

# **Den regnskabsmæssige behandling af skat i årsregnskabet**

Hvordan behandler man skat regnskabs-  
mæssigt?

Af Merete Christiansen

## **Resume**

*Artiklen indledes med en diskussion af relationen mellem regnskabsmæssigt og skattemæssigt resultat. Herefter diskuteres de problemstillinger, der knytter sig til valg af indregningsmetode og målemetoder for den regnskabsmæssige behandling af skatteomkostninger og skattegæld, samt valg af informationsgrad og -form. En gennemgang af regnskabsreguleringen viser, at denne på regnskabsprincipområdet er fleksibel. En undersøgelse af regnskabspraksis vedrørende valg af indregningsmetode viser endvidere, at graden af harmonisering er ringe, mens der synes at være konsensus, når det drejer sig om valg af målemetode. Et af de centrale argumenter for valg af delvis udskudt skat som indregningsmetode er påstanden om, at fuld udskudt skat fører til dannelse af hemmelige reserver. En undersøgelse heraf viser, at der ikke synes at være hold i denne påstand.*

**Nogle principielle problemstillinger i forbindelse med valg af regnskabsprincipper og informationsgrad og -form vedrørende skat i årsregnskabet**  
Skatteomkostningen adskiller sig fra virksomhedens øvrige omkostninger, derved at den varierer med virksomhedens resultat og ikke med dens aktivitet. Skatteomkostningen kunne principielt betragtes

# **Den regnskabsmæssige behandling af skat i årsregnskabet**

Hvordan behandler man skat regnskabs-  
mæssigt?

Af Merete Christiansen

## **Resume**

*Artiklen indledes med en diskussion af relationen mellem regnskabsmæssigt og skattemæssigt resultat. Herefter diskuteres de problemstillinger, der knytter sig til valg af indregningsmetode og målemetoder for den regnskabsmæssige behandling af skatteomkostninger og skattegæld, samt valg af informationsgrad og -form. En gennemgang af regnskabsreguleringen viser, at denne på regnskabsprincipområdet er fleksibel. En undersøgelse af regnskabspraksis vedrørende valg af indregningsmetode viser endvidere, at graden af harmonisering er ringe, mens der synes at være konsensus, når det drejer sig om valg af målemetode. Et af de centrale argumenter for valg af delvis udskudt skat som indregningsmetode er påstanden om, at fuld udskudt skat fører til dannelse af hemmelige reserver. En undersøgelse heraf viser, at der ikke synes at være hold i denne påstand.*

**Nogle principielle problemstillinger i forbindelse med valg af regnskabsprincipper og informationsgrad og -form vedrørende skat i årsregnskabet**  
Skatteomkostningen adskiller sig fra virksomhedens øvrige omkostninger, derved at den varierer med virksomhedens resultat og ikke med dens aktivitet. Skatteomkostningen kunne principielt betragtes

som en overskudsdisponeringspost på lige fod med udbytte, men man har dog valgt at betragte skat som en omkostning, idet den kan ses som virksomhedens betaling for forbrug af offentlige goder. I virksomhedens årsregnskab sker indregning og måling af det regnskabsmæssige resultat for en given periode efter driftsøkonomiske principper med det formål at give et realistisk og pålideligt billede af de økonomiske konsekvenser af virksomhedens transaktioner. Virksomhedens opgørelse af dens skattepligtige indkomst er derimod baseret på skattemæssige regler, hvis udformning typisk er dikteret af fiskale ligningsmæssige hensyn og valget af skattepolitikken som instrument til at sikre en omfordeling af den skabte merværdi, der bedst er i overensstemmelse med den valgte politik.

Der eksisterer en sammenhæng mellem de regnskabsmæssige og skattemæssige resultatbegreber, som kan udtrykkes ved begreberne permanente og tidsbestemte forskelle. Set over virksomhedens levetid vil dens regnskabsmæssige resultat før skat, korrigeret for de permanente forskelle, der eksisterer mellem regnskabsmæssige og skattemæssige resultatmål, være lig den skattepligtige indkomst. Opgjort periode for periode vil der imidlertid tillige kunne opstå forskelle mellem de to resultatbegreber, der er betinget af forskellene i de valgte regnskabsmæssige og skattemæssige indregningsmetoder for indtægter og omkostninger. Sådanne tidsbestemte forskelle mellem det regnskabsmæssige og skattemæssige resultat medfører typisk, at skattebetalingen udskydes til senere perioder.

Valg af indregningsmetode og måleme-

Figur 1. Sammenhængen mellem regnskabsmæssigt og skattemæssigt resultat

Regnskabsmæssigt resultat	XXXXX
+/- Permanente afvigelser	XXXXX
+/- Tidsbestemte afvigelser	XXXXX
Skattemæssigt resultat	XXXXX

toder til opgørelse af skatteomkostningen og de heraf afledte gælds- og hensættelsesposter i årsregnskabet kræver en række overvejelser.

Som indregningsmetode i resultatopgørelse og balance kan man principielt forestille sig en række mulige kombinationer, der er vist i fig. 2.

Brug af valgmulighed 1 er ud fra en perioderegnskabsteoretisk synsvinkel udelukket. Perioderegnskabets teori bygger bl.a. på princippet om periodisering af indtægter og omkostninger uafhængigt af disses betalingstidspunkter.

Valgmulighederne 4 og 5 vil almindeligvis også være teoretisk udelukket. Afsættelse af delvis udskudt skat begrundes ofte med, at kun en del af den udskudte skat kommer til betaling ud fra en porteføljebetragtning. Da det gælder for den latente skat, at den forudsætter virksomhedsledelsens aktive beslutning om afhændelse af opskrevne aktiver til bogført værdi, vil det formentlig kun sjældent være relevant at afsætte latent skat i regnskabet, når dele af den udskudte skat er udeholdt.

Valgmulighed 8 kan være en relevant kombinationsmulighed, såfremt de aktivopkrivninger, der udløser den latente skat, resultatføres. Hvis opkrivningerne derimod registreres direkte på egenkapitalen vil mulighed 8 føre til brud på årsagsprincippet.

Figur 2. Mulige indregningskriterier for skatteomkostninger og skattegæld

Nr.	Resultatpåvirkning	Balancepåvirkning
1	Betalt skat i regnskabsåret	Ingen gælds- eller hensættelsesposter
2	Betalbar skat, d.v.s. den skat der skal betales af årets skattepligtige indkomst	Skyldig selskabsskat, men ingen hensættelser
3	Betalbar skat samt forskydning i delvis udskudt skat	Skyldig selskabsskat samt hensættelse af eventualskat (akkumuleret hensættelse af delvis udskudt skat)
4	Betalbar skat samt forskydning i delvis udskudt skat	Skyldig selskabsskat samt hensættelse af eventualskat (akkumuleret hensættelse af delvis udskudt skat samt latent skat)
5	Betalbar skat samt forskydning i delvis udskudt skat og latent skat	Skyldig selskabsskat samt hensættelse af eventualskat (akkumuleret hensættelse af delvis udskudt skat samt latent skat)
6	Betalbar skat samt forskydning i fuld udskudt skat	Skyldig selskabsskat samt hensættelse af eventualskat (akkumuleret hensættelse af udskudt skat)
7	Betalbar skat samt forskydning i fuld udskudt skat	Skyldig selskabsskat samt hensættelse af eventualskat (akkumuleret hensættelse af udskudt skat samt latent skat)
8	Betalbar skat, forskydning i eventualskat (fuld udskudt skat og latent skat)	Skyldig selskabsskat samt hensættelse af eventualskat (akkumuleret hensættelse af udskudt skat og latent skat)

Ud over stillingtagen til valg af indregningskriterium fordrer regnskabsmæssig behandling af skatteomkostninger og skattegæld tillige stillingtagen til to målemæssige problemstillinger. Den første målemæssige problemstilling drejer sig om valg mellem udskydelsesmetoden og gældsmetoden. Ifølge udskydelsesmetoden afsættes eventualskatten med den skatteprocent, der er gældende på afsættelsestidspunktet, og der sker ikke nogen regulering heraf som følge af efterfølgende ændringer i skattesatsen. Udskydelsesmetoden er således i overensstemmelse med det historiske kostprisprincip, der ligger til grund for det traditionelle perioderegnskab ud fra en ex post-teoretisk synsvinkel. Ifølge gælds-

metoden opgøres hensættelsen til eventualskat efter den til enhver tid gældende skattesats eller til den forventede fremtidige skattesats på betalingstidspunktet, hvorefter hensættelsen til eventualskat bliver et budgetmæssigt skøn over den skat, der formodes før eller siden at skulle betales. Valg af gældsmetoden er således i overensstemmelse med det traditionelle perioderegnskab ud fra en ex ante-teoretisk synsvinkel. Den anden målemæssige problemstilling vedrører valget af kapitalbegreb, nemlig valget mellem en opgørelse på nominel basis eller på diskonteret basis.

Såfremt gældsmetoden anvendes, skal der endvidere tages stilling til, hvorledes

ændringer i skattesatsen skal behandles. Det drejer sig her om stillingtagen til såvel indregningstidspunkt som placeringen af en eventuel omregningsdifference (resultatopgørelse eller egenkapital). Som indregningsmetode er der to optioner: Der kan foretages en primoregulering, hvorefter forskydningen i udskudt skat resultatføres med den ændrede skattesats, eller der kan foretages en ultimoregulering, hvor forskydningen i udskudt skat resultatføres med den tidligere gældende sats, og den akkumulerede eventualskat herefter justeres i henhold til den ændrede skattesats. Vælges skattesatsændringen ført over resultatopgørelsen, får dette metodevalg alene betydning for opdelingen mellem forskydning i udskudt skat og regulering som følge af skattesatsændring, hvorimod den samlede udgiftsførte skat ikke påvirkes.

Ved valg af informationsgrad og -form skal der tages stilling til, hvorledes skatten skal vises i regnskabet. Skal bruttometoden anvendes, hvorefter skatteomkostningen føres særskilt i resultatopgørelsen, og den skyldige selskabsskat og hensættelsen til eventualskat føres som henholdsvis gæld og hensættelse, eller skal skatteomkostningen og den akkumulerede skattegæld og -hensættelse modregnes i de poster, som udløser skatten, efter den såkaldte nettometode? Det anses almindeligvis for mest informativt at anvende bruttometoden, eventuelt kombineret med supplerende oplysninger om årsagssammenhænge. Desuden skal der tages stilling til informationsbredde og -dybde i forbindelse med præsentationen af supplerende oplysninger, samt formuleringerne i redegørelsen for anvendte regnskabsprincipper.

Herudover findes en række specifikke problemstillinger. En af disse knytter sig til vurderingen af, hvorvidt udskudte skatte tilgodehavender bør medtages i regnskabet. Et sådant tilgodehavende kan fx skyldes fremføringsberettigede skattemæssige underskud eller urealiserede interne avancer i forbindelse med udarbejdelsen af koncernregnskabet. Kravet om pålidelighed, herunder den maksimale grad af neutralitet i regnskabsaflæggelsen fører til, at den regnskabsmæssige behandling af et sådant tilgodehavende gøres betinget af en vurdering af situationens mest sandsynlige udfald. Særlige problemer knytter sig også til fastlæggelsen af skattesatsen i forbindelse med sambeskatning (se Stenholdt, s. 15-22, 2/93). Endelig kan ændring i de anvendte regnskabsprincipper få betydning for den udskudte skats størrelse, hvilket kræver korrektion af denne (se Dansk Regnskabsvejledning nr. 3, 1988).

Fig. 3 viser en oversigt over de problemstillinger, der knytter sig til valg af regnskabsprincipper og informationsgrad i relation til skat i årsregnskabet.

### Mål af harmoniseringsgrad

Harmonisering betegner den proces, der består i at eliminere fleksibilitet i forbindelse med virksomheders valg af indregningsmetode, målemæssige principper for opgørelse af regskabsposter samt valg af informationsdybde (specifikationsgrad) og informationsbredde (supplerende oplysninger). Harmonisering vedrører således både valg af regnskabsprincipper (measurement) og valg af informationsgrad og -form (disclosure). Da fleksibiliteten kan have sin rod i såvel regnskabsregulering som regnskabspraksis, kan der sondres

Figur 3. Oversigt over problemstillinger knyttet til valg af regnskabsprincip og informationsgrad ved regnskabsmæssig behandling af skat

valg af regnskabsprincip		valg af informationsgrad og -form		Særlige problemstillinger
Indregningsmetode	Målemetode	Resultatopgørelse	Balance	
<p>valg mellem:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Betalbar skat</li> <li>• Betalbar skat og delvis udskudt skat</li> <li>• Betalbar skat og fuld udskudt skat</li> <li>• Betalbar skat, fuld udskudt skat og latent skat</li> </ul>	<p>valg mellem:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Udskydelsesmetoden</li> <li>• Gældsmetoden</li> </ul> <p>Valg af gældsmetoden kræver valg af metode ved ændring af skattesats:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Primo regulering</li> <li>• Ultimo regulering</li> </ul> <p>valg mellem</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Nominel måling</li> <li>• Diskonteret måling</li> </ul> <p>valg af skattesats</p>	<p>valg mellem:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Bruttometode</li> <li>• Nettometode</li> </ul> <p>Valg af bruttometode kræver valg af specifikationsgrad:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Skatteomkostninger ialt</li> <li>• Specifikation i ordinære poster (sædvanlig (primær/ sekundær) / usædvanlig) og ekstraordinær post</li> </ul> <p>Valg af gældsmetoden kræver valg af præsentationsform ved ændring af skattesats:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Resultatføring</li> <li>• Over egenkapitalen</li> </ul> <p>Supplerende oplysninger, fx. betalte skatter</p> <p>Præcision og fuldstændighed i formuleringen af anvendte regnskabsprincipper</p>	<p>Balance</p> <p>Valg mellem:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Bruttometode</li> <li>• Nettometode</li> </ul> <p>Valg af bruttometode kræver valg af specifikationsgrad:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Gæld (kort og lang)</li> <li>• Gæld (kort og lang) og hensættelser</li> </ul> <p>Valg af gældsmetoden kræver valg af præsentationsform ved ændring af skattesats:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Resultatføring</li> <li>• Over egenkapitalen</li> </ul> <p>Supplerende oplysninger, fx. de poster som eventuelt skatten vedrører</p> <p>Præcision og fuldstændighed i formuleringen af anvendte regnskabsprincipper</p>	<p>Eksempler:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ændring i regnskabsprincipper</li> <li>• Samskatning</li> <li>• Tilgodehavende udskudt skat</li> </ul>



mellem såvel formel som substantiel harmonisering (formel and material harmony), hvor den formelle harmonisering vedrører graden af harmoni i forbindelse med regnskabsreguleringen (lovgivning, standarder mv.), og den substantielle harmonisering relaterer sig til regnskabspraksis.<sup>1</sup>

I det følgende kapitel vil den formelle og substantielle harmonisering vedrørende valg af regnskabsprincipper i relation til den regnskabsmæssige behandling af skat blive analyseret, og med baggrund i denne analyse vil valg af indregningsmetode blive gjort til genstand for yderligere analyser.

### **En analyse af den formelle harmoniseringsgrad**

Under gennemgangen af de principielle problemstillinger i forbindelse med den regnskabsmæssige behandling af skatteomkostninger og -gæld blev 8 kombinationsmuligheder for valg af indregningskriterium analyseret.

Af disse kombinationer vil valgmulighederne 2, 3, 6 og 7 ligge inden for lovgivningens rammer. Årsregnskabsloven indeholder således en række valgmuligheder i forbindelse med valg af indregningsmetode for skatteomkostningen spændende fra alene at afsætte den betalbare skat over registrering af betalbar skat og delvis udskudt skat til registrering af betalbar skat og forskydning i fuld udskudt skat med heraf afledede konsekvenser for balancens finansieringsside.

Årsregnskabsloven og Årsregnskabsbekendtgørelsen tager ikke explicit stilling til de øvrige målemæssige problemer i forbindelse med valg af regnskabsprincipper for den regnskabsmæssige behandling af

skat. Loven bygger imidlertid som udgangspunkt på en nominal kapitaldefinition med det historiske kostprisprincip som udgangspunktet for værdiansættelsen. Herudfra synes en kombination af udskydelsesmetoden med nominal værdiansættelse uden diskontering at være de målemæssige principper, der er mest i overensstemmelse med lovgivningen. Da nedskrivninger under visse omstændigheder foreskrives, og opskrivninger under visse omstændigheder tillades, synes anvendelsen af gældsmetoden imidlertid også at kunne være en mulighed, hvorimod diskontering ikke kan udledes af den eksisterende danske regnskabsregulering.

Dansk regnskabsregulering tager heller ikke stilling til valg af indregningstidspunkt ved ændring i skattesatsen, samt omregningsdifferencens resultatføring eller postering på egenkapitalen.

Dansk regnskabsregulering indeholder ikke specifikke bestemmelser til regulering af behandlingen af udskudte skattetilgodehavender. Anvendelsen af regnskabslovgivningens forsigtighedsprincip vil her kunne føre til pessimistisk bias.

Der findes heller ingen explicitte bestemmelser vedrørende fastsættelse af skattesatsen, herunder de særlige problemer der kan være i forbindelse med sambeskatning i koncerner.

### **En analyse af den substantielle harmoniseringsgrad**

Da fleksibilitet i regnskabsreguleringen ikke nødvendigvis behøver at betyde, at regnskabspraksis er fleksibel, er der foretaget en empirisk undersøgelse af regnskabspraksis på udvalgte områder med henblik på at undersøge, hvorvidt den

Figur 4. Virksomhedernes valg af indregningsmetode

Indregningsmetode	Antal virksomheder	Procent
Virksomheder der igennem hele perioden har brugt princippet om:		
a) Betalbar skat	4	3%
b) Delvis udskudt skat	25	20%
c) Fuld udskudt skat	47	38%
Virksomheder der i løbet af perioden har skiftet regnskabsprincip	24	19%
Virksomheder med upræcise oplysninger / ej oplyst, fx. manglende oplysninger om kontinuitetsbrud (8 oplyste i 1992, at de anvender fuld udskudt skat, mens 10 oplyste, at de anvender delvis udskudt skat)	23	18%
Virksomheder, hvor problemstillingen er irrelevant	3	2%
I alt	126	100%

fleksibilitet, der kommer til udtryk i dansk regnskabsregulering, også afspejles i praksis, eller praksis via selvregulering har foretaget valg mellem de forskellige potentielle regnskabsprincipper.

Undersøgelsen er foretaget for de 126 børsnoterede handels-, service- og industrivirksomheder, der har været børsnoteret i hele perioden 1987-1992. Valget af periode er begrundet i ønsket om at kunne medtage flest mulige virksomheder i undersøgelsen, samtidig med at sammenligneligheden over tid sikres.

Undersøgelsen har alene omfattet de to centrale spørgsmål i forbindelse med regn-

skabsprincipvalget, nemlig valg af indregningsmetode og valg mellem gældsmetoden og udskydelsesmetoden<sup>2</sup>.

Det fremgår af fig. 4, at flest virksomheder, svarende til 38%, anvender indregningsmetoden fuld udskudt skat, men at der ikke kan siges at være konsensus herom. 24 virksomheder oplyser, at de i løbet af undersøgelsesperioden har skiftet metode. Der er foretaget en nærmere undersøgelse af, hvorfra og til disse skift er sket. Resultaterne fremgår af fig. 5.

Det fremgår af fig. 5, at et flertal af virksomhederne, svarende til 15 (63%), skifter fra en af de to øvrige metoder til fuld ud-

Figur 5. Ændringer i valg af indregningsmetode i perioden 1987-1992

Skift i valg af indregningsmetode	Antal virksomheder	Procent
Skift fra betalbar skat til delvis udskudt skat	2	8%
Skift fra betalbar skat til fuld udskudt skat	1	4%
Skift fra delvis udskudt skat til fuld udskudt skat	14	59%
Skift fra fuld udskudt skat til delvis udskudt skat	5	21%
Skift fra fuld udskudt skat til betalbar skat	2	8%
I alt	24	100%



Figur 6. Virksomhedernes valg mellem udskydelses- og gældsmetoden

Målemetode	1987 Antal/%	1988 Antal/%	1989 Antal/%	1990 Antal/%	1991 Antal/%	1992 Antal/%
Gældsmetoden	36 29%	36 29%	67 53%	77 61%	80 64%	87 69%
Udskydelses- metoden	1 1%	1 1%	0 0%	0 0%	0 0%	0 0%
ikke oplyst	62 49%	63 50%	34 27%	27 22%	22 17%	18 14%
ikke relevant	27 21%	26 20%	25 20%	22 17%	24 19%	21 17%
I alt	126 100%	126 100%	126 100%	126 100%	126 100%	126 100%

skudt skat, men at der også sker skift i andre retninger. Tages der hensyn til virksomhederne med regnskabsprincipskift og manglende oplysninger, var der i 1992 70 virksomheder (56%) der anvendte fuld udskudt skat og 42 virksomheder (33%), der anvendte delvis udskudt skat.

Virksomhedernes valg mellem udskydelses- og gældsmetoden udvikler sig over den undersøgte periode, som vist i fig. 6.

Ud af fig. 6 kan det ses, at der er en relativt høj grad af konsensus om brugen af gældsmetoden. Det fremgår endvidere, at virksomhederne over årene er blevet klart bedre til at informere om valget af målemetode, idet antallet af »ikke oplyst« har været markant faldende. Kun 39 virksomheder, svarende til 31%, har givet oplysning om anvendt målemetode i hele undersøgelsesperioden.

Det fremgår således af undersøgelsen, at regnskabsreguleringens valgmuligheder med hensyn til indregningsmetode i praksis fører til en lav grad af substantiel harmonisering, mens den manglende regulering med hensyn til målemetode ikke har

hindret udviklingen af en høj grad af harmonisering i praksis.

#### Valg af indregningskriterium – Pro et contra delvis og fuld udskudt skat

Den manglende grad af såvel formel som substantiel harmonisering ved valg af indregningskriterium gør det interessant at se nærmere på de argumenter, der kan fremføres for og imod delvis og fuld udskudt skat.

Tilhængerne af delvis udskudt skat anfører, at det ud fra en porteføljetragtning almindeligvis vil gælde for en going concern virksomhed, at tilbageført udskudt skat afløses af en tilsvarende eller ofte stigende udskudt skat som følge af stigende priser og/eller vækst i aktivitet. Derfor bliver hele eller dele af den udskudte skat aldrig til betalbar skat. Da det traditionelle perioderegnskabs resultatbegreb anvendes som surrogat for virksomhedens indtjeningssevne, d.v.s. virksomhedens evne til at generere nettoindbetalinger pr. tidsenhed, bryder modellen sammen, hvis der omkostningsføres skat, der

aldrig bliver til udbetaling. Drummond og Wigle (10/1981, s. 56-61) har påvist, at hensættelsen af udskudt skat fra 1970 til 1980 er vokset fra at udgøre 12% af egenkapitalen til at udgøre 23% af egenkapitalen, og fra at udgøre 6% af totalkapitalen til at udgøre 9% af totalkapitalen i amerikanske børsnoterede virksomheder. Hertil svarer tilhængerne af fuld udskudt skat, at den udskudte skat før eller siden bliver til betalbar skat, hvis man følger de enkelte transaktioners regnskabsmæssige og skattemæssige forløb. En stigende hensættelse til udskudt skat er ikke i sig selv et tegn på, at skatten ikke bliver til udbetaling. Også for anden driftsafledt finansiering gælder det, at stigende priser og/eller aktivitet vil føre til stigende finansiering.

Da skatten ikke beregnes på baggrund af det regnskabsmæssige resultat, er der heller ikke nogen grund til, at årsagsprincippet skal gælde mellem »resultat før skat« og »skat af årets resultat« fremfører tilhængerne af delvis udskudt skat, mens modstanderne heraf anfører, at der er en sammenhæng mellem de regnskabsmæssige og skattemæssige resultatbegreber, som kan udtrykkes ved brug af begreberne permanente og tidsbestemte forskelle.

Tilhængerne af delvis udskudt skat anfører endvidere, at indkomstskatten kan udskydes så længe (rentefrit), at gældsposten har en meget lav nutidsværdi. Det er muligt, at det forholder sig således, men dette problem kan ikke løses separat for skattehensættelsen, men må løses generelt gennem indførelsen af nutidsværdier ved værdiansættelsen af balancens poster, svarer tilhængerne af fuld udskudt skat.

Nogle tilhængere af delvis udskudt skat fremfører også, at der ud fra et legalistisk

synspunkt ikke foreligger nogen forpligtelse til at betale den udskudte skat på regnskabsafslutningstidspunktet. På den anden side påpeges det, at det følger af konventionen »indhold frem for formalia«, at juraen ikke nødvendigvis er udslagsgivende ved valg af regnskabsprincipper. Den regnskabsmæssige behandling af finansiel leasing er et andet eksempel herpå.

Med baggrund i begrebet »væsentlighed« hævder visse tilhængere af delvis udskudt skat, at denne er en uvæsentlig post i forhold til egenkapitalen og balancen, hvorfor man ikke behøver at tage hensyn til den. Tilhængerne af fuld udskudt skat svarer ved at påpege, at valget af indregningsmetode også har indflydelse på resultatet, og at indflydelsen herpå kan være betydelig. Simonsen & Hansen (11/1990, s. 27-36) har i en undersøgelse påvist, at den ej-registrerede udskudte skat udgjorde fra 0% til 37% af de pågældende selskabers egenkapital med 7 selskaber liggende i intervallet 11%-30%

Tilhængerne af delvis udskudt skat spørger endvidere, om det kan være rigtigt, at en virksomhed med et omfattende investeringsprogram viser samme skatteomkostning, som den virksomhed, der har samme resultat, men ikke følger samme investeringsprogram? De betegner dette som indkomstudjævning. Nej, svarer tilhængerne af fuld udskudt skat. Fuld udskudt skat fører ikke til indkomstudjævning idet skatteomkostningen alt andet lige varierer med årets resultat før skat.

Stor usikkerhed i forbindelse med estimeringen af den udskudte skat anføres også som argument mod fuld udskudt skat. Her overfor påpeges det, at det gælder for

mange poster i årsregnskabet, at de kan være vanskelige at estimere, hvilket normalt ikke forhindrer virksomhederne og deres revisorer i at foretage de nødvendige skøn.

Fastlæggelsen af dividende-procenten sker ofte ud fra en vurdering af årets nettoresultat. Afsættelsen af udskudt skat straffer de nuværende aktionærer. Desuden kan man mere fundamentalt diskutere om skat overhovedet er en omkostning ved at drive virksomhed. Det er måske mere korrekt, at betragte skatten som overskudsfordeling til »aktionæren uden stemmeret« = det offentlige. Fuld udskudt skat følger årsagsprincippet i relation til det regnskabsmæssige resultat før skat, der jo indgår i det nettoresultat, der siges at ligge til grund for dividende-politikken. Den herved fremkomne skatteomkostning vedrører derfor årets resultat lige så meget som andre omkostningstyper, argumenterer tilhængerne af udskudt skat.

Årsregnskabsloven kræver ikke afsættelse af fuld udskudt skat, så derfor behøver man ikke afsætte fuld udskudt skat. Tilhængerne af fuld udskudt skat fremfører dog, at hensynet til det retvisende billede og kravet om periodisering nødvendigvis fører til, at fuld udskudt skat bør afsættes i regnskabet.

Et forhalings-taktisk argument mod indførelse af fuld udskudt skat går på, at Danmark bør vente med harmoniseringen, indtil der er skabt afklaring på internationalt plan. Tilhængerne af fuld udskudt skat ser derimod Danmark i rollen, som det land der kan være med til at vise vejen for en korrekt løsning.

Som følge af resultaterne vedrørende undersøgelsen af de valgte indregningskri-

terium er der supplerende foretaget separate undersøgelser af virksomheder med delvis udskudt skat og virksomheder med fuld udskudt skat med henblik på at kunne vurdere sammenlignelighedsproblemerne mellem de to metoder, samt vurdere hvorvidt indregning af fuld udskudt skat, som anført i dele af den internationale litteratur, fører til dannelse af hemmelige reserver, fordi den hensatte skat aldrig bliver til betalbar skat under en going concern-forudsætning.

I undersøgelsen indgår 44 virksomheder, der i hele undersøgelsesperioden har anvendt fuld udskudt skat, idet 3 virksomheder er udeholdt på grund af ekstreme talstørrelser. 21 virksomheder med delvis udskudt skat for hele undersøgelsesperioden indgår i undersøgelsen, idet 4 virksomheder er udeholdt.

Der er anvendt tre mål i undersøgelsen:

1. Forskydningen i fuld eller delvis udskudt skat i procent af resultatet før skat.
2. Hensættelse til eventualskat i procent af totalkapitalen (balancesummen).
3. Hensættelse til eventualskat i procent af egenkapitalen.

For alle tre mål gælder det, at der i videst muligt omfang er foretaget korrektioner for de dele af den udskudte skat og forskydningen heri, som relaterer sig til de seneste års skift i skattesats.

For alle tre mål gælder det, at der er niveau-forskel mellem de to indregningsmetoder. Størst er niveau-forskellen i resultatopgørelsen. Man kan derfor ikke affærdige diskussionen om valg mellem de to metoder med henvisning til, at hensættelsen til

Figur 7. Forskydning i udskudt skat i procent af resultat før skat

Indregningsmetode	Gns. procent 1987-1992	Spredning	Gns. antal fortegnsskift i perioden
Delvis udskudt skat	1,7%	- 19,7%-11,8%	2
Fuld udskudt skat	7,9%	- 66,7%-65,6%	2

Figur 8. Hensættelse til eventualskat i procent af totalkapital

Indregningsmetode	1987	1992	Gns. procent 1987-1992	Spredning
Delvis udskudt skat	2,0%	2,3%	2,4%	1,9%-3,1%
Fuld udskudt skat	3,6%	2,6%	3,3%	2,4%-3,6%

Figur 9. Hensættelse til eventualskat i procent af egenkapital

Indregningsmetode	1987	1992	Gns. procent 1987-1992	Spredning
Delvis udskudt skat	5,5%	5,2%	5,4%	5,0%-5,9%
Fuld udskudt skat	10,5%	6,7%	9,7%	6,7%-12,3%

eventualskat kun udgør en ubetydelig del af totalkapital og egenkapital. Desuden bør det fremhæves, at der som gennemsnit over perioden tillige er en betydelig niveau-forskel, når hensættelsen til eventualskat udregnes i forhold til egenkapitalen. Undersøgelsen viser endvidere, at der for begge metoders vedkommende sker i gennemsnit to fortegnsskift (= skift mellem skatteomkostning og skatteindtægt) i løbet af perioden. Dette indikerer, at den hensatte udskudte skat bliver til betalt skat over tiden. Denne konklusion understreges endvidere af udviklingen i hensættelsesprocenterne. Der er intet, der tyder på, at hensættelsen til eventualskat vokser forholdsmæssigt mere end de øvrige ba-

lanceposter. Der er derfor heller intet, der tyder på, at de virksomheder, som anvender fuld udskudt skat, skaber hemmelige reserver, og valget af dette princip kan som følge heraf ikke afvises med denne eller lignende begrundelser. For valget af fuld udskudt skat som indregningsmetode taler tværtimod, at dette princip alt andet lige må betragtes som mere pålideligt end delvis udskudt skat. Regnskabsproducenterne slipper nemlig for at skulle tage stilling til, hvilke poster, der berettiger til beregning af udskudt skat, og hvilke poster, der skal holdes uden for beregningen, idet alle tidsbestemte afvigelser indgår i beregningen af fuld udskudt skat.

## Konklusion

Den regnskabsmæssige behandling af skat kræver valg mellem en række indregnings- og målemetoder samt valg af informationsgrad og -form. En undersøgelse af regnskabspraksis viser, at graden af harmonisering er lav, når det drejer sig om valg af indregningsmetode, men relativt høj i forbindelse af det grundlæggende valg af målemetode. En nærmere undersøgelse af de regnskabsmæssige konsekvenser af valg mellem fuld – og delvis udskudt skat viser, at der er niveau-mæssige konsekvenser forbundet med valget mellem de to metoder. Undersøgelsen viser imidlertid også, at fortalerne for at anvende delvis udskudt skat ikke har ret, når de fremfører, at fuld udskudt skat aldrig kommer frem til betaling, men fører til dannelsen af hemmelige reserver. På den baggrund kan fuld udskudt derfor anbefales, idet dette princip har en højere grad af pålidelighed end delvis udskudt skat.

## Summary

*The article begins with a discussion of the relation between the accounting result and the tax*

*result. Then a discussion of the problems related to the choice of methods for determining and measuring the accounting treatment of tax costs and tax debts, and the choice of information level and form. A study of the accounting regulation shows that it is flexible as far as accounting principles are concerned. An analysis of accounting practice in the choice of determining method also shows that the degree of harmonisation is small, while there seems to be consensus when it comes to choice of measuring method. One of the central arguments for choosing partial provision for deferred taxation as a determining method is the allegation that full provision for deferred taxation leads to the creation of secret reserves. A study shows, however, that this allegation seems to be without foundation.*

## Noter

<sup>1</sup> For en mere detaljeret diskussion af begrebet harmonisering og gradueringen heraf, se van der Tas (1992, kap. 2 og 3).

<sup>2</sup> Simonsen og Hansen (11/1990, s. 27-36) har foretaget en undersøgelse af skat i årsregnskabet, der tillige omfatter de øvrige anførte problemstillinger.

## Litteraturliste

- Andersen, John, Indkomstskatter i årsregnskabet, s. 449-454, *Revision & Regnskabsvæsen*, 12/86.
- Andersen, John, Indkomstskatter – god Regnskabsskik – og revisors påtegning, s. 36-41, *Revision & Regnskabsvæsen*, 7/87.
- Andersen, John, Periodisering af indkomstskat, s. 42-45, *Revision & Regnskabsvæsen*, 5/92.
- Brokhattingen, Flemming og Damgaard, Jens Otto, Månedens Regnskabstema – Skat, s. 30-33, *Revision & Regnskabsvæsen*, 4/92.
- Drummond, Christina S.R. og Wigle, Seymour L., Let's Stop Taking Comprehensive Tax Allocation for Granted, s. 56-61, *CA Magazine*, 10/81.
- Hansen, Peter Berg, Indkomstskatterne i årsregnskabet, s. 25-28, *Revision & Regnskabsvæsen*, 5/87.
- Hasselager, Olaf og Johansen, Aksel Runge, *Årsregnskaber – Kommentarer til regnskabslovgivningen*, G.E.C. Gad, København, 1992.
- Meyer, Finn L. og Jensen, Johnny Guldborg, Regnskabsmæssig behandling af indkomstskatter i USA, s. 9-12, *Revision & Regnskabsvæsen*, 1/94.
- Nair, R.D. og Weygandt, Jerry J., Let's Fix Deferred Taxes, s. 87, 90, 92-102, *Journal of Accountancy*, 11/81.
- Simonsen, Jens L. og Hansen, Henrik Z., Eventualskat – en undersøgelse, s. 27-36, *Revision & Regnskabsvæsen*, 11/90.
- Stenholdt, Søren, Eventualskat af underskud og varelagermedskrivinger i udenlandske samskattede selskaber, s. 15-22, *Revision & Regnskabsvæsen*, 2/93.
- van der Tas, Leendert Garardus, *Harmonisation of Financial Reporting*, Datawyse, Maastricht, 1992.
- Årsregnskabsloven* (Lovbekendtgørelse nr. 661 af 25. september 1991).
- Årsregnskabsbekendtgørelsen* (Bekendtgørelse nr. 533 af 13. juni 1990 om opstilling af årsregnskab og koncernregnskab og om udarbejdelse af koncernregnskab).
- Regnskabsvejledning 3*, Ændringer i anvendt regnskabspraksis og i regnskabsmæssige skøn, FSR, 1988.
- International Accounting Standards Committee, *Framework for the Preparation and the Presentation of Financial Statements*, London, 1989.
- International Accounting Standards Committee, *International Accounting Standard No. 12: Accounting for Taxes on Income*, London, 1979.
- International Accounting Standards Committee, *Exposure Draft No. 33, Accounting for Taxes on Income*, London, 1992.
- Financial Accounting Standards Board, *Accounting Standards – Statements of Financial Accounting Concepts 1-6*, McGraw-Hill Book Company, New York, 1986. Af særlig relevans for ovenstående artikel er: FAC No. 2: Qualitative Characteristics of Accounting Information. FAC No. 6: Elements of Financial Statements.
- Accounting Standards 1992/93*, Accountancy Books, The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, London, 1992. Af særlig relevans for ovenstående artikel er: SSAP No. 15: (Revised) Accounting for deferred tax.