

Hvorfor og hvordan?

Avvikende regnskapsår

I artikkelen ser vi nærmere på fordelene med å benytte avvikende regnskapsår samtidig som vi redegjør for den svenske ordningen der regnskapsåret kan slutte den siste dagen i hvilken som helst måned.

Artikkelen er forfattet av:



Statsautorisert revisor
Hege Korsmo Sæther
Fagsjef regnskap Den norske
Revisorforening



Rådgiver skatt
Børge Busvold
Den norske Revisorforening

Kort om dagens ordning

Det følger av regnskapsloven at regnskapsåret skal følge kalenderåret og at adgangen til å benytte avvikende regnskapsår er svært begrenset. Avvikende regnskapsår kan bare benyttes hvis:

- Den regnskapspliktige er filial eller datterselskap av utenlandsk foretak, eller
- Foretaket driver sesongmessig virksomhet, **og** bruk av avvikende regnskapsår øker årsregnskapets informasjonsverdi.

Det siste alternativet praktiseres strengere enn ordlyden strengt tatt skulle tilsa. Det følger av forarbeidene til regnskapsloven (Ot.prp. nr. 39 (2004–2005) pkt. 4.4.5) at adgangen til å anvende avvikende regnskapsår er i samsvar med Skattedirektoratets (tidligere) dispensasjonspraksis. Skattedirektoratet la i sin vurdering vekt på at den vesentligste delen av virksomhetens aktivitet måtte finne sted innenfor en periode på inntil seks måneder og strekke seg over et årsskifte. Dette vil f.eks. gjelde foretak som driver alpinanlegg med virksomhet først og fremst i vinterhalvåret. Utsalgssteder for turister knyttet til sommerhalvåret, kan ikke velge avvikende regnskapsår, da virksomheten ikke strekker seg over et årsskifte. Revisjonsforetak og skoler med skoleår fra

august til juni, kan heller ikke velge avvikende regnskapsår, da virksomhetsperioden er lengre enn seks måneder.

Regnskapspliktige som har avvikende regnskapsår etter regnskapsloven, skal skattemessig benytte det avvikende regnskapsåret som inntektsår. Skattytere med avvikende regnskapsår har samme innleveringsfrist for selvangivelsen som øvrige skattytere. Selskap med avvikende regnskapsår som avsluttes på et hvilket som helst tidspunkt i et kalenderår har derfor samme innleveringsfrist som selskaper som avslutter regnskapet pr. 31. desember. Det innebærer en betydelig utvidelse av selvangivelsesfristen i forhold til skattytere med ordinært regnskapsår.

Den regnskapspliktige må selv ta stilling til om betingelsene for bruk av avvikende regnskapsår er til stede. Det er i disse tilfellene ikke nødvendig å søke, men det må gis informasjon til Regnskapsregisteret om at avvikende regnskapsår legges til grunn og med begrunnelse (f.eks. pga. sesongmessig virksomhet eller at foretaket er datterselskap av utenlandsk foretak som benytter avvikende regnskapsår). Det finnes også en åpning for at Skattedirektoratet kan innvilge avvikende regnskapsår ved enkeltvedtak. Dette gjøres i tilfeller når et norsk foretak inngår i et internasjonalt forpliktende samarbeid med deling av kostnader og overskudd. Adgangen til å benytte avvikende regnskapsår som inntektsår er hjemlet i ligningsloven § 4–4 nr. 2 og skattemyndighetene kan på selvstendig grunnlag etterprøve om vilkårene for avvikende regnskapsår etter regnskapsloven er oppfylt. I tvilstilfeller må derfor spørsmålet om betingelsene for å anvende avvikende regnskapsår er oppfylt avklares med Skattedirektoratet på forhånd.

Hvorfor begrense bruk av avvikende regnskapsår?

Spørsmålet om avvikende regnskapsår ble vurdert i forarbeidene til regnskapsloven av 1999. Det var i første rekke skattemyndighetene som av kontrollhensyn argumenterte for å begrense adgangen til å benytte avvikende inntektsår, jf. Ot.prp. nr. 39 (2004–2005) pkt. 4.4.3 og NOU 1995:30 avsnitt 10.1.1.

Skatteetatens innvendinger kan oppsummeres som:

- For kontrollformål er det viktig å innhente dataene elektronisk fra avgiverne (VPS, banker mv.) på en felles dato.
- Fristen for innlevering av selvangivelse er den samme uansett om man følger kalenderåret eller har avvikende regnskapsår. For de med avvikende regnskapsår innebærer dette vesentlig utsettelse av endelig skatteoppgjør
- Innberetning av arbeidsgiveravgift følger kalenderåret. Avvikende regnskapsår medfører derfor et betydelig merarbeid for selskapene med å avstemme avgiftsgrunnlaget mellom regnskapsår og kalenderår, og for skatteetaten ved kontroll av avstemmingene.

Også tollvesenets arbeid med kredittvurdering ved søknad om tollkreditt ble trukket frem som argument mot avvikende regnskapsår.

Regnskapslovutvalget trakk også frem at «Hensynet til sammenlignbarhet tilsier at alle regnskapspliktige følger samme regnskapsår.»

Tid for endring?

Det er ikke gitt at de innvendingene som har vært reist, fortsatt er så tungtveiende at de overgår fordelene med en mer liberal regulering. Dersom man f.eks. velger en modell lik

Regnskap

den svenske, ville flere av skattemyndighetenes behov dekket. Avvikende regnskapsår innebærer etter den svenske modellen ingen utsettelse av endelig skatteoppgjør, og reglene om innbetaling av forskuddsskatt og beregning av renter kan enkelt tilpasses et system med avvikende inntektsår.

Om avstemmingen av årsoppgaven for arbeidsgiveravgift mot regnskapet medfører merarbeid av betydning, er dette et forhold som bedriften selv bør ta i betraktning når de avgjør om de vil benytte avvikende regnskapsår. Det er etter vår oppfatning også et spørsmål om behovet for slik særskilt avstemming på skjema RF-1022 er stor nok til å beholde skjemaet, særlig etter at EDAG nå er i ferd med å bli innført. Det kan nevnes at det i Sverige ikke kreves noen slik avstemming.

Vi er videre tvilende til om tredjemannsopplysninger fra banker og VPS mv. brukes i særlig grad ved vanlig kontroll av etterskuddsskattepliktige. Ved bokettersyn og annen utvidet kontroll har skattemyndighetene uansett hjemmel til å innhente detaljerte opplysninger fra finansinstitusjoner og andre oppgavegivere.

Hensynet til sammenlignbarhet er etter vårt syn ikke et tungtveiende argument for å pålegge bruk av kalenderåret. Avvikende regnskapsår er svært vanlig i flere land, og hvilken måned årsregnskapet er avsluttet på har ikke nødvendigvis noe å si for sammenlignbarheten. Ved konjunkturedgang eller oppgang vil det imidlertid kunne ha noe å si dersom man skal sammenligne hvilken effekt konjunkturedringen har på foretakenes økonomi. En konjunkturedring treffer ikke nødvendigvis alle foretak på samme tidspunkt, slik at verdien av samme balansedag ved sammenligning trolig likevel er begrenset.

Det er vanskelig å se at avvikende regnskapsår er uheldig for vurdering av tollkreditt, så lenge kredittvurderingen ikke må basere seg på «gamle» regnskapstall. Ifølge regnskapsloven skal årsregnskapet sendes inn til Regnskapsregisteret senest én måned etter at regnskapet er fastsatt. I prinsippet skal derfor tilgjengelige regnskapstall være like ferske, uavhengig av balansedag. Her er imidlertid reglene for forsinkelsesgebyr utformet slik at fristen på én måned i praksis ofte ikke blir overholdt. Dersom man ønsker at årsregnskapene blir offentlig tilgjengelig løpende, kan det derfor være grunn til å se litt nærmere på reglene for forsinkelsesgebyr.

Fordeler med avvikende regnskapsår

Både regnskapsprodusenter, regnskapsbrukere, regnskapsførere og revisorer vil ha fordeler av at det blir større anledning til å velge avvikende regnskapsår.

For regnskapsprodusentene kan det være kostnadseffektivt at regnskapsavslutningsarbeid legges til perioder med lavt aktivitetsnivå. Når årsavslutningen legges til det tidspunktet på året som passer best for foretakets virksomhetscyklus, er også omfanget av poster som må estimeres og skjønsmessig fastsettes på sitt laveste. Da vil også risikoen for feil reduseres. Dette vil igjen øke årsregnskapets informasjonsverdi. Det sier seg selv at det er lettere å telle opp og vurdere verdien av varebeholdningen i en periode hvor denne er lav enn når den er på sitt høyeste. Mange foretak er dessuten avhengig av ekstern hjelp fra regnskapsfører og revisor i forbindelse med årsavslutningen. Dette er yrkesgrupper som har svært høy arbeidsbelastning i årsoppgjørperioden og det vil bli lettere å få den nødvendige hjelpen hvis arbeidet kan fordeles jevner ut over året. For en sesongbetont virksomhet vil avslutning på et tidspunkt når sesongen avsluttes, gi mer informative årsregnskaper. Også i dag er det gitt mulighet for unntak for slike tilfeller, men regelen praktiseres strengt. Det settes krav både til lengde og tidspunkt for sesongen for at avvikende regnskapsår skal kunne benyttes. Også der sesongen overstiger seks måneder (f.eks. et skoleår), kan det argumenteres for økt informasjonsverdi. For et foretak med sommersesong som avlegger årsregnskapet pr. 31.12, vil regnskapstallene for denne sesongen ikke være offentlig før i september året etter, dvs. når også neste års sesong i hovedsak er over. Et regnskap som blir avlagt og innsendt kort til etter avsluttet sesong, vil gi mer tidsriktig informasjon.

For revisorer og regnskapsførere vil større omfang av avvikende regnskapsår medføre en jevnere fordeling av arbeidet gjennom året. Det blir lettere å bemanne, og bruken av overtid kan reduseres. Mindre overtid bruk er ikke bare fordelaktig for revisorer og regnskapsførere, men også for dem som kjøper tjenester. Svært høy arbeidsbelastning vil også kunne øke risikoen for at noe glipper eller at det skjer menneskelige feil.

Også for skattemyndighetene vil økt bruk av avvikende regnskapsår kunne være en fordel, dersom det også legges om til løpende innsending og ligning slik ordnin-

gen er i Sverige. Da vil man også kunne unngå «topper» hos skattemyndighetene.

Den svenske ordningen med «Brutet räkenskapsår»

Et selskap (juridisk person) kan ved stiftelsen fritt velge et avvikende regnskapsår. Dette tas inn i vedtektene. Regnskapsåret skal begynne den første dagen i en måned og omfatte en periode på 12 hele måneder. Ved oppstart og omlegging kan regnskapsåret være kortere eller lengre enn 12 måneder, men høyst 18 måneder. Ved opphør kan det være kortere enn 12 måneder.

Det skattemessige inntektsåret følger regnskapsåret på samme måte som i Norge.

Selskapet trenger ikke noen spesiell grunn for å velge avvikende regnskapsår. I praksis har mange revisorer og rådgivere rådet nye selskaper til å velge et avvikende regnskapsår. Har man valgt avvikende regnskapsår, kan man fritt velge å gå over til kalenderåret som regnskapsår. Overgang fra kalenderåret til avvikende regnskapsår eller å gå fra et avvikende regnskapsår til et annet avvikende regnskapsår krever imidlertid godkjenning fra Skatteverket. I utgangspunktet kreves gode grunner. Det må ha skjedd endringer i virksomheten som begrunner endringen i regnskapsår. I Sverige må alle selskaper i et konsern ha samme regnskapsår. Oppkjøp av et selskap som benytter et annet regnskapsår, kan derfor være en grunn til endring av regnskapsåret.

Til forskjell fra i Norge kan ligningspapirene i oppstartsåret omfatte mer enn 12 måneder, men ikke mer enn 18 måneder.

Innsending av selvangivelsen

Til og med 2012 er den alminnelige innleveringsfristen for selvangivelser 2. mai (utsettelse kan gis til 15. juni). Dette gjelder også for selskaper med avvikende regnskapsår.

Fra og med 2013 innføres det en ordning med fire ulike innleveringsfrister.

Tabellen nedenfor viser innleveringsfrister, dato for skatteoppgjør og frist for betaling av restskatt etter henholdsvis gammel ordning (regnskapsavslutning 31. desember 2012) og ny ordning med fire ulike innleveringsfrister.

Ordningen med innlevering fire ganger i løpet av inntektsåret er ny og foreløpig ikke prøvd ut i praksis.

Regnskapsavslutning	Selvangivelsesfrist	Skatteoppgjør	Frist restskatt
31. desember 2012 (gammel ordning)	2. mai 2013	Uke 50 (9.-13. desember 2013)	12. mars 2014
31. januar 2013 28. februar 2013 31. mars 2013 30. april 2013	1. november 2013 (2. desember ved elektronisk levering)	Uke 16 (14.-17. april 2014)	14. juli 2014
31. mai 2013 30. juni 2013	16. desember 2013 (15. januar ved elektronisk levering)	Uke 24 (9.-13. juni 2014)	12. september 2014
31. juli 2013 31. august 2013	3. mars 2014 (1. april ved elektronisk levering)	Uke 33 (11.-15. august 2014)	12. november 2014
30. september 2013 31. oktober 2013 30. november 2013 31. desember 2013	1. juli 2014 (1. august ved elektronisk levering)	Uke 50 (8.-12. desember 2014)	12. mars 2015

Det er ikke anledning til å sende inn selvangivelsen før de oppsatte fristene. Et regnskap som avsluttes 30. november 2013, og som har innsendingsfrist 1. juli 2014, har ikke anledning til å sende inn (på papir eller elektronisk) selvangivelsen i for eksempel februar 2014. Blanketter for de med dette regnskapsåret, er da ikke klare. I perioden januar til 3. mars 2014 er det kun de med regnskapsår som slutter 31. juli og 31. august 2013 som kan sende inn. Blanketter/skjemaer vil kunne endres fra en periode til en annen pga. endring i skattereglene. Siden det er stengt for tidlig-innsendelse vil det ikke eksistere to parallelle sett med blanketter. I Norge har vi en tradisjon for årlige skattevedtak som får virkning for utforming av blankettene. Dette er ikke like vanlig i Sverige.

Blanketter for bruk for innsending 2. mai 2013 ble sendt ut i begynnelsen av februar (2. mai er siste innsending på gammel ordning).

Første innsending på ny ordning blir 1. november 2013. Denne fristen gjelder for regnskapsår som slutter siste dag i januar, februar, mars eller april 2013. Blanketter vedrørende denne innsendingen vil bli sendt ut til foretakene i begynnelsen av september 2013, og først fra dette tidspunktet blir det mulig å sende inn for disse periodene.

Konsekvenser for skattekontrollen

Sverige har i mange år hatt en ordning der skattyter har kunnet velge et annet regnskapsår enn kalenderåret uten at skattemyndighetene har ansett dette som noe problem. Det er kun juridiske enheter som får benytte avvikende regnskapsår. For juridiske enheter skjer det ingen regelmessig innhenting av tredjepartsopplysninger. Slik innhenting er kun aktuelt ved granskning/bokettersyn. Skatteverket ser derfor ingen store kontrollproblemer med avvikende regnskapsår.

Når det gjelder fysiske personer, bygger beskatningen i stor grad på tredjepartsopplysninger. Det er derfor ikke tillatt med avvikende regnskapsår for fysiske personer (enkeltpersonforetak).

Sverige har hverken formuesskatt eller arveavgift. De har derfor ikke de samme utfordringene som vi har i Norge når det gjelder fastsettelse av formuesverdier (fast eiendom mv.). I Sverige foretas det heller ingen særskilt avstemming av innberettet lønn mot regnskapet slik vi må gjøre i kontrolloppstillingen (RF-1022). De har imidlertid en oppgave tilsvarende det vi kaller årsoppgave for arbeidsgiveravgift. Denne skal følge kalenderåret. Her er det bare å legge sammen 12 innberetninger som til sammen utgjør kalenderåret, og det er uproblematisk at disse tilhører to forskjellige regnskapsår. Arbeidsgiveravgift innberettes for øvrig løpende hver måned.

Avslutning

Revisorforeningens styre har satt avvikende regnskapsår på sin dagsorden. Revisorforeningen vil arbeide for mer fleksibilitet i valg av regnskapsår da dette er til gagn både for næringslivet og profesjonen.

Bestemmelsen om regnskapsåret er regulert i regnskapsloven. Det vil derfor etter vårt syn være naturlig at regnskapsåret vurderes av regnskapslovutvalget som forventes nedsatt i løpet av året. Vi mener at den svenske løsningen kan være nyttig å se hen til når regler om dette skal utformes i Norge. Særlig gjelder dette systemet med fire selvangivelsesfrister. Da vil man kunne gjøre seg helt ferdig med både årsregnskap og ligningspapirer, og man slipper å ta ligningspapirene opp igjen på et mye senere tidspunkt, slik tilfellet er for de som velger avvikende regnskapsår pr. i dag.

Fri frakt

Frankeringspatroner 50–70 % billigere

Vi leverer kompatible patroner til alle typer frankeringsmaskiner.

Patronene er produsert i USA og leveres med 100 % fornøydgaranti.

For mer informasjon: www.postpatron.no

post@postpatron.no • Tlf. 47 96 56 25 • Faks 70 30 01 86

