

Forenklete regnskapsregler for de minste aksjeselskapene



Artikkelen er forfattet av:

Statsautorisert revisor
Hege Korsmo Sæther
Den norske Revisorforening

Rådet av medlemsstatenes ministre i EU har kommet til politisk enighet om et forslag til endring av regnskapsdirektivet som åpner for forenklinger for de minste aksjeselskapene (mikroforetak), herunder unntak fra krav om årsberetning og de fleste notekravene.

Rådet ville ikke gå så langt som EU-kommisjonens forslag fra februar 2009, som gikk ut på helt å unnta mikroforetakene fra regnskapsdirektivene.

Direktivforslaget som det nå er oppnådd politisk enighet om i Rådet, skal etter planen over til annen gangs behandling i Europaparlamentet 16. januar 2012. Deretter går det tilbake til Rådet for vedtak der. Dersom forslaget blir vedtatt i EU-parlamentet uten endringer av betydning, bør det være en formalitet å få det vedtatt i Rådet. En direktivendring vil ha direkte betydning for muligheten til å fastsette forenklete regnskapsregler for mikroforetak i Norge.

Siden behandlingen av direktivendringene i EU ligger noe frem i tid og det også vil ta tid å utrede og vedta endringer i regnskapsloven, vil eventuelle forenklinger for

norske mikroforetak tidligst kunne gjelde fra 2014.

Forslagets innhold

Forslaget gjelder for mikroforetak, dvs. foretak som på balansedagen ikke overstiger to av følgende tre vilkår:

1. Balansesum EUR 250 000 (ca. to millioner kroner)
2. Salgsinntekt EUR 500 000 (ca. fire millioner kroner)
3. Gjennomsnittlig antall ansatte ti

Dersom grensene overskrides både i inneværende og foregående år, kan forenklingsreglene ikke benyttes.

I forhold til en balansesum på ca. to millioner kroner og en omsetning på ca. fire millioner kroner, er grensen for antall ansatte satt forholdsvis høyt. For norske forhold vil det nok være balansesummen eller salgsinntektene som slår inn først.

Det er foreslått forenklinger når det gjelder:

- Periodisering
- Oppstillingsplan for resultatregnskap og balanse
- Noteopplysninger
- Årsberetning
- Offentliggjøring av årsregnskapet

Det er opp til medlemslandene om de vil benytte unntakene. De kan videre velge om de vil benytte enkelte eller alle unntakene.

Periodisering

I utgangspunktet skal mikroforetak regnskapsføre inntekter og kostnader for regnskapsåret uansett innbetalings- eller utbetalingstidspunkt for inntektene eller kostnadene¹ (dvs. periodiseringsprinsippet i motsetning til kontantprinsippet). Det er imid-

lertid foreslått at mikroforetak kan unntas fra periodiseringsprinsippet når det gjelder «andre kostnader» slik at de kan unnlate å avsette for påløpte «andre kostnader», samt unnlate å balanseføre forskuddsbetalte «andre kostnader». Kostnader til innkjøp av råvarer og forbruksvarer, lønnskostnader, skatt og verdjusteringer (av- og nedskrivninger) er ikke unntatt, og må derfor periodiseres. Kostnader må følgelig i stor grad periodiseres, men husleie, forsikringspremier og renter er eksempler på kostnader som etter forslaget kan regnskapsføres etter kontantprinsippet. En forutsetning for å kunne benytte kontantprinsippet på «andre kostnader» er at dette opplyses om i note eller i tilknytning til balansen.

Det er ikke foreslått unntak fra periodiseringsprinsippet når det gjelder inntekter.

Det foreslås et unntak fra å **presentere** «forskuddsbetalinger og påløpt inntekt» og «påløpte kostnader og utsatt inntekt» i samsvar med henholdsvis artikkel 18 og 21 i fjerde selskapsdirektiv. Artikkel 18 og 21 sier at slike poster skal føres på egen linje, eller at medlemsstatene i stedet kan fastsette at dette føres under henholdsvis fordring og gjeld, som er den løsningen som er valgt i regnskapsloven. Det synes noe uklart hva dette unntaket egentlig innebærer, siden det ikke gis unntak fra periodiseringsprinsippet annet enn for «andre kostnader».

Oppstillingsplan for resultat og balanse

Resultatoppstillingen kan etter forslaget forenkles til kun å vise følgende poster:

Salgsinntekt
Andre inntekter
Kostnader til råvarer og forbruksvarer
Lønnskostnader
Verdjusteringer
Andre kostnader
Skatt
Overskudd eller underskudd

¹ Dette følger av fjerde selskapsrettsdirektiv artikkel 31(1)(d).



ULIKE HENSYN: Det er ulike hensyn å ta for eksempel for et foretak som driver en liten virksomhet med én ansatt, og et foretak med 40 ansatte og 50 millioner i salgsinntekter.

Balanseoppstillingen kan forenkles ved at underspesifikasjoner sløyfes. Direktivet tillater to alternativer for oppstilling. Forenklingen går ut på at man kun viser linjer innledet med bokstav. Aggregeringsnivået tilsvarer linjer innledet med bokstav i regnskapsloven § 6–2 om oppstillingsplan for balansen, bortsett fra at det vil være plikt til å vise avsetninger på egen linje. I regnskapsloven er avsetninger (pensjon, skatt og andre avsetninger) presentert under «Gjeld».

Eksempel på oppstillingsplan for balansen etter forslaget:
Anleggsmidler
Omløpsmidler
Egenkapital
Avsetninger
Gjeld

Noteopplysninger

Mikroforetak kan fritas fra å gi noteopplysninger. Følgende opplysninger må likevel gis i tilknytning til balansen:

- Garantiforpliktelser som ikke er regnskapsført, og pantstillelser.
- Lån gitt til medlemmer av administrasjons-, ledelses- eller kontrollorganer. Det skal opplyses om hovedvilkår, rentesats og avdragsplan. Det skal for hver kategori opplyses om samlet sikkerhetsstillelse som er avgitt.

- Opplysninger om egne aksjer. Det skal gis opplysninger om antall og nominell verdi, bakgrunnen for ervervet, antall og vederlag for ervervede aksjer, antall og vederlag for avhendte aksjer.

Selskapsstype og regnskapsspråk

Store foretak

- Børsnoterte foretak
- Allmennaksjeselskaper (ASA)

- Konsernregnskap etter IFRS + enkelte tilleggskrav
- Selskapsregnskap etter lovens hovedregler²⁴, men enkelte tilleggskrav (noteopplysninger).
- Rapport om foretaksstyring.
- Lovens hovedregler + enkelte tilleggskrav (noteopplysninger)

Øvrige foretak

- Foretak som ikke inngår i noen av de andre gruppene

- Lovens hovedregler

Små foretak

- Salgsinntekt: 70 millioner kroner
- Balansesum: 35 millioner kroner
- Gjennomsnittlig antall ansatte: 50 årsverk

- Ingen konsernregnskapsplikt.
- Enklere årsberetning.
- Færre notekrav.
- Grunnleggende prinsipper: enkelte unntak fra oppføring, sammenstilling og sikring.
- Vurderingsregler: enkelte unntak (for eksempel regnskapsføring av pensjoner, leieavtaler, langsiktige tilvirkningskontrakter, fusjon og fisjon).

Mikroforetak

- Salgsinntekt: ca. fire millioner kroner
- Balansesum: ca. to millioner kroner
- Gjennomsnittlig antall ansatte: Ti
- EU-forslag

- Ingen konsernregnskapsplikt.
- Ingen årsberetning.
- Svært få notekrav.
- Enklere resultatregnskap.
- Enklere balanse.
- Grunnleggende prinsipper og vurderingsregler: i utgangspunktet samme som små foretak, men «andre kostnader» kan regnskapsføres etter kontantprinsippet.

Årsberetning

Mikroforetak kan fritas fra å utarbeide årsberetning. Dette forutsetter at det gis opplysninger om egne aksjer enten i tilknytning til balansen eller i noter.

Offentliggjøring av årsregnskapet

Mikroforetak kan fritas fra å offentliggjøre årsregnskapet forutsatt at balanseinformasjonen er innrapportert til minst én kompetent myndighet utpekt av medlemsstaten.

Slik systemet med innsending av årsregnskap til Regnskapsregisteret fungerer i Norge, er det vanskelig å skjønne hva som er forenklingen med dette. Muligens er det forenklingen i land som har andre ordninger, men for norske forhold vil jeg hevde at nytten av offentlig tilgjengelig regnskapsinformasjon langt overstiger kostnadene ved å sende inn, og i hvert fall om man uansett må sende inn en balanse. Unntak fra offentliggjøring var et punkt som ble diskutert under den politiske behandlingen i Rådet.

Bruk av virkelig verdi

Mikroforetakene må følge hovedregelen om historisk kost og gis ikke anledning til å vurdere finansielle instrumenter og andre eiendeler til virkelig verdi.² Begrunnelsen for at mikroforetakene ikke gis anledning til å benytte virkelig verdi som vurderingsprinsipp, er at det er krav om svært få tilleggsopplysninger og at en regnskaps-

² Fjerde selskapsrettsdirektiv seksjon 7a (inntatt i direktivet i 2001) gir adgang til bruk av virkelig verdi på finansielle instrumenter og andre eiendeler.

bruker derfor ikke vil forstå hvorvidt beløpene presentert inneholder virkelig verdi-vurderinger eller ikke.

I Norge er direktivets adgang til bruk av virkelig verdi tillatt kun for foretak som rapporterer etter forenklet IFRS. For norske mikroforetak vil denne begrensningen i bruk av virkelig verdi derfor være uten betydning.

Rettvisende bilde

Det foreslås en bestemmelse om at årsregnskap utarbeidet i samsvar med særreglene for mikroforetak skal anses å gi et rettvisende bilde. Det er derfor ikke aktuelt for mikroforetak å fravike regnskapsregler eller gi tilleggsopplysninger for å gi et rettvisende bilde.³

Reell forenkling?

For å synliggjøre at det er mulig å utarbeide enklere regnskapsregler for de minste selskapene, utarbeidet Revisorforeningen våren 2009 et forslag til en mikroregnskapslov. I dette forslaget var beløpsgrensene satt til fem millioner kroner både for driftsinntekter og balansesum og antall årsverk var satt til fem. I tillegg var det en forutsetning at selskapet kun hadde én eier. Det ble beregnet at det var ca. 85 000 foretak innenfor disse grensene. Med de størrelsesbegrensningene som ligger i EU-forslaget, vil det være rundt 60 000⁴ norske aksjeselskaper som kan benytte seg av mikroregnskapsregler. Det er altså fortsatt et betydelig antall foretak det her er snakk om. Av disse 60 000 foretakene er det ca. 40 000 som har én eller ingen ansatte.

I likhet med EU-forslaget foreslo Revisorforeningen å fjerne kravet om årsberetning. Det var også forslag om forenklete oppstillingsplaner og vesentlig enklere krav til noteopplysninger. Når det gjelder oppstillingsplaner, er EU-forslaget enda enklere enn Revisorforeningens forslag. Kravet til noteopplysninger er på omtrent samme nivå.

Revisorforeningens forslag gikk videre ut på å legge skattelovens regler til grunn når det gjaldt periodisering av inntekter og

kostnader, og vurdering av eiendeler og gjeld. Dette vil ikke være mulig innenfor EU-forslaget. Etter EU-forslaget er det de vanlige (regnskapsmessige) periodiserings- og vurderingsreglene som vil gjelde, bortsett da fra regnskapsføring av «andre kostnader» som kan følge kontantprinsippet. I svært mange mikroforetak vil den virksomheten som drives, være enkel i regnskapsmessig forstand og regnskapsmessig periodisering vil være uproblematisk. For mange transaksjoner vil dessuten skattemessig og regnskapsmessig periodisering være lik, for eksempel for ordinært varesalg og varekjøp. For varige driftsmidler har NRS 8 (God regnskapskikk for små foretak) også i dag regler som gjør at skattemessig periodisering i mange tilfeller kan legges til grunn.

Jeg mener at forslaget gir mulighet for betydelige forenklinger selv om det ikke åpnes opp for vesentlige forenklinger når det gjelder periodisering av inntekter og kostnader, og vurdering av eiendeler og gjeld. Det er heller ikke umulig at det kan lages enklere regler for regnskapsføring på visse områder uten at det gis flere unntak i direktivet enn det som er foreslått. Det finnes for eksempel direktivbestemmelser i dag som tillater at anleggsmidler og omløpsmidler gjøres til gjenstand for ekstraordinære verdjusteringer utelukkende av skattemessige hensyn⁵, uten at jeg her tar til orde for at vi skal bruke disse. Det vil også være et spillerom innenfor utvikling av god regnskapskikk for de minste foretakene dersom mikroforetakene defineres som en egen gruppe. God regnskaps-

skikk for små foretak, som regulerer regnskapsføringen for de minste foretakene i dag, skal også være hensiktsmessig for foretak som er mye større enn mikroforetakene. Det er ulike hensyn å ta for eksempel for et foretak som driver en liten virksomhet med én ansatt, og et foretak med 40 ansatte og 50 millioner i salgsinntekter. Regnskapsføring av utsatt skatt/skattefordel kan være et eksempel på et område hvor det bør være mulig å få til forenklinger.

Oppfølging i Norge

Finansdepartementet uttalte i Nasjonalbudsjettet 2011 at det følger arbeidet i EU, og at departementet vil vurdere mulige endringer i de norske regnskapsreglene dersom det skulle bli åpnet for dette gjennom endringer i direktivene. Når arbeidet med å vurdere regnskapsregler for norske mikroforetak kommer i gang, bør regnskapsreglene vurderes i sin helhet for disse foretakene, slik at det også vurderes om det er behov for (og i så fall mulig innenfor fjerde selskapsrettsdirektiv) å gi flere unntak fra regnskapsprinsipper og vurderingsregler enn det som allerede er gitt for de små foretakene per i dag.

Det er stor enighet både i EU og Norge om forenklinger. Etter min mening er det ikke nødvendig å vente med en norsk utredning til direktivet formelt er vedtatt. Utredningen i Norge bør skje parallelt med fullføringen i Brussel, slik at forenklete regnskapsregler for de aller minste aksjeselskapene kan tre i kraft umiddelbart etter at de er innlemmet i EØS-avtalen.

³ Fjerde selskapsrettsdirektiv artikkel 35 (1)(d) og artikkel 39 (1)(e).

⁴ Etter dagens regler er det mulig å velge regnskapspråk «oppover i systemet», noe som innebærer at jo mindre foretaket er, desto flere valg. I selskapsregnskapet til et børsnotert foretak kan man velge hovedregler (med enkelte tilleggskrav), forenklet IFRS eller full IFRS. Små foretak kan eksempelvis velge mellom regler for små, hovedregler, forenklet IFRS og full IFRS.

⁵ Beregningen er foretatt på grunnlag av søk i Ravninfo for innsendte årsregnskap for 2009, da det fortsatt er mange årsregnskap for 2010 som ikke er sendt inn.

Partnere søkes!

Velrenommert revisjonsselskap med kontorer i Oslo og Trondheim samt med sterk internasjonal tilknytning, ønsker å utvide virksomheten. Det søkes kontakt med Partnere/Senior Managere som ønsker å bli med på videreutviklingen av selskapet.

Alle henvendelser behandles konfidensielt.

Bill.mrk. 1/2011-6