

skapsoppstillingen, men må beregnes som et tillegg i skjemaet. På samme måte må poster som skattemessig fremførbart underskudd og skattekostnad behandles som egne poster i et tillegg.

4.4 Gjeninnføring av «koblingsmodellen» for aksjeselskaper?

Som det fremgår av rapportens pkt. 3.3 tok Norge i bruk den såkalte «koblingsmodellen» i perioden 1984–1992. I nærings skjema 5 er en tilsvarende modell tatt i bruk, da betegnelsen «ubeskattet egenkapital» er benyttet for bl.a. å kunne vise «gevinst- og tapskonto» direkte i balansen.

Jeg mener det vil være ytterligere forenkling om også små aksjeselskaper kan regnskapsføre gevinst- og tapskonto og eventuelt negativ saldo som ubeskattet egenkapital i balansen. For å få dette til må det gjøres enkelte unntak fra regnskapsloven; spesielt må det gis unntak for små aksjeselskaper fra å vise posten «utsatt skatt» i balansen, jf. rskl. § 6–2 D.I.2. Det er samtidig nødvendig å endre regnskapsloven slik at posten «ubeskattet egenkapital» kan benyttes for små aksjeselskaper, jf. rskl. § 6–2.C.I.

Innføring av «koblingsmodellen» kan muligens ha selskapsrettslige konsekvenser ved at bokført egenkapital reduseres, jf. utdelingsreglene i asl § 8–1. Dette «problemet» kan eventuelt løses ved at egenkapitalandelen (78 %) av «ubeskattet egenkapital» fortolkes å inngå i begrepet «netto eiendeler», jf. aksjelovens § 8–1 første ledd.

5 Avslutning

Forstudien legger opp til lettelse for små aksjeselskaper gjennom å fjerne midlertidige forskjeller på de viktigste områdene for små aksjeselskaper:

Varige driftsmidler (regnskapsendringer)

Varer, kundefordringer og garantiavsetninger (Skattelovsendringer)

Oppfølgingen av studien fra departementets side blir spennende. Statssekretær Jørgen Næsje (FrP) uttalte under offentliggjøringen av rapporten:

«Finansdepartementet er opptatt av forenklinger for næringslivet, og dette

er et spennende forslag som vi vil jobbe videre med.»

Referanser

- Flock, Carl. 2019. Skattemessige saldoavskrivninger i årsregnskapet for små foretak – en uttalelse av 23. april.*
- Knudsen, Espen, og Trine Husaas. 2009. «Forenklinger i aksje- og regnskapslovgivningen for små selskaper.» Revisjon og Regnskap 4 (2009):17–20.*
- NOU 1993:2 Differensierte krav til årsoppgjør, konsernoppgjør og revisjonsplikt)*
- NOU 2014:13. 2014. «Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi.»*
- NOU 2015:10 Om lov om regnskapsplikt.*
- Schwencke, Hans Robert; Baksaas, Kjell Magne; Haugen, Dag Olav; Stenheim, Tonny; Avlesen-Østli, Erik. 2019. Årsregnskapet i teori og praksis 2018: Gyldendal økonomisk forlag.*
- Rapport avgitt til Finansdepartementet 15. mai 2019. Muligheter for forenkling – en forstudie av professor Hans R. Schwencke, Handelshøyskolen BI.*
- www.regjeringen.no/nol/aktuelt/ny-rapport-viser-forenklingmuligheter-for-sma-aksjeselskaper/id2_645_497/*

Begrenset regnskapsplikt for små foretak

Fra 2018 kan små enkeltpersonforetak og små ansvarlige selskaper som ikke har juridiske deltagere, avlegge et forenklet årsregnskap etter skattereglene, og dermed forenkle regnskapsrapporteringen. Har foretaket fylt ut næringsoppgave 5, har det all informasjon tilgjengelig som er nødvendig for å levere inn årsregnskapet.



Statsautorisert revisor
Signe Haakanes
Den norske Revisorforening

Regelen om begrenset regnskapsplikt er å finne i regnskapsloven § 3–2 b. Det er utarbeidet en egen regnskapsstandard, NRS *God regnskapsskikk for foretak med begrenset regnskapsplikt*, og en ny næringsoppgave, RF-1368 *Næringsoppgave 5 for foretak med begrenset regnskapsplikt og ikke-regnskapspliktige sel-*

skap med deltakerfastsetting. For innlevering av regnskapet via Altinn har Regnskapsregisteret utarbeidet et nytt skjema RR-0011 *Årsregnskap etter regel om begrenset regnskapsplikt.*

Fra hvilket regnskapsår?

Foretakene kan benytte seg av reglene fra og med regnskapsåret 2018, med ett unntak.

Unntaket gjelder selskaper som har valgt å fravike selskapslovens regel om

at alle deltagere er medlemmer av selskapsmøtet. Lovbestemmelsen om begrenset regnskapsplikt krever i slike tilfeller at selskapsmøtets vedtak gjøres kjent for deltagerne som ikke er medlemmer av selskapsmøtet før regnskapsårets begynnelse eller ved stiftelsen. Dette impliserer at slike foretak tidligst kan velge begrenset regnskapsplikt for 2019 hvis vedtaket er fattet og bekjentgjort i 2018. Deltagerne har så mulighet til å kreve at årsregnskapet avlegges etter ordinære regler. Kravet må i så fall

være fremsatt skriftlig innen to måneder før regnskapsårets slutt, dvs. innen 30. oktober 2019 i dette eksempelet.

I ansvarlige selskaper hvor alle deltagerne er medlemmer av selskapsmøtet, er det ikke krav om at vedtaket må være gjort før regnskapsåret starter. Vedtaket forutsetter tilslutning fra samtlige medlemmer av selskapsmøtet,¹ og dersom selskapet har styre, samtlige styremedlemmer. Vetoretten til den enkelte deltageren ivaretas dermed direkte i beslutningen. Det må derfor være tilstrekkelig at selskapsmøtet fatter sitt vedtak innen årsregnskapet skal avlegges.

Til slutt i bestemmelsen fremgår det at samtlige deltagere og styremedlemmer kan kreve at årsregnskapet ikke skal utarbeides etter regelen om begrenset regnskapsplikt. Et slikt krav må fremsettes skriftlig senest to måneder før regnskapsårets utgang. Dette punktet antas å ha sammenheng med at vedtaket om å utarbeide årsregnskapet etter regelen om begrenset regnskapsplikt, ikke må gjentas hvert år, men gjelder til beslutningen reverseres. Det er derfor behov for en frist for når den enkelte kan utøve sin vetorett for at det skal få virkning for innværende regnskapsår.

Frivillig bruk for foretak under regnskapspliktgrensene

Enkeltpersonforetak med maksimum 20 millioner i eiendeler og maksimum 20 årsverk sysselsatt har ikke årsregnskapsplikt. Videre har ansvarlige selskaper med omsetning under fem millioner, mindre enn fem årsverk sysselsatt og maksimum fem deltagere (ingen av dem juridiske deltagere), ikke årsregnskapsplikt.

Den ekstra ressursinnsatsen for å avlegge et årsregnskap er begrenset når regnskapet kan bygge på tall som uansett må innrapporteres til skattemyndighetene. Dette kan gjøre at flere under grensene for regnskapsplikt velger å avlegge årsregnskap frivillig. Ved å sende inn regnskapet til Regnskapsregisteret i Brønnøysund får foretaket offentliggjort tallene, slik at disse eksempelvis blir tilgjengelige hos kredittratingforetakene, samt kan

¹ Medlemmene i selskapsmøtet omfatter deltagerne (eierne), eventuelle ansattrepresentanter og eventuelle andre medlemmer oppnevnt av deltagerne, jf. selskapsloven § 2-9.

Hvem gjelder regelen for?

- Virkeområdet er begrenset til:
 - Enkeltpersonforetak
 - Ansvarlige selskaper som ikke har juridiske deltagere. Ansvarlig selskap omfatter ANS og DA, men ikke kommandittselskap eller indre selskap.
- Foretaket må oppfylle regnskapslovens definisjon av små foretak, jf. regnskapsloven § 1–6.
- Foretaket må ha plikt til å levere næringsoppgave.¹ Enkeltpersonforetak som er ideelle organisasjoner, omfattes dermed ikke.
- Foretak som også har årsregnskapsplikt som følge av særregler utenfor regnskapsloven, kan bare benytte begrenset regnskapsplikt hvis dette fremgår av loven eller forskriften som pålegger regnskapsplikten. Det innebærer at for eksempel advokater underlagt advokatforskriften ikke kan benytte begrenset regnskapsplikt.
- Foretak som det føres tilsyn med etter finanstillitsloven § 1, og som derfor er regnskapspliktige etter regnskapsloven § 1–2 første ledd nr. 5, kan ikke benytte begrenset regnskapsplikt dersom de har særlige regnskapskrav, herunder særskilte regnskapsprinsipper, vurderingsregler, oppstillingsplaner og/eller noter). Inkassoselskaper og eiendomsmeglere har slike særlige krav i egne årsregnskapsforskrifter til regnskapsloven, og kan derfor ikke bruke regelen. Revisorer og regnskapsførere har ikke slike særlige krav, og kan avlegge regnskapet etter begrenset regnskapsplikt hvis foretaket for øvrig oppfyller vilkårene.

¹ Jf. skatteforvaltningsloven § 8-2 første ledd bokstav a for enkeltpersonforetak og skatteforvaltningsloven § 8-9 for ansvarlige selskaper.

hentes ut gratis i Brønnøysundregistrenes nettbutikk. Opplysningene om salgsinntekter, skattemessig resultat osv. kan imøtekomme noe av informasjonsbehovet til forretningsforbindelser som ønsker å gjøre en vurdering av foretakets økonomi.

Næringsoppgaven

Blant annet som følge av regelen om begrenset regnskapsplikt, er det fra og med inntektsåret 2018 kommet en ny variant av næringsoppgaven, RF-1368 Næringsoppgave 5.

Et enkeltpersonforetak skal velge næringsoppgave 5 dersom foretaket vil benytte regelen om begrenset regnskapsplikt. Enkeltpersonforetaket skal benytte næringsoppgave 2 dersom det ønsker å avlegge årsregnskapet etter regnskapslovens øvrige regler. Enkeltpersonforetak som er under grensene for årsregnskapsplikt og som ikke ønsker å avlegge årsregnskap frivillig, skal benytte næringsoppgave 1.

Ansvarlige selskaper uten juridiske deltagere skal velge næringsoppgave 5 dersom foretaket vil benytte regelen om begrenset regnskapsplikt. Videre benyt-

tes næringsoppgave 5 av alle ikke-regnskapspliktige selskaper med deltagerfastsetting. Det er ikke lenger mulig for disse selskapene å levere næringsoppgave 1. Ansvarlige selskaper og andre selskaper med deltagerfastsetting som plikter eller ønsker å avlegge årsregnskapet etter regnskapslovens øvrige regler, skal benytte næringsoppgave 2.

Innholdet i årsregnskapet ved begrenset regnskapsplikt

Begrenset regnskapsplikt innebærer som nevnt at den regnskapspliktige utarbeider årsregnskapet basert på skatterapporteringen av årsresultat og balanse samt tilpassede tilleggsopplysninger. Årsregnskapsplikten oppfylles ved rapportering av informasjon fra næringsoppgave 5 utarbeidet etter skattemessige regler for tidfesting av inntekter og utgifter og måling av eiendeler og forpliktelser, i stedet for særskilt utarbeidet årsregnskapsinformasjon etter regnskapslovens regler. Regnskapsinformasjonen som gis, skal være i samsvar med det tallgrunnlag som fremkommer av skatterapporteringen.

Dette betyr blant annet at skattefrie inntekter og ikke fradragsberettigede kost-

nader ikke fremgår av resultatregnskapet. Regnskapet periodiseres i henhold til skattereglene i stedet for regnskapslovens transaksjons-, opptjenings-, sammenstillings- og forsiktighetsprinsipper. Balansen kan inneholde poster som representerer rene skatteposisjoner og som etter ordinære regnskapsprinsipper og vurderingsregler ikke ville vært balanseført. Vanlige eksempler på dette er tom positiv saldo eller negativ gevinst- og tapskonto for driftsmidler realisert med tap (eiendeler) og negativ saldo eller positiv gevinst- og tapskonto for driftsmidler realisert med gevinst (egenkapital).

Den regnskapspliktige har valget mellom å bruke næringsoppgaven som sitt årsregnskap eller å utarbeide et årsregnskap med sammendratte opplysninger fra næringsoppgaven.

Årsregnskap utarbeidet etter regelen om begrenset regnskapsplikt skal inneholde resultat, balanse og noteopplysninger som omtalt nedenfor.

Regnskapsvalutaen og presentasjonsvalutaen skal være norske kroner, og årsregnskapet skal være på norsk, jf. punkt 4.3 i regnskapsstandarden. Regnskapsåret kan ikke være lengre enn 12 måneder.

Oppstillingsplaner for resultat og balanse

Regnskapspliktige som utarbeider årsregnskapet etter regelen om begrenset regnskapsplikt, kan velge å benytte spesifikasjonen av resultat og balanse på side to og tre i næringsoppgave 5, eller sammendratte opplysninger som spesifisert i regnskapsstandarden om begrenset regnskapsplikt punkt 6.2. Det siste innebærer spesifisering på sumlinjenivå.

Tilleggsopplysninger

Næringsoppgave 5 dekker all informasjon som skal gis i årsregnskapet når det avlegges etter regelen om begrenset regnskapsplikt, også noteopplysninger. Det skal gis opplysninger om:

- At årsregnskapet er utarbeidet etter regelen om begrenset regnskapsplikt (svarer «ja» på spørsmålet om foretaket har begrenset regnskapsplikt etter regnskapsloven på side 1 i næringsoppgaven).

- Antall årsverk som den regnskapspliktige har sysselsatt i regnskapsåret. Det vil normalt være tilstrekkelig å beregne det gjennomsnittlige antallet årsverk på bakgrunn av antall årsverk sysselsatt ved regnskapsårets begynnelse og slutt. Hvis ikke foretaket har ansatte, settes antallet til null. Selv om disse ikke registreres i arbeidstakerregisteret, regnes arbeidende deltagere i det ansvarlige selskapet og arbeidende innehaver i enkeltpersonforetaket med i antall ansatte. Det antas at en ansatt maksimalt skal ansees å utgjøre et årsverk selv om vedkommende jobber noe overtid.
- Hvis det er usikkerhet om fortsatt drift, skal det opplyses om usikkerheten. Det er ikke krav om å gi ytterligere opplysninger om usikkerheten, men det er anledning til det (ikke et felt i næringsoppgaven slik den er utformet for 2018, men ved innsending av regnskapet).
- Avstemming av egenkapitalen. Avstemningen viser skattemessige verdier (skattemessig egenkapital), og skal som et minimum inneholde inngående balanse, skattemessig resultat, skattefrie inntekter, ikke fradragberettigede kostnader, andre egenkapitalkorrekasjoner og utgående balanse. Egenkapitalavstemningen fremgår på side 4 i næringsoppgaven.

Sammenligningstall

Det kreves ikke sammenligningstall, og næringsoppgave 5 side to og tre inneholder ikke kolonner for fjorårstall, men det kan gis sammenligningstall hvis foretaket ønsker det.

Undertegning og fastsetting av årsregnskapet

For regnskapspliktige som velger å benytte næringsoppgave 5 som sitt årsregnskap, gjelder undertegning av næringsoppgaven også som underskrift på årsregnskapet. Regnskapspliktige som velger å utarbeide et årsregnskap med sammendratte opplysninger fra næringsoppgaven, skal sørge for at årsregnskapet undertegnes, etter de samme reglene som gjelder for næringsoppgaven.

Dette innebærer at årsregnskapet i et enkeltpersonforetak skal undertegnes av innehaver eller en som innehaver har gitt fullmakt til å undertegne årsregnskapet. Årsregnskapet for et ansvarlig selskap skal undertegnes av en som etter alminnelige selskapsrettslige regler kan forplikte selskapet eller en som selskapet har gitt fullmakt til å undertegne årsregnskapet.

Undertegning kan skje ved bruk av elektronisk signatur.

I et enkeltpersonforetak fastsettes årsregnskapet av innehaver eller en som innehaver har gitt fullmakt til det. I et ansvarlig selskap krever selskapsloven § 2–26 tredje ledd at selskapets årsregnskap skal fastsettes av selskapsmøtet.

Innsending av årsregnskapet

Reglene i regnskapsloven kapittel 8 om offentlighet og innsending av årsregnskap, gjelder på vanlig måte.

Ved innsending av årsregnskapet direkte i Altinn skal RR-0011 *Årsregnskap etter regel om begrenset regnskapsplikt* benyttes. Skattedirektoratet og Regnskapsregisteret jobber med en løsning hvor innsendingen i stedet kan skje ved at den regnskapspliktige angir ved innsending av næringsoppgaven at den også skal benyttes som selskapets årsregnskap, men løsningen kommer ikke på plass til innsendingen av 2018-regnskapene.

Revisjonsberetning

Et årsregnskap avlagt etter regel om begrenset regnskapsplikt er også avlagt etter regnskapsloven. Revisor kan ta utgangspunkt i N-1B i eksempelsamlingen for revisjonsberetning med tilpasninger etter årsregnskapets bestanddeler uten andre endringer.

Rettelser etter innsending

Årsregnskapet skal bygge på skatterapporteringen. Hvis det leveres ny næringsoppgave etter fastsetting og innsending av årsregnskapet, må det sendes inn et nytt årsregnskap hvis endringene i næringsoppgaven har betydning for innholdet i årsregnskapet.