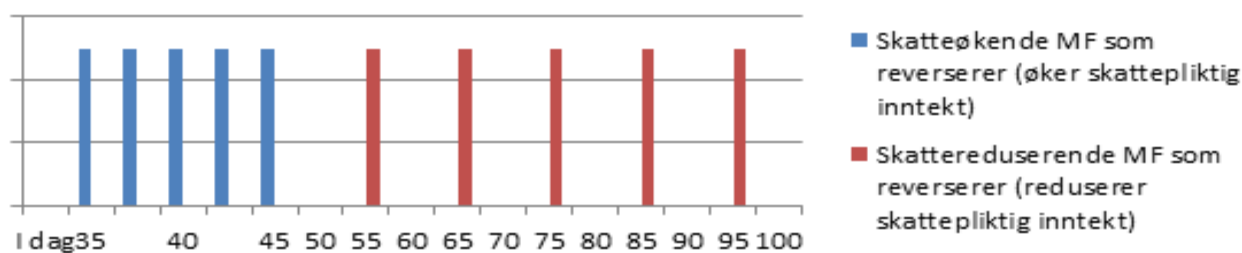
Utligning mot skatteøkende midlertidige forskjeller:

Nedenfor skal jeg gjennom noen figurer illustrere hvilke krav som stilles til utligning etter pkt. 2.3 i standarden. Jeg bruker den forutsetning i figurene at de skattereduserende forskjellene reverserer fra og med år 50 og utover.



Figur 8: Illustrasjon hvor utligning av skattereduserende midlertidige forskjeller er tillatt

I figuren over illustrerer de blå søylene skatteøkende midlertidige forskjeller som reverserer på et fremtidig tidspunkt. Om man antar at man i dag står i år 30, og har skattereduserende midlertidige forskjeller som vil reversere i samme tidsrom som de skatteøkende, så vil en utligning av de skattereduserende forskjellene være tillatt.



Figur 9: Illustrasjon hvor utligning av skattereduserende midlertidige forskjeller ikke er tillatt

Som man her ser over i figuren, så reverserer de skatteøkende midlertidige forskjellene (blå søylene) i årene før år 50. Ettersom man i dette tilfelle har reversering av de skattereduserende midlertidige forskjellene etter år 50, vil man ikke ha reversering i samme tidsperiode. De skattereduserende forskjellene må derfor holdes utenfor utligning her, jf. NRS (F) Resultatskatt pkt. 2.3.

Reglene etter IFRS er forøvrig stort sett de samme på dette området. I IAS 12 Inntektskatt, pkt. 24, heter det at: *''En eiendel ved utsatt skatt skal innregnes for alle skattereduserende midlertidige forskjeller i den utstrekning det er sannsynlig at det vil foreligge en skattepliktig inntekt som de skattereduserende midlertidige forskjellene kan utnyttes mot.''* (IFRS på norsk, 2011).

I forbindelse med utligningsbetingelsene sier Huneide et al. (2011, s. 479) at: *''Hvis det ikke anses som realistisk at bygningen blir solgt for å reversere forskjellen, må den holdes utenfor utligningen''*.

Videre finner man videre i pkt. 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. Skattetilpasningen må bygge på realistiske forutsetninger. Dette krever at de forutsatte handlinger må fremstå som aktuelle for selskapet''*.

Når man ser overnevnte med første øyekast, så kan man jo fort tenke at dette gjelder aktivering, som omtales i pkt. 2.4 i NRS (F) Resultatskatt. Altså at man gjennom skatteplanlegging kan sannsynliggjøre skattepliktig inntekt som fører til at poster kan innregnes i balansen. Det kan nok for øvrig også brukes i de fleste sammenhenger, men man må legge merke til at sitatet ovenfor står skrevet i standarden under pkt. 2.3 utligning. Derfor gjelder sitatets betydning for utligning. Er det tilfelle at selskapet har bygg som skal selges i nærmeste fremtid, så vil selskapet kunne utligne en skattereduserende midlertidig forskjell på forretningsbygget mot andre skatteøkende midlertidige forskjeller som reverseres innenfor samme tidsrom. Et eksempel kan være dersom ett bygg skal selges neste år, hvor det foreligger en undertegnet salgskontrakt vedrørende salget. Da vil det være i tråd med et rettviseende bilde å kunne foreta utligning av skattereduserende midlertidige forskjeller mot skatteøkende. Grunnlaget for dette er jo at i de tilfeller man kan dokumentere fremtidig salg, så vil man få et endret reverseringsforløp. Det er altså slik at det gjøres mulig å utligne skattereduserende midlertidige forskjeller mot skatteøkende midlertidige forskjeller som reverserer innenfor samme tidsperiode. Det er her en forutsetning at bygget selges som innmat og ikke i form av aksjer.

2.5 NRS (F) Resultatskatt sine krav til aktivering

Formålet med dette kapitlet er å redegjøre for hvilke betingelser som må oppfylles for at skattereduserende midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring kan aktiveres som utsatt skattefordel i balansen. Det skattemessige underskuddet trekkes inn som et sammenligningsgrunnlag for skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg, siden de har ulike reverseringsforløp. Jeg vil redegjøre for de indikasjonene som standarden mener bør hensyntas når det skal vurderes om selskapets mulighet for å kunne innregne disse som en del av balansesummen.

2.5.1 Underskudd til fremføring:

Et skattemessig fremførbart underskudd fungerer på samme måte som en skattereduserende midlertidig forskjell. I de tilfeller hvor de skattemessige kostnadene et år er høyere enn de skattemessige inntektene, så fremkommer skattemessig underskudd. Underskuddet kan

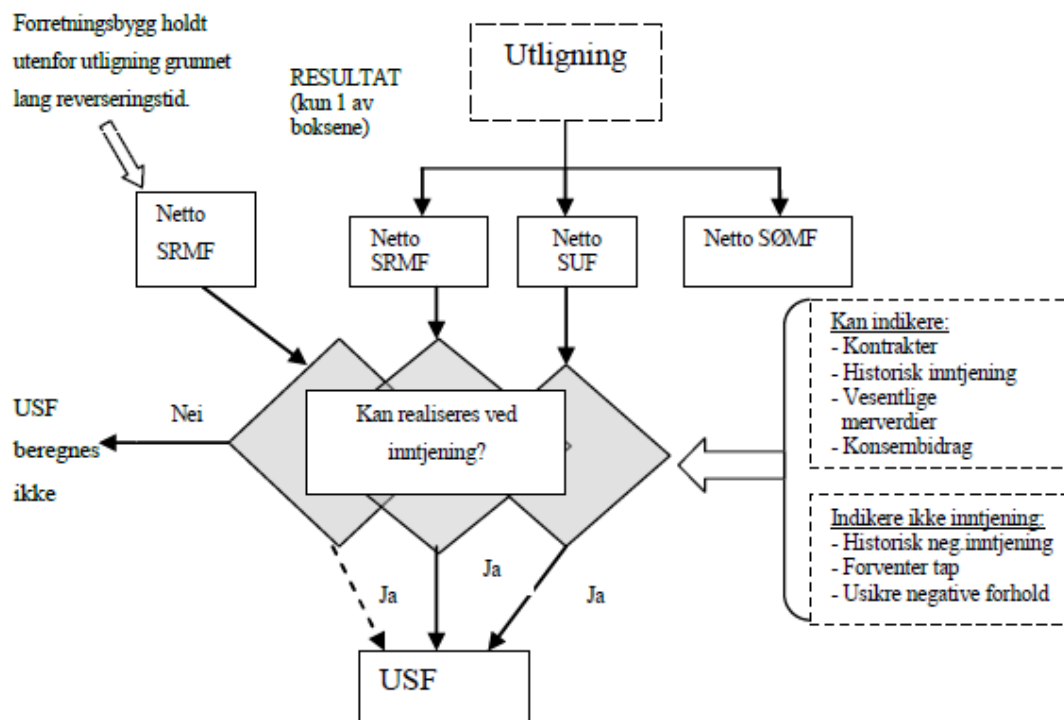
fremføres på ubestemt tid (jfr. sktl. § 14-6), og representerer på denne måten en mulig skattefordel gjennom reduserte skattebetalinger i fremtiden. Det er en forutsetning at selskapet utnytter underskuddet ved første mulige anledning.

Hadde det vært symmetri i skattereglene, ville et foretak som går med skattemessig underskudd kunne mottatt en "skatteinntekt" som følger av underskuddet. Ettersom ikke en slik symmetri finnes (unntak leteselskaper i oljesektoren), må underskuddet derfor realiseres på andre måter.

På samme måte som en skattereduserende midlertidig forskjell, så representerer et skattemessig underskudd til fremføring en verdi for selskapet. Ettersom skattemessig underskudd vil kunne reverseres allerede ved neste periode, så vil det kunne utlignes mot alle selskapets skatteøkende midlertidige forskjeller, uavhengig av reverseringstidpunkt for disse.

2.5.2 Innregningskriterier for skattereduserende midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring (jf. NRS (F) Resultatskatt pkt.2.4):

Figuren nedenfor bygger videre på figur 7 foran og gir en illustrasjon av aktiveringsprosessen. Er det tilfelle at man kommer frem til at skattereduserende midlertidige forskjeller ikke kan utlignes, må selskapet teste om den utsatte skattefordelen kan representere en fremtidig verdi. Man gjør da den samme testen som også gjøres for å vurdere om en utsatt skattefordel som følge av netto skattereduserende midlertidige forskjeller inklusive fremførbare underskudd (etter utligning) kan balanseføres.



Figur 10: Grafisk illustrasjon av aktiveringsprosessen (Hentet fra Woldvik og Slettmo, 2011)

Man må gjøre en vurdering om skattereduserende midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring som ikke er utlignet kan aktiveres. Dette gjøres etter god regnskapsskikk på området, som er illustrert ovenfor. En del av denne vurderingen bygger på beste estimat etter rskl. § 4-2 (1). Bakgrunn for dette er at regnskapsprodusenten må foreta en skjønnsmessig vurdering ut i fra den informasjon som foreligger på beslutningstidspunktet, i forhold til om disse kan aktiveres i balansen eller ikke. I NRS (F) Resultatskatt pkt. 2.3 finner man 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''

Man finner videre følgende under pkt. 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 man ser ovenfor, finnes det altså to muligheter å aktivere en utsatt skattefordel med bakgrunn i skattereduserende midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring som ikke er utlignet. Første mulighet er gjennom å sannsynliggjøre tilstrekkelig skattepliktig inntekt gjennom inntjening i fremtiden. Den andre muligheten er gjennom realistisk skattetilpasning.

Inntjeningskravet:

Som tidligere nevnt, så kan man etter utligning sitte igjen med netto skattereduserende midlertidige forskjeller og skattemessig underskudd, som kan gi en mulig utsatt skattefordel. Denne fordelen må kunne sannsynliggjøres realisert gjennom fremtidig inntjening for å kunne innregnes i balansen. Imidlertid kan også andre skattereduserende midlertidige forskjeller som er holdt utenfor utligning, aktiveres gjennom inntjeningskravet. Dersom disse skal kunne aktiveres er det i NRS (F) Resultatskatt pkt. 2.4 gitt eksempler på forhold som kan (evt. ikke kan) indikere sannsynliggjøring av fremtidig skattepliktig inntekt.

Eksempler på forhold som kan indikere 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.

En sannsynliggjøring av skattepliktig inntekt må være bygd på realistiske forhold, hvor det kan fremlegges tilstrekkelig dokumentasjon. Huneide et.. al. mener følgende må 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., 2011, s.482).

På dette området 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'' [4].

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

- Foretaket har 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 fremtiden.
- At konsernet totalt sett går med underskudd.

Skattetilpasning:

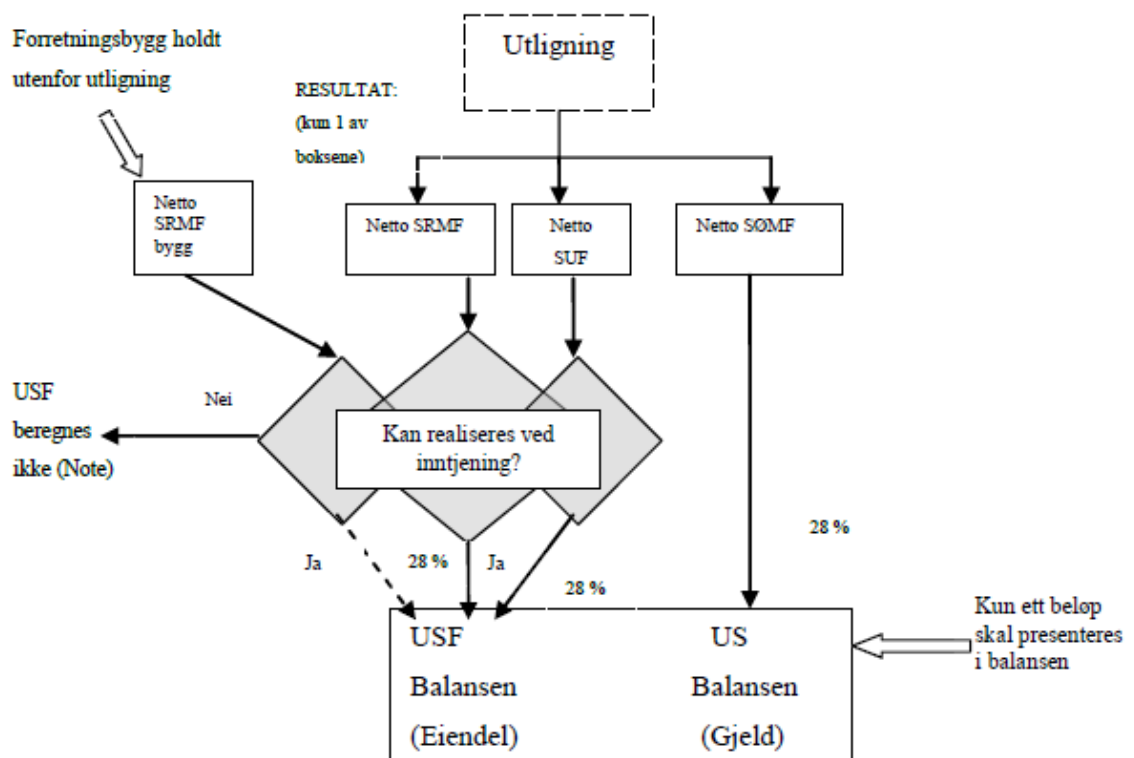
En annen mulighet for å kunne aktivere utsatt skattefordel er gjennom skattetilpasning. Har selskapet noe forretningsbygg de skal selge i nærmeste fremtid, og det kan dokumenteres at det vil være overveiende sannsynlig at salgssummen minst tilsvarer skattemessig saldoverdi, så vil selskapet kunne aktivere en skattereduserende midlertidig forskjell på forretningsbygget. På denne måten kan man gjennom en del av salgssummen, opptil saldoverdien, kunne sannsynliggjøre tilstrekkelig skattepliktig inntjening ved realiseringstidspunktet. Slik anvender man altså inntjeningskravet for å innregne den skattereduserende midlertidige forskjellen. For øvrig er det her en forutsetning at bygget selges som ''innmat'' og ikke som selskap (''single purpose'').

Presentasjon i regnskapet:

Følgende uttalelse gir NRS (F) Resultatskatt pkt. 3.2:

''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.''

Er det tilfelle at selskapet har netto skatteøkende midlertidige forskjeller etter utligning, og i tillegg har skattereduserende midlertidige forskjeller som blir aktivert etter inntjeningskravet, presenteres disse netto i balansen. Dette er en presentasjonsform, slik at ikke både utsatt skatt og utsatt skattefordel skal forkomme i balansen.



Figur 11: Netto presentasjon av utsatt skatt/skattefordel i balansen (Hentet fra Woldvik og Slettmo, 2011)

2.5.3 IAS 12 Inntektsskatt:

Som nevnt tidligere er IAS 12 den internasjonale standarden som regulerer regnskapsføring av resultatskatt.

Finanstilsynet uttaler: *''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''* [4].

Det er likevel noen forhold som kan være greit å nevne. Skattemessig underskudd oppfattes som å vurderes strengere etter IAS 12 enn NRS (F) Resultatskatt, på bakgrunn av følgende ordlyd i IAS 12 pkt.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, 2011).

Norsk regnskapsstiftelse har utgitt et diskusjonsnotat hvor det fremgår 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 begrunnelsen 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 varierende norsk praksis på området'' [5].

IAS 12 kan også virke klarere i forhold til aktivering av utsatt skattefordel på grunnlag av skattereduserende midlertidige forskjeller. Som omtales nærmere i pkt.2.5.4 nedenfor. For utenom dette er det ikke noen store forskjeller mellom IAS 12 og NRS (F) Resultatskatt som vil være vesentlig.

2.5.4 Ulike innregningskriterier for skattereduserende midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring:

I dette underkapitlet har jeg som hensikt å gå nærmere inn på skillet mellom skattereduserende midlertidige forskjeller som reverserer langt inn i fremtiden og underskudd til fremføring. Det er ulike innregningskriterier for disse, men i NRS (F) Resultatskatt kan skillet virke noe upresist.

I standarden finner man aktivering av utsatt skattefordel knyttet til skattereduserende midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring under pkt. 2.4.

Aktivering av utsatt skattefordel i balansen:

I NRS (F) Resultatskatt pkt. 2.4 finner man 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.''

Ut i fra dette utdraget så kommer det ikke tydelig nok frem av standarden at det skal skilles mellom inntjeningskravet for skattemessig underskudd og skattereduserende midlertidige forskjeller som reverserer langt inn i fremtiden. Som sagt tidligere vil jo et underskudd til fremføring allerede kunne utnyttes neste år, mens en skattereduserende midlertidig forskjell på et forretningsbygg normalt reverseres langt frem i tid, og å vurdere selskapets inntjening på det tidspunktet vil være vanskelig. Revisorforeningen har følgende uttalelse:

''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'' [3].

I pkt. 2.4 i standarden er det også skrevet om IAS 12: *''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''*.

Det kan derfor være greit å se på hva IAS 12 sier på dette området. Den internasjonale standarden behandler skattereduserende midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring hver for seg, i egne avsnitt. Dette i motsetning til den norske standarden som behandler disse samlet. I Pkt. 29 i IAS 12 heter det: *Når det ikke er tilstrekkelig 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, 2011).

I motsetning til NRS (F) Resultatskatt, så ser vi altså at IAS 12 har en klar tydeliggjøring av krav til at det sannsynliggjøres tilstrekkelig inntjening i den perioden skattereduserende midlertidige forskjeller reverserer.

Kort oppsummert vil det med bakgrunn i inntjeningskravet så og si nesten aldri være mulig å balanseføre en utsatt skattefordel knyttet til skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg, dersom det er tilfelle at reverseringen av disse forskjellene starter langt frem i tid.

Videre kommer det ikke klart nok frem av NRS (F) Resultatskatt pkt. 2.4 at det er en innregningsforskjell mellom skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg som reverserer langt inn i fremtiden og underskudd til fremføring, med bakgrunn på tidsforskjellen for reverseringen.

2.6 Noteopplysninger om skatt

Man anser noteopplysninger som en integrert del av årsregnskapet, jfr. rskl. § 3-2 1.ledd. I forarbeidene til den gjeldene regnskapsloven blir det konstatert at *''Noteopplysningene skal bidra til å øke regnskapets informasjonsverdi, slik at den samlede regnskapsinformasjonen fyller de kvalitative krav til relevans, pålitelighet og sammenlignbarhet''* (NOU 1995:30, pkt. 8.1). Noteopplysningene vil altså være vesentlig informasjonskilde for å sikre de

grunnleggende rapporteringskravene til at årsregnskapet oppfylles. Det fremgår av rskl. Kapittel 7 hvilke opplysninger som skal omtales i notene.

I oppstillingsplanene for balansen inngår utsatt skattefordel som en del av gruppen *Imaterielle eiendeler*. Kravene til noteopplysninger for denne gruppen finner man i rskl. § 7-14 1.ledd. Det er imidlertid utarbeidet egne notekrav for beregning av utsatt skattefordel, jfr. rskl. § 7-23 og NRS (F) Resultatskatt pkt. 3.3.

I regnskapsloven § 7-23 heter det: *''Det skal opplyses om beregning av skattekostnad og utsatt skatt eller utsatt skattefordel''*. NRS (F) Resultatskatt gir en mer detaljert oversikt over hvilke opplysninger som må tas med i notene. I denne studien er det spesielt punktene under *''Opplysninger knyttet til balansen''* som er interessante. Det første punktet sier følgende:

''Skatteeffekten av midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring som har gitt opphav til utsatt skatt og utsatte fordeler spesifisert på typer av midlertidige forskjeller''.

Dette punktet krever spesifisering på typer av midlertidige forskjeller. Hensikten med spesifisering må være at regnskapsbrukeren skal få informasjon om reverseringstidspunkt for de ulike midlertidige forskjellene. Det har betydning i forhold til hvor reell en utligning antas å være.

I neste punkt under *''Opplysninger knyttet til balansen''* står det følgende:

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

Det legges altså opp til at det skal opplyses nærmere om balanseført utsatt skattefordel. Regnskapsprodusenten bør forsøke å gi konkrete opplysninger om hvorfor det forventes skattemessig overskudd (Huneide et al., 2011, s. 634). Opplysninger om overskudd av den ordinære driften vil være typisk for selskaper som har hatt stabile overskudd over lang tid. Men balanseføring av utsatt skattefordel kan også ha andre begrunnelser. Det kan være skattemessige gevinster ved salg anleggsmidler eller konsernbidrag. Er det tilfelle at utsatt skattefordel bare delvis balanseføres, eller ikke balanseføres i det hele tatt, så bør selskapet utdype informasjon rundt hvorfor de ikke har foretatt seg balanseføring.

2.7 Dekomponering av bygninger

Med virkning fra og med inntektsåret 2009 skal faste tekniske installasjoner i bygg skilles ut i en egen saldogruppe og avskrives separat fra bygget, jfr. skatteloven § 14-41 1.ledd bokstav j og § 14-43 1.ledd bokstav j. Den nye saldogruppen avskrives med maksimalt 10 % hvert år (av saldo).

Disse nye reglene kan få noen konsekvenser for egenkapitalen i foretak som eier forretningsbygg. I utgangspunktet har jo ikke skattelovens særskilte periodiseringsregler noen betydning for skattekostnaden (og dermed egenkapitalen) i årsregnskapene. Dette fordi forskjellen i periodiseringsregler etter skatteloven og regnskapsloven vil gi opphav til midlertidige forskjeller som blir hensyntatt i regnskapsstørrelsene utsatt skatt/skattefordel. Men på grunn av en særskilt forsiktighetsregel når det gjelder innregning av utsatt skattefordel i regnskapet, vil det ofte ikke være tillatt å innregne utsatt skattefordel på forretningsbygg i regnskapet. Det vil derfor være interessant å undersøke om oppsplittingen av den midlertidige forskjellen man har på forretningsbygget, kan medføre at man kan innregne mer eller mindre av de midlertidige forskjellene. Det vil i så fall få konsekvenser for egenkapitalen i regnskapet, og videre da påvirke utbyttegrunnlaget.

2.7.1 Dekomponering av bygg i norsk regnskaperett

Det er ingen krav til dekomponering av bygg i regnskapsloven eller i de norske regnskapsstandardene. Det har derfor tidligere heller ikke vært vanlig å gjøre dette i norsk regnskapspraksis.

Derimot må selskapene som avlegger regnskap etter de internasjonale regnskapsstandardene (IFRS) foreta en dekomponering etter reglene i IAS 16 Eiendom, anlegg og utstyr. Det heter i § 43 (IFRS på norsk 2011):

''Hver enkelt eiendel av en enhet av eiendom, anlegg og utstyr med en anskaffelseskost som er betydelig i forhold til enhetens samlede anskaffelseskost, skal avskrives separat.''

Nå er det for tiden en sterk anbefaling fra regnskapsteoretikere om at også andre selskaper (enn de som følger IFRS) bør foreta en dekomponering av bygg (Huneide et al., 2011, s. 260).

Begrunnelsen for dette ligger i at det vil gi en mer korrekt regnskapsinformasjon på to områder:

- Skillet mellom vedlikehold og påkostning
- Fastsetting av avskrivningsplaner

Dekomponering kan anvendes også av selskaper som utarbeider regnskapene etter norsk god regnskapsskikk. Ettersom regnskapsloven ikke har noen regler som behandler dette området, vil det da være naturlig å ta utgangspunkt i IFRS når en skal vurdere regnskapsmessige løsninger. Ifølge veiledningsnotatet fra Norsk Regnskapsstiftelse om anvendelse av IFRS-løsninger innenfor god regnskapsskikk, er det full anledning til å praktisere skillet mellom vedlikehold og påkostning som beskrevet i IAS 16 også i årsregnskapene som avlegges etter de ordinære norske reglene. Men man kan ikke praktisere dette skillet på en fornuftig måte, uten på en eller annen måte å dekomponere bygg i komponenter med ulik levetid.

2.7.2 Mulige konsekvenser av utskillelsen for regnskapsført egenkapital

Dersom man tar en situasjon for et typisk forretningsbygg, hvor man har en skattereduserende midlertidig forskjell per 31.12. Som gjennomgått foran er det reverseringsforløpet til den midlertidige forskjellen som er avgjørende for om den skattereduserende midlertidige forskjellen kan redusere utsatt skatt eller føres opp som utsatt skattefordel i balansen. Dersom den midlertidige forskjellen ikke kan innregnes i regnskapet, vil det medføre en økt skattekostnad og tilsvarende redusert egenkapital i regnskapet.

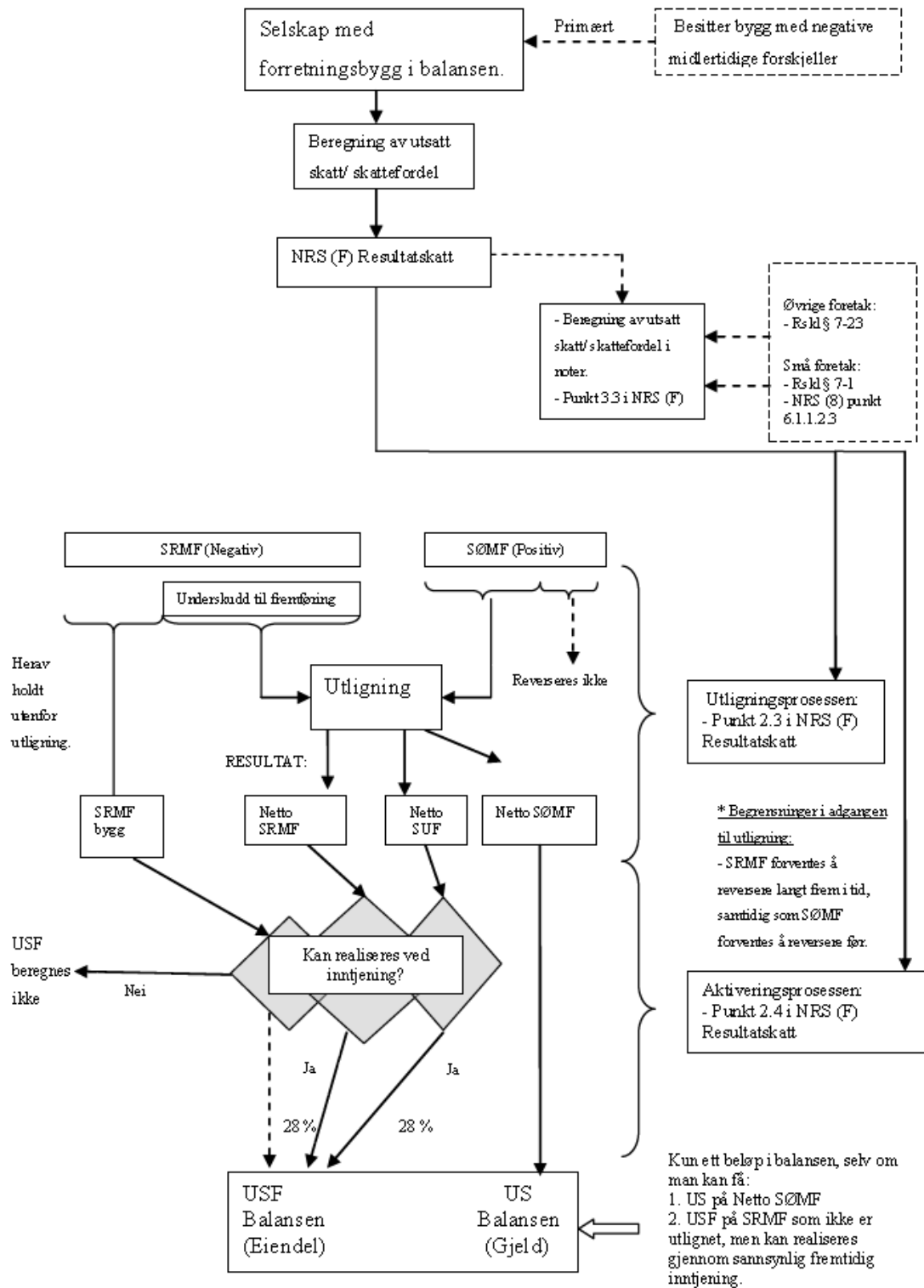
Når man dekomponerer både regnskapsmessig- og skattemessig verdi vil man automatisk også dekomponere den midlertidige forskjellen. I stedet for en skattereduserende midlertidig forskjell kan man nå få enten 2 skattereduserende forskjeller, eller 1 skattereduserende forskjell og 1 skatteøkende forskjell. Alt etter om den skattereduserende midlertidige forskjellen blir liggende på bygningskroppen eller de tekniske installasjonene, kan man få forskjellig reverseringsforløp og mulighet for innregning i regnskapet. Reverseringsforløpet blir jo bestemt av forskjellen på de årlige regnskapsmessige- og skattemessige avskrivningene.

Dersom man har følgende tilfelle: *Det foreligger en skattereduserende midlertidig forskjell på en teknisk installasjon.* Da vil den skattereduserende midlertidige forskjellen på det tekniske anlegget reversere raske de kommende årene, ettersom denne saldogruppen har såpass høye saldoavskrivninger som 10 %. Og med en kort reverseringstid vil det være lettere å sannsynliggjøre en realisering av skattefradraget, enten ved utligning eller ved overskudd på driften.

Oppsummert vil det altså i et slikt tilfelle være lettere å sannsynliggjøre realisering av skattefordelen på de skattereduserende midlertidige forskjellene på den tekniske installasjonen, enn for et samlet forretningsbygg med kun 2 % saldoavskrivninger.

2.8 Studiens teoretiske modell

Gjennom figuren nedenfor oppsummeres det hvordan beregning av utsatt skatt/skattefordel skal behandles i teorien.



Figur 12: Studiens teoretiske modell (Hentet fra Woldvik og Slettmo, 2011)

3 Metode

I dette kapitlet vil studiens metodiske tilnærming bli presentert. Først i kapitlet vil jeg redegjøre kort for hva som kjennetegner økonomisk forskning, før jeg redegjør for studiens forskningsdesign. Deretter forklarer jeg nærmere innsamling og analyse av data.

Avslutningsvis foretar jeg en kort gjennomgang av studiets begrensninger.

3.1 Økonomisk forskning

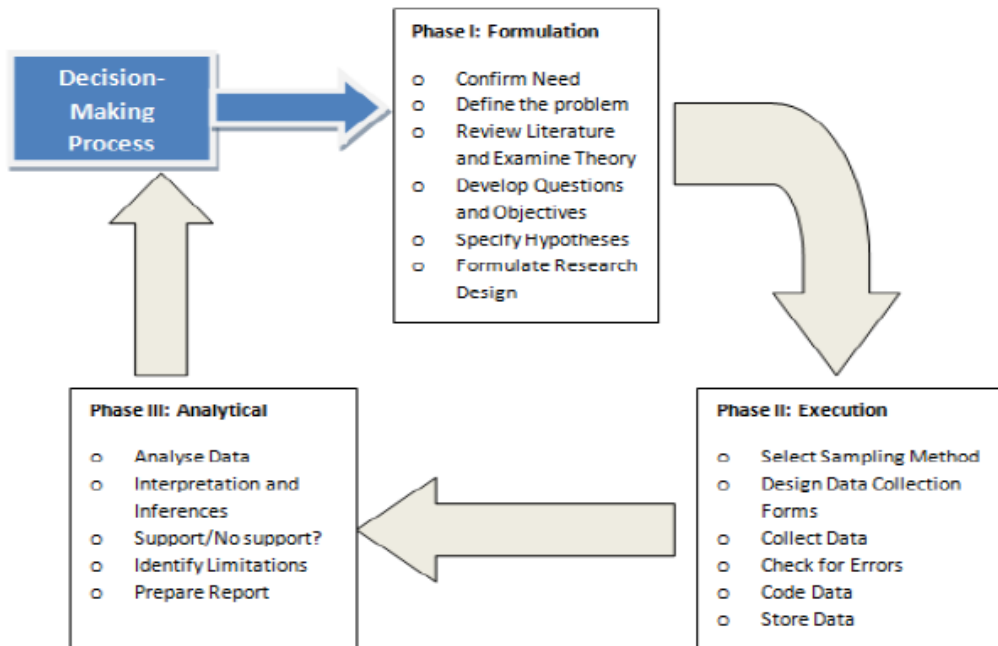
For at man på en best mulig måte skal kunne besvare studiens problemstilling, så er det nødvendig å benytte en metodisk tilnærming som er direkte knyttet til studiens formål. Der det tidligere i stor utstrekning ble brukt *samfunnsvitenskapelige metoder* ved forskning på økonomiske områder, brukes det nå i de senere år enn mer skreddersydd metodisk tilnærming for den forskning som gjøres. På bakgrunn av dette har det utviklet seg egne metoder, såkalte «business research methods». Disse anses ofte som mer formålstjenlige ved økonomisk forskning enn samfunnsvitenskapelige metoder.

Hair, Money, Samouel and Page (2007, s.5) beskriver 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*».

Ved gjennomføring av økonomiske forskningsprosjekter må det sees på som en større prosess som gjennomføres i flere faser. Det er dette Hair et al. (2007) omtaler som den *økonomiske forskningsprosessen*. Den beskrives som et veikart med retningsanvisninger for gjennomføring av økonomiske forskningsprosjekter, fra start til slutt.

Den økonomiske forskningsprosessen, slik Hair et al. (2007, s.32) fremstiller den, har dannet det prosessuelle rammeverket for gjennomføringen av denne studien.

Nedenfor illustreres prosessen. De merkede områdene angir de punktene som er gjennomført i studiens tre ulike faser:



Figur 13: Den økonomiske forskningsprosessen (Hair et al., 2007, s.32)

Figuren viser hvordan jeg steg for steg har gått frem for å gjennomføre studien, og hvordan forskningsprosessen er skreddersydd etter studiens formål.

Dette er sammenfallende med hva Hair et al. (2007 s. 32) påpeker når de sier:

«Studies sometimes skip steps because they are not necessary for a particular research design, and the steps are not always followed in the sequence identified»

For øvrig vil hypotesen ("Specify hypotheses") i dette tilfellet være utsagnet fra PWC sin årsoppgjørsviledning.

3.2 Forskningsdesign

Et forskningsdesign utgjør rammeverket en benytter seg av for å samle inn og analysere data for å besvare et forskningsspørsmål (Bryman & Bell, 2011). I følge Hair et. al (2007), så må man velge det forskningsdesignet som på en best mulig måte bli å fremskaffe relevant data for forskningsstudiet. Hvilke data som er relevante for studien avhenger av problemformuleringene. Hovedformålet med denne studien var derfor å beskrive regnskapspraksis vedrørende behandling av skattereduserende midlertidige forskjeller på

forretningsbygg. Relevante data for studien var derfor informasjon vedrørende den regnskapsmessige behandlingen av skattereduserende midlertidige forskjeller.

I denne studien er det blitt benyttet et *beskrivende forskningsdesign* da hensikten med studien er å beskrive hvordan selskaper praktiserer behandling av skattereduserende midlertidige forskjeller opp mot god regnskapsskikk på området. Dette sammenfaller med hvordan Zikmund (2003, s. 55) beskriver formålet med beskrivende forskningsdesign:

«(...) to describe characteristics of a population or phenomenon».

Jeg har valgt dette forskningsdesignet fordi studiens problemstilling gjør det nødvendig å beskrive regnskapspraksisen til eiendomsselskap vedrørende SRMF på forretningsbygg.

I hovedsak har altså denne studien en beskrivende forskningsdesign, men det bør også nevnes at studien har et snev av eksplorerende design i seg. Jeg vet i utgangspunktet ikke om PWC påstand i årsoppgjørveiledningen stemmer, og må derfor iverksette en undersøkelse som sammenligner dagens regnskapspraksis med god regnskapsskikk på området. På en slik måte håper jeg å finne ut hva som egentlig skjer, og hvorfor det skjer.

3.3 Utvalg

Utvalgsprosessen og utvalg er definert av Zikmund (2003, s. 70) som;

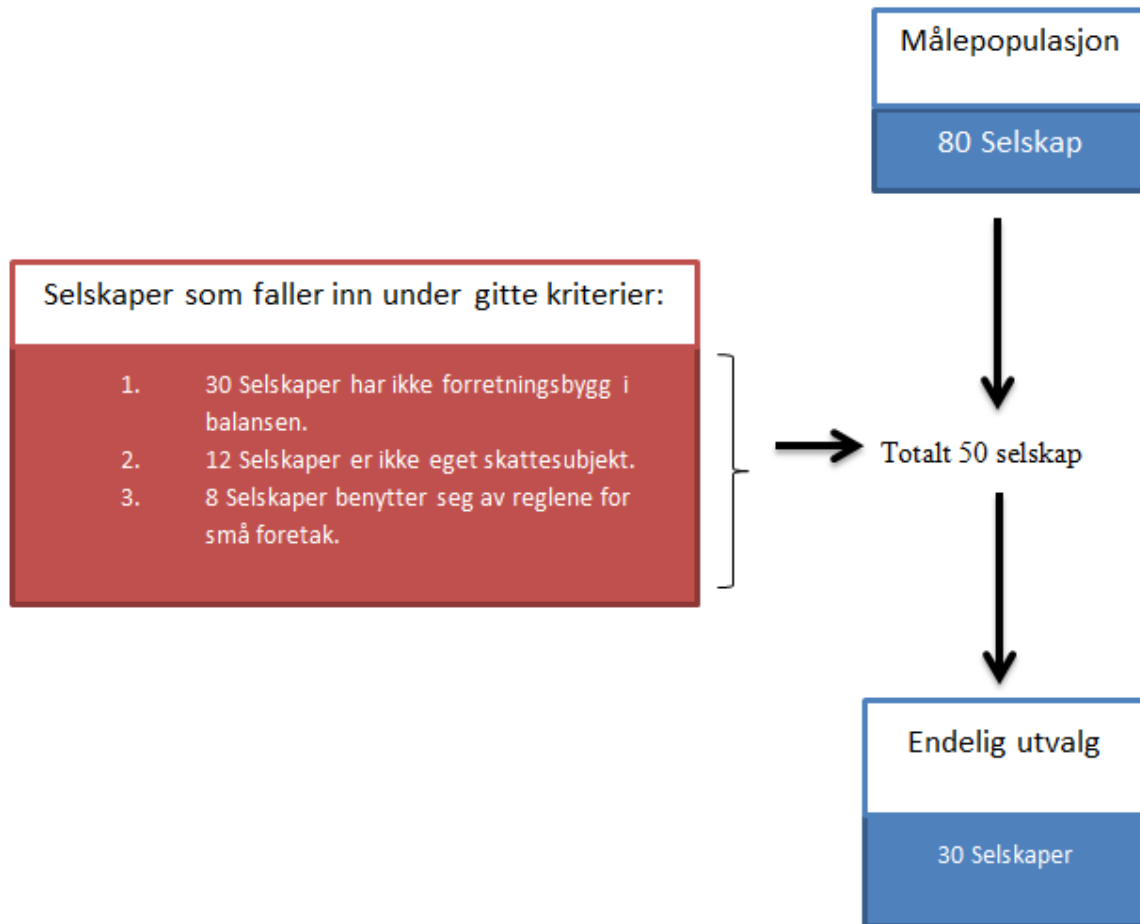
«Sampling involves any procedure that uses small number of items or a portion of a population to make a conclusion regarding the whole population»

For å kunne besvare de valgte problemformuleringene mine, var det nødvendig å komme frem til et utvalg av foretak som hadde forretningsbygg i balansen i årsregnskapet for 2011. Jeg kom frem til utvalget ved å ta utgangspunkt i næringskode 68.20 "Utleie av egen eller leid fast eiendom" (utarbeidet av statistisk sentralbyrå). Ettersom det ikke var mulig å få tak i en oversikt over de største selskapene i landet med forretningsbygg i balansen, så ble denne aktuelle næringskoden det nærmeste jeg kom. Selv om denne næringskoden var det nærmeste jeg fant i forhold til aktuelle selskap, så var den langt ifra perfekt. Dette kom av at næringskoden også omfattet "leid fast eiendom".

Ved en henvendelse til Brønnøysundregistrene fikk jeg en oversikt over de 80 største selskapene (rangert etter omsetning) i næringskode 68.20. Deretter innhentet jeg samtlige årsrapporter (årsregnskap, årsberetning og revisjonsberetning). Bakgrunn for at jeg tok akkurat de 80 største selskapene var egentlig i forhold til frafall. Jeg håpet å sitte igjen med 50-60 selskaper, og da ved å velge 80 ble det antatt at jeg kunne tåle en del frafall. Som jeg kommer inn på nedenfor, så viste det seg jo i ettertid at frafallet skulle bli vesentlig større en anslått. Etter hvert som jeg gikk gjennom årsrapportene, fant jeg stadig selskaper som jeg måtte lukes ut. Følgende kriterier satt jeg for at selskapene skulle være aktuell i studien:

1. Selskapet måtte ha forretningsbygg i balansen.
2. Selskapet måtte være et eget skattesubjekt. Altså var det bare aksjeselskaper som var aktuell. Personlig næringsdrivende og deltagerlignende selskaper som f.eks ansvarlige selskap ble holdt utenfor.
3. Selskaper som opplyste i note at de benyttet seg av regler for små foretak ble også holdt utenfor. Dette fordi små selskaper kan unnlate å balanseføre utsatt skattefordel, jf. NRS 8 pkt. 6.1.1.2.4.

Etter at kriteriene ovenfor ble lagt til grunn, så satt jeg igjen med ett utvalg på 30 selskaper. Utvalgsprosessen er illustrert nedenfor:



Figur 14: Utvalgsprosessen

Som man ser ovenfor av illustrasjon, så var det hele 30 selskaper som ikke hadde forretningsbygg i balansen. Disse selskapene hadde annen type fast eiendom de leide ut, og det var slik disse havnet under næringskoden for "Utleie av egen eller leid fast eiendom". I tillegg til dette ble jo også en del selskaper luket ut som følger av de andre to kriteriene. Det ble altså ett betydelig frafall da jeg gikk gjennom disse 80 årsrapportene.

Utvalget i studien min kan karakteriseres som et *strategisk utvalg*. Dette er tilfelle ettersom jeg har bestemt hvilken målgruppe forskningen skal innrette seg mot for å kunne fremskaffe nødvendige data (Johannessen et al., 2009 s. 103). På denne måten treffer jeg de selskapene som har best kvalitet på regnskapene sine, og ikke minst de som er mest profesjonelle i regnskapsføringen sin. Styrken til et utvalg som dette er at man nå kan være sikker på at de

innhentede dataene representerer det jeg ønsker å undersøke nærmere. Dermed blir også studiens gyldighet forsterket.

3.4 Datainnsamling

Hvilke datakilder studien bør basere seg på, styres av problemformuleringen (Johannessen et. al., 2009, s. 60). Vanligvis opererer forskere med både primære og sekundære data, hvorav det er den sekundære dataen som bør anvendes først i undersøkelser. Dette forklarer Churchill (1999, s. 215) på følgende måte:

«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».

Datainnsamlingen min består av primærdata gjennom en omfattende elektronisk spørreundersøkelse med sentrale personer i de utvalgte selskapene, og sekundærdata i form av årsregnskaper for 2011 til selskapene.

Studien viser at informasjon fra årsregnskaper ikke er tilstrekkelig til å gi innsikt i regnskapspraksisen, og dermed må altså datainnsamlingen utvides ved å ta i bruk en spørreundersøkelse også.

3.4.1 Sekundærdata

Sekundærdata er annenhåndsinformasjon, det vil si data som allerede er samlet inn og analysert av andre (Johannessen et. al. 2009). Den største fordelen med bruk av sekundærdata er at det er lite ressurskrevende, i form av tid og penger. Videre kan sekundærdata også redusere behovet for primærdata, og bidra til å gi et overblikk over hvilke primærdata som trengs for å angripe problemstillingen.

For min del har sekundære kilder kommet fra selskapenes årsregnskap for 2011. Dette er offentlig regnskapsinformasjon, som årlig utarbeides og sendes til regnskapsregisteret. Det er et register hvor alle årsregnskaper samles og gjøres tilgjengelig for allmenheten.

Årsregnskapene viser hvert enkelt selskap sin finansielle stilling per 31.12.2011, og gir et godt bilde av regnskapspraksis på et gitt tidspunkt.

Jeg bruker årsregnskapene 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 skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg. I tillegg brukes årsregnskapene til å kartlegge i hvilken grad noteinformasjonen om skatt samsvarer med god regnskapsskikk. Det kommer frem at sekundærdataen ikke gir meg tilfredsstillende informasjon for å kunne svare på problemstillingen. Er det sånn at sekundærdata ikke lenger kan bidra til å svare på problemstillingen og forskningsspørsmålene, ja så må jeg samle inn dataene selv (Ghauri & Grønhaug, 2010 s. 99).

3.4.2 Primærdata

Primærdata gir muligheten til å få svar på det konkrete som studien skal belyse. Det er en fordel her at jeg gjennom spørreundersøkelsen får tilbakemelding fra personer som er ansvarlig i selskapet for det aktuelle regnskapsfeltet. Man får på denne måten fanget opp fremgangsmåten hos de involverte. Primærdataen er ofte helt nødvendig 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).

For å fylle ut og støtte den informasjonen som sekundærdataen har gitt meg, så benytter jeg meg av primærdata. Ghauri & Grønhaug (2010) sier følgende:

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

Jeg velger altså å bruke en spørreundersøkelse som innsamlingsteknikk, hvor spørsmålene er basert på det jeg ikke kan få svar på direkte ut av årsregnskapene (sekundærdataen).

I spørreundersøkelsen er det ganske omfattende spørsmål og svar, for å få avdekket tydelige tendenser i regnskapspraksisen til selskapene. Jeg delte spørreskjemaet inn i fem overordnede temaer, og gikk ganske grundig til verks med flere spørsmål under hvert tema, og ganske

lange utfyllende svaralternativer. Tilslutt under hvert tema satt jeg ett kommentarfelt, hvor respondenten kunne komme med eventuelle bemerkninger eller tilleggsinformasjon. Spørreskjemaet ble sendt ut elektronisk ved hjelp av en elektronisk programvare som heter Questback. På Proff Forvalt sine sider fant jeg mailadressene til selskapene, som undersøkelsen ble sendt til. Fordelen ved å sende ut elektronisk er at det er mindre ressurskrevende i forhold til å bruke post. Samt at man lettere kan nå ut til flere respondenter. Og ikke minst at man får svarene ferdig sortert og klar til analyse ved mottak. En slik ressursbesparelse gjør at man kan bruke mer tid på det viktigste med spørreundersøkelsen, nemlig spørsmålene.

Denne spørreundersøkelsen ble sendt ut i starten av april, og var åpen til slutten av mai. Jeg la inn to automatiske purringer i questback, i tillegg til at jeg tilslutt tok flere purrerunder per telefon. Etter de to ordinære purringene hadde jeg bare fått inn 6 svar av de 30 selskapene. Jeg greide imidlertid tilslutt, etter ringerundene, å komme opp i totalt 10 svar. Det var for øvrig ingen systematikk i hvilke selskaper som valgte å svare på undersøkelsen, og hvem som ikke valgte å svare.

3.4.3 Oppsummering

For å gjøre den nødvendige datainnsamlingen i min studie brukte jeg årsregnskaper og en spørreundersøkelse. Derfor mener jeg å ha fått frem de viktigste funnene som bør trekkes frem i denne studien. De respondentene jeg har vært i kontakt med har hatt høy faglig kompetanse på det aktuelle regnskapsområdet. Det er tross alt de ”beste i klassen” som har tatt del i denne undersøkelsen, ettersom dette vedrører de største selskapene på landsbasis innenfor denne næringsgruppen.

3.5 Studiens begrensninger

Jeg har basert studien min på årsregnskap fra 2011 og en elektronisk spørreundersøkelse. Ut ifra regnskap og noter var det begrenset hvor mye informasjon jeg kunne finne på dette regnskapsområdet. Og på bakgrunn av dette var det da nødvendig å følge opp med en spørreundersøkelse for å se nærmere på regnskapspraksisen.

Antallet selskaper som måtte holdes utenfor undersøkelsen ble i aller høyeste grad større enn forventet. Jeg må si jeg ble overasket da det viste seg at bare 30 av de 80 selskapene jeg tok utgangspunkt i, kunne jeg gå videre med. Dette måtte imidlertid bare bli sånn, da det ikke fantes en egen næringskode for selskaper med forretningsbygg i balansen. Slik at næringskode 68.20 *Utleie av egen eller leid fast eiendom* var altså det nærmeste jeg kom en oversikt over de største selskapene av denne arten.

At det bare var 10 av disse 30 selskapene som tok seg tid å svare på spørreundersøkelsen, gjør vel at det endelige datagrunnlaget var noe spinkelt. Flere selskaper unnskyldte seg med at de var midt i årsoppgjøret for 2012, og hadde dermed ikke tid til å delta i undersøkelsen. Likevel mener jeg at funnene mine antyder hva som er praksisen på området. Og at funne mine stammer fra de mest profesjonelle på området, gjør dem jo da enda mer interessante. Det er jo grunn til å anta at disse selskapene er ledende på landsbasis når det gjelder regnskapsmessig behandling av SRMF på forretningsbygg.

4. Studiens resultater

Jeg vil i dette kapittelet analysere funnene fra studiens datainnsamling. Analysen har en struktur som tar utgangspunkt i studiens fire forskningsspørsmål, og baserer seg på et utvalg bestående av totalt 30 selskaper. Studien bygger på sekundærdata som er de offisielle årsregnskapene til selskapene, og primærdata som er en spørreundersøkelse som ble sendt ut til selskapene. Alle selskapene blir anonymisert i analysen.

4.1 Årsregnskaper (sekundærdata)

Jeg startet med et utgangspunkt som var årsregnskapet til 80 selskaper. Etter selekteringsprosessen (se metodekapittel), satt jeg igjen med 30 selskaper som var aktuell for videre analyse. Ved gjennomgang av årsregnskapene til disse selskapene var mitt hovedfokus på selskapenes balanseverdier for utsatt skatt/skattefordel med tilhørende opplysninger i noter.

Ut av de 30 selskapene som var aktuell for meg, la samtlige selskap forutsetningen om fortsatt drift til grunn. Selskapene kan også vise til en revisjonsberetning uten forbehold og presiseringer.

4.1.1 Balanseført utsatt skatt/skattefordel

Det fremgikk av regnskapene at 21 foretak hadde balanseført utsatt skatt i balansen, mens 9 foretak hadde balanseført utsatt skattefordel i balansen. I mange tilfeller var det problematisk å se ut av årsregnskapene om det forelå skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg, samt om disse var utlignet og aktivert i balansen. Bakgrunn for dette er jo at utsatt skatt/skattefordel presenteres som en nettopost, som da kan både inneholde skatteøkende- og skattereduserende midlertidige forskjeller. Det kan da være selskaper med skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg, som faktisk har utsatt skatt i balansen. Jeg kan dermed ikke uttale meg på et forsvarlig grunnlag for hvert selskap, om det foreligger skatteøkende- eller skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbyggene, kun ved å lese ut av informasjon i årsregnskapene. Notene ga meg imidlertid ofte noen indikasjoner på dette.

4.1.2 Informasjon i noter

Note om varige driftsmidler:

Ved å gå nærmere inn i informasjonen i notene, så var punktet for ”varige driftsmidler” vesentlig. Her fant man opplysninger om økonomisk levetid, som ofte kunne klargjøre om det forelå skattereduserende forskjeller på forretningsbygg. I de aktuelle årsregnskapene var det i alle tilfeller opplyst om enten avskrivningssats eller økonomisk levetid, slik fikk jeg da indikasjoner på forhold rundt de midlertidige forskjellene på forretningsbygg. Var det f.eks opplyst at et selskap la til grunn 4 % årlig lineær avskrivning, så tydet jo dette på at det forelå skattereduserende midlertidige forskjeller, ettersom skattemessige saldoavskrivninger bare er 2 % (jf. sktl. § 14-43 1.ledd bokstav i).

Note om skatt:

Det som viser seg som utfordrende i noten om skatt, var at under varige driftsmidler var det ikke bare forretningsbygg som var inkludert. Også andre driftsmidler var her trukket inn. Det blir da vanskelig å ta stilling spesifikt til forretningsbygg i denne noten. Er det f.eks skatteøkende midlertidige forskjeller på produksjonsmaskiner, så kan disse utligne de skattereduserende forskjellene på forretningsbygg, da det bare er nettobeløpet som kommer frem under varige driftsmidler.

4.1.3 Oppsummering

Det er bare i enkelte tilfeller at man kan avgjøre om det foreligger skattereduserende- eller skatteøkende midlertidige forskjeller på forretningsbygg. Dersom det er opplyst om skattemessig- og regnskapsmessig verdi på byggene vil det være mulig å se dette. Også i de tilfeller hvor forretningsbygg utgjør de eneste varige driftsmidlene i balansen, vil det være mulig å avgjøre dette. I andre tilfeller hvor et selskap har mange ulike typer bygg, samt andre driftsmidler, vil det ikke være mulig å ta stilling til om de midlertidige forskjellene på det enkelte forretningsbygg.

I forhold til notekrav, så sitter jeg igjen etter å ha gått gjennom disse årsregnskapene, med et generelt inntrykk av at noteopplysninger på studiens regnskapsområde er viet for lite

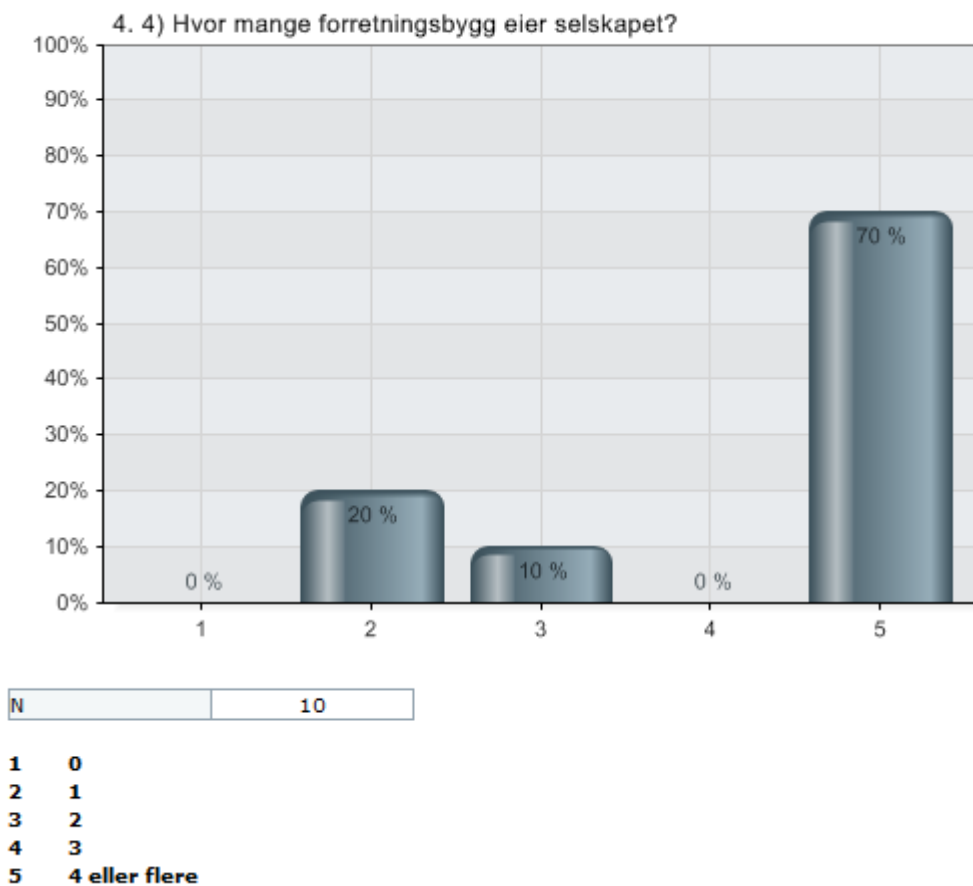
oppmerksomhet. Jeg mener det bør kreves mer med hensyn til hvilke tilleggsopplysninger som skal rapporteres i noter.

4.2 Spørreundersøkelse (primærdata)

Innledningsvis kan jeg starte med å si at ut av de 30 selskapene som mottok spørreundersøkelse fra meg, så fikk jeg svar fra 10 selskaper. Det skulle vise seg å være en stor jobb bare det å få tilbakemeldinger. Både purringer per e-post og telefonsamtaler måtte til for å få de svarene jeg tilslutt satt igjen med. Av de personene i selskapene jeg snakket med, kom det helt klart frem at dette var et vanskelig tema å svare på. Det virket som om de la undersøkelsen til sides, for å svare på den ved en senere anledning. Jeg tolket dette som om de kviet seg litt til å svare på den, samt at de også hadde arbeidspress i forbindelse med årsoppgjøret for 2012. Dette kan nok antas å være noe av bakgrunn for at jeg til slutt bare satt igjen med 10 svar.

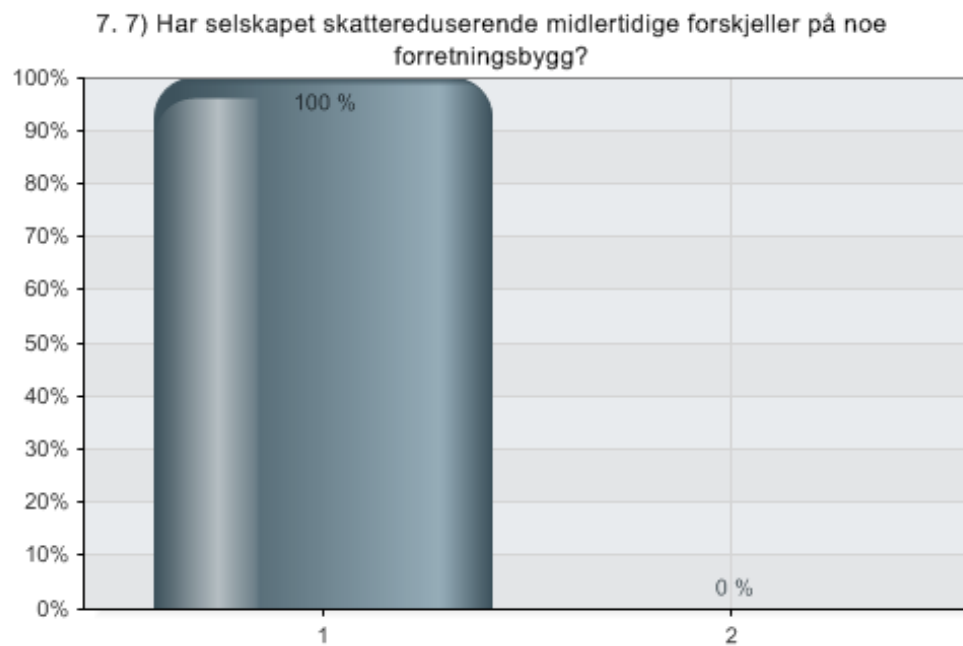
Nedenfor vil jeg presentere et utvalg av svarene jeg fikk på spørreundersøkelsen, samt utfyllende kommentarer til disse. Jeg vil ikke ta med svarene på alle spørsmålene, da dette blir for plasskrevende. De viktigste spørsmålene legges derfor vekt på i dette kapittelet. Hele spørreundersøkelsen legges for øvrig som vedlegg i oppgaven.

4.2.1 Utligning av skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg



Figur 15: Spørsmål 4 i spørreundersøkelse

Man ser at syv selskaper (70 %) eier fire eller flere forretningsbygg. Dette var for øvrig som forventet da de tross alt er det største selskapene på landsbasis i denne næringsgruppen.

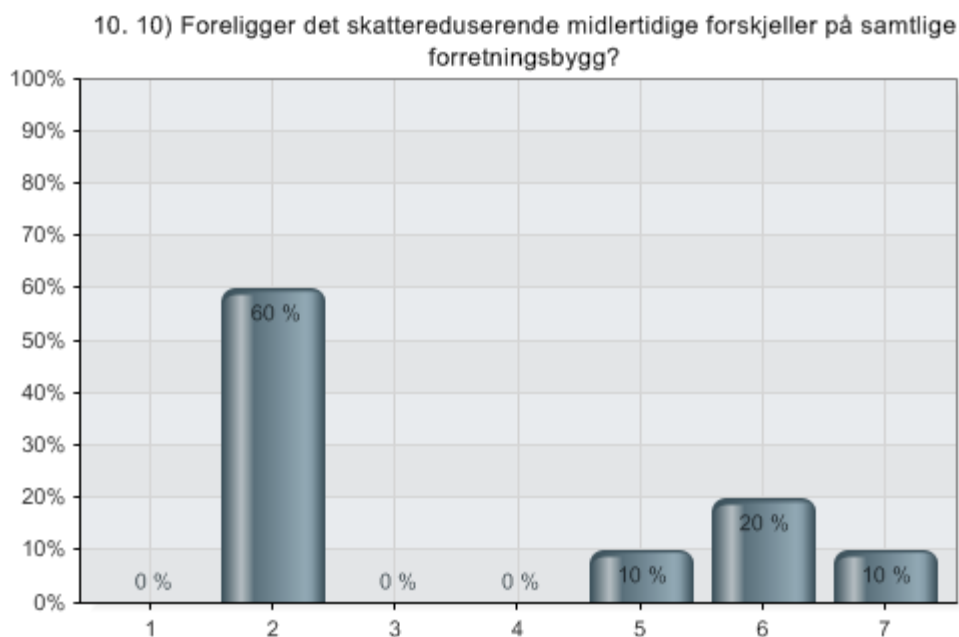


N	10
---	----

- 1 Ja (Gå rett til spørsmål 10)
- 2 Nei

Figur 16: Spørsmål 7 i spørreundersøkelse

Som man ser ovenfor har alle selskapene som svarte på undersøkelsen, skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg.



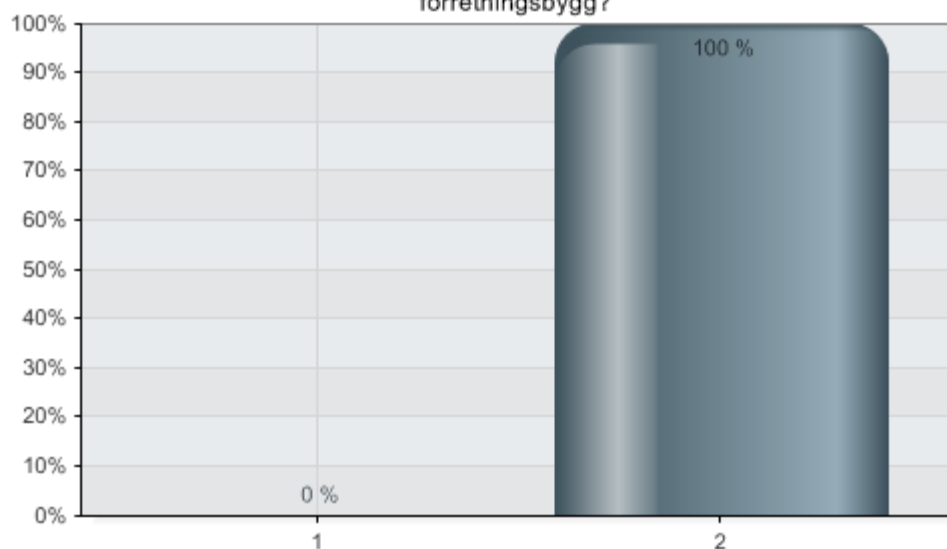
N	10
---	----

- 1 Vi har ikke skattereduserende midlertidige forskjeller på noe forretningsbygg, så dette spørsmålet er ikke aktuelt for meg.
- 2 Ja på alle (100 %)
- 3 På de fleste bygg (80 % - 99%)
- 4 På mesteparten av byggene (60 % - 79 %)
- 5 På endel av byggene (40 % - 59 %)
- 6 På noen av byggene (20 % - 39 %)
- 7 På veldig få bygg (0 % - 19 %)

Figur 17: Spørsmål 10 i spørreundersøkelse

Her har man fått litt spredning i svarene. Seks selskaper (60 %) har skattereduserende midlertidige forskjeller på samtlige av sine forretningsbygg. De resterende selskapene varierer fra å ha SRMF på noen få, til å ha det på endel av forretningsbyggene sine.

11. 11) Dersom dere har skattereduserende midlertidige forskjeller på noe forretningsbygg: Er det foretatt regnskapsmessig nedskrivning på noe forretningsbygg?

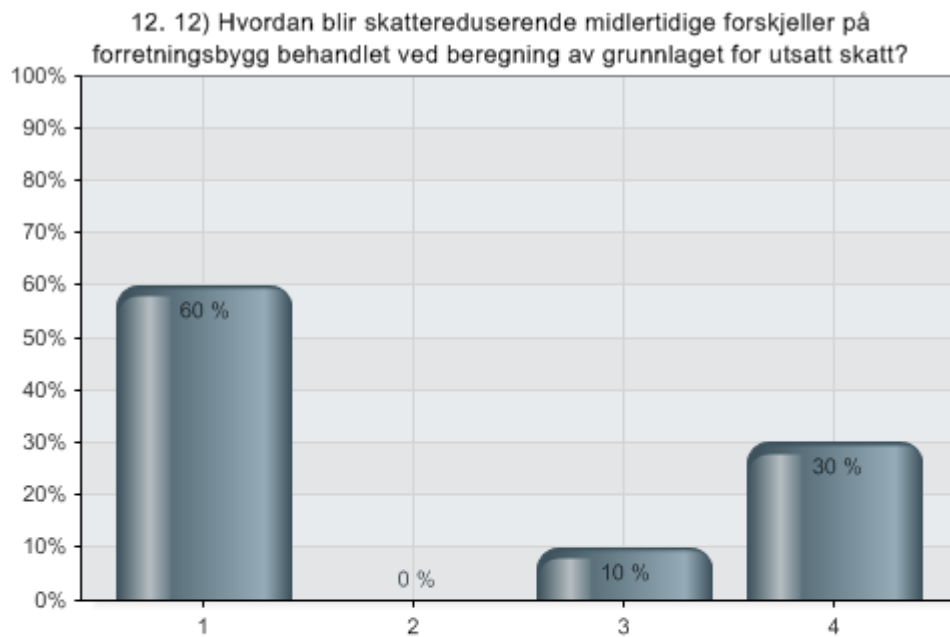


N	10
---	----

- 1 Ja
- 2 Nei

Figur 18: Spørsmål 11 i spørreundersøkelse

Ingen av selskapene har altså foretatt seg regnskapsmessig nedskrivning på noe forretningsbygg. Dermed kan man altså utelukke at de skattereduserende midlertidige forskjellene skyldes dette. Ettersom en nedskrivning vil bidra til å øke de skattereduserende midlertidige forskjellene.



N	10
---	----

- 1 Skattereduserende midlertidige forskjeller utlignes mot positive midlertidige forskjeller, uavhengig av tidspunktet som forskjellene reverserer på. (Full utligning)**
- 2 Skattereduserende midlertidige forskjeller utlignes mot skatteøkende midlertidige forskjeller på andre forretningsbygg, som reverseres i samme periode.**
- 3 Skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg holdes utenfor grunnlaget for utligning, dersom de reverserer på et senere tidspunkt enn de skatteøkende forskjellene.**
- 4 Utligning gjøres automatisk i årsoppgjørprogrammet, så vi trenger ikke å ta stilling til dette.**

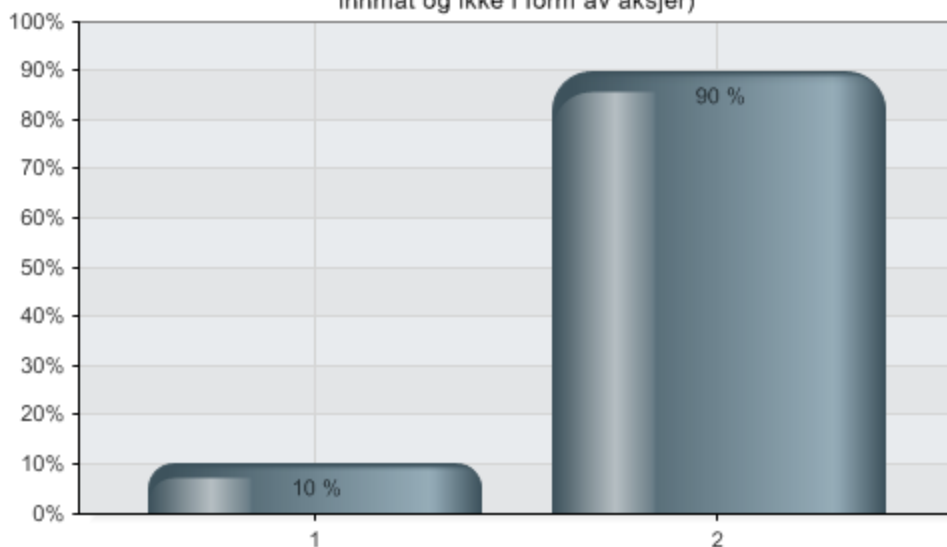
Figur 19: Spørsmål 12 i spørreundersøkelse

Her ser man at majoriteten på hele seks av selskapene (60 %) foretar full utligning av de skattereduserende midlertidige forskjellene på forretningsbygg. De foretar altså full utligning uten å vurdere tidspunktene for reversering av de midlertidige forskjellene!

Videre er det tre selskap (30 %) som overlater ”ansvaret” til årsoppgjørprogrammene. De stoler tydeligvis på at utligningen gjøres riktig gjennom programvaren deres.

Altså er det bare ett selskap (10 %) som svarer at de har en praksis som følger NRS (F) Resultatskatt på dette området.

13. 13) Har selskapet forretningsbygg som det er besluttet at skal selges i nærmeste fremtid? (Da tenker jeg på om det er bygg som skal selges som innmat og ikke i form av aksjer)

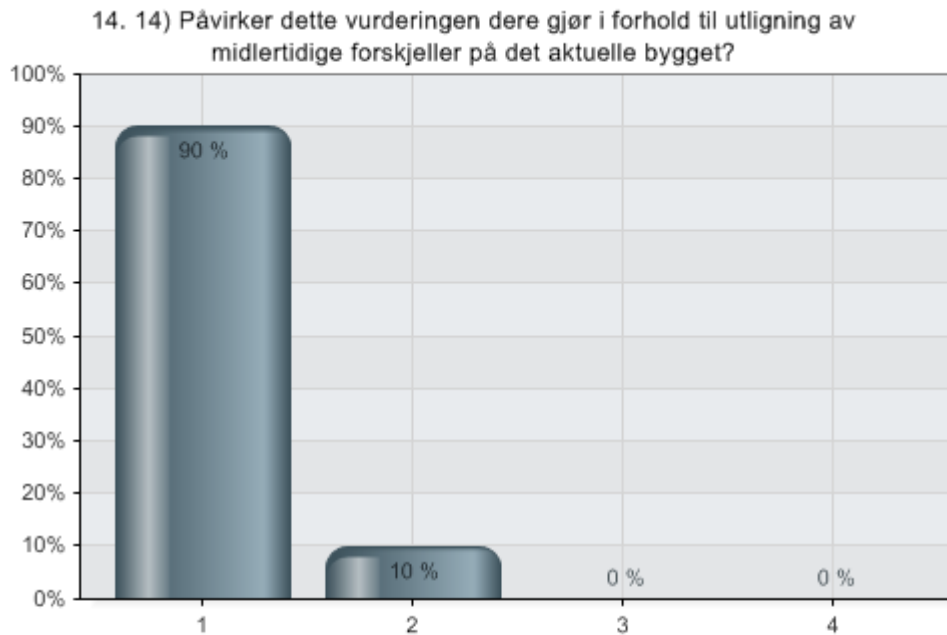


N	10
---	----

1 Ja
2 Nei

Figur 20: Spørsmål 13 i spørreundersøkelse

Det er ett selskap (10 %) som har forretningsbygg som det er besluttet at de skal selge i nærmeste fremtid. Fra teorikapittelet vet man at dersom det er tilfelle at et selskap har forretningsbygg som det er besluttet at skal selges i nærmeste fremtid, vil reverseringsforløpet bli endret, og selskapet vil da kunne utligne SRMF mot SØMF som reverseres innenfor samme tidsrom.



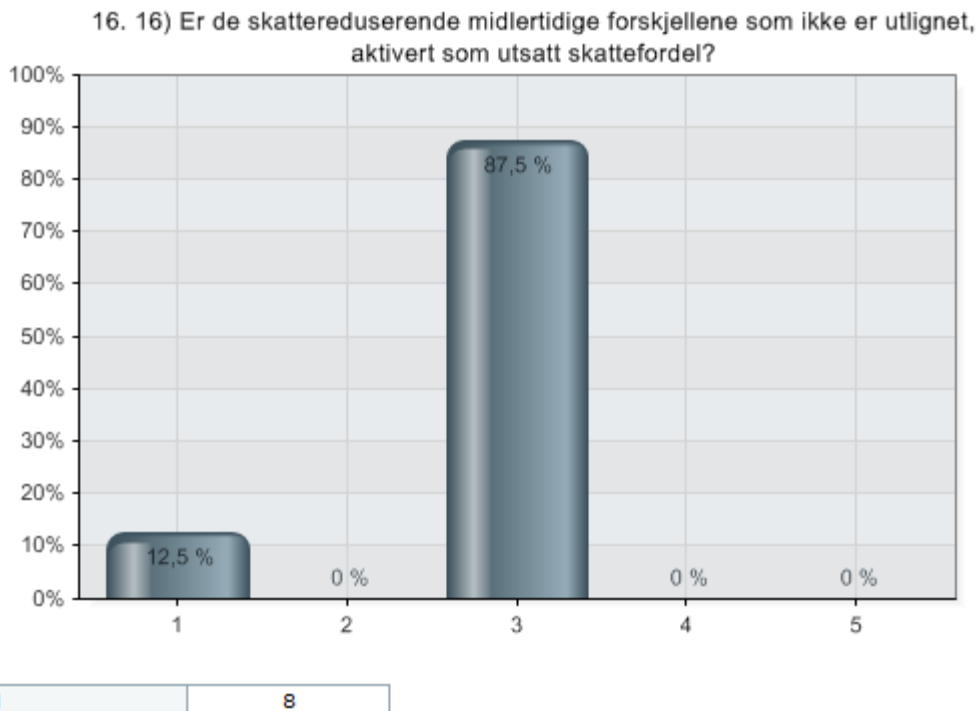
N	10
---	----

- 1 Vi har ikke forretningsbygg som det er besluttet at vi skal selge, så dermed er ikke dette spørsmålet aktuelt for meg.
- 2 Nei. Skattereduserende MF på bygget utlignes mot positive midlertidige forskjeller, uavhengig av om det er besluttet at bygget skal selges eller ikke.
- 3 Nei. Skattereduserende MF på forretningsbygg holdes utenfor grunnlaget for utligning, ettersom de reverserer på et senere tidspunkt enn de skatteøkende forskjellene som foreligger.
- 4 Ja. Dersom det er besluttet at bygget skal selges i nærmeste fremtid, så vil man få et endret reverseringsforløp av de midlertidige forskjellene, og dermed utlignes skattereduserende MF på bygget mot andre skatteøkende MF som reverserer innenfor samme tidsrom.

Figur 21: Spørsmål 14 i spørreundersøkelse

Man ser av dette spørsmålet at det selskapet som har forretningsbygg som det er besluttet at de skal selge i nærmeste fremtid, ikke tar hensyn til denne beslutningen ved vurdering av reverseringsforløpet til de midlertidige forskjellene.

4.2.2 Aktivering av utsatt skattefordel knyttet til skattereduserende midlertidige forskjeller



- 1 Nei. Ettersom det er vanskelig å sannsynliggjøre skattepliktig inntjening i den perioden hvor de skattereduserende midlertidige forskjellene reverserer, så inngår ikke disse i beregningsgrunnlaget for utsatt skattefordel.**
- 2 Nei. Annen grunn.**
- 3 Ja. Ettersom selskapet går med overskudd, så aktiverer vi alle de skattereduserende midlertidige forskjeller.**
- 4 Ja. Annen grunn.**
- 5 Ja. Dette fordi selskapet planlegger å selge bygget som de skattereduserende midlertidige forskjellene stammer fra. Det kan sies med stor sannsynlighet at selskapet minst får en salgssum som tilsvarer skattemessig saldoverdi. Det presiseres her at dette gjelder salg av bygget som "innmat" og ikke som selskap ("Single Purpose").**

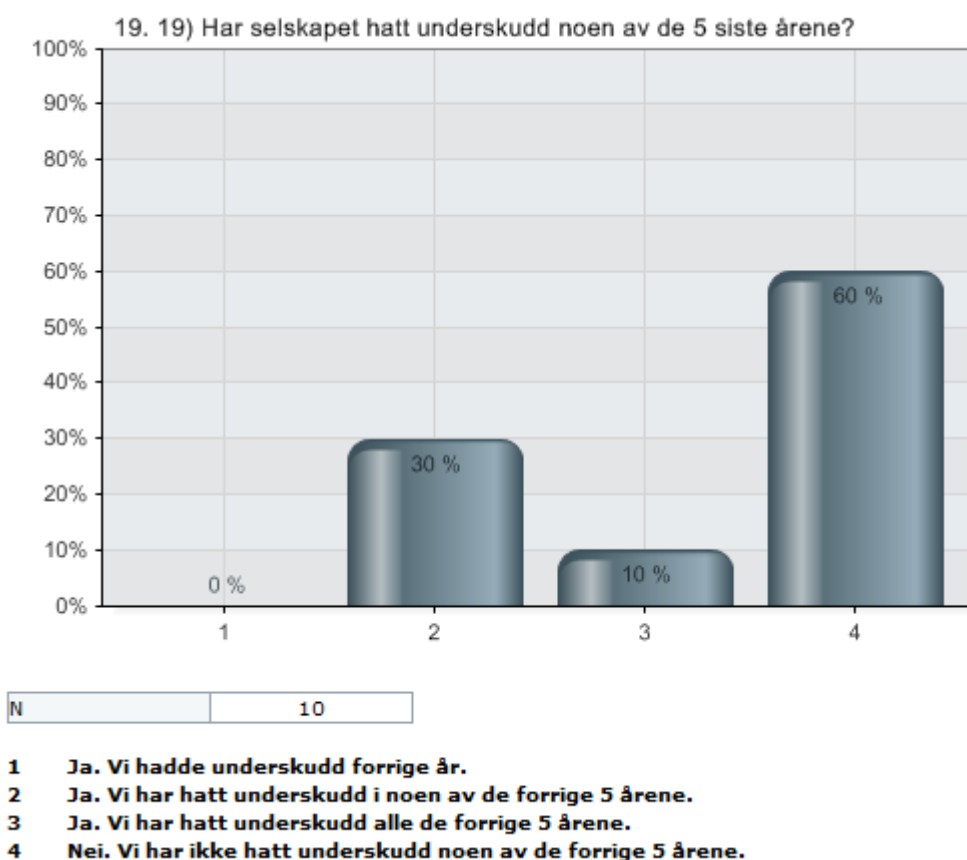
Figur 22: Spørsmål 16 i spørreundersøkelse

Her er det bare åtte selskaper som har svart på dette spørsmålet. Dette indikerer da at det er to selskaper som ikke har skattereduserende midlertidige forskjeller som ikke er utlignet. Av kommentarfeltet til dette spørsmålet bekreftes dette, ved at ett selskap har kommentert følgende; ”Vi har full utligning av midlertidige forskjeller. Ingen av svarene passer inn på en slik situasjon slik jeg oppfatter spørsmålet.”

Av de som har svart er det imidlertid hele syv selskap som aktiverer skattereduserende midlertidige forskjeller på den bakgrunn av at selskapet går med overskudd. De forsvarer altså aktivering av skattereduserende midlertidige forskjeller med inntjeningskravet.

På samme måte som ved utligning, så er det også her bare ett selskap som har en praksis som følger NRS (F) Resultatskatt på dette området.

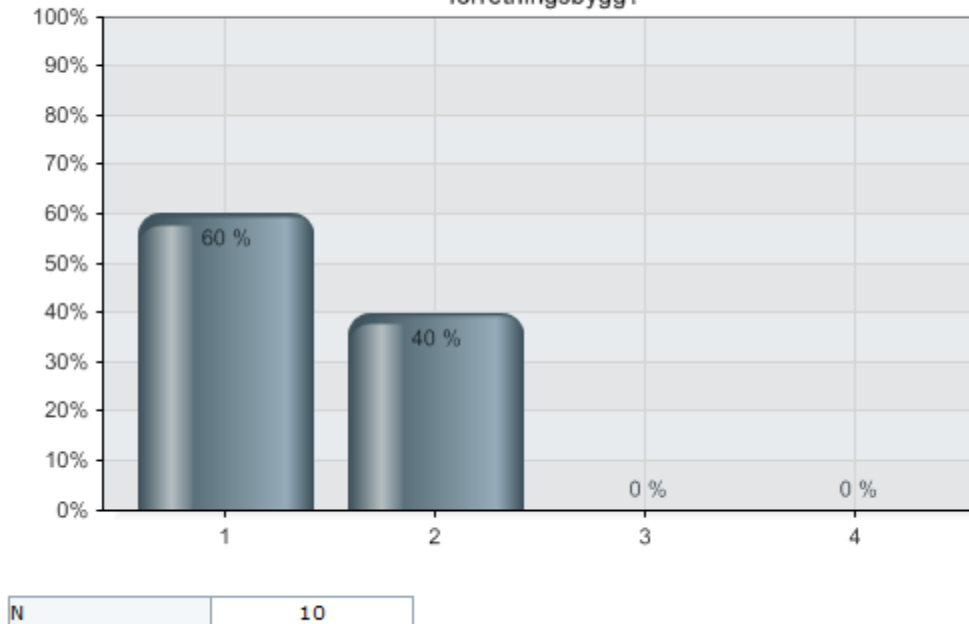
4.2.3 Skattemessig underskudd til fremføring som grunnlag for utsatt skattefordel:



Figur 23: Spørsmål 19 i spørreundersøkelse

Ut av de ti selskapene er det det fire selskaper som har hatt underskudd i noen eller samtlige av de forrige fem årene.

20. 20) Stilles de samme kriterier for å aktivere utsatt skattefordel basert på skattemessig underskudd til fremføring som ved skattereduserende MF på forretningsbygg?



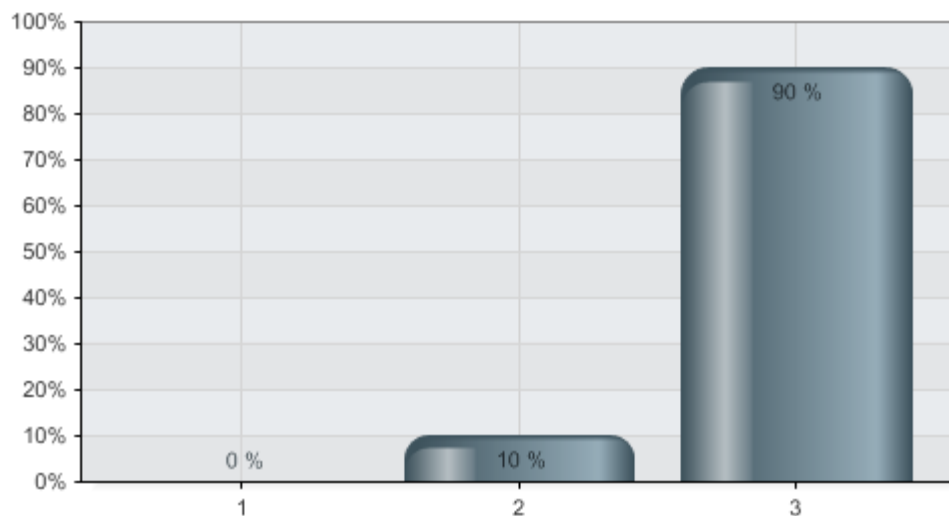
- 1 Vi har ikke hatt underskudd noen av de siste 5 årene, og dermed er ikke dette spørsmålet aktuelt for oss.**
- 2 Ja. Kravet om fremtidig inntjening legges til grunn i begge tilfeller så lenge selskapet kan sannsynliggjøre overskudd de neste årene. Det kan aktiveres utsatt skattefordel både på grunnlag av skattereduserende MF på forretningsbygg og underskudd til fremføring, uavhengig av reverseringstidspunkt for de skattereduserende MF på forretningsbygg.**
- 3 Nei. I motsetning til skattereduserende MF på forretningsbygg, så kan underskudd til fremføring nyttiggjøres allerede neste år. Det er altså en mye lavere terskel for å legge inntjeningskravet til grunn basert på skattemessig underskudd til fremføring.**
- 4 Nei. Skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg blir som regel ikke aktivert som utsatt skattefordel, da det er beheftet mye usikkerhet om selskapet vil gå med overskudd så langt inn i fremtiden.**

Figur 24: Spørsmål 20 i spørreundersøkelse

Som man ser ovenfor, så har samtlige av de fire selskapene med tidligere underskudd svart alternativ 2 på dette spørsmålet. Altså legger faktisk samtlige av de fire foretakene inntjeningskravet til grunn ved aktivering. Dette enten det gjelder skattereduserende midlertidige forskjeller som reverserer langt frem i tid, eller det gjelder underskudd til fremføring som kan nyttiggjøres allerede neste år.

De gjør ingen forskjell i den regnskapsmessige behandlingen av SRMF som reverserer langt inn i fremtiden og underskudd til fremføring, hvilket kreves av NRS (F) Resultatskatt.

22. 22) Synes dere NRS (F) Resultatskatt har et skille mellom inntjeningskravet i forhold til underskudd til fremføring versus inntjeningskravet i forhold til skattereduserende MF som reverserer langt frem i tid?



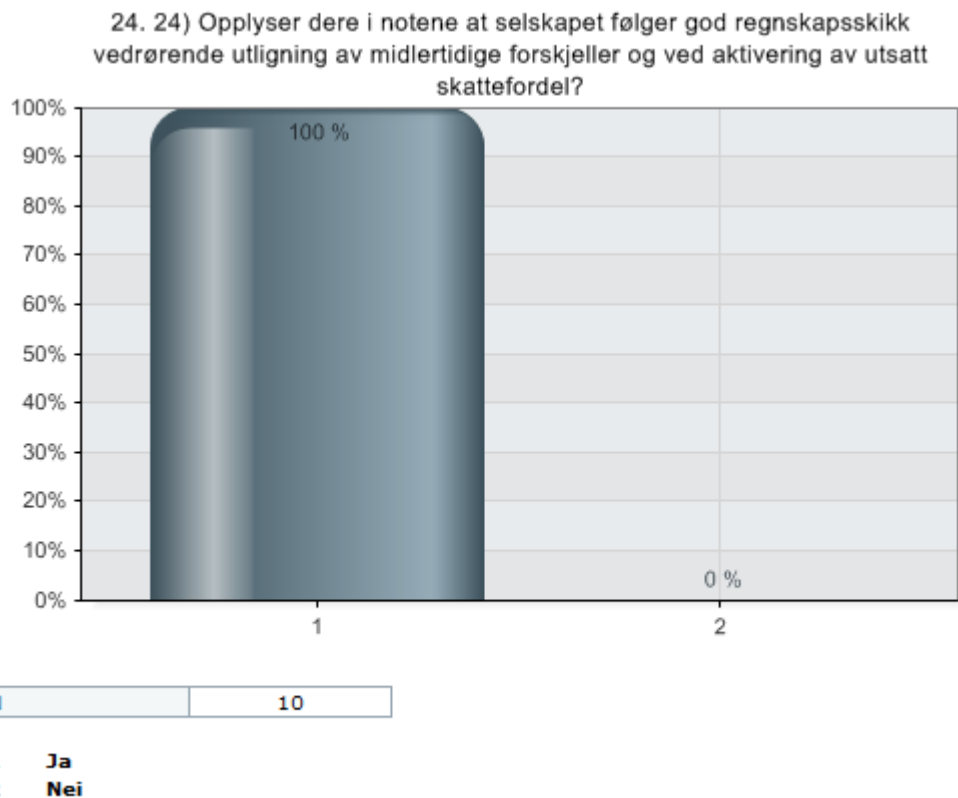
N 10

- 1 Ja
- 2 Nei
- 3 Vet ikke

Figur 25: Spørsmål 22 i spørreundersøkelse

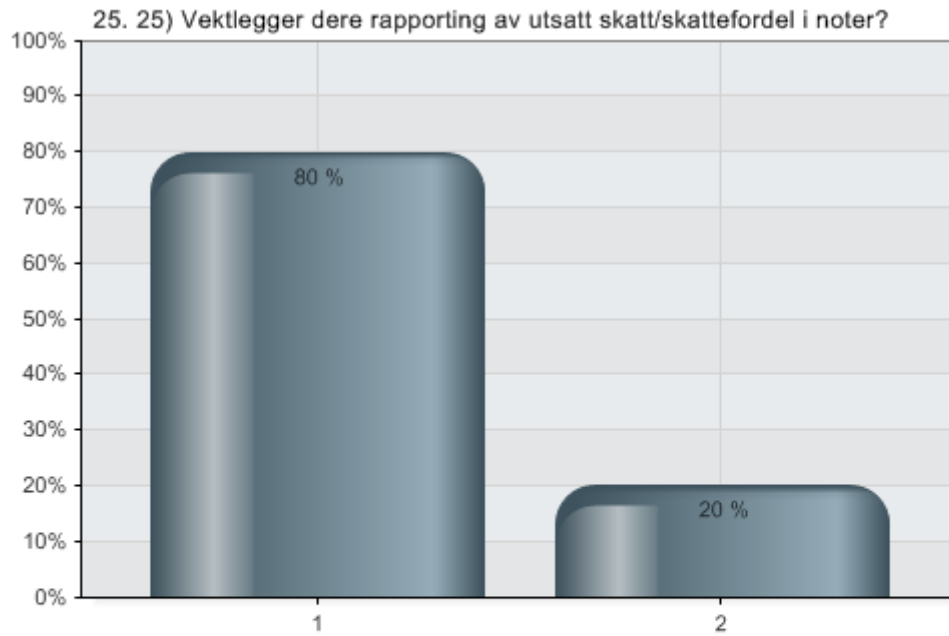
Man ser her at hele ni selskap (90 %) svarer "vet ikke". Nesten alle selskapene har da altså ingen formening om det er et skille mellom bruk av inntjeningskravet i forhold til underskudd til fremføring og inntjeningskravet i forhold til skattereduserende midlertidige forskjeller som reverserer langt frem i tid.

4.2.4 Rapportering om skatt i noter



Figur 26: Spørsmål 24 i spørreundersøkelse

Alle selskapene svarer at de i notene opplyser at selskapet følger GRS vedrørende utligning av MF og ved aktivering av utsatt skattefordel. Dette er dog litt overaskende, da det viste seg under resultatene på både utligning og aktivering at flestparten av selskapene ikke fulgte god regnskapsskikk på området.



N	10
---	----

- 1 Vi holder oss til minstekravene til noteopplysninger.
- 2 Vi gir den tilleggsinformasjon utover minstekravene, som vi mener trengs for at regnskapsbrukeren skal få et best mulig beslutningsgrunnlag.

Figur 27: Spørsmål 25 i spørreundersøkelse

Man ser her at åtte av ti selskaper synes det er nok å holde seg til minstekravene ved rapportering av utsatt skatt/skattefordel i noter.

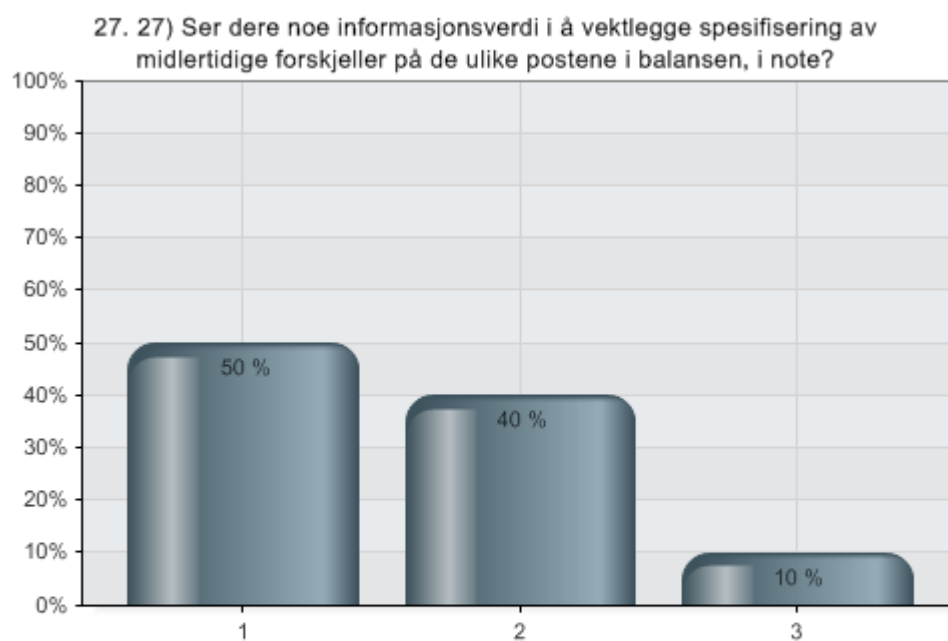


N	10
---	----

- 1 Vi synes man må oppgi unødvendig mye informasjon.**
- 2 De kravene som foreligger per dags dato er helt kurante.**
- 3 Vi synes dagens krav ikke krever at det blir fremlagt nok opplysninger. Kravene til noteopplysninger burde vært skjerpet på dette området.**

Figur 28: Spørsmål 26 i spørreundersøkelse

Man ser her av figuren at alle selskapene svarer at de mener dagens notekrav er helt kurante.

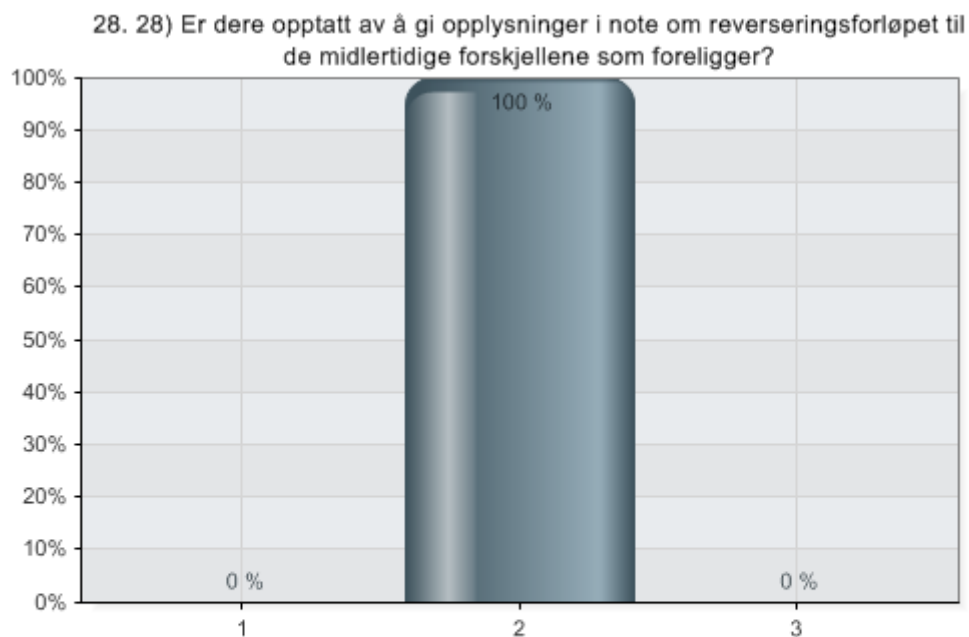


N	10
---	----

- 1 Ja
- 2 Nei
- 3 Vet ikke

Figur 29: Spørsmål 27 i spørreundersøkelse

Det er her ganske todelt i forhold til om selskapene mener det har noe informasjonsverdi i å vektlegge spesifisering av midlertidige forskjeller på de ulike postene i balansen.



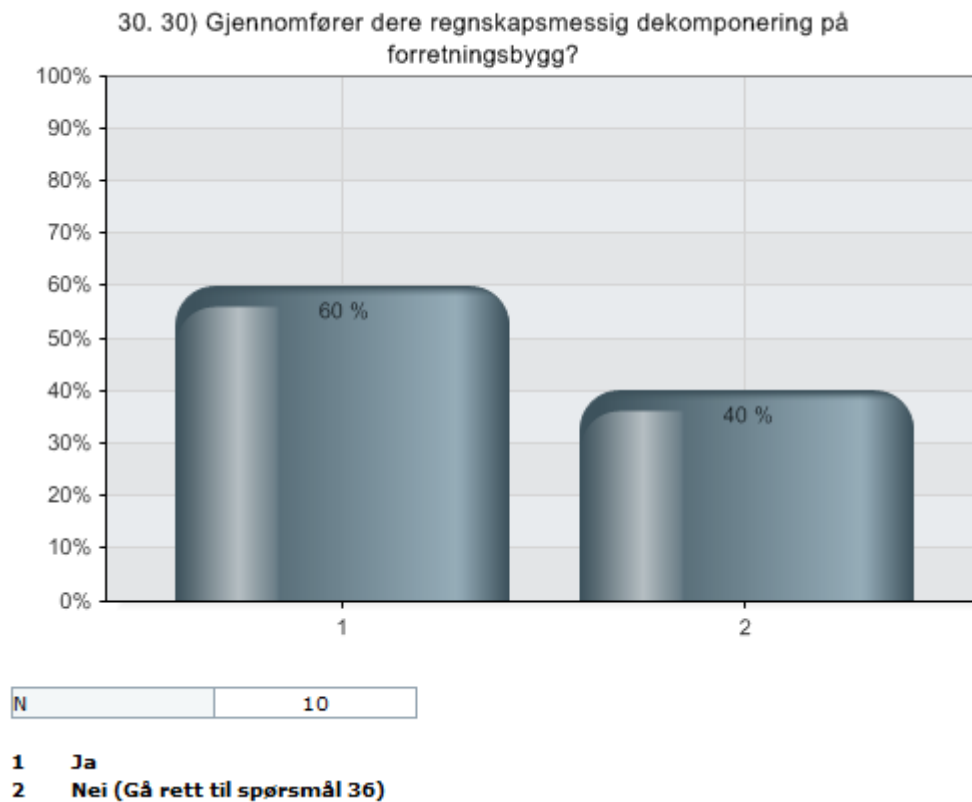
N	10
---	----

- 1 Ja**
- 2 Nei**
- 3 Vet ikke**

Figur 30: Spørsmål 28 i spørreundersøkelse

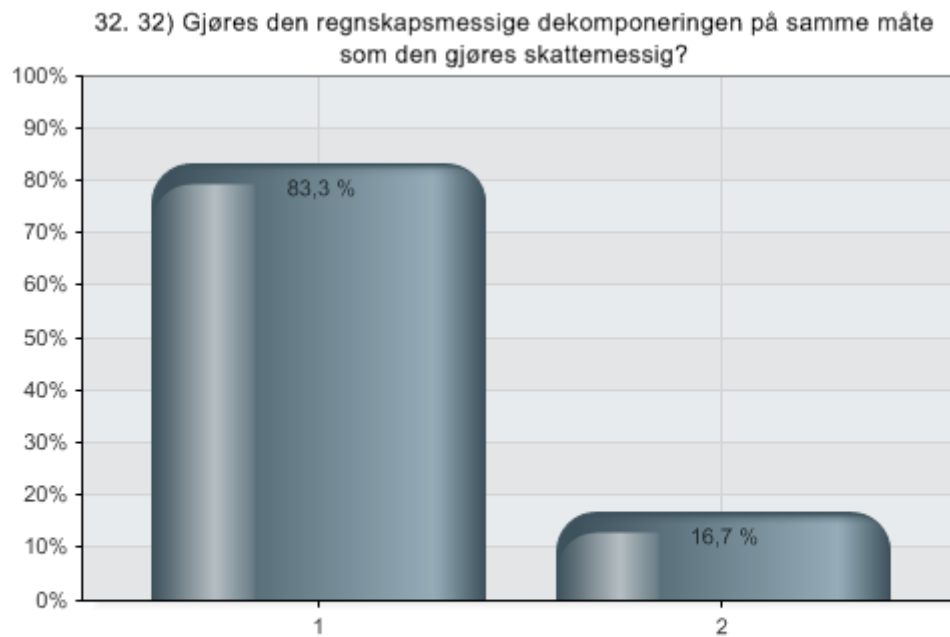
Alle selskapene svarer faktisk at de ikke er opptatt av å gi opplysninger om reverseringsforløpet til de midlertidige forskjellene. Dette er ganske oppsiktsvekkende, da denne informasjonen ofte vil være vesentlig for å vise hvilket skjønn som er lagt bak en eventuell utligning eller balanseført utsatt skattefordel.

4.2.5 Dekomponering av bygninger



Figur 31: Spørsmål 30 i spørreundersøkelse

Det er altså seks av de ti selskapene som gjennomfører regnskapsmessig dekomponering på forretningsbygg.



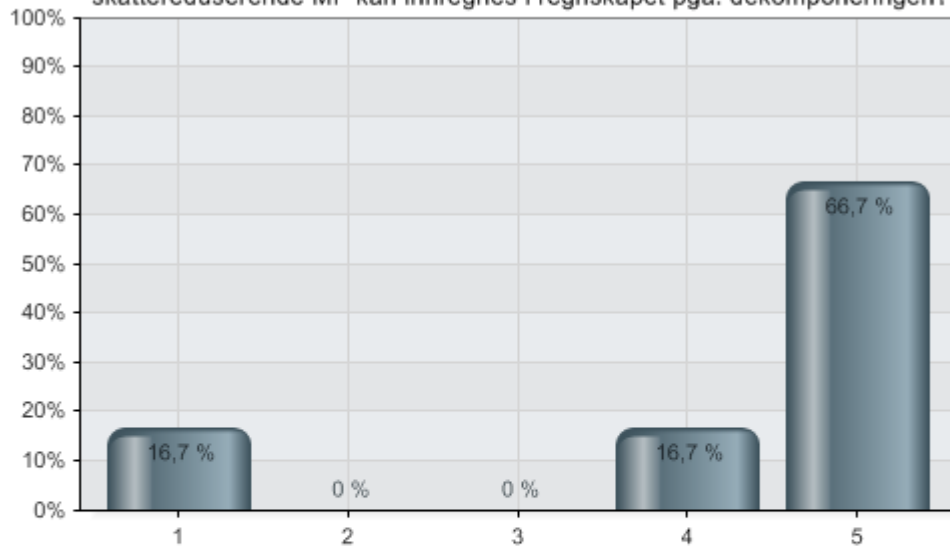
N	6
---	---

- 1 Ja (Gå rett til spørsmål 35)
- 2 Nei

Figur 32: Spørsmål 32 i spørreundersøkelse

Av de seks selskapene som gjennomfører regnskapsmessig dekomponering på forretningsbygg, så er det fem av disse som gjør dekomponeringen på samme måte som den gjøres skattemessig. De følger da samme metode på dekomponeringen som ble innført i skatteloven i 2009 (oppdeling på saldogruppe- i og j).

35. 35) Ut ifra deres erfaringer med dekomponering og skattereduserende midlertidige forskjeller. Er deres oppfatning at en større del av de skattereduserende MF kan innregnes i regnskapet pga. dekomponeringen?



N	6
---	---

- 1 Ja. Det er en større andel av de skattereduserende MF som kan medtas i utligning.
- 2 Ja. Det er en større andel av de skattereduserende MF som kan aktiveres som utsatt skattefordel.
- 3 Ja. Det er både en større andel av de skattereduserende MF som kan medtas i utligning, og det er en større andel av de skattereduserende MF som kan aktiveres som utsatt skattefordel.
- 4 Nei
- 5 Vet ikke

Figur 33: Spørsmål 35 i spørreundersøkelse

Her svarer majoriteten på 66,7 % (4 av de 6 selskapene) ”vet ikke”. Dette kan tyde på at de ikke har tatt stilling til hvordan en regnskapsmessig dekomponering påvirker de skattereduserende midlertidige forskjellene på forretningsbygg.

5 Diskusjon og konklusjon

I dette kapittelet vil jeg diskutere og konkludere på studiens forskningsspørsmål og problemstilling. Avslutningsvis vil jeg komme med forslag til videre forskning på området.

Det som er hovedmålet med studien min er å undersøke i hvilken grad reglene i årsregnskapet for innregning av skattereduserende midlertidige forskjeller følges. Nærmere spesifisert om selskaper som eier forretningsbygg har en regnskapspraksis som er i tråd med regnskapsloven og NRS (F) Resultatskatt, på dette området. Grunnen til at studien omhandler selskaper som eier forretningsbygg, kommer av at de ofte har skattereduserende midlertidige forskjeller som reverserer lang inn i fremtiden.

For å løse studiens overordnede problemstilling ble det definert fire forskningsspørsmål. Jeg har sett på i hvilken grad praktisering av *utligning* av skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg og *aktivering* av utsatt skattefordel knyttet til skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg, er i tråd med god regnskapsskikk på dette området. Ettersom det er knyttet skjønnsmessige vurderinger til dette aktuelle regnskapsområdet, så jeg nærmere på i hvilken grad noteopplysninger om utsatt skatt/skattefordel ble *rapportert* i tråd med god regnskapsskikk. Jeg så også nærmere på i hvilken grad regnskapsmessig *dekomponering* av forretningsbygg førte til at en større andel av skattereduserende midlertidige forskjeller kunne innregnes i årsregnskapet.

For å besvare på studiens hovedproblemstilling, vil jeg i de påfølgende avsnittene diskutere og oppsummere de fire forskningsspørsmålene.

5.1 Oppsummering og diskusjon – Forskningssp. 1

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

Oppsummerer jeg resultatene så ser jeg at hele 60 % svarer direkte feil på spørsmål 12. I tillegg er 30 % av svarene noe som heller ikke er riktig på dette spørsmålet. Det er bare 10 % som svarer riktig. Dermed kan jeg si at svaret på studiens første forskningsspørsmål er at god regnskapsskikk *i liten grad* følges ved utligning av SRMF på forretningsbygg.

Skattereduserende midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring kan gjennom utligningsmetoden redusere latent skatt på skatteøkende midlertidige forskjeller. I enkelte tilfeller er det imidlertid begrensninger i adgangen til å utligne SRMF mot SØMF. Dersom et selskap har SRMF som reverserer langt frem i tid, og det ikke foreligger andre SØMF som reverserer i samme tidsrom, så må de SRMF holdes utenfor utligningen.

Tidspunktet for når de ulike MF reverserer spiller altså en sentral rolle for at utligningen skal kunne gjennomføres riktig. I min undersøkelse kommer det nokså tydelig frem at selskapene praktiserer utligningsmetoden uten å ta hensyn til reverseringstidspunkt for de ulike midlertidige forskjellene.

Gjennom svarene i undersøkelsen på dette punktet, mener jeg det kommer helt tydelig frem at det foreligger manglende kunnskap om regelverket på dette området. NRS (F) Resultatskatt er klar på dette punktet. I årsoppgjørveiledningen til PWC fremkommer det hvordan utligningen bør anvendes:

''En bør være forsiktig med å utligne skattereduserende midlertidige forskjeller knyttet til 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 reverserer den langsomt. Som følge av ulike forhold (for eksempel at virksomheten har behov for bygget eller at det skattemessig er mest realistisk at bygget vil bli fisjonert ut før et eventuelt salg hvis det ikke allerede er et eget eiendomsselskap) kan det være urealistisk at foretaket vil 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 – Årsoppgjørveiledningen for regnskapsåret, 2012, s. 46)

Her beskrives det godt hvordan utligningen bør gjennomføres. Man ser at PWC gjennom dette utsagnet har fokus på forsiktighetsprinsippet.

Et annet moment ved den feile praksisen på dette feltet, er at det stoles for mye på de databaserte årsoppgjørprogrammene. De fleste årsoppgjørprogram er satt opp slik at

brukeren av programmet selv må legge inn en endring dersom det er SRMF som skal holdes utenfor utligning. Om dette ikke blir gjort, så utlignes alle midlertidige forskjeller automatisk mot hverandre. Ettersom det var flere selskaper som opplyste at de overlot utligningen til årsoppgjørprogrammet, så må det nok antas at dette bidrar til feil regnskapspraksis.

Dersom utligningsmetoden etter NRS (F) Resultatskatt pkt. 2.3 anvendes feil, fører dette til at grunnlaget for beregning av utsatt skatt blir for lavt. Dette slår ut på den måten at et selskap rapporterer en for høy egenkapital, som videre vil føre til at det ikke foreligger et rettviseende bilde av den økonomiske situasjonen.

5.2 Oppsummering og diskusjon – Forskningsspm. 2

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

Resultatene i fra spørsmål 16 i spørreundersøkelsen viser at syv selskaper velger å aktivere SRMF som ikke er utlignet. De begrunner aktiveringen med at selskapet går med overskudd. Det er bare ett selskap som svarer at de ikke aktiverer SRMF som ikke er utlignet, ettersom det er vanskelig å sannsynliggjøre skattepliktig inntekt i den perioden forskjellene reverserer. Altså er det bare dette selskapet som praktiserer korrekt anvendelse av aktiveringsprosessen.

Videre ser jeg i fra spørsmål 20 at samtlige selskaper med underskudd til fremføring, ikke skiller mellom hvilket argument de baserer seg på når det gjelder aktivering av utsatt skattefordel. De mener at sannsynliggjøring av inntjening de neste årene kan legges til grunn både ved aktivering av SRMF på forretningsbygg som reverserer langt frem i tid, og ved aktivering av utsatt skattefordel basert på underskudd til fremføring.

Svaret på studiens andre forskningsspørsmål blir derfor at god regnskapsskikk ***i liten grad*** følges ved aktivering av utsatt skattefordel knyttet til SRMF på forretningsbygg.

Aktiveringsprosessen kommer frem av NRS (F) Resultatskatt pkt. 2.4. Den innebærer at et selskap må sannsynliggjøre en skattepliktig inntekt gjennom fremtidig inntjening eller gjennom realistisk skattetilpasning, som gjør det mulig å utnytte fordelene. Disse kalles for

inntjeningskravet eller *sannsynlighetskravet*. I spørreundersøkelsen min er det bare ett selskap som unnlater å aktivere utsatt skattefordel basert på SRMF som reverserer langt frem i tid. De resterende selskapene legger inntjeningskravet til grunn for aktivering. Også samtlige av de selskapene med underskudd til fremføring, aktiverte dette med begrunnelse i inntjeningskravet.

Man har 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'' [3].

For underskudd til fremføring trenger man ikke å ta hensyn til et tilsvarende tidsperspektiv. Et skattemessig underskudd kan allerede nyttiggjøres første året selskapets inntjening tillater det. For øvrig kan standarden virke noe uklar på dette punktet. NRS (F) Resultatskatt sier bare at dersom et selskap kan sannsynliggjøre skattepliktig inntjening, så kan SRMF og skattemessig underskudd aktiveres. På dette punktet er IAS 12 klarere. Den sier at selskapet må sannsynliggjøre tilstrekkelig skattepliktig inntjening i den perioden hvor reverseringen av de SRMF foreligger. Tidsaspektet i forhold til denne vurderingen, er den faktoren som selskapene i undersøkelsen min ikke har fått med seg.

Det som skjer når SRMF på forretningsbygg uriktig blir aktivert som utsatt skattefordel, er at man blåser opp egenkapitalen i selskapet. På denne måten blir årsregnskapet mindre pålitelig som beslutningsgrunnlag.

5.3 Oppsummering og diskusjon – Forskningsspm. 3

Studiens tredje forskningsspørsmål er: *''I hvilken grad følges god regnskapsskikk ved rapportering i noter om utsatt skatt/skattefordel?''*

Resultatene i fra spørsmål 24 i spørreundersøkelsen viser at samtlige ti selskaper svarer at de opplyser i notene at de følger god regnskapsskikk vedrørende utligning av midlertidige forskjeller, og ved aktivering av utsatt skattefordel. Dette er ganske overaskende, da det viste seg at det bare var ett selskap som fulgte god regnskapsskikk på dette området.

Svaret på studiens tredje forskningsspørsmål blir da at selskapene *i liten grad* anvender god regnskapsskikk ved rapportering i noter om utsatt skatt/skattefordel.

Det kan også tenkes at på et generelt grunnlag, uten å sikte mot noen av selskapene som er med i studien min, at det foreligger tilfeller der det bevisst unnlates å rapportere opplysninger i noter. Et selskap kan prøve å skjule informasjon bak de noe vage kravene som stilles til rapportering i note. Er det for eksempel et selskap som trenger finansieringshjelp fra en bank, så vil en uriktig aktivering av utsatt skattefordel kanskje hjelpe dem, i og med at de får en kunstig oppblåsing av egenkapitalen.

På spørsmål 25 svarte åtte selskap at de holdt seg til minstekravene som stilles til rapportering om utsatt skatt/skattefordel i noter. Alle selskapene svarte på spørsmål 26 at de mente kravene som foreligger per dags dato er helt kurant. Videre svarte alle selskapene på spørsmål 28 at de ikke er opptatt av å gi opplysninger i note om reverseringsforløpet til de midlertidige forskjellene. Jeg mener derfor det må antas at de krav som i dag stilles til rapportering i skattenote, ikke er tilstrekkelig. Ettersom selskapene kan opplyse om at de følger god regnskapsskikk vedrørende skattenote, mens praksisen strider i mot god regnskapsskikk, så mener jeg at dagens notekrav gir for stort spillerom med hensyn til hva som kreves.

Da jeg startet opp denne studien måtte jeg lese et stort antall årsregnskaper. Min erfaring var at jeg satt igjen med mange ubesvarte spørsmål knyttet til noteopplysninger. Informasjonen rundt beregningen av utsatt skatt/skattefordel var mangelfull. Det er var ofte ikke mulig å se hvilke poster som inngikk i beregningen.

Under forskningsspørsmål 1 og 2 viste det seg jo at regnskapspraksis på området er for dårlig. Ved å øke kravene til noteopplysninger, mener jeg derfor at det tvinger regnskapsprodusenten til å øke kompetansen sin på området. Man må nå ha bedre forståelse for hvilke skjønsmessige vurderinger som skal legges til grunn ved beregning av utsatt skatt/skattefordel.

En annen tanke rundt skattenoten, er at det kunne vært stilt strengere krav til informasjon, jo større andel den utsatte skattefordelen utgjør av egenkapitalen. Dette ville vært med på å forhindre at selskaper får en kunstig oppblåsing av egenkapitalen.

Gjennom denne studien har jeg nå fått kjennskap til at vurderinger rundt utligning og aktivering av SRMF oppfattes som nokså krevende for den enkelte regnskapsprodusent. Analysen viser jo at både utligning og aktivering praktiseres feil, og dermed at kunnskapen på dette området er for dårlig. Videre fører jo dette til at det er vanskelig å vite hva man skal rapportere i skattenoten. Lovgiver burde derfor hatt et klarere oppsett for skattenoten, med klare føringer for hva noten skulle inneholde. Dette ville bidratt til å øke kunnskap hos regnskapsprodusenter og øke informasjonsverdien for brukerne av regnskapet.

5.4 Oppsummering og diskusjon – Forskningsspm. 4

Studiens fjerde forskningsspørsmål er: *''I hvilken grad medfører regnskapsmessig dekomponering av bygninger at en større andel av skattereduserende midlertidige forskjeller kan innregnes i årsregnskapet?''*

Det fremgår av spørsmål 32 at ut av de seks selskapene som gjennomfører regnskapsmessig dekomponering, så gjennomfører fem selskaper dekomponeringen på samme måte som den gjøres skattemessig. Går jeg videre til spørsmål 35, så har flertallet som gjennomfører regnskapsmessig dekomponering, svart ''vet ikke''. Det tyder altså på at selskapene ikke har gjort seg opp noen formening om en større andel av SRMF kan innregnes i årsregnskapet pga. dekomponering. Svaret på studiens fjerde forskningsspørsmål blir da, at jeg faktisk ikke kan uttale meg om i hvilken grad regnskapsmessig dekomponering av bygninger medfører at en større andel av skattereduserende midlertidige forskjeller kan innregnes i årsregnskapet.

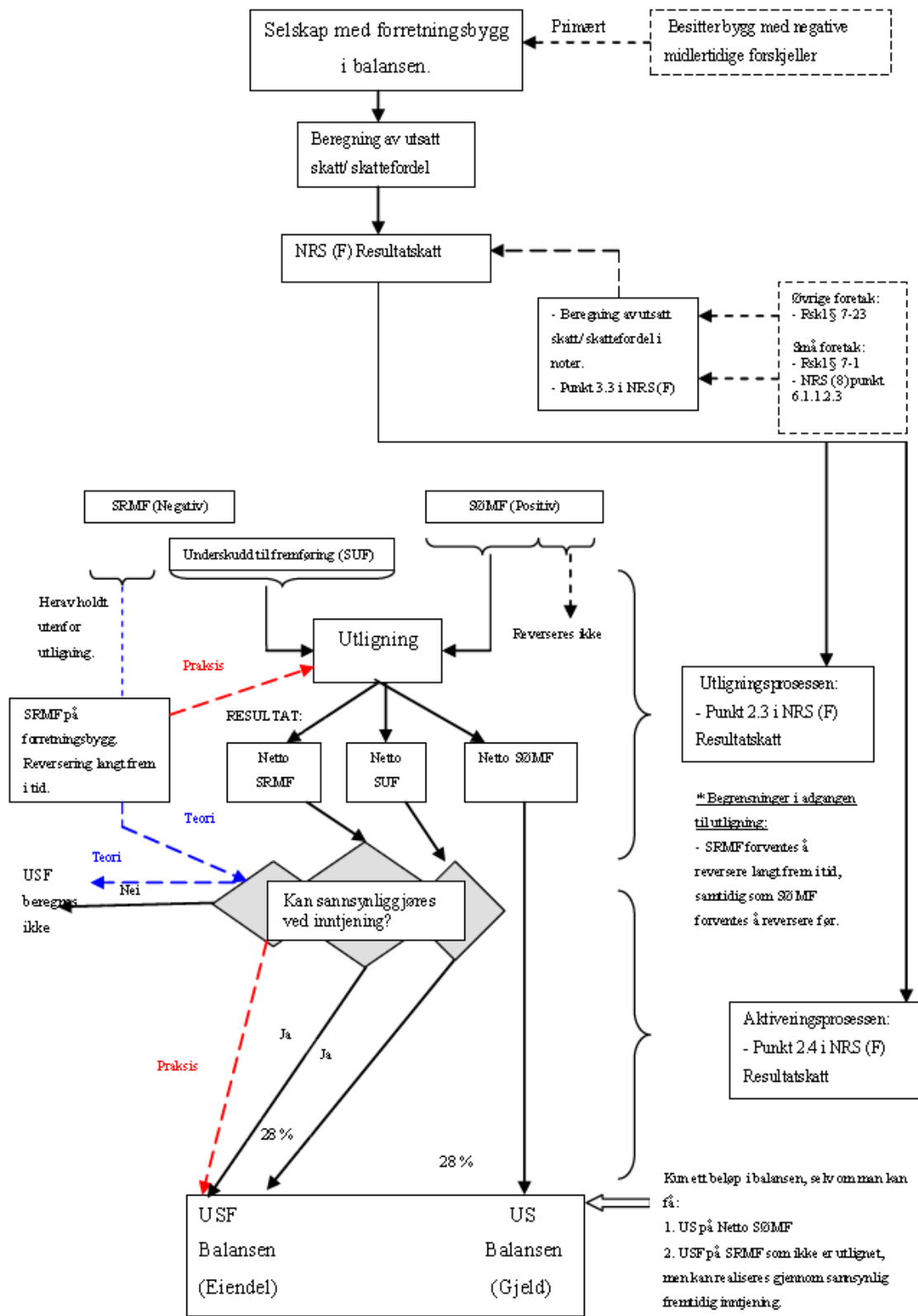
Dersom man gjennomfører regnskapsmessig dekomponering på forretningsbygg (antar at man gjennomfører dekomponeringen slik som i skatteloven), så vil man også dekomponere en eventuell skattereduserende midlertidig forskjell på bygget. Istedetfor en skattereduserende midlertidig forskjell, kan man nå få enten to skattereduserende forskjeller, eller en skattereduserende og en skatteøkende forskjell. Alt etter om den skattereduserende forskjellen blir liggende på bygningskroppen (2 % saldoavskrivninger) eller på den tekniske

installasjonen (10 % saldoavskrivninger), kan man få forskjellig reverseringsforløp og mulighet for innregning i årsregnskapet.

Dette poenget så det imidlertid ikke ut som om noen i undersøkelsen hadde erfaring med. Det at flertallet svarte ''vet ikke'', henger nok sammen med at det generelt foreligger feil praksis under utligning og aktivering. Når de ikke har kjennskap til hvordan reglene for utligning og aktivering anvendes, så er det jo da naturlig at de heller ikke vet hvordan en regnskapsmessig dekomponering kan påvirke reverseringsforløpet til de skattereduserende midlertidige forskjellene.

5.5 Illustrasjon av dagens regnskapspraksis i studiens teoretiske modell

Figur 34 tar utgangspunkt i studiens teori modell, jfr. figur 12. Den skal illustrere hvordan selskapenes regnskapspraksis samsvarer med god regnskapsskikk på området. Feilpraksis er markert med røde piler, i mens god regnskapsskikk er markert med blå piler.



Figur 34: Illustrasjon av dagens regnskapspraksis og god regnskapsskikk (Hentet fra Woldvik og Slettmo, 2011)

5.6 Konklusjon på studiens problemstilling

På bakgrunn av teorien, studiens resultater og svarene på forskningsspørsmålene vil jeg konkludere på studiens problemstilling:

I hvilken grad følges god regnskapsskikk ved vurdering av om skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg kan innregnes i årsregnskapet?

Problemstillingen tar utgangspunkt i PWC's årsoppgjørveiledning for 2012. Denne veiledningen indikerer at praksis rundt utsatt skatt/skattefordel ikke følger god regnskapsskikk på området. Jeg valgte å snevre dette temaet litt inn, ved å begrense meg til skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg.

Det kommer frem gjennom studien min at allerede i utligningsprosessen starter det å handles i strid med god regnskapsskikk på området. Disse feilene planter seg videre i både aktiveringsprosessen og i rapportering i noter. Bare et selskap har en praksis under utligning og aktivering, som følger NRS (F) Resultatskatt.

I forhold til rapportering i noter så kommer det frem av studien, at det bør etterlyses et klarere oppsett for skattenoten. Jeg mener det kommer tydelig frem at kravene til noteopplysninger ikke er tilstrekkelig på dette regnskapsområdet.

Konklusjonen på studien min blir at god regnskapsskikk *i liten grad* følges ved vurdering av om skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg kan innregnes i årsregnskapet.

Selv om det bare var et selskap som hadde en praksis som fulgte standarden, så var det like vel greit å få bekreftet at det fantes noen der ute som gjør dette etter god regnskapsskikk. I tillegg får jeg da bekreftet at jeg nådde frem med spørsmålene mine i spørreundersøkelsen.

5.7 Forslag til videre forskning

Studien min bærer preg av problemer med å finne et stort og godt nok utvalg. En tilsvarende undersøkelse med et større representativt utvalg, kunne vært av interesse. Ettersom jeg bare tok for meg selskaper som drev med utleie, ville det også vært av interesse og fått med i utvalget de som har forretningsbygg til eget bruk.

Referanseliste

Aksjeloven (lov av 13. juni 1997 nr. 44)

Bryman, A., & Bell, E. (2011). *Business Research Methods* (3. Utg.). Oxford: Oxford University Press.

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

Eklund, T., & Knutsen, K. (2003). *Regnskapsanalyse med årsoppgjør : aktiv bruk av regnskapet* (7. utg.). Oslo: Gyldendal akademisk.

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

Hair, J. F., Money, A. H., Samouel, P., & Page, M. (2007). *Research methods for business*. Chichester: Wiley.

Huneide, J. E., Pedersen, K., Schwencke, H. R., & Haugen, D. O., (2012). *Årsregnskapet i teori og praksis 2011* (13. utgave, 1. opplag). Oslo: Gyldendal Norsk Forlag AS

IAS:12. IFRS på norsk. «Forskrift om internasjonale regnskapsstandarder». Den norsk Revisorforening 2011.
Fjerde utgave 04.04.2011.

IAS:16. IFRS på norsk. «Forskrift om internasjonale regnskapsstandarder». Den norsk Revisorforening 2011.
Fjerde utgave 04.04.2011.

Johannessen, A., Kristoffersen, L., & Tufte, P. A. (2009). *Forskningsmetode for Økonomisk-Administrative fag* (2. utg., 2. opplag). Oslo: Abstrakt forlag AS.

Kristoffersen, T. (2005). *Årsregnskapet : en grunnleggende innføring* (2. utg.). Bergen: Fagbokforl.

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

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

Langli, J. C. (2010). *Årsregnskapet* (9. utg.). Oslo: Gyldendal akademisk
NOU 1995:30. *Ny regnskapslov*. Utredning fra utvalget oppnevnt ved kongelig resolusjon av 16. mars 1990. Oslo: Finansdepartementet

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

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

NRS (V) *IFRS-løsninger innenfor god regnskapsskikk* (August 2007). Oslo: Norsk RegnskapsStiftelse.

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

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.

PWC (2012): *God regnskapsskikk- årsoppgjørveiledningen 2012* (opplag: 7500). Oslo: Oslo Forlagstrykkeri.

Regnskapsloven (lov av 17.juli 1998 nr.56)

Skatteloven (lov av 26. mars 1999 nr.14)

Woldwik, K., Slettmo, R., (2011). Verdivurdering av utsatt skattefordel knyttet til skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg. Tromsø: Universitet i Tromsø

Zikmund, W.G. (2003). *Business Research Methods* (7. utg.). Mason, Ohio: South-Western.

Web-sider:

[1] Uttalelse fra DnR. (1999, 7. september). *1999-49 Ny regnskapslov: Enkelte problemstillinger*. Hentet 16.02.13.

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

[2] Høringsuttalelse fra Økokrim. (2009, 16. januar). *NOU 2008:16 om foretaksstyring og tiltak mot manipulering av finansiell informasjon*. Hentet: 05.05.13.

[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)

[3] Revisorforeningen (2001-116 Avskrivninger på forretningsbygg). Hentet 26.01.13

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

[4] Uttalelse fra Finanstilsynet. (2006, 21. februar). *Vedrørende foretakets finansielle rapportering (Norsk Vekst ASA)*. Hentet 25.03.13

[http://www.finanstilsynet.no/no/Artikkelarkiv/Brev/2006/Vedroende-foretakets-finansielle-rapportering-Norsk-Vekst-ASA/](http://www.finanstilsynet.no/no/Artikkelarkiv/Brev/2006/Vedrorende-foretakets-finansielle-rapportering-Norsk-Vekst-ASA/)

[5] NRS – diskusjonsnotat. (2005, desember). *Enkelte forskjeller mellom selskapsregnskaper som avlegges etter regnskapsloven kapittel 3 til 7 og konsernregnskap etter IFRS*. Hentet 10.04.13

http://www.regnskapsstiftelsen.no/arch/_img/9236783.pdf

Vedlegg 1 – Invitasjon til spørreskjema

Til deg som er involvert i selskapets avleggelse av årsregnskapet.

Denne undersøkelsen er en del av min masteroppgave ved Universitetet i Tromsø, avd. Handelshøgskolen. Oppgaven omhandler behandling av skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg.

Jeg har tatt for meg selskaper i næringskoden 68.20 Utleie av egen eller leid fast eiendom. Det ble tatt utgangspunktet i de 80 største selskapene (rangert etter omsetning) i denne næringskoden. Etter at jeg har luket ut alle selskaper som ikke er aksjeselskap, og videre alle selskaper som åpenlyst ikke har forretningsbygg i balansen, så sitter jeg da igjen med 30 selskaper.

Temaer som undersøkelsen vil omhandle er:

- A - Utligning av skattereduserende midlertidige forskjeller ved beregning av utsatt skatt
- B – Aktivering av utsatt skattefordel knyttet til skattereduserende midlertidige forskjeller
- C – Skattemessig underskudd til fremføring som grunnlag for utsatt skattefordel
- D – Rapportering om skatt i noter
- E – Dekomponering av bygninger

Den som besvarer undersøkelsen bør derfor kjenne til bedriftens praksis på disse områdene. For hvert tema vil det være et eget kommentarfelt, hvor dere kan gi tilleggsinformasjon dersom dere ønsker det. Undersøkelsen tar ca 10 minutter å besvare.

Jeg vil være veldig takknemlig dersom du tar deg tid til å svare på spørsmålene. Den informasjonen du bidrar med vil bli anonymisert. Oppgaven vil også inneholde en gjennomgang av god regnskapsskikk på dette området. Dersom du synes oppgaven er interessant og ønsker å lese mer, kan du sende en e-post til ola010@post.uit.no Du vil da få tilsendt oppgaven i PDF-format så snart den er ferdig.

For å besvare undersøkelsen vennligst følg vedlagt link:

<https://response.questback.com/isa/qbv.dll/SQ?r=387769315877797134487A6C643039494F416578737744586A7A59644663684C544E5552727479796B626B6C6551343D>

På forhånd, TUSEN TAKK for hjelpen.

Med vennlig hilsen
Masterstudent ved UIT, Øyvind Lauknes
ola010@post.uit.no
Veileder: Universitetslektor Bjørn Sælen
bjorn.salen@uit.no

Vedlegg 2 - Spørreskjema

Masteroppgave

Innledning:

Begrepsforklaringer:

Midlertidige forskjeller:

En **skatteøkende** midlertidig forskjell på forretningsbygg foreligger når den regnskapsmessige verdien per 31.12 er høyere enn den skattemessige verdien av bygget. Dette kan eksempelvis fore komme når de skattemessige saldoavskrivninger er høyere enn de regnskapsmessige.

En **skattereduserende** midlertidig forskjell på forretningsbygg oppstår når regnskapsmessig verdi per 31.12 er lavere enn den skattemessige verdien av bygget. Dette vil eksempelvis oppstå dersom skattemessige saldoavskrivninger er lavere enn regnskapsmessige avskrivninger.

Det ligger i navnet **midlertidig forskjell (MF)** at forskjellen er midlertidig. Forskjellen oppstår i en regnskapsperiode, og oppløses i løpet av en eller flere etterfølgende regnskapsperioder.

De midlertidige forskjellene bygges altså opp for deretter å bli oppløst. Når de midlertidige forskjellene oppløses, sier man at dem reverseres.

NRS(F) Resultatskatt:

Det er NRS(F) Resultatskatt som er gjeldene for dette regnskapsområdet.

Denne foreløpige standarden regulerer blant annet retningslinjer for utligning av midlertidige forskjeller, aktivering av utsatt skattefordel, behandling av skattemessig underskudd til fremføring og krav til noteopplysninger vedrørende skatt.

1) 1) Hvilken rolle har du i selskapet?

- Daglig leder
- Styremedlem
- Daglig leder og styremedlem
- Økonomiansvarlig
- Annen rolle

2) 2) Hvor lang erfaring har du innen regnskapsførsel og årsoppgjør?

- 0-2 År
- 2-4 År
- 4-6 År
- 6-8 År
- Over 8 år

3) 3) Hvilket årsoppgjør program benytter selskapet seg av?

- Finale
- Total
- Maestro
- Mamut
- Akelius
- Annet

4) 4) Hvor mange forretningsbygg eier selskapet?

- 0
- 1
- 2
- 3
- 4 eller flere

5) 5) Oppfølgingsspørsmål til spm.4: Hvor lang avskrivningstid legges til grunn?

Fyll inn svar:

6) 6) Dersom dere har noen kommentarer til spørsmålene ovenfor er det bare å fylle dem inn under her:

Fyll inn svar:

9 % completed

A- Utligning av skattereduserende midlertidige forskjeller ved beregning av utsatt skatt:

7) 7) Har selskapet skattereduserende midlertidige forskjeller på noe forretningsbygg?

- Ja (Gå rett til spørsmål 10)
- Nei

8) 8) Hvorfor ikke når skattemessige avskrivninger kun er 2 % av saldo?

- Det er blitt brukt regnskapsmessig avskrivning som er lavere eller lik den skattemessige avskrivningen.
- Det har blitt foretatt oppskrivning etter IFRS
- Det har blitt foretatt oppskrivning etter den gamle Regnskapsloven.
- Annen grunn

9) 9) Oppfølgingsspørsmål dersom det ble svart "Annen grunn" på forrige spørsmål.

Fyll inn:

10) 10) Foreligger det skattereduserende midlertidige forskjeller på samtlige forretningsbygg?

- Vi har ikke skattereduserende midlertidige forskjeller på noe forretningsbygg, så dette spørsmålet er ikke aktuelt for meg.
- Ja på alle (100 %)
- På de fleste bygg (80 % - 99%)
- På mesteparten av byggene (60 % - 79 %)
- På endel av byggene (40 % - 59 %)
- På noen av byggene (20 % - 39 %)
- På veldig få bygg (0 % - 19 %)

11) 11) Dersom dere har skattereduserende midlertidige forskjeller på noe forretningsbygg: Er det foretatt regnskapsmessig nedskrivning på noe forretningsbygg?

- Ja
- Nei

<< Tilbake

Neste >>

18 % completed

12) 12) Hvordan blir skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg behandlet ved beregning av grunnlaget for utsatt skatt?

- Skattereduserende midlertidige forskjeller utlignes mot positive midlertidige forskjeller, uavhengig av tidspunktet som forskjellene reverserer på. (Full utligning)
- Skattereduserende midlertidige forskjeller utlignes mot skatteøkende midlertidige forskjeller på andre forretningsbygg, som reverseres i samme periode.
- Skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg holdes utenfor grunnlaget for utligning, dersom de reverserer på et senere tidspunkt enn de skatteøkende forskjellene.
- Utligning gjøres automatisk i årsoppgjørprogrammet, så vi trenger ikke å ta stilling til dette.

27 % completed

© Copyright www.questback.com. All Rights Reserved.

13) 13) Har selskapet forretningsbygg som det er besluttet at skal selges i nærmeste fremtid? (Da tenker jeg på om det er bygg som skal selges som innmat og ikke i form av aksjer)

- Ja
- Nei

14) 14) Påvirker dette vurderingen dere gjør i forhold til utligning av midlertidige forskjeller på det aktuelle bygget?

- Vi har ikke forretningsbygg som det er besluttet at vi skal selge, så dermed er ikke dette spørsmålet aktuelt for meg.
- Nei. Skattereduserende MF på bygget utlignes mot positive midlertidige forskjeller, uavhengig av om det er besluttet at bygget skal selges eller ikke.
- Nei. Skattereduserende MF på forretningsbygg holdes utenfor grunnlaget for utligning, ettersom de reverserer på et senere tidspunkt enn de skatteøkende forskjellene som foreligger.
- Ja. Dersom det er besluttet at bygget skal selges i nærmeste fremtid, så vil man få et endret reverseringsforløp av de midlertidige forskjellene, og dermed utlignes skattereduserende MF på bygget mot andre skatteøkende MF som reverserer innenfor samme tidsrom.

36 % completed

© Copyright www.questback.com. All Rights Reserved.

15) 15) Dersom du har noen ytterligere kommentarer til spørsmålene som ble gitt under "A - Utligning av skattereduserende midlertidige forskjeller ved beregning av utsatt skatt", så må du gjerne fylle det inn under.

Fyll inn kommentar:

<< Tilbake

Neste >>

45 % completed

© Copyright www.questback.com. All Rights Reserved.

B - Aktivering av utsatt skattefordel knyttet til skattereduserende midlertidige forskjeller

16) 16) Er de skattereduserende midlertidige forskjellene som ikke er utlignet, aktivert som utsatt skattefordel?

- Nei. Ettersom det er vanskelig å sannsynliggjøre skattepliktig inntjening i den perioden hvor de skattereduserende midlertidige forskjellene reverserer, så inngår ikke disse i beregningsgrunnlaget for utsatt skattefordel.
- Nei. Annen grunn.
- Ja. Ettersom selskapet går med overskudd, så aktiverer vi alle de skattereduserende midlertidige forskjeller.
- Ja. Annen grunn.
- Ja. Dette fordi selskapet planlegger å selge bygget som de skattereduserende midlertidige forskjellene stammer fra. Det kan sies med stor sannsynlighet at selskapet minst får en salgssum som tilsvarende skattemessig saldo verdi. Det presiseres her at dette gjelder salg av bygget som "innmat" og ikke som selskap ("Single Purpose").

17) 17) Oppfølgings spørsmål dersom det ble svart: "Nei. Annen grunn." eller "Ja. Annen grunn.". Fyll inn grunnen til dette under.

Fyll inn kommentar:

<< Tilbake

Neste >>

55 % completed

© Copyright www.questback.com. All Rights Reserved.

18) 18) Dersom du har noen ytterligere kommentarer til spørsmålene som ble gitt under "B - Aktivering av utsatt skattefordel knyttet til skattereduserende midlertidige forskjeller", så må du gjerne fylle det inn under.

Fyll inn kommentar:

<< Tilbake

Neste >>

64 % completed

© Copyright www.questback.com. All Rights Reserved.

C- Skattemessig underskudd til fremføring som grunnlag for utsatt skattefordel:

19) 19) Har selskapet hatt underskudd noen av de 5 siste årene?

- Ja. Vi hadde underskudd forrige år.
- Ja. Vi har hatt underskudd i noen av de forrige 5 årene.
- Ja. Vi har hatt underskudd alle de forrige 5 årene.
- Nei. Vi har ikke hatt underskudd noen av de forrige 5 årene.

20) 20) Stilles de samme kriterier for å aktivere utsatt skattefordel basert på skattemessig underskudd til fremføring som ved skattereduserende MF på forretningsbygg?

- Vi har ikke hatt underskudd noen av de siste 5 årene, og dermed er ikke dette spørsmålet aktuelt for oss.
- Ja. Kravet om fremtidig inntjening legges til grunn i begge tilfeller så lenge selskapet kan sannsynliggjøre overskudd de neste årene. Det kan aktiveres utsatt skattefordel både på grunnlag av skattereduserende MF på forretningsbygg og underskudd til fremføring, uavhengig av reverseringstidspunkt for de skattereduserende MF på forretningsbygg.
- Nei. I motsetning til skattereduserende MF på forretningsbygg, så kan underskudd til fremføring nyttiggjøres allerede neste år. Det er altså en mye lavere terskel for å legge inntjeningskravet til grunn basert på skattemessig underskudd til fremføring.
- Nei. Skattereduserende midlertidige forskjeller på forretningsbygg blir som regel ikke aktivert som utsatt skattefordel, da det er beheftet mye usikkerhet om selskapet vil gå med overskudd så langt inn i fremtiden.

21) 21) Med hvor stor sikkerhet kan dere si at det vil foreligge skattepliktig overskudd til neste år?

- Så godt som sikkert (100%)
- Rimelig sikkert (90 % - 99 %)
- Betydelig sannsynlighetsovervekt (70-89 %)
- Sannsynlighetsovervekt (50 % - 69 %)
- Lite sannsynlig (10 % - 49 %)
- Svært lite sannsynlig (0 % - 9 %)

22) 22) Synes dere NRS (F) Resultatskatt har et skille mellom inntjeningskravet i forhold til underskudd til fremføring versus inntjeningskravet i forhold til skattereduserende MF som reverserer langt frem i tid?

- Ja
- Nei
- Vet ikke

23) 23) Dersom du har noen ytterligere kommentarer til spørsmålene som ble gitt under "C - Skattemessig underskudd til fremføring som grunnlag for utsatt skattefordel", så må du gjerne fylle det inn under.

Fyll inn kommentar:

<< Tilbake

Neste >>

73 % completed

D - Rapportering i noter

24) 24) Opplyser dere i notene at selskapet følger god regnskapsskikk vedrørende utligning av midlertidige forskjeller og ved aktivering av utsatt skattefordel?

- Ja
- Nei

25) 25) Vektlegger dere rapporting av utsatt skatt/skattefordel i noter?

- Vi holder oss til minstekravene til noteopplysninger.
- Vi gir den tilleggsinformasjon utover minstekravene, som vi mener trengs for at regnskapsbrukeren skal få et best mulig beslutningsgrunnlag.

26) 26) Hva synes dere om notekravene på dette feltet?

- Vi synes man må oppgi unødvendig mye informasjon.
- De kravene som foreligger per dags dato er helt kurante.
- Vi synes dagens krav ikke krever at det blir fremlagt nok opplysninger. Kravene til noteopplysninger burde vært skjerpet på dette området.

27) 27) Ser dere noe informasjonsverdi i å vektlegge spesifisering av midlertidige forskjeller på de ulike postene i balansen, i note?

- Ja
- Nei
- Vet ikke

28) 28) Er dere opptatt av å gi opplysninger i note om reverseringsforløpet til de midlertidige forskjellene som foreligger?

- Ja
- Nei
- Vet ikke

29) 29) Dersom du har noen ytterligere kommentarer til spørsmålene som ble gitt under "D - Rapportering i noter", så må du gjerne fylle det inn under.

Fyll inn kommentar:

<< Tilbake

Neste >>

82 % completed

E - Dekomponering

30) 30) Gjennomfører dere regnskapsmessig dekomponering på forretningsbygg?

- Ja
- Nei (Gå rett til spørsmål 36)

31) 31) Gjør dere dette på bakgrunn av skattemessig dekomponering på saldogrupper i (forretningsbygg) og j (tekniske installasjoner i forretningsbygg), eller gjennomførte dere regnskapsmessig dekomponering før dette ble innført i skatteloven i 2009?

- Gjorde det fra før av.
- Gjennomfører regnskapsmessig dekomponering som følger av den endringen i skatteloven.

32) 32) Gjøres den regnskapsmessige dekomponeringen på samme måte som den gjøres skattemessig?

- Ja (Gå rett til spørsmål 35)
- Nei

33) 33) Dersom den regnskapsmessige dekomponeringen ikke gjennomføres på samme måte som den skattemessige dekomponeringen gjennomføres; har dere ytterligere oppdeling av saldogrupper j?

- Ja
- Nei

34) 34) Dersom den regnskapsmessige dekomponeringen ikke gjennomføres på samme måte som den skattemessige dekomponeringen gjennomføres; har dere ytterligere oppdeling av saldogrupper i?

- Ja
- Nei

35) 35) Ut ifra deres erfaringer med dekomponering og skattereduserende midlertidige forskjeller. Er deres oppfatning at en større del av de skattereduserende MF kan innregnes i regnskapet pga. dekomponeringen?

- Ja. Det er en større andel av de skattereduserende MF som kan medtas i utligning.
- Ja. Det er en større andel av de skattereduserende MF som kan aktiveres som utsatt skattefordel.
- Ja. Det er både en større andel av de skattereduserende MF som kan medtas i utligning, og det er en større andel av de skattereduserende MF som kan aktiveres som utsatt skattefordel.
- Nei
- Vet ikke

36) 36) Dersom du har noen ytterligere kommentarer til spørsmålene som ble gitt under "E - Dekomponering", så må du gjerne fylle det inn under.

Fyll inn kommentar:

...

<< Tilbake

Neste >>

91 % completed

Til slutt:

- Det kan komme til å vise seg at jeg trenger å gå dypere inn i enkelte emner rundt de spørsmålene ovenfor.

37) 37) Er det mulighet for at dere eventuelt da kan være behjelpelig med å stille til et intervju/oppfølgingsspørsmål per telefon eller e-post?

- Ja
 Nei

100 % completed

© Copyright www.questback.com. All Rights Reserved.

Vedlegg 3 – Oversikt over sentrale opplysninger fra årsregnskapene (sekundærdata)

Nedenfor foreligger de mest sentrale opplysningene om de aktuelle selskapene. Tallene er oppgitt i MNOK.

Selskap	Regn.språk	Omsetning	Res. e skatt	Varige DM	Total kapital	EK	US	USF	Regnsk.messig avskr. på Forretningsbygg
Nr. 1	NGAAP	867,2	143,9	6 964,9	13,0	1 921,7	181,0		Lineære avskr. 2 %
Nr.2	NGAAP	339,3	231,8	1 292,7	2 522,6	2 148,4	141,4		Lineære avskr. 2 %
Nr. 3	NGAAP	239,2	8,5	54,2	139,6	53,3	0,3		Lineære avskr. 2 %
Nr. 4	NGAAP	474,0	339,0	147,0	570,0	104,0	36,0		Lineære avskr. 2 %
Nr. 5	NGAAP	207,2	23,8	424,6	520,0	254,6		21,1	Lineære avskr. 3 %
Nr. 6	NGAAP	222,8	97,1	1 010,6	1 692,2	600,1	7,1		Lineære avskr. 2 %
Nr. 7	NGAAP	469,4	-19,0	1,8	3 623,0	2 842,6		0,5	Lineære avskr. 5 %
Nr. 8	NGAAP	376,8	74,7	1 090,4	2 381,3	648,2	5,2		Lineære avskr. 3 %
Nr. 9	NGAAP	181,6	88,0	1 986,1	7 787,5	7 545,1	33,6		Lineære avskr. 2 %
Nr. 10	NGAAP	236,5	108,9	2 762,2	4 541,7	4 259,3	67,4		Lineære avskr. 2 %
Nr. 11	NGAAP	1 200,0	111,8	958,3	5 762,7	4 725,8		261,1	Lineære avskr. 3,33 %
Nr. 12	NGAAP	138,9	18,9	1,4	1 566,3	53,9	16,5		Lineære avskr. 2 %
Nr. 13	NGAAP	77,3	91,3	571,5	2 363,9	1 363,7	22,7		Lineære avskr. 2 %
Nr. 14	NGAAP	123,7	0,0	914,2	918,6	177,5	20,4		Lineære avskr. 2 %
Nr. 15	NGAAP	153,0	71,4	374,0	735,2	192,3		4,9	Lineære avskr. 2 %
Nr. 16	NGAAP	117,7	88,6	6,9	120,0	103,9		1,1	Lineære avskr. 2 %
Nr. 17	NGAAP	131,2	27,4	735,7	840,2	87,0	1,0		Lineære avskr. 3 %
Nr. 18	NGAAP	123,5	63,2	358,6	594,7	335,2		76,4	Lineære avskr. 3 %
Nr. 19	NGAAP	122,0	2,7	671,8	704,8	162,2	0,5		Lineære avskr. 2 %
Nr. 20	NGAAP	110,5	23,0	36,0	77,2	8,6		1,0	Lineære avskr. 2 %
Nr. 21	NGAAP	113,5	77,7	28,6	167,8	66,8	25,9		Lineære avskr. 3 %
Nr. 22	IFRS	149,0	46,0	818,0	927,0	167,0		1,0	Lineære avskr. 2 %
Nr. 23	IFRS	141,7	42,3	139,1	189,1	45,3		21,5	Lineære avskr. 4 %
Nr. 24	NGAAP	130,1	71,3	787,2	878,1	750,7	35,5		Lineære avskr. 2 %
Nr. 25	NGAAP	113,6	40,6	1 424,5	1 429,4	1 106,2	56,5		Lineære avskr. 2 %
Nr. 26	NGAAP	116,8	68,8	1 288,3	1 627,3	1 487,5	47,7		Lineære avskr. 2 %
Nr. 27	NGAAP	121,3	22,6	706,5	1 001,6	54,7	21,2		Lineære avskr. 2 %
Nr. 28	NGAAP	110,6	28,2	959,1	1 187,2	450,6	87,7		Lineære avskr. 2 %
Nr. 29	NGAAP	122,0	3,4	272,5	668,6	144,4	9,2		Lineære avskr. 2 %
Nr. 30	NGAAP	107,2	20,8	645,1	660,2	177,1	17,2		Lineære avskr. 2 %