

Bokføring av konsernbidrag

Publisert: 27.02.2017 kl 00:00

Oppdatert: 18.04.2023 kl 19:00

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, men i NRS(V) Regnskapsføring av inntekt. Regnskapsmessige løsninger må 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 og at morselskapets avkastning på investeringen presenteres som finansinntekt i resultatregnskapet. 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.

Eksemplene forutsetter videre at skattekostnaden for året er bokført før bokføringen av konsernbidraget.

Størrelsen på konsernbidraget (brutto) er i eksemplene satt til 100. Merk at anvendt skattesats i eksemplene gjennomgående er 22%.

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 utsatt 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 regnes som en investering i datterselskap. For datterselskapet er dette 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 vurderes om aksjene må nedskrives. 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 regnes 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 i disse to selskapene, og da oppstår spørsmålet om konsernbidraget påvirker regnskapsføringen hos morselskapet.

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

Hvis konsernbidraget overstiger opptjente resultater i mors eierperiode skal det foretas en omfordeling av anskaffelseskost. Dette gjøres ved at netto konsernbidrag reduserer morselskapets 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 tilfellet avgjør de formelle beslutningene regnskapsføringen hos morselskapet.

Konsernbidrag fra datterdatter til mor

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

For det mellomliggende datterselskapet i konsernet (morselskap i underkonsern) representerer overføringen en reduksjon av verdien på investeringen i datterdatter, og det må vurderes om det foreligger et nedskrivningsbehov. Dersom det er behov for å nedskrive må det mellomliggende datterselskapet regnskapsføre et tap på investeringen i datterdatter. Dersom det ikke er behov for å nedskrive skjer det ingen regnskapsføring hos det mellomliggende datterselskapet.

Ved vurdering av resultatene i eiertiden, må morselskapets investeringstidspunkt i det mellomliggende datterselskapet legges til grunn. Når datterdatter gir konsernbidrag til mor må vurderingen gjøres med bakgrunn i at det simuleres at konsernbidraget deles ut via det mellomliggende datterselskapet. Det betyr at det må vurderes hvordan regnskapsføringen hadde blitt i datterselskapet dersom konsernbidraget ble gitt via det mellomliggende datterselskapet. Dersom morselskapet har kontrollert både datter og datterdatter i hele selskapets levetid påvirkes ikke regnskapsføringen av konsernbidraget hos mor. Dersom datterdatter har blitt en del av konsernet gjennom et oppkjøp og avgitt konsernbidrag overstiger datterdatters regnskapsmessige resultater i datters eierperiode, må det vurderes hvor stor andel av konsernbidraget som kan inntektsføres hos morselskapet.

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 i morselskapet. Det er imidlertid et unntak dersom overføringen medfører behov for nedskrivning av investeringen i datterselskapene.

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 regnskapsår hvor skattesatsen endres fra og med etterfølgende regnskapsår oppstår spørsmålet om hvilken effekt den endrede skattesatsen får for regnskapsføring av skatteeffekten av konsernbidraget. 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 er etter vårt syn 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 i morselskapets regnskap (reduert annen egenkapital).

Avslutning

Den regnskapsmessige håndteringen av konsernbidrag kan være forskjellig fra situasjon til situasjon. I enkelte tilfeller kan også de formelle beslutningene avgjøre regnskapsføringen.

Det presiseres at løsningene ovenfor bare viser løsningene som gjelder dersom kostmetoden brukes for regnskapsføring av investeringer i datterselskap. Ved bruk av egenkapitalmetoden kan løsningene bli annerledes. Det presiseres også at løsningene gjelder for selskaper som utarbeider regnskap i samsvar med regnskapsloven og god regnskapsskikk i Norge (N-GAAP).

Om KPMG



Hold deg oppdatert



Redaktør for Verdt å vite



© KPMG AS and KPMG Law Advokatfirma AS, Norwegian limited liability companies and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.