

Bokføring av konsernbidrag

Oppdatert: 11.01.2019

Bokføring av konsernbidrag - forskjellig regnskapsføring fra situasjon til situasjon.

[Kort om vilkår for å gi og motta konsernbidrag](#) [Regnskapsføring av konsernbidrag](#) [Konsernbidrag fra datterselskap til morselskap](#)

Konsernbidrag er ofte en skattemotivert transaksjon innenfor et skattekonsern. Konsernbidragsordningen går i enkelthet ut på at giverselskapet kan få inntektsfradrag for et beløp som blir skattepliktig inntekt for mottaker i den grad giver har fått fradrag.

Konsernbidrag kan regnskapsmessig anses som enten avkastning, egenkapitaltransaksjon, investering eller tilbakebetaling av investering avhengig av hvilken vei og mellom hvilke selskaper konsernbidraget går.

Regnskapsføring av konsernbidrag er ikke direkte omtalt i regnskapsloven. Inntektsføring av konsernbidrag er omtalt i NRS(v) regnskapsføring av inntekt. Regnskapsmessige løsninger må derfor i stor grad utledes av regnskapslovens grunnleggende prinsipper hvor «transaksjonsprinsippet» står sentralt.

Kort om vilkår for å gi og motta konsernbidrag

Det er et vilkår for retten til å yte og motta konsernbidrag at morselskapet eier mer enn 90 % av aksjene i datterselskapet, og har en tilsvarende del av de stemmer som kan avgis på generalforsamlingen. Kravet til 90 % eierandel må være oppfylt ved utgangen av inntektsåret. Summen av konsernbidrag og utbytte kan i det enkelte år ikke overstige grensen som gjelder utdeling av aksjeutbytte.

Regnskapsføring av konsernbidrag – innledning

Eksemplene nedenfor forutsetter at kostmetoden (ikke egenkapitalmetoden) brukes for vurdering av investering i datterselskap. Det forutsettes videre at det avgitte konsernbidraget ligger innenfor rammen av skattepliktig resultat hos giver. Ytes konsernbidrag utover denne rammen vil skattevirkningene i eksemplene nedenfor falle bort eller bli annerledes.

Størrelsen på konsernbidraget (brutto) er i eksemplene satt til 100. Merk at anvendt skattesats i eksemplene gjennomgående er 22%, mens det for 2018 også må tas stilling til hvilken effekt endret skattesats får for regnskapsføringen.

Konsernbidrag fra datterselskap til morselskap

100 gis i konsernbidrag fra datter til mor. Skatteeffekten er 22 i reduksjon av betalbar skatt hos datter og en tilsvarende økning hos mor (eventuelt reduksjon av skattefordel). For datterselskapet vil dette være en disponering av årsresultatet, mens det for morselskapet normalt vil være avkastning på investering i datterselskap.

Bokføring hos datter (giver):

D: Disponering/annen egenkapital 78

D: Betalbar skatt (balansen) 22

K: Skyldig konsernbidrag 100

Skattekostnaden i datterselskapet blir ikke påvirket av at det gis konsernbidrag.

Bokføring hos mor (mottaker):

D: Fordring konsernbidrag 100
K: Inntekt datterselskap (finansinntekt) 100

Konsernbidraget vil inngå i grunnlaget for skattekostnad i morselskapet.

Dersom konsernbidraget overstiger tilbakeholdte resultater i morselskapets eiertid, anses denne delen av konsernbidraget å være en tilbakebetaling av anskaffelseskost. Dersom dette er tilfelle vil bokføringen bli som følger:

D: Fordring konsernbidrag 100
K: Investering i DS 78
K: Utsatt skattefordel 22

Konsernbidrag fra morselskap til datterselskap

Mor gir 100 i konsernbidrag til datter. Skatteeffekten er at mor reduserer betalbar skatt med 22, mens datter får en tilsvarende reduksjon i utsatt skattefordel (evt. økning i betalbar skatt). For morselskapet vil en slik transaksjon være å anse som en investering i datterselskap. For datterselskapet er det å anse som en egenkapitaltransaksjon.

Bokføring hos mor (giver):

D: Investering i datterselskap 78
D: Betalbar skatt (balansen) 22
K: Skyldig konsernbidrag 100

Skattekostnaden i mor blir ikke påvirket av at det gis konsernbidrag.

I den grad datterselskapet har en verdi som er lavere enn bokført verdi på aksjene (etter konsernbidraget) må det foretas en vurdering med hensyn på eventuell nedskrivning av aksjene. En slik nedskrivning klassifiseres normalt som en finanskostnad.

Bokføring hos datter (mottaker):

D: Fordring konsernbidrag 100
K: Utsatt skattefordel 22
K: Innskutt annen egenkapital 78

Konsernbidrag mellom søsterselskaper

Konsernbidrag mellom søsterselskap blir å anse som egenkapitaltransaksjoner i begge selskaper. Bokføringen blir likt det som er vist ovenfor om datterselskap.

Bokføring i datterselskap (giver):

D: Disponering/annen egenkapital 78
D: Betalbar skatt (balansen) 22
K: Skyldig konsernbidrag 100

Skattekostnaden i datterselskapet blir ikke påvirket av at det gis konsernbidrag.

Bokføring i datterselskap (mottaker):

D: Fordring konsernbidrag 100
K: Utsatt skattefordel 22
K: Innskutt annen egenkapital 78

Heller ikke her blir skattekostnaden påvirket av konsernbidraget.

Morselskapet

Når det gis konsernbidrag mellom to søsterselskaper overføres verdier mellom morselskapets investeringer, og det oppstår spørsmål om konsernbidraget skal medføre regnskapsføring i morselskapet.

Dersom konsernbidraget ligger innenfor opptjente resultater i givende selskap, i mors eierperiode, skal ikke konsernbidraget regnskapsføres i mor.

Hvis konsernbidraget overstiger de opptjente resultater i mors eierperiode skal det foretas en omfordeling av anskaffelseskost i mor. Dette gjøres ved at netto konsernbidrag reduserer anskaffelseskost for det givende selskapet og øker anskaffelseskost for det mottagende selskapet.

Når et konsernbidrag mellom to søsterselskaper formelt overføres via morselskapet, behandles dette som to separate transaksjoner. Det kan i slike tilfeller bli inntektsføring i mor av mottatt konsernbidrag, mens avgitt konsernbidrag øker investeringen i det datterselskapet som mottar konsernbidraget. I dette tilfelle vil altså de formelle beslutninger avgjøre regnskapsføringen i morselskapet.

Konsernbidrag fra datterdatter til mor

Det regnskapsmessige løsningsen blir identisk med den løsningen som er vist mellom datterselskap og morselskap ovenfor. Ved vurdering av resultatene i eiertiden, må morselskapets investeringstidspunkt i det mellomliggende datterselskapet legges til grunn.

For det mellomliggende datterselskapet i konsernet representerer overføringen en reduksjon av verdien på investeringen. Regnskapsføring kan bli aktuelt dersom denne verdireduksjonen medfører et nedskrivningsbehov i det mellomliggende datterselskapet. Dersom det ikke er behov for noen nedskrivning skjer det ingen regnskapsføring i det mellomliggende datterselskapet.

Konsernbidrag fra mor til datterdatter

Her blir den regnskapsmessige løsningen identisk med den løsningen som er vist mellom morselskap og datterselskap ovenfor.

Det mellomliggende datterselskapet regnskapsfører ikke dette konsernbidraget hvis ikke konsernbidraget formelt blir gitt via det mellomliggende datterselskapet.

Konsernbidrag mellom datterdatterselskaper

Konsernbidrag mellom «barnebarn» vil være egenkapitaltransaksjoner og regnskapsføres hos giver og mottaker på samme måte som er beskrevet ovenfor mellom søsterselskaper.

For de mellomliggende datterselskapene i konsernet skal det i utgangspunktet ikke foretas noen regnskapsføring. Det er imidlertid et unntak dersom overføringen medfører behov for nedskrivning av investeringen i datterselskap.

Dersom konsernbidraget formelt gis via et av de mellomliggende datterselskapene skal det også foretas bokføring i dette selskapet.

Endret skattesats

I eksemplene ovenfor har vi som nevnt gjennomgående anvendt 22 % skattesats.

For 2018 vil det være et spørsmål hvilken effekt den endrede skattesatsen f.o.m. 2019 får på regnskapsføring av konsernbidrag i årsregnskapet for 2018.

Vi har observert to tilnærminger i praksis. Et alternativ er å endre skattesats for utsatt skatt etter avgivelse av konsernbidrag. Et annet alternativ er å endre skattesats for utsatt skatt før konsernbidraget. Begge alternativene vil etter vårt syn være innenfor god regnskapsskikk.

Unntak og forenkling for små foretak ved konsernbidrag fra morselskap til datterselskap

For små foretak er det i NRS 8 hjemlet et unntak fra de generelle bestemmelsene som omtalt ovenfor. Ved et konsernbidrag fra et morselskap til et datterselskap øker i utgangspunktet avgitt konsernbidrag balanseført verdi av investeringen med

konsernbidraget med fradrag for skatt i morselskapets balanse. Nedskrivning må vurderes på vanlig måte. Dersom konsernbidraget dekker regnskapsmessig underskudd i datterselskapet, kan små foretak som en forenkling føre konsernbidraget direkte mot annen egenkapital.

Avslutning

Som man ser ovenfor kan den regnskapsmessige håndteringen av konsernbidrag være forskjellig fra situasjon til situasjon. I enkelte tilfeller kan også de formelle beslutninger som tas avgjøre regnskapsføringen.

Det presiseres at løsningene ovenfor bare viser de løsninger som gjelder dersom kostmetoden brukes for vurdering av datterselskap. Ved bruk av egenkapitalmetoden kan løsningene bli annerledes. Det presiseres også at løsningene gjelder for god regnskapsskikk i Norge (N-GAAP).

For mer informasjon kontakt:



Stein Erik Lund

Partner

+47 4063 9517

Om KPMG



Hold deg oppdatert



Redaktør for Verdt å vite

