

ÅRSREGNSKABSLOVEN

ÆNDRINGER TIL ÅRSREGNSKABSLOVEN I 2015



2. udgave, ajourført
december 2016

INDHOLD

1.	Generelle forhold	1
1.1	Ny lovgivning og ikrafttrædelsesbestemmelser	1
1.1.1	Ikrafttrædelsesbestemmelser og overgangsbestemmelser	1
1.2	Størrelsesgrænser	2
1.2.1	Regnskabsklasse B	2
1.2.2	Regnskabsklasse C-mellemstor	2
1.2.3	Opgørelse af nettoomsætning	3
1.3	Fravalg af revision eller valg af udvidet gennemgang	6
1.4	Ledelsespåtegning	6
1.5	Mikrovirksomheder	8
1.6	Fejl i tidligere års regnskaber	10
2.	Væsentlige ændringer for virksomheder i regnskabsklasse B	11
2.1	Generelt	11
2.1.1	Indregning af aktiver	11
2.2	Finansielle aktiver og investeringsaktiver til dagsværdi	12
2.2.1	Finansielle aktiver	12
2.2.2	Investeringsaktiver	14
2.2.3	Oplysninger i anvendt regnskabspraksis og noter, dagsværdier	15
2.3	Anlægsaktiver	16
2.3.1	Opskrivning af immaterielle og materielle anlægsaktiver	16
2.3.2	Nedskrivninger	17
2.3.3	Afskrivning, brugstid og restværdi	17
2.3.4	Kapitalandele, indre værdi	18
2.4	Omsætningsaktiver	18
2.5	Hensatte forpligtelser og eventualforpligtelser	18
2.5.1	Hensatte forpligtelser	18
2.5.2	Eventualforpligtelser	19
2.6	Ledelsesberetning	19
2.7	Noter, der udgår af loven for regnskabsklasse B	19
2.7.1	Egenkapitalopgørelse	19
2.7.2	Datter- og associerede virksomheder	21
2.7.3	Særlig fortegnelse for aktionærer	21
2.7.4	Virksomhedskapitalen	21
2.8	Øvrige lovændringer	22
2.8.1	Forudbetalinger fra kunder	22
2.8.2	Ekstraordinære indtægter og udgifter	22
2.8.3	Resultatdisponering	22
2.8.4	Rækkefølge af noter	23
2.8.5	Antal ansatte	23
2.8.6	Nærtstående parter	24
2.8.7	Udbytte præsenteret som gæld	24
2.8.8	Særlige poster	24

3.	Væsentlige ændringer for virksomheder i regnskabsklasse C	26
3.1	Undtagelse for mellemstore dattervirksomheder	26
3.2	Anlægs- og omsætningsaktiver	27
3.2.1	Indregning af IPO	27
3.2.2	Udviklingsomkostninger	27
3.3	Egenkapitalopgørelse og virksomhedskapital	28
3.3.1	Egenkapitalopgørelse	28
3.3.2	Virksomhedskapital	28
3.4	Hensatte forpligtelser og eventualforpligtelser	29
3.4.1	Udskudt skat og skatteaktiver	29
3.4.2	Eventualforpligtelser	29
3.5	Ophørende aktiviteter	29
3.6	Øvrige noteoplysningskrav	29
3.6.1	Finansielle anlægsaktiver til kostpris	29
3.6.2	Resultatdisponering	30
3.6.3	Oplysninger om datter- og associerede virksomheder	30
3.6.4	Oplysninger om modervirksomhed	30
3.6.5	Transaktioner med nærtstående parter	30
3.6.6	Begivenheder indtruffet efter regnskabsårets udløb	31
3.6.7	Segmentoplysninger	31
3.7	Redegørelse for samfundsansvar	31
4.	Væsentlige ændringer i koncernregnskabsregler	33
4.1	Fritagelse for koncernregnskabspligt og undtagelsesregler	33
4.1.1	Fritagelse for koncernregnskabspligten	33
4.1.2	Undtagelser for koncernregnskabsudarbejdelse	35
4.2	Fravalg af revision eller valg af udvidet gennemgang i holdingselskaber	35
4.3	Koncernregnskabsudarbejdelse og regnskabsklasser	36
4.4	Minoritetsinteresser	36
4.5	Noteoplysningskrav i koncernregnskabet	37
4.6	Koncernetablering og virksomhedssammenslutning	37
4.6.1	Overtagelsesmetoden	37
4.6.2	Sammenlægningsmetoden	38
4.6.3	Noteoplysningskrav	

Bilag 1	Oversigt over væsentlige ændringer i årsregnskabsloven	43
---------	--	----

1. GENERELLE FORHOLD

1.1 Ny lovgivning og ikrafttrædelsesbestemmelser

Folketinget har den 21. maj 2015 vedtaget en lang række ændringer til årsregnskabsloven (efterfølgende også benævnt ÅRL), nærmere bestemt 181 ændringspunkter til den eksisterende lov. Det er de mest omfattende lovændringer, siden den nuværende lov blev indført i 2001.

Der er flere grunde til de foretagne lovændringer. I 2013 blev der vedtaget et nyt EU-regnskabsdirektiv. Dette EU-regnskabsdirektiv medfører dels nogle påkrævede ændringer i loven og dels nogle øvrige tilpasninger.

Herudover var der et ønske og behov for at tilpasse den danske årsregnskabslovgivning til de internationale IFRS-regnskabsstandarder i det omfang, det er muligt inden for direktivets rammer. Dette skyldes bl.a., at IFRS-standarderne ofte anvendes til fortolkning og udfyldelse af rammebestemmelserne i årsregnskabsloven.

Endelig var der et politisk ønske om at gennemføre lempelser for virksomhederne, hvorved det, efter politikernes opfattelse, kunne give virksomhederne nogle økonomiske besparelser i forbindelse med regnskabsaflæggelsen.

Dette notat beskriver en lang række af de væsentligste ændringer i årsregnskabsloven, men behandler ikke samtlige lovændringer. Der kan dermed være ændringer i årsregnskabsloven, ud over de i dette notat beskrevne, som eventuelt kan have betydning for visse virksomheder. I et bilag til nærværende notat findes en oversigt over væsentlige ændringer i årsregnskabsloven med paragrafhenvielse og kort beskrivelse.

Notatet omfatter ikke regnskabsklasse D (børsnoterede selskaber mv.), men alene ændringer til årsregnskabsloven for virksomheder og selskaber i regnskabsklasse A-C.

Dette notat er skrevet i generelle vendinger og skal alene betragtes som generel vejledning.

Notatet dækker ikke specifikke situationer, og du bør ikke handle - eller undlade at handle - uden at have fået professionel rådgivning. Kontakt venligst BDO for at drøfte de specifikke problemstillinger. BDO, vores partnere og medarbejdere påtager os ikke ansvar for tab foranlediget af en handling, der er taget - eller ikke er taget - på baggrund af oplysningerne i dette notat.

1.1.1 Ikrafttrædelsesbestemmelser og overgangsbestemmelser

Loven trådte i kraft den 1. juli 2015 og har virkning for regnskabsår, der begynder den 1. januar 2016 eller senere. Virksomheder med regnskabsår, der følger kalenderåret, skal dermed anvende reglerne for regnskabsåret 2016. For regnskabsår, der ikke følger kalenderåret, vil det være for regnskabsåret 2016/17.

Der er mulighed for at tage de nye bestemmelser i anvendelse før dette tidspunkt. Muligheden for førtidsimplementering af de nye bestemmelser gælder for regnskabsår, der slutter 31. december 2015 eller senere. Det betyder, at fx virksomheder med kalenderår som regnskabsår kan anvende reglerne for regnskabsåret 2015. For virksomheder, der ikke følger kalenderåret kan reglerne anvendes for regnskabsåret 2015/16.

Ønsker man at førtidsimplementere lovændringerne, er der ikke krav om, at man skal førtidsimplementere samtlige regler (alt eller intet). Der er mulighed for, at virksomhederne kan vælge den eller de bestemmelser, det kan være hensigtsmæssigt at anvende før tid og blot implementere de valgte regler.

Der er blot krav om, at en førtidsimplementering sker systematisk og konsekvent. Det skal forstås således, at ønskes en bestemmelse implementeret, hvortil der knytter sig andre nye krav, skal hele forholdet implementeres. Sker der fx førtidsimplementering af de nye størrelsesgrænser for regnskabsklasse B, skal man ligeledes førtidsimplementere de nye beregningsregler for opgørelse af nettoomsætning i forhold til størrelsesgrænsen.

Sammen med ikrafttrædelsesbestemmelserne er der vedtaget nogle overgangsbestemmelser, som vil blive omtalt sammen med beskrivelsen af de relevante bestemmelser.

Der er ligeledes udstedt en bekendtgørelse med en række overgangsregler til visse bestemmelser i årsregnskabsloven. Disse overgangsregler skal medvirke til at give en lempeligere overgang til bestemmelserne i den nye årsregnskabslov. Det er frivilligt om man vil gøre anvendelse af disse overgangsregler. Anvendes overgangsreglerne skal det oplyses i noterne i årsregnskabet. Overgangsreglerne er i dette notat beskrevet i tilknytning til de bestemmelser de vedrører. Der er bl.a. overgangsregler vedrørende følgende bestemmelser i årsregnskabsloven:

- ÅRL § 38, investeringsaktiver og gæld tilknyttet investeringsaktiver, der ikke længere kan anvende bestemmelsen
- ÅRL § 38, Anvendelse af bestemmelsen på investeringsejendomme, der ikke tidligere kunne anvende bestemmelsen
- ÅRL § 34, ophævelse af reglen om pro rata-konsolidering og overgang til andre bestemmelser
- ÅRL § 43, stk. 2, overgang til løbende at revurdere restværdier
- ÅRL. §§ 33, 42, 47, 82, 118 og 120, ændringer vedrørende indregning og måling af aktiver og forpligtelser.

1.2 Størrelsesgrænser

Årsregnskabsloven er opdelt i bestemmelser for regnskabsklasse A, B, C og D. Virksomhederne inddeles i regnskabsklasse B og C efter størrelse.

Størrelsesgrænserne for regnskabsklasse B og C fremgår af ÅRL § 7 og er forhøjet således:

1.2.1 Regnskabsklasse B

Virksomheder, der i to på hinanden følgende år ikke overskrider to af de tre følgende grænser:

	Nuværende grænser	Nye grænser
Balancesum	36 mio. kr.	44 mio. kr.
Nettoomsætning	72 mio. kr.	89 mio. kr.
Antal ansatte	50 ansatte	50 ansatte

1.2.2 Regnskabsklasse C-mellemstor

Virksomheder, der i to på hinanden følgende år ikke overskrider to af de tre følgende grænser:

	Nuværende grænser	Nye grænser
Balancesum	143 mio. kr.	156 mio. kr.
Nettoomsætning	286 mio. kr.	313 mio. kr.
Antal ansatte	250 ansatte	250 ansatte

Virksomheder, der i to på hinanden følgende år overskrider to af ovenstående grænser, er i regnskabsklasse C-stor.

Generelt vedrørende størrelsesgrænserne er der mulighed for at førtidsimplementere reglerne for størrelsesgrænserne i fx 2015, således at også 2014 måles efter de nye størrelsesgrænser for herefter at vurdere, om virksomheden i to på hinanden følgende år er over eller under de nye størrelsesgrænser. De nye størrelsesgrænser kan dermed ligeledes anvendes til vurdering af om sammenligningsåret er over eller under de nye størrelsesgrænser for hermed at vurdere om virksomheden i to på hinanden følgende år overskrider eller ikke overskrider størrelsesgrænserne. Dette gælder uanset om virksomheden førtidsimplementere de nye størrelsesgrænser eller først anvender dem i det år virksomheden lovpligtigt skal følge de nye regler. De nye størrelsesgrænser kan dermed anvendes med tilbagevirkende kraft.

Aflægges årsregnskabet i en anden valuta end danske kroner omregnes lovens størrelsesgrænser ud fra balancedagens kurs. Denne fremgangsmåde skal gøres konsistent fra år til år.

1.2.3 Opgørelse af nettoomsætning

Ved vurdering af om virksomhedens nettoomsætning overstiger lovens grænser for nettoomsætning, er der indført en ny beregningsregel i ÅRL § 7, stk. 4.

Hvis virksomhedens finansielle indtægter og/eller indtægter fra investeringsvirksomhed er af mindst samme størrelse eller overstiger virksomhedens nettoomsætning, skal de finansielle indtægter og indtægter fra investeringsvirksomhed lægges sammen med nettoomsætningen, således at summen heraf indgår ved vurdering af, om størrelsesgrænsen for nettoomsætning er overskredet.

Finansielle indtægter omfatter fx:

- Renter, udbytter og andre indtægter knyttet til finansielle aktiver
- Positive værdireguleringer (kursreguleringer) af finansielle aktiver
- Gevinster ved realisation af finansielle aktiver
- Indtægter fra datter- og associerede virksomheder efter indre værdis metode
- Indtægter ført direkte på egenkapitalen, fx visse dagsværdireguleringer.

Indtægter fra investeringsvirksomhed omfatter fx:

- Positive værdireguleringer af investeringsejendomme efter ÅRL § 38
- Realiserede gevinster ved salg af investeringsejendomme.

Ved opgørelsen af finansielle indtægter og indtægter fra investeringsvirksomhed skal disse opgøres som bruttoværdier. Der må ikke ske modregning af negative og positive værdireguleringer som fx kursreguleringer på en beholdning af værdipapirer.

De positive finansielle indtægter herunder positive værdireguleringer på fx værdipapirer opgøres aktiv for aktiv. Det betyder, at har man fx et værdipapirdepot med en række forskellige aktier skal de positive værdireguleringer opgøres aktie for aktie og kun de aktier, der har en positiv værdiregulering medregnes. Opgørelsen af årets positive værdiregulering kan opgøres som forskellen mellem kursværdien primo regnskabsåret og kursværdien ultimo regnskabsåret på de enkelte aktier. Og der må ikke ske modregning af en negativ værdiregulering på én aktie med en positiv værdiregulering på en anden aktie selv om det er inden for samme depot.

Valutakursreguleringer kan dog opgøres samlet for hele året som en nettoopgørelse.

Ved anvendelse af indre værdis metode må der ikke ske modregning af overskud fra dattervirksomhed X med underskud fra dattervirksomhed Y. Her medtages alene overskud fra dattervirksomhed X i beregningen. Der må dog gerne ske modregning af fx afskrivning på koncerngoodwill indeholdt i kapitalandelen.

Er regnskabsåret kortere eller længere end 12 måneder skal der ske omregning af de finansielle indtægter forholdsmæssigt således, at der opnås et beløb svarende til beløbet for en 12 måneders periode.

Beregningsreglen kan illustreres med følgende eksempel:

En virksomhed med en kapitalandel indregnet efter indre værdis metode, en investeringsejendom og en større værdipapirbeholdning.

	Eksempel 1	Eksempel 2
Nettoomsætning	35	40
Indtægter ved investeringsvirksomhed	26	10
Indtægter af kapitalandele efter indre værdis metode	22	7
Finansielle indtægter af værdipapirer	12	8
Finansielle indtægter og indtægter ved investeringsvirksomhed	60	25
Omsætning til vurdering af størrelsesgrænse	95	40

I eksempel 1 er finansielle indtægter og indtægter ved investeringsvirksomhed af mindst samme størrelse som nettoomsætning, og dermed anvendes summen af nettoomsætning og finansielle indtægter samt indtægter ved investeringsvirksomhed på i alt 95 ved vurdering af, om størrelsesgrænsen for nettoomsætning er overskredet.

I eksempel 2 anvendes alene nettoomsætningen på 40, da de finansielle indtægter mv. ikke er af mindst samme størrelse som nettoomsætningen.

Beregningsreglen gælder alene ved opgørelse af størrelsesgrænserne for nettoomsætning og har ikke betydning for præsentation af de forskellige indtægter i resultatopgørelsen.

Kommentar

Med denne nye beregningsregel ved opgørelse af størrelsesgrænsen for nettoomsætning kan det få betydning for fx investeringsvirksomheder eller holdingselskabers placering i regnskabsklasserne, og dermed efter hvilket regelsæt årsrapporten skal udarbejdes.

Hvis et selskab har en stor balancenum, der overskrider grænsen for klasse B, men en mindre nettoomsætning og kun få ansatte, vil denne virksomhed ikke overskride to af de tre grænseværdier og dermed efter de tidligere bestemmelser skulle aflægge regnskab efter regnskabsklasse B.

Hvis denne virksomhed har finansielle indtægter eller indtægter ved investeringsvirksomhed af mindst samme størrelse som nettoomsætningen, og summen heraf overstiger grænsen for nettoomsætningen, vil virksomheden fremover skulle aflægge årsrapport efter klasse C.



Updates

1.3 Fravalg af revision eller valg af udvidet gennemgang

I forbindelse med ændringerne til årsregnskabsloven er der ikke foretaget ændringer af revisionsbestemmelserne i ÅRL § 135. Der er således ikke sket ændringer i reglerne for enten fravalg af revision eller valg af revision efter Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder (udvidet gennemgang).

Vurderingen af hvornår man har mulighed for enten fravalg af revision eller valg af udvidet gennemgang, er derimod blevet påvirket af, at der er sket ændring i beregningsreglerne for nettoomsætning og balancesum ved vurdering af størrelsen i forhold til beløbsgrænserne.

Den under afsnit 1.2. beskrevne beregningsregel for nettoomsætning, hvor finansielle indtægter og indtægter ved investeringsvirksomhed i visse situationer medtages ved bedømmelse af nettoomsætningens størrelse i forhold til beløbsgrænsen, gælder også i forhold til beløbsgrænserne for fravalg af revision og valg af udvidet gennemgang.

Holdingselskaber, der besidder kapitalandele i enten dattervirksomheder eller associerede virksomheder, har et særligt regelsæt i ÅRL § 135, stk. 3 ved fravalg af revision eller valg af udvidet gennemgang.

Ved vurdering af om et holdingselskab kan fravælge revision eller vælge udvidet gennemgang, skal beregningsreglerne for koncernregnskabspligt ligeledes tages i anvendelse. Disse regler er nærmere omtalt i afsnit 4.2.

1.4 Ledespåtegning

Årsregnskabet skal indeholde en ledespåtegning, hvor ledelsen underskriver og dermed tilkendegiver deres godkendelse af årsregnskabet. I en ny bestemmelse i ÅRL § 9a er der indført en mulighed for, at virksomheder, hvor det ansvarlige ledelsesorgan kun består af et ledelsesmedlem på tidspunkt for årsrapportens godkendelse, kan undlade at indarbejde en ledespåtegning. Det kan fx være tilfældet i et anpartsselskab uden bestyrelse og med kun én direktør registreret.

I denne situation vil den elektroniske indberetning af årsrapporten til Erhvervsstyrelsen blive anset for ledelsens godkendelse af årsrapporten.

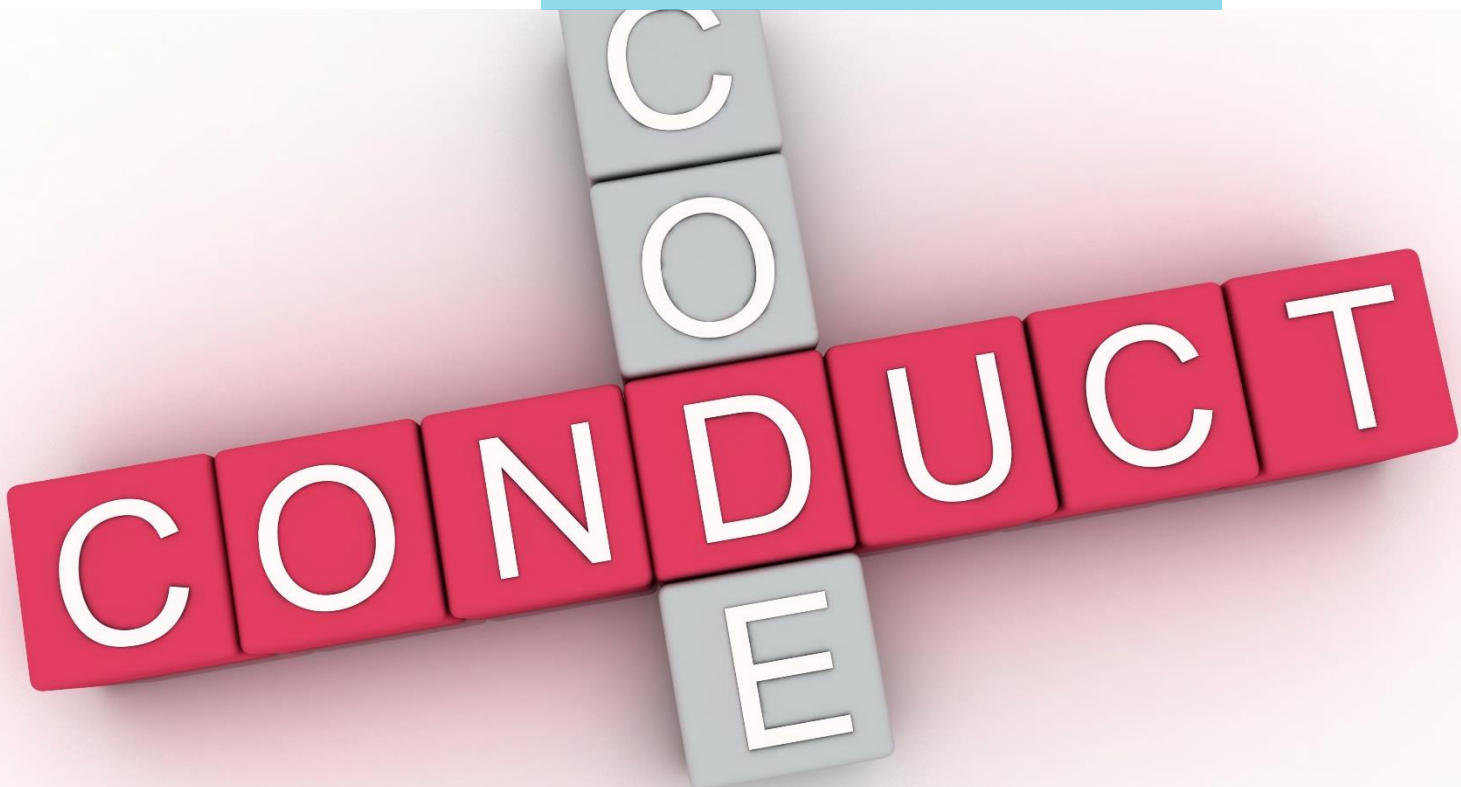
Ønsker virksomheden at fravælge revision, når betingelserne herfor er opfyldt, skal der i ledespåtegningen oplyses, at generalforsamlingen for de kommende år har besluttet at fravælge revisionen. Denne oplysning skal fremgå i det årsregnskab, der fremlægges på den ordinære generalforsamling, hvor beslutning om fravalg for fremtiden besluttet.

I de efterfølgende år, hvor revisionen er fravalgt, skal der i ledespåtegningen angives, at ledelsen fortsat anser betingelserne for fravalg af revisionen for opfyldt.

Er ledespåtegningen fravalgt i virksomheder, hvor der kun er et ledelsesmedlem, skal både oplysningen om fravalg af revision og den efterfølgende erklæring om, at betingelserne fortsat er opfyldt, medtages i ledelsesberetningen.

BDO's holdning

Uanset at der kun er et ledelsesmedlem i virksomheden, og at man dermed kan fravælge en ledelsespåtegning, bør der altid i årsrapporten være en ledelsespåtegning, der indikerer ledelsens godkendelse af årsrapporten og datering for, hvornår godkendelsen har fundet sted.



1.5 Mikrovirksomheder

Med det nye EU-regnskabsdirektiv og dermed også ændringerne til årsregnskabsloven er der indført et nyt begreb, mikrovirksomheder. Mikrovirksomheder er defineret ved at være virksomheder, der i to på hinanden følgende år på balancetidspunktet ikke overskrider to af følgende størrelser:

- En balancesum på 2.700.000 kr.
- En nettoomsætning på 5.400.000 kr.
- Et gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede i løbet af regnskabsåret på 10.

Mikrovirksomheder er virksomheder, der hører under regnskabsklasse B, men hvor der inden for regnskabsklasse B-reglerne er nogle særlige undtagelsesmuligheder for mikrovirksomheder.

Mikrovirksomheder har ved udarbejdelsen af årsregnskabet muligheden for at fravælge følgende oplysninger i noterne:

- Oplysninger om anvendt regnskabspraksis
- Oplysninger om gæld, der forfalder til betaling mere end 5 år efter balancetidspunktet
- Oplysninger om visse særlige poster
- Oplysninger om det gennemsnitlige antal beskæftigede i regnskabsåret.

Det er frivilligt, om en virksomhed, der opfylder betingelserne, vælger at følge reglerne for mikrovirksomheder og dermed fravælge nogle oplysningskrav. Vælges reglerne for mikrovirksomheder, er der ikke krav om, at virksomheden skal fravælge alle ovennævnte oplysningskrav. Virksomheden kan vælge den eller de af undtagelserne, den ønsker.

Anvendes reglerne for mikrovirksomheder, skal det oplyses i en note.

Uanset at en virksomhed opfylder kravet om at være under størrelsesgrænserne, kan holdingselskaber, investeringsvirksomheder og virksomheder, der på balancedagen har afledte finansielle instrumenter (fx valutakontrakter, renteswaps mv.), ikke anvende reglerne for mikrovirksomheder.

Virksomheder, der anvender reglerne for mikrovirksomheder, må ikke anvende reglerne om at indregne finansielle aktiver og forpligtelser til dagsværdi, selv om det er påkrævet som hovedregel. Det medfører, at finansielle aktiver og forpligtelser skal indregnes og måles til kostpris.

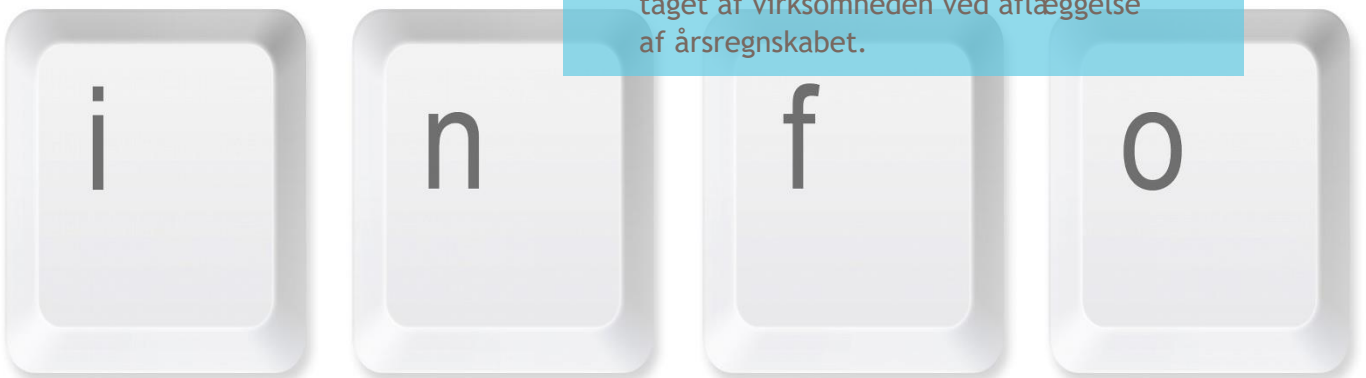
Det betyder fx, at har virksomheden en beholdning af børsnoterede værdipapirer, må disse værdipapirer ikke indregnes til dagsværdi, hvor dagsværdi normalt er hovedreglen. Værdipapirerne skal derimod indregnes til kostpris. Det betyder samtidig, at eventuelle urealiserede kurstab skal indregnes i resultatopgørelsen som nedskrivninger, mens urealiserede gevinster i forhold til kostprisen ikke må indregnes.

Mikrovirksomheder har dog mulighed for at lave opskrivninger af anlægsaktiver til dagsværdi efter bestemmelsen i ÅRL § 41.

BDO's holdning

Årsregnskaberne skal være informative for regnskabsbrugerne, og derfor finder vi det uhensigtsmæssigt, at en virksomhed gør brug af reglerne for mikrovirksomheder. At der ikke er nogen beskrivelse af anvendt regnskabspraksis betyder eksempelvis, at regnskabslæser ikke kender afskrivningsperioden på materielle anlægsaktiver.

Såfremt en virksomhed vil gøre brug af mikroreglerne, mener vi, at årsregnskabet bør indeholde oplysninger om anvendt regnskabspraksis. Årsregnskabsloven er en rammelov med en række valgmuligheder. Det er vigtigt, at en regnskabsbruger i anvendt regnskabspraksis kan læse, hvilke valgmuligheder og regnskabsmæssige skøn der er foretaget af virksomheden ved aflæggelse af årsregnskabet.



1.6 Fejl i tidligere års regnskaber

I de tidligere bestemmelser var fundamentale fejl defineret ved at være fejl, hvor årsregnskabet i tidligere regnskabsår har været fejlbehæftet i en sådan grad, at årsregnskabet samlet set ikke har været retvisende på grund af disse fejl. Fundamentale fejl er således meget graverende fejl, som medfører, at tidligere års regnskaber som helhed ikke gav et retvisende billede.

Begrebet ”fundamentale fejl” er udgået af bestemmelsen og i stedet for erstattet af begrebet ”væsentlige fejl”.

Væsentlige fejl omfatter alle de fejl, som kan påvirke regnskabsbrugernes beslutningstagen. Dette omfatter ikke alene de fejl, som bevirker, at regnskabet ikke giver et retvisende billede, herunder fundamentale fejl, men også andre fejl, som kan medføre ændringer i regnskabsbrugernes beslutningstagen.

Væsentlige fejl dækker dermed over en bredere gruppe af fejl end fundamentale fejl. Det vil sige, at fundamentale fejl anses som en delmængde af væsentlige fejl.

Væsentlige fejl rettes på samme måde, som fundamentale fejl tidligere blev rettet. Det vil sige, at effekten af sådanne fejl rettes med tilbagevirkende kraft og med korrektion, der indregnes direkte på egenkapitalen primo regnskabsåret, og sammenligningstal for tidligere år tilrettes.

2. VÆSENTLIGE ÆNDRINGER FOR VIRKSOMHEDER I REGNSKABSKLASSE B

2.1 Generelt

En række af de ændringer, der er gennemført i reglerne for regnskabsklasse B, er en direkte følge af bestemmelser i det nye EU-regnskabsdirektiv, der er pligt til at gennemføre i dansk ret. Direktivet indeholder en nyskabelse vedrørende reglerne for virksomheder i regnskabsklasse B. Direktivet har her indført et maksimumharmoniseringsprincip, der betyder, at direktivets regler for små virksomheder (regnskabsklasse B) skal følges og implementeres i det enkelte lands lovgivning.

Lovændringerne til regnskabsklasse B er derfor påvirket af, at visse nuværende oplysningskrav udgår af den danske lovgivning, idet EU-direktivet ikke indeholder disse bestemmelser for regnskabsklasse B, og andre nye oplysningskrav kommer til, idet de er krævet i direktivet.

Det udelukker dog ikke, at de enkelte virksomheder gerne frivilligt må give yderligere oplysninger i årsregnskaberne, ud over hvad der er krævet i lovgivningen lige som virksomhederne i klasse B gerne må tilvælge regler fra regnskabsklasse C herunder notebestemmelser gældende for regnskabsklasse C. Sker der tilvalg af regler fra en højere regnskabsklasse skal det anføres i anvendt regnskabspraksis, at der er sket tilvalg af regler fra fx klasse C.

Ud over ændringer til noteoplysningskravene i årsregnskabsloven sker der også ændringer vedrørende bestemmelser for indregning og måling af aktiver og forpligtelser.

2.1.1 Indregning af aktiver

2.1.1.1 Udviklingsomkostninger

For virksomheder i regnskabsklasse B er det frivilligt, om man vælger at aktivere udviklingsomkostninger. Dette er reglerne både nu og efter ændringerne i årsregnskabsloven. Aktivering af udviklingsomkostninger er alene et krav for store virksomheder i regnskabsklasse C. Vælger en virksomhed i regnskabsklasse B at aktivere udviklingsomkostninger, er det dermed et tilvalg af reglen for regnskabsklasse C. De nye regler betyder, at når virksomheden aktiverer udviklingsomkostninger, så skal der oprettes en bunden reserve på egenkapitalen svarende til de aktiverede udviklingsomkostninger og give de noteoplysninger, der er krævet, når udviklingsomkostninger aktiveres. Se beskrivelsen i afsnit 3.2.2 for nærmere beskrivelse.

Med ændringen i årsregnskabsloven præciseres det, at undtagelsen for at aktivere udviklingsomkostninger for virksomheder i regnskabsklasse B gælder for internt oparbejdede udviklingsprojekter. Samtidig ændres bestemmelsen således, at koncessioner og varemærker ikke kan indregnes i balancen, når de er internt oparbejdede. Er der derimod tale om varemærker, koncessioner mv., som er erhvervet fra tredjemand mod vederlag, vil der fortsat være krav om indregning i balancen.

2.1.1.2 Eventualaktiver

I den generelle bestemmelse i ÅRL § 33 vedrørende indregning af aktiver skal alle definerbare aktiver som udgangspunkt indregnes. Der er indsat en bestemmelse, der præciserer, hvornår eventualaktiver kan indregnes i balancen som et aktiv.

Efter bestemmelsen kan et eventualaktiv først indregnes i balancen, når det er overvejende sandsynligt (så godt som sikkert), at det vil resultere i en fremtidig indbetaling til selskabet. Tidligere var vurderingen, at et eventualaktiv skulle indregnes i balancen, når det var sandsynligt, at der vil ske en indbetaling, hvilket var vurderet til at være tilfældet, når der var mere end 50 % sandsynlighed for en indbetaling.

2.1.1.3 Pro rata-konsolidering

I den tidligere lovgivning er der en valgmulighed, hvorefter en virksomhed kan indregne kapitalandele ved pro rata-konsolidering i sit eget regnskab, hvilket betyder, at virksomheden indregner sin ejerandel af de enkelte aktiver og forpligtelser samt indtægter og omkostninger i den virksomhed, den er medejer af.

Pro rata-konsolidering var en mulighed, hvor en virksomhed sammen med en eller flere andre virksomheder havde andele i en virksomhed, hvori den hæftede fuldt ud for alle eller en andel af den fælles ledede virksomheds forpligtelser. Det kunne fx være ved kapitalandele i et interessentskab.

Denne mulighed for pro rata-konsolidering er nu ophævet for indregning af kapitalandele i moderselskabets eget regnskab. Virksomheder skal herefter indregne denne type kapitalandele efter årsregnskabslovens almindelige regler for kapitalandele i associerede virksomheder. Dog vil der stadig være muligheder for, at andele i et driftsfællesskab kan indregnes efter den økonomiske interesse i projektet, hvilket i praksis svarer til en form for pro rata-konsolidering. Det kan ske i de situationer, hvor virksomhedens deltagelse i et driftsfællesskab anses for en integreret del af virksomhedens aktiviteter.

Overgangen fra indregning efter pro rata-konsolideringsreglen til indregning og måling efter andre bestemmelser i årsregnskabsloven kan foretages efter en lempeligere overgangsregel jf. den særskilte bekendtgørelse med overgangsbestemmelser. Ved overgang til andre indregnings- og målingsbestemmelser kan virksomhederne anse den indregnede nettoværdi jf. seneste årsregnskab som ny kostpris for kapitalandelene i det efterfølgende regnskabsår. Der skal i dette tilfælde ikke ske ændringer af sammenligningstal i balancen eller resultatopgørelsen.

Det er alternativt også muligt at vælge en praksisændring efter de almindelige regler, hvor der sker ændring af praksis med tilbagevirkende kraft og med ændring af sammenligningstal.

2.1.1.4 Indregning af virksomhedsovertagelser

Hovedreglen i årsregnskabsloven foreskriver, at første gang et aktiv eller en forpligtelse indregnes i balancen, skal det ske til kostpris. En ny bestemmelse præciserer imidlertid, at ved indregning af aktiver og forpligtelser erhvervet ved en virksomhedsovertagelse (overtagelse af en samlet aktivitet) skal det ske efter reglerne om enten overtagelsesmetoden eller sammenlægningsmetoden.

Efter overtagelsesmetoden sker indregning til dagsværdier på overtagelsesdagen af de overtagne aktiver og forpligtelser. Efter sammenlægningsmetoden sker indregning af aktiver og forpligtelser til de bogførte værdier fra den overtagne virksomhed opgjort efter den overtagende virksomheds regnskabspraksis. Indregning sker ved sammenlægningsmetoden som udgangspunkt med regnskabsmæssig virkning tilbage i tid. Som noget nyt kan der ved sammenlægningsmetoden også vælges at ske indregning på overtagelsestidspunktet. Se afsnit 4.6. for nærmere omtale af overtagelsesmetoden og sammenlægningsmetoden.

2.2 Finansielle aktiver og investeringsaktiver til dagsværdi

2.2.1 Finansielle aktiver

Finansielle aktiver skal løbende indregnes og måles til dagsværdier, jf. ÅRL § 37. Ændringerne til årsregnskabsloven har medført en række ændringer til bestemmelsen om indregning til dagsværdier.

Efter den nugældende formulering opgøres dagsværdien som den salgsværdi, der kan konstateres på et velfungerende marked. Et "velfungerende marked" er nu ændret til et "aktivt marked". Samtidig er der indsat en definition på et aktivt marked:

"Et marked, hvor transaktioner med aktivet eller forpligtelsen finder sted med tilstrækkelig hyppighed og i et tilstrækkeligt omfang til løbende at give prisfastsættelsesoplysninger".

Hermed bringes definitionen på linje med den internationale regnskabsstandard IFRS 13 om dagsværdimåling.

Der er dermed krav om, at handlerne på markedet finder sted med en tilstrækkelig hyppighed og i et tilstrækkeligt omfang, for at prisfastsættelsen på det pågældende marked kan danne grundlag for en pålidelig dagsværdi.

Hovedreglen er, at finansielle aktiver indregnes og måles til dagsværdier. Der er dog visse undtagelser. Bestemmelsen er udvidet med en række yderligere undtagelser for aktiver, der dermed ikke er omfattet af reglerne om dagsværdimåling.

Følgende finansielle aktiver er tilføjet til undtagelsen for indregning til dagsværdier:

- Egenkapitalinstrumenter udstedt af virksomheden
- Kontrakter om betinget vederlag for erhvervelse af en virksomhed
- Råvarebaserede kontrakter, som giver parterne ret til at afregne kontant eller i andre finansielle instrumenter
- Andre finansielle instrumenter med sådanne særlige egenskaber, at instrumenterne indregnes og måles anderledes end andre finansielle instrumenter.

Ovennævnte undtagelser har dog tidligere været gældende via en bekendtgørelse, der nu er ophævet, idet bekendtgørelsens indhold er indarbejdet direkte i loven.

2.2.1.1 Kapitalandele

Kapitalandele, der ikke er datter- eller associerede virksomheder, skal indregnes og måles til dagsværdier. Bestemmelsen om dagsværdimåling i ÅRL § 37 indeholder et hierarki for, hvordan man finder dagsværdien på et finansielt aktiv. Er det ikke muligt via et aktivt marked eller anvendelsen af almindeligt accepterede værdiansættelsesmodeller at finde en dagsværdi, er det muligt at anvende kostpris som bedste udtryk for dagsværdien. Selv om man ender med at anvende kostpris, er regnskabspraksis stadig som udgangspunkt dagsværdi på disse kapitalandele.

En ændring til årsregnskabslovens bestemmelse om dagsværdier betyder, at disse kapitalandele, der ikke er datter- eller associerede virksomheder og som ikke er børsnoterede værdipapirer, nu kan indregnes og måles til kostpris.

Det er en ny valgmulighed, der formentlig ofte vil blive benyttet, da virksomheden dermed undgår at skulle finde eller beregne en dagsværdi på disse kapitalandele eller undgå at dokumentere, hvorfor der ikke kan opgøres en pålidelig dagsværdi således, at kapitalandelene i stedet for måles til kostpris som det bedste udtryk for dagsværdi.

Anvendes den nye undtagelsesregel, således at man overgår fra dagsværdi til kostpris på sådanne kapitalandele, vil der være tale om en ændring i regnskabspraksis.

2.2.1.2 Anvendelse af IFRS-standarder

I årsregnskabslovens § 37 for indregning og måling af finansielle aktiver til dagsværdi er der indsat et nyt stk. 5, der giver mulighed for, at virksomheder, i stedet for at anvende årsregnskabslovens bestemmelser om dagsværdimåling, kan anvende og følge de internationale regnskabsstandarder IFRS, for så vidt angår indregning og måling af finansielle aktiver og forpligtelser.

Vælger en virksomhed at anvende IFRS-standarderne i stedet for årsregnskabslovens bestemmelser for indregning og måling af finansielle aktiver og forpligtelser, skal virksomheden også anvende de oplysningskrav, der fremgår af IFRS-standarderne. Hvis der på et område er forskellige krav i henholdsvis årsregnskabsloven og en valgt IFRS standard vil reglerne efter såvel ÅRL som den pågældende IFRS standard skulle opfyldes med hensyn til oplysningskrav.

2.2.1.3 Afledte finansielle instrumenter

Afledte finansielle instrumenter i form af fx valutakontrakter eller renteswaps skal indregnes i balancen til dagsværdier. I denne sammenhæng er der indført en ny bestemmelse, der giver mulighed for, at i de tilfælde, hvor et sikringsinstrument i form af et afledt finansielt instrument sikrer et finansielt aktiv til dagsværdi i balancen, kan det sikrede aktiv i stedet for måles til dagsværdi.

Den nye bestemmelse medfører, at både det sikrede og sikringsinstrumentet dermed måles til dagsværdi i balancen. Dette forhold har også tidligere været gældende via en bestemmelse i en bekendtgørelse. Denne bekendtgørelse er nu ophævet, og bestemmelsen er indført uændret i årsregnskabsloven.

På trods af det generelle modregningsforbud i årsregnskabslovens grundlæggende bestemmelser er der i dag mulighed for, via en undtagelsesbestemmelse i ÅRL § 50, at indtægter og omkostninger, der udspringer af værdireguleringer på henholdsvis sikringsinstrumentet og det sikrede aktiv eller forpligtelse, kan modregnes i resultatopgørelsen. I balancen skal bruttoværdierne stadig vises hver for sig.

I en tilføjelse til denne bestemmelse er der indført et nyt notekrav, der medfører, at man i noten skal specificere bruttoværdien af de modregnede poster.

For afledte finansielle instrumenter er der indført yderligere et nyt noteoplysningskrav i ÅRL § 58b. Der skal i noterne oplyses om omfanget og karakteren af de afledte finansielle instrumenter samt væsentlige betingelser. Oplysningerne vil omfatte de væsentligste aftalevilkår, som for valutaterminskontrakter fx kan omfatte valuta, mængde og løbetid. For renteswaps kan det fx være renteoplysninger mv.

Grunden til dette oplysningskrav er, at man skal kunne forstå den mulige fremtidige finansielle virkning af virksomhedens afledte finansielle instrumenter.

2.2.2 Investeringsaktiver

I årsregnskabslovens § 38 er der en frivillig valgmulighed, hvorefter virksomheder kan indregne og måle investeringsaktiver til dagsværdi, hvor den løbende regulering af dagsværdien føres over resultatopgørelsen, og hvor dagsværdireguleringerne indgår som frie reserver under egenkapitalen.

Der har været knyttet flere betingelser på brugen af denne bestemmelse. Bl.a. har det været et krav, at investeringsvirksomhed skulle være virksomhedens hovedaktivitet. Herudover har der været krav om, at den til investeringsaktivet forbundne gæld ligeledes skulle reguleres til dagsværdi.

Der er sket væsentlige ændringer i denne bestemmelse.

Fremover vil bestemmelsen kun kunne anvendes på investeringsejendomme. Før kunne bestemmelsen anvendes mere bredt på investeringsaktiver, hvilket fx også i visse tilfælde kunne omfatte kapitalandele.

Bestemmelsen vil herudover fortsat kunne anvendes i virksomheder, der omdanner levende dyr eller planter biologisk med henblik på salg, forarbejdning, forbrug eller avl af yderligere dyr og planter. Det er blandt andet for landbrug, dambrug mv.

En anden væsentlig ændring er, at kravet om, at investeringsvirksomhed skal være hovedaktivitet, ophæves. Det betyder, at alle virksomheder, der har en investeringsejendom, vil have mulighed for at benytte bestemmelsen.

Endelig sker der den ændring, at der ikke længere er krav om, at den til investeringsejendommen forbundne gæld skal reguleres til dagsværdi. Det betyder, at gælden skal opføres efter årsregnskabslovens almindelige regler for indregning af gæld, hvilket vil sige til amortiseret kostpris.

Er der indgået en renteswap til sikring af fremtidige pengestrømme (sikring til en fast rente), skal denne kontrakt fortsat indregnes i balancen til dagsværdi. De løbende dagsværdireguleringer på sådanne renteswaps skal føres over egenkapitalen. Virksomheder, der tidligere har ført disse dagsværdireguleringer over resultatopgørelsen som følge af anvendelsen af ÅRL § 38, skal fremover indregne dagsværdireguleringerne på egenkapitalen.

Til vurdering af, hvad der kan defineres som investeringsejendomme, kan den internationale regnskabsstandard IAS 40 om investeringsejendomme anvendes. Ligeledes kan IFRS 13 om dagsværdimåling anvendes i forbindelse med opgørelsen af dagsværdier på investeringsejendomme.

I denne sammenhæng er der gjort op med, at offentlige ejendomsvurderinger ikke kan anvendes som udtryk for en dagsværdi efter årsregnskabslovens bestemmelser. Det skyldes, at den offentlige ejendomsvurdering er en skattemæssigt fastsat værdi, som har et andet formål end udarbejdelse af årsregnskabet, samt at den offentlige ejendomsvurdering er opgjort på et andet tidspunkt end balancedagen.

Det forhold, at kravet om investeringsvirksomhed som hovedaktivitet udgår af bestemmelsen, betyder, at flere virksomheder får mulighed for at anvende bestemmelsen på investeringsejendomme.

Samtidig vil det betyde, at i koncerner, hvor fx et datterselskab har investeringsejendomme, og hvor hovedaktivitetskravet ikke har været opfyldt på koncernniveau, nu kan være i en situation, hvor der ikke nødvendigvis er krav om ombearbejdning af datterselskabets årsregnskab før indregning i koncernregnskabet. Det betinger dog, at der ikke er andre forhold, der evt. kræver en ombearbejdning til koncernens regnskabspraksis, eller at der ikke er tale om, at datterselskabets ejendomme er domicilejendomme på koncernbasis.

I det vedtagne lovforslag og i den særlige bekendtgørelse med overgangsregler er der indført en overgangsbestemmelse, der giver mulighed for, at de virksomheder, der ikke længere kan anvende bestemmelsen i ÅRL § 38 og dermed skal ændre praksis, kan gøre det efter lempeligere regler. Virksomhederne har i denne situation muligheden for at anvende dagsværdien i det seneste årsregnskab som ny kostpris for aktiverne for det efterfølgende regnskabsår og herefter indregne aktiverne til enten kostpris, dagsværdi efter ÅRL § 41 med opskrivning over egenkapitalen, eller hvis der er tale om kapitalandele i datter- eller associerede virksomheder indregning efter indre værdis metode. Ved overgang til indre værdis metode på datter- eller associerede virksomheder skal der udarbejdes en købspris allokering på merværdier i forhold til indre værdi.

Tilsvarende overgangsregel gælder også for de gældsposter, der ikke længere skal reguleres til dagsværdi, men optages til amortiseret kostpris. Den lempeligere overgangsregel betyder, at man kan anvende dagsværdien på gælden jf. seneste aflagte årsregnskab som ny kostpris og på baggrund heraf beregne og indregne gælden til amortiseret kostpris i den resterende løbetid for gælden. Eventuel kursgevinst hvor dagsværdien er over kurs 100 eller et eventuelt kurstab hvor dagsværdi er under kurs 100 vil dermed medføre en effektiv rente i resultatopgørelsen der er henholdsvis lavere eller højere end den pålydende rente i forbindelse med beregning af amortiseret kostpris i restløbetiden på gælden.

Ved anvendelsen af denne overgangsregel er der ikke krav om at tilrette sammenligningstal.

Herudover er der indført en overgangsregel, hvorefter virksomheder, der ikke tidligere har kunnet anvende § 38 på en investeringsejendom på grund af hovedaktivitetskravet, nu kan overgå til indregning af investeringsejendommen til dagsværdi efter § 38 ved i overgangsåret at føre den fulde opskrivning fra kostpris til dagsværdi direkte på egenkapitalen ultimo opskrivningsåret og uden at tilrette sammenligningstal. Denne overgangsregel kan anvendes frem til og med regnskabsår, der begynder senest 31. december 2016.

Alternativet til at anvende disse overgangsregler er, at gennemføre en ændring af regnskabspraksis efter de almindelige regler hvorved der sker ændring af praksis med tilbagevirkende kraft og med tilretning af sammenligningstal.

2.2.3 Oplysninger i anvendt regnskabspraksis og noter, dagsværdier

I årsregnskabslovens bestemmelser vedrørende beskrivelse af anvendt regnskabspraksis er der bl.a. sket nogle ændringer i de tilfælde, hvor der anvendes dagsværdier efter ÅRL §§ 37 - 38, og dagsværdien ikke måles på grundlag af observationer på et aktivt marked.

I disse situationer skal der i redegørelsen for anvendt regnskabspraksis indføres en beskrivelse af de værdiansættelsesmodeller og -teknikker, som er anvendt ved opgørelsen af dagsværdien.

Det vil bl.a. være aktuelt ved anvendelse af beregningsmodeller som fx en Discounted Cash Flow-model (DCF-model) eller andre afkastbaserede modeller. Det skal fremgå tydeligt af anvendt regnskabspraksis, hvis en sådan model anvendes. Det skal fx ligeledes fremgå, om beregningen er baseret på flerårige budgetter og en terminalperiode.

Som en del af ændringen i bestemmelsen bortfalder kravet om beskrivelse i anvendt regnskabspraksis af beregningsmetoden ved anvendelse af amortiseret kostpris.

Ud over ændringer i bestemmelsen for redegørelse i anvendt regnskabspraksis er der ligeledes indført et nyt noteoplysningskrav i de situationer, hvor aktiver eller forpligtelser måles til dagsværdi efter ÅRL §§ 37 - 38, og dagsværdien ikke måles på grundlag af observationer på et aktivt marked.

I henhold til det nye notekrav skal der gives oplysninger om de centrale forudsætninger, som er anvendt i den beregningsmodel, som er beskrevet under anvendt regnskabspraksis.

I noten skal der gives mere specifikke oplysninger om de centrale forudsætninger, som er anvendt ved beregningen af dagsværdien. Der skal gives oplysninger om alle de forudsætninger, som er nødvendige for, at regnskabsbrugeren kan vurdere virksomhedens beregninger.

Er der fx anvendt en DCF-model til beregning af dagsværdien på en investeringsejendom, vil centrale forudsætninger fx være diskonteringsrente, forventet inflation, tomgang i ejendommen mv. samt, om der fx er taget højde for forventet inflation, ændringer i huslejeniveau, vedligeholdelse mv.

Dette er oplysninger, som er nødvendige for, at regnskabsbrugeren skal kunne forstå, hvilke faktorer der har påvirket dagsværdiberegningen, samt kunne vurdere, om regnskabsbrugeren er enig i de anvendte forudsætninger.

Som udgangspunkt skal disse noteoplysninger gives for hvert enkelt aktiv. Der er dog i bestemmelsen åbnet mulighed for, at oplysningerne kan gives samlet for en kategori eller en gruppe af aktiver, hvis aktiverne og de centrale forudsætninger for dagsværdiberegningen ikke afviger væsentligt indbyrdes.

Det betyder, at hvis en virksomhed har en række investeringsejendomme af samme karakter, fx kontorejendomme med nogenlunde samme geografiske placering, lejekontrakter mv., kan oplysningerne gives samlet for denne gruppe af ejendomme. Er det ikke muligt, at samle flere ejendomme i samme kategori på grund af, at de ikke er rimelig ensartede skal oplysningerne gives hvor hver enkelt ejendom.

2.3 Anlægsaktiver

I forbindelse med opgørelse af kostprisen for anlægsaktiver gives der nu virksomheder i regnskabsklasse B direkte mulighed for at indregne indirekte produktionsomkostninger (IPO) i kostprisen, hvis omkostningerne vedrører fremstillingsperioden. Dette var tidligere kun muligt via tilvalg fra regnskabsklasse C. Det er fortsat en valgmulighed og dermed ikke et krav.

2.3.1 Opskrivning af immaterielle og materielle anlægsaktiver

Virksomheder kan i dag vælge at opskrive materielle anlægsaktiver og kapitalandele i datter- og associerede virksomheder til dagsværdi, jf. ÅRL § 41. Denne opskrivning skal føres direkte på egenkapitalen og skal bindes på en særlig reserve for opskrivningshenslæggelser. Opskrivningen må ikke føres over resultatopgørelsen.

2.3.1.1 Immaterielle anlægsaktiver

Bestemmelsen er nu udvidet til også at omfatte visse immaterielle anlægsaktiver, således at immaterielle anlægsaktiver, der handles på et aktivt marked, kan opskrives til dagsværdi. Eksempler på sådanne immaterielle anlægsaktiver kan være CO₂ kvoter, fiskekvoter og lignende kvoter mv., der handles på et aktivt marked.

Et aktivt marked kan defineres som:

”Et marked, hvor transaktioner med aktivet eller forpligtelsen finder sted med tilstrækkelig hyppighed og i et tilstrækkeligt omfang til løbende at give prisfastsættelsesoplysninger”

Opskrivninger føres også for immaterielle anlægsaktiver direkte over egenkapitalen med krav om binding på en særlig reserve for opskrivninger.

2.3.1.2 Opskrivningsreserven formindskes med afskrivninger

Er der foretaget opskrivninger til dagsværdi på immaterielle og materielle anlægsaktiver, betyder det, at der fremkommer et forøget afskrivningsgrundlag med forøgede afskrivninger i resultatopgørelsen til følge. Det har hidtil betydet, at en opskrivning med deraf følgende forhøjede afskrivninger har påvirket udbytte mulighederne i negativ retning.

Det er der nu rettet op på med en ny ændring til opskrivningsbestemmelsen i ÅRL § 41. Den nye bestemmelse går ud på, at opskrivningsreserven skal formindskes i takt med, at der foretages afskrivninger på det opskrevne aktiv. Opskrivningsreserven reduceres med den del af årets afskrivning efter skat, der kan henføres til opskrivningsbeløbet. Det gælder også for opskrivningsreserver etableret før de nye bestemmelsers ikrafttræden. Det betyder, at opskrivningsreserver etableret før den nye lovs ikrafttrædelse også skal reduceres med afskrivningerne på de tidligere foretagne opskrivninger. Der skal således foretages en opløsning af den del af opskrivningsreserven, der vedrører allerede foretagne afskrivninger vedrørende opskrivninger i tidligere år. Reglen har dermed virkning med tilbagevirkende kraft.

Reduktionen af den bundne reserve for opskrivninger sker ved at overføre reduktionsbeløbet fra opskrivningsreserven til den frie reserve overført overskud. Overførslen foregår således ikke over resultatopgørelsen. Er opskrivningsreserven reduceret med udskudt skat i forbindelse med opskrivningen, er det beløb, reserven løbende skal reduceres med i forbindelse med de årlige afskrivninger, ligeledes efter skat.

2.3.1.3 Tilpasning af sammenligningstal

Ændrer virksomheden indregnings- og målemetode fra kostpris til dagsværdi, er det en ændring af regnskabspraksis. Ved ændring af regnskabspraksis er det som hovedregel et krav, at der sker tilpasning til den nye praksis med tilbagevirkende kraft og med tilpasning af sammenligningstal.

I ÅRL § 51 om ændring i anvendt regnskabspraksis præciseres det nu, at ændrer virksomheden regnskabspraksis og opskriver til dagsværdi efter ÅRL § 41, skal der ske indregning af effekten direkte på egenkapitalen, og der er ikke krav om tilpasning af sammenligningstal.

2.3.1.4 Noteoplysninger

Foretages der opskrivninger af anlægsaktiver, er der i loven indført nye og ændrede noteoplysningskrav.

Foretages der opskrivninger af anlægsaktiver, skal der i noten oplyses om den værdi, aktivet ville have haft på balancedagen, såfremt der ikke var foretaget opskrivninger. Det vil sige oplysning om den bogførte værdi med fradrag af akkumulerede afskrivninger, såfremt der ikke var foretaget opskrivninger.

Tidligere skulle der oplyses om forskelsværdien mellem den bogførte værdi i balancen og den værdi, aktivet ville have haft uden den foretagne opskrivning.

Herudover er der indført et notekrav, hvor posten "Reserve for opskrivninger" under egenkapitalen skal specificeres i en note. Der skal i en note oplyses om primo- og ultimosaldo på reserven samt de bevægelser, der har været i løbet af året på reserven. Såfremt der udarbejdes en egenkapitalopgørelse, kan denne oplysningsforpligtelse i stedet for fremgå af egenkapitalopgørelsen. Se afsnit 2.7.1. vedrørende nye regler for egenkapitalopgørelsen.

2.3.2 Nedskrivninger

Anlægsaktiver, der ikke løbende reguleres til dagsværdi, skal nedskrives til en lavere genindvindingsværdi, såfremt der er forhold, der medfører et nedskrivningsbehov.

Til bestemmelsen om nedskrivning er der tilføjet, at såfremt begrundelsen for den tidligere foretagne nedskrivning ikke længere er til stede, og nedskrivningen dermed ikke længere kan opretholdes, skal nedskrivningen tilbageføres. Tilbageførsel af en nedskrivning sker over resultatopgørelsen samme sted, som nedskrivningen tidligere er ført. En tilbageførsel af en nedskrivning er ikke det samme som en opskrivning af et aktiv.

Den nye bestemmelse præciserer, at der ikke må ske tilbageførsel af nedskrivninger vedrørende goodwill.

Bestemmelsen er blot en lovfæstelse af den nuværende praksis på området.

2.3.3 Afskrivning, brugstid og restværdi

På immaterielle og materielle anlægsaktiver skal kostprisen løbende reduceres med årlige afskrivninger. Afskrivningerne beregnes under hensyntagen til en opgjort brugstid, og afskrivningsgrundlaget opgøres under hensyntagen til en forventet restværdi efter afsluttet brugstid.

2.3.3.1 Restværdi og brugstid

Efter de tidligere regler opgøres restværdien i forbindelse med anskaffelsen af aktivet og reguleres som udgangspunkt ikke efterfølgende. Loven ændres på dette punkt, således at der fremover løbende skal ske en revurdering af om restværdien har ændret sig på samme måde som en løbende revurdering af afskrivningsperioden. En løbende revurdering og justering af restværdien medfører, at afskrivningsgrundlaget dermed tilsvarende justeres med en deraf følgende ændring af de løbende afskrivninger i den resterende del af brugstiden.

En revurdering af restværdien kan fx være relevant i situationer, hvor der på væsentlige aktiver sker udsving i værdien som følge af udsving i konjunkturer samt løbende inflation. Ved revurdering af restværdien må der tages højde for inflation frem til balancedagen. Der kan ikke tages højde for en fremtidig forventet inflation.

I bekendtgørelsen med overgangsbestemmelser er der indført en regel hvorefter hele effekten af en revurdering af restværdien foretaget efter 1. januar 2016 behandles i det pågældende år og ikke med tilbagevirkende kraft.

For immaterielle anlægsaktiver med en skønnet brugstid på over 5 år har der tidligere været et krav om, at det skal oplyses i anvendt regnskabspraksis, og der skulle gives en konkret og fyldestgørende begrundelse for, hvorfor afskrivningsperioden overstiger 5 år. Denne bestemmelse er nu ophævet, og en begrundelse generelt for immaterielle anlægsaktiver er ikke længere påkrævet. I stedet for er der indført en ny regel hvorefter afskrivningsperioden på goodwill altid skal begrundes, jf. nedenfor.

2.3.3.2 Afskrivningsperiode for immaterielle anlægsaktiver

Vedrørende immaterielle anlægsaktiver har der tidligere været en bestemmelse om, at afskrivningsperioden ikke kunne overstige 20 år, uanset hvad man kunne skønne brugstiden til. Denne grænse på maksimalt 20 år er nu ophævet, således at afskrivningsperioden godt kan skønnes til mere end 20 år.

Der er dog indlagt en begrænsningsregel for goodwill og udviklingsomkostninger. Hvis virksomheden i helt særlige tilfælde ikke kan skønne pålideligt over brugstiden, skal afskrivningsperioden for goodwill og udviklingsomkostninger fastsættes til 10 år. Det forudsættes, at det kun er i få tilfælde, hvor brugstiden ikke kan skønnes pålideligt.

I reglerne for indholdet af anvendt regnskabspraksis er der tilføjet en ny regel, der foreskriver, at afskrivningsperioden for goodwill altid skal begrundes, uanset afskrivningsperiodens længde.

Tidligere var der krav om, at hvis afskrivningsperioden for immaterielle anlægsaktiver overstiger 5 år, skulle det oplyses og begrundes konkret og fyldestgørende. Denne regel er nu ophævet. Der er således ikke længere krav om at begrunde en afskrivningsperiode på over 5 år for immaterielle anlægsaktiver. Der er derimod, som ovenfor anført, krav om begrundelse af afskrivningsperioden for goodwill, uanset afskrivningsperioden.

2.3.4 Kapitalandele, indre værdi

I forbindelse med anvendelsen af indre værdis metode ved indregning og måling af datter- eller associerede virksomheder er der tilføjet et nyt noteoplysningskrav.

Ved anvendelsen af indre værdis metode skal der i en note oplyses om de positive og negative forskelsbeløb, der er konstateret i forbindelse med anskaffelsen af kapitalandelen. Det vil sige, at der skal oplyses om det goodwillbeløb henholdsvis badwillbeløb, der er opstået ved købet af kapitalandelene. Oplysningskravet gælder kun i købsåret.

2.4 Omsætningsaktiver

Ved opgørelse af kostprisen for omsætningsaktiver gives der nu direkte mulighed for, at virksomheder i regnskabsklasse B kan vælge at medtage indirekte produktionsomkostninger (IPO) i kostprisen. Der er tale om indirekte omkostninger, der vedrører fremstillingsperioden.

Den tidligere mulighed for, at varebeholdninger kunne opskrives til genanskaffelsesværdi og andre omsætningsaktiver, der ikke løbende reguleres til dagsværdi efter ÅRL §§ 37 - 38, kan opskrives til dagsværdi, er ophævet. Der kan således ikke længere ske opskrivning af fx varebeholdninger.

2.5 Hensatte forpligtelser og eventualforpligtelser

2.5.1 Hensatte forpligtelser

2.5.1.1 Hensættelser til omstrukturering

I bestemmelsen for hensatte forpligtelser i ÅRL § 47 er der tilføjet regulering vedrørende hensættelser til omstruktureringer. Med denne tilføjelse er der sket en mindre ændring med hensyn til, hvornår det er muligt at indregne en hensat forpligtelse vedrørende omstrukturingsomkostninger.

Den hensatte forpligtelse kan nu først indregnes, når omstruktureringen er besluttet af ledelsen, og der er udarbejdet en detaljeret plan for omstruktureringen. Det er endvidere en forudsætning, at processen med at gennemføre omstruktureringen er påbegyndt, herunder at fx berørte personer er blevet oplyst om den overordnede plan.

Omstruktureringen anses for påbegyndt, når virksomheden fx har startet nedtagning af anlæg, igangsat en salgsproces vedrørende aktiver eller har offentliggjort en overordnet plan for omstruktureringen. Der skal dermed være skabt en berettiget forventning hos andre parter om, at virksomheden vil foretage omstruktureringen.

Denne ændrede bestemmelse gælder alene for hensættelser til omstruktureringer der foretages i regnskabsår der begynder 1. januar 2016 eller senere.

2.5.1.2 Måling af hensatte forpligtelser

Den tidligere bestemmelse gav mulighed for, at hensatte forpligtelser kunne måles til dagsværdi. Det indbefatter også udskudt skat.

Bestemmelsen ændres, således at det ikke længere er muligt at måle udskudt skat til en tilbagediskonteret værdi eller dagsværdi. Udskudt skat skal således opgøres til nominel værdi, uanset at betalingen kan ligge flere år ud i fremtiden.

For øvrige hensatte forpligtelser kan disse måles til en kapitalværdi og ikke som tidligere en dagsværdi. Kapitalværdien er den tilbagediskonterede værdi (nutidsværdien) af de fremtidige nettobetalingen.

2.5.2 Eventualforpligtelser

Virksomheden skal oplyse om sine eventualforpligtelser, der ikke er opført i balancen, herunder fx kautions- og garantiforpligtelser samt leje- og leasingforpligtelser. Tidligere har virksomheden skulle angive sine eventualforpligtelser for hver enkelt kategori.

Det er nu ændret, således at der alene er krav om at angive den samlede størrelse af eventualforpligtelser i et samlet beløb uden at opdele på de enkelte kategorier.

Der skal fortsat oplyses om arten og formen af de sikkerhedsstillelser, der måtte være givet. Herudover skal der ved sikkerhedsstillelser angives den regnskabsmæssige værdi af henholdsvis de pantsatte aktiver og de aktiver, der er stillet sikkerhed i.

Eventualforpligtelser samt pantsætnings- og sikkerhedsstillelser over for tilknyttede virksomheder og associerede virksomheder skal oplyses særskilt. Denne bestemmelse er udvidet til også at omfatte associerede virksomheder.

2.6 Ledelsesberetning

Reglerne for en ledelsesberetning har hidtil været således, at der var krav om beskrivelse i en ledelsesberetning, såfremt der i regnskabsåret var sket væsentlige ændringer i virksomhedens aktiviteter og økonomiske forhold. Herudover var der krav om at beskrive virksomhedens væsentligste aktiviteter. Væsentligste aktiviteter kunne enten angives i en note eller, hvis der var en ledelsesberetning, angives i denne.

Hvis der ikke var væsentlige ændringer i aktiviteter og økonomiske forhold, og virksomhedens væsentligste aktiviteter var beskrevet i en note, kunne man undlade en ledelsesberetning.

Der er i ændringerne til årsregnskabsloven strammet op på reglerne for at medtage en ledelsesberetning. Der er nu anført, at ledelsesberetningen skal indgå som en bestanddel af årsrapporten.

Oplysningerne om virksomhedens væsentligste aktiviteter kan efter loven ikke længere kræves som en noteoplysning. Det er nu alene krævet som en oplysning, der skal fremgå af ledelsesberetningen.

Oplysninger om væsentlige ændringer i virksomhedens aktiviteter og økonomiske forhold er videreført i uændret form.

Endelig er der overført nogle oplysningskrav til ledelsesberetningen, som tidligere var krævet i noterne. Når en virksomhed ejer egne kapitalandele, er der krav om, at virksomheden i noterne bl.a. skal oplyse om antal og pålydende værdi, samt hvilken procentandel virksomhedens beholdning af egne kapitalandele udgjorde. Der skulle ligeledes oplyses om erhvervede og afhændede beholdninger i regnskabsåret. Disse oplysninger er nu videreført som oplysningskrav i ledelsesberetningen i stedet for i noterne.

2.7 Noter, der udgår af loven for regnskabsklasse B

2.7.1 Egenkapitalopgørelse

Bestemmelsen om, at der i årsregnskabet skal udarbejdes en egenkapitalopgørelse som enten en summarisk egenkapitalopgørelse eller en fuldstændig egenkapitalopgørelse som en del af noterne, er ophævet.

Der er dermed ikke længere krav om at udarbejde en egenkapitalopgørelse for virksomheder omfattet af regnskabsklasse B.

Grunden hertil er, at på grund af EU-direktivet kan der ikke lovgivningsmæssigt stilles krav om en egenkapitalopgørelse for små virksomheder (regnskabsklasse B). Der er dog ikke noget til hinder for, at en virksomhed frivilligt vælger at medtage yderligere oplysninger i årsrapporten, end lovgivningen foreskriver. En virksomhed kan dermed godt frivilligt vælge at medtage en egenkapitalopgørelse.

Hvis en virksomhed frivilligt vælger at medtage en egenkapitalopgørelse, kan nogle af de noteoplysningskrav, der i øvrigt er stillet i loven og som vedrører egenkapitalen, medtages i egenkapitalopgørelsen, og dermed kan den lovkrævede note udelades. Det gælder fx kravet om i en note at oplyse om årets bevægelser samt primo- og ultimo-saldo vedrørende posten "Reserve for opskrivninger". Udarbejdes en egenkapitalopgørelse, vil oplysningerne om posten "Reserve for opskrivninger" være en naturlig del af egenkapitalopgørelsen.

Er der i en virksomhed væsentlige transaktioner og bevægelser direkte på egenkapitalen vil der, ud fra bestemmelsen om et retvisende billede, kunne argumenteres for, at der skal medtages en egenkapitalopgørelse da sådanne væsentlige forhold ikke vil fremgå andre steder i årsrapporten.



BDO's holdning

I årsregnskabet for virksomheder i regnskabsklasse B bør medtages en egenkapitalopgørelse. En specifikation af årets bevægelser på egenkapitalens forskellige poster giver en rigtig god informationsværdi for regnskabslæser. Der kan i flere tilfælde være foretaget transaktioner direkte på egenkapitalen, som ikke kan læses andre steder i årsregnskabet. En egenkapitalopgørelse kan derfor i mange tilfælde indeholde væsentlige informationer.

2.7.2 Datter- og associerede virksomheder

Efter de hidtidige gældende regler skal en virksomhed give en række oplysninger vedrørende deres kapitalandele i henholdsvis datter- og associerede virksomheder. Der skal fx oplyses om navn, hjemsted og retsform og om størrelsen af ejerandelen samt størrelsen af egenkapitalen og resultat i de pågældende datter- og associerede virksomheder.

Denne bestemmelse er nu ophævet for virksomheder i regnskabsklasse B, således at der ikke længere er krav om nøteoplysningerne vedrørende dattervirksomheder og associerede virksomheder.

2.7.3 Særlig fortegnelse for aktionærer

I årsregnskabet for aktieselskaber har der skullet medtages en note med oplysninger over de aktionærer, der ejer mere end 5 % af aktiekapitalen. Oplysningerne skulle omhandle navn og bopæl for de pågældende aktionærer.

Selskabsloven har en bestemmelse om et ejerregister, der skal føres i Erhvervsstyrelsens it-system. I forbindelse med ikrafttrædelsen i 2010 af den nuværende selskabslov var Erhvervsstyrelsens it-system imidlertid ikke klar til at føre dette ejerregister. Dermed opretholdt man oplysningskravet i årsregnskabsloven.

Bestemmelserne i selskabsloven om ejerregisteret er nu trådt i kraft, og Erhvervsstyrelsens ejerregister er i drift.

De oplysninger, der tidligere skulle fremgå af årsregnskabslovens notekrav, er nu offentligt tilgængelige i ejerregistret. Der er dermed ikke længere grundlag for at opretholde notekravet i årsregnskabet, og bestemmelsen er dermed ophævet i årsregnskabsloven. Ophævelsen af denne bestemmelse er dog ikke en del af ændringsloven til årsregnskabsloven, men derimod en konsekvens af ikrafttrædelsen af selskabslovens bestemmelse om ejerregistret.

2.7.4 Virksomhedskapitalen

2.7.4.1 Kapitalklasser

Hvis virksomhedskapitalen i aktie- eller anpartsselskaber består af flere klasser, var der før krav om at specificere disse klasser i en note til årsregnskabet. For hver klasse skulle angives antallet af aktier eller anparter og deres pålydende værdi.

I aktieselskaber skulle der, uanset om der var forskellige klasser eller ikke, altid oplyses om antallet og den pålydende værdi af aktierne.

Bestemmelsen indeholdt ligeledes krav om at oplyse om omkostninger ved stiftelse af eller kapitalforhøjelser i aktieselskaber, hvis selskabet havde afholdt disse omkostninger.

Denne bestemmelse er nu ophævet.

2.7.4.2 Egne kapitalandele

Tidligere skulle der i en note oplyses om egne kapitalandele. Dette notekrav er ikke opretholdt i den nye lovgivning, da det ikke er muligt efter EU-direktivet.

Oplysninger om egne kapitalandele er dog videreført uændret som et oplysningskrav i ledelsesberetningen. Der henvises til afsnit 2.6. om ledelsesberetningen.

2.8 Øvrige lovændringer

2.8.1 Forudbetalinger fra kunder

Årsregnskabsloven har et grundlæggende princip om visning af bruttoværdier, hvilket betyder, at der som hovedregel ikke må ske modregning af transaktioner og poster i årsregnskabet.

Vedrørende forudbetalinger fra kunder var der tidligere en undtagelse til bruttoprincippet. En tidligere bestemmelse i årsregnskabsloven foreskriver, at det er tilladt at modregne forudbetalinger fra kunder i enten posten varebeholdninger eller igangværende arbejder for fremmed regning, alt efter hvilken post forudbetalingen vedrører.

En forudbetaling fra en kunde vedrører en betaling, forinden der er sket levering til kunden. En forudbetaling kan dermed betragtes som et lån fra kunden, forinden der sker levering.

Muligheden for at modregne forudbetalinger fra kunder i enten varebeholdninger eller igangværende arbejder for fremmed regning er ophævet.

Forudbetalinger fra kunder kan herefter alene opføres som en forpligtelse i årsregnskabet.

Ophævelsen af denne bestemmelse har ingen betydning for præsentation af entreprisekontrakter under igangværende arbejder for fremmed regning, hvor der løbende sker acontofaktureringer til kunden. Acontofaktureringer fra går fortsat i posten igangværende arbejder, da der her ikke er tale om forudbetalinger for endnu ikke foretagne leveringer.

2.8.2 Ekstraordinære indtægter og udgifter

Årsregnskabsloven har indeholdt bestemmelser vedrørende særskilt klassificering i resultatopgørelsen af ekstraordinære indtægter og ekstraordinære udgifter. Disse poster har stort set ikke været brugt i mange år, da det kun har været ganske få transaktioner, der kunne karakteriseres som ekstraordinære poster.

Bestemmelsen om ekstraordinære poster er nu ophævet.

Det er dermed ikke længere muligt særskilt at præsentere sådanne poster i resultatopgørelsen. Alle poster indgår i den ordinære drift. Der er derimod indført et nyt begreb om særlige poster. Se afsnit 2.8.8. Særlige poster er ikke en selvstændig post i resultatopgørelsen, men en bestemmelse der kræver en noteoplysning, såfremt der i resultatopgørelsen indgår særlige poster.

Transaktioner, der tidligere kunne karakteriseres som ekstraordinære poster, vil være omfattet af det nye noteoplysningskrav om særlige poster.

2.8.3 Resultatdisponering

Disponeringen af årets resultat herunder forslag til ordinært udbytte for regnskabsåret skal vises i tilknytning til resultatopgørelsen.

Det er nu i den nye lovgivning præciseret, at ekstraordinært udbytte udbetalt i løbet af det regnskabsår, der aflægges regnskab for, skal vises på en særskilt linje i resultatdisponeringen. Er der både udbetalt ekstraordinært udbytte i løbet af regnskabsåret og forslag til ordinært udbytte for regnskabsåret, skal dette præsenteres på to linjer i resultatdisponeringen.

Er der herudover udbetalt ekstraordinært udbytte efter regnskabsårets udløb, men inden årsregnskabet godkendes på generalforsamlingen, skal dette særskilt oplyses i tilknytning til resultatdisponeringen. Denne oplysning skal ikke indgå som en del af selve resultatdisponeringen, men oplyses umiddelbart under resultatdisponeringen.

Eksempel på en resultatdisponering:

Ekstraordinært udbytte udbetalt i regnskabsåret	100.000
Foreslået udbytte for regnskabsåret	150.000
Overført resultat	250.000
I alt	500.000
Efter regnskabsårets udløb er der udbetalt 50.000 kr. i ekstraordinært udbytte.	

Begrundelsen for oplysningen om ekstraordinært udbytte udbetalt efter regnskabsårets udløb er, at generalforsamlingen og regnskabslæser skal have oplysninger om udbyttediskoneringer foretaget efter regnskabsårets udløb, da disse poster netop ikke kan læses ud af det årsregnskab, der fremlægges til godkendelse på generalforsamlingen. Dette skal sikre, at der ikke disponeres over de samme frie reserver mere end en gang.

Tidligere var der mulighed for at unklade resultatdisponeringen i tilknytning til resultatopgørelsen, hvis samme oplysninger fremgik af egenkapitalopgørelsen. Da loven ikke længere indeholder krav om en egenkapitalopgørelse, er der dermed nu krav om, at resultatdisponeringen skal fremgå i tilknytning til resultatopgørelsen.

2.8.4 Rækkefølge af noter

En ny bestemmelse stiller et konkret krav om en bestemt rækkefølge af noterne. Bestemmelsen kræver, at noterne præsenteres i den rækkefølge, hvori de poster, som noterne vedrører, er præsenteret i resultatopgørelsen og balancen.

Bestemmelsen er ikke til hinder for, at en note godt kan dække flere poster i resultatopgørelse og balance, der naturligt hører sammen. I et sådant tilfælde skal notens nummer fastsættes ud fra, hvor noten første gang er relevant, og samme nummer skal anvendes som henvisning ved de øvrige poster.

Udarbejdes der en frivillig note, er det på grund af denne bestemmelse vigtigt, at noten indplaceres i den rigtige rækkefølge.

2.8.5 Antal ansatte

Et tilbagevendende notekrav for virksomheder i regnskabsklasse B er, at der fremover skal oplyses om det gennemsnitlige antal beskæftigede i regnskabsåret.

Oplysningskravet har hele tiden været gældende for virksomheder omfattet af regnskabsklasse C, men bliver nu også gældende for virksomheder i regnskabsklasse B.

Hvis der i visse tilfælde udarbejdes en note for personaleomkostninger, kan denne oplysning om antal beskæftigede gives i tilknytning til denne note. Er der ikke en note for personaleomkostninger, er notekravet om antal ansatte et særskilt notekrav.

Der er ikke noget umiddelbart lovgivningsmæssigt krav til hvilke metoder, der skal anvendes ved beregning af antal ansatte. Det er således op til virksomheden at vælge den metode, der bedst muligt afspejler antal ansatte ud fra virksomhedens forhold. I langt de fleste tilfælde vil det være hensigtsmæssigt, at antal ansatte beregnes ud fra ATP-betalingerne. Men i nogle tilfælde kan det være mest hensigtsmæssigt, at oplyse om det absolutte antal medarbejdere og evt. med bemærkning om fx deltids- eller sæsonbeskæftigede medarbejdere. Der kan også foretages en omregning af deltidsbeskæftigede til antal heltidsansatte.

2.8.6 Nærtstående parter

2.8.6.1 Oplysninger om modervirksomheder

Efter gældende bestemmelse er der krav om, at en virksomhed skal oplyse om navn og hjemsted for de modervirksomheder, der udarbejder koncernregnskab for henholdsvis den største og mindste koncern, hvori virksomheden indgår.

Dette oplysningskrav ændres således, at der alene er krav om at oplyse om navn og hjemsted for den modervirksomhed, der udarbejder koncernregnskab for den mindste koncern, hvori virksomheden indgår. Det vil sige oplysninger om den umiddelbare første modervirksomhed, der udarbejder koncernregnskab.

Der stilles heller ikke længere krav om at oplyse, hvor et koncernregnskab kan rekvireres, såfremt der er tale om en udenlandsk modervirksomhed.

2.8.6.2 Tilgodehavender hos ledelsesmedlemmer

Har virksomheden tilgodehavender hos ledelsesmedlemmer i virksomheden, skal der efter ÅRL §73 i noterne gives en række oplysninger vedrørende dette tilgodehavende. Der skal bl.a. gives oplysninger om summen af tilgodehavender fordelt på de forskellige ledelseskategorier. For hver kategori skal oplyses om de væsentligste vilkår, herunder rentefod og beløb, der er tilbagebetalt i løbet af regnskabsåret.

Dette notekrav udvides med, at der tillige skal oplyses om nedskrivninger foretaget på det indregnede beløb, og om der er givet afkald eller delvist afkald på indregnede tilgodehavender.

Der er derimod umiddelbart sket en ophævelse af kravet om at oplyse om tilgodehavender hos ledelsesmedlemmer i modervirksomheden og tilgodehavender hos personer, der står ledelsesmedlemmerne i virksomheden særligt nær. Er der et tilgodehavende hos en nærtstående til et ledelsesmedlem og er den reelle substans i transaktionen at tilgodehavendet er hos ledelsesmedlemmet gælder oplysningskravet dog stadig.

Udover ovennævnte ændringer i bestemmelsen er den kreds af virksomheder, der er omfattet af noteoplysningskravet også udvidet. Tidligere var notekravet gældende for aktie- og anpartsselskaber, partnerselskaber og erhvervsdrivende fonde.

Nu er notekravet udvidet til at dække alle virksomheder, der er pligtig til at aflægge årsregnskab efter årsregnskabsloven. Det betyder, at også visse interessentskaber og kommanditselskaber mv. kan blive omfattet af oplysningskravet.

2.8.7 Udbytte præsenteret som gæld

Det har været muligt via en særskilt bestemmelse i ÅRL § 48, at forslag til udbytte for regnskabsåret har kunnet afsættes som en gæld i balancen. Forslag til udbytte besluttes først på den efterfølgende ordinære generalforsamling og opfylder dermed på balancedagen ikke definitionen på en gældsforpligtelse. Der har dog været denne undtagelsesbestemmelse, hvorefter forslag til udbytte alligevel kunne afsættes som gæld.

Denne bestemmelse er nu ophævet. Forslag til udbytte for regnskabsåret kan dermed ikke længere afsættes som gæld. Forslag til udbytte kan nu kun præsenteres som en særskilt linje under egenkapitalen.

Når udbyttet er besluttet og godkendt på den ordinære generalforsamling, vil udbyttet efter generalforsamlingen og indtil udbetalingstidspunktet skulle placeres som en gældsforpligtelse.

2.8.8 Særlige poster

Med ændringerne til årsregnskabsloven indføres et nyt begreb om særlige poster. Særlige poster er ikke en selvstændig regnskabspost men transaktioner, der indgår i resultatopgørelsen, og som er særlige poster på grund af deres størrelse eller art.

Særlige poster skal oplyses i en note, hvor der skal gives oplysninger om arten og størrelsen af de indtægter og omkostninger, der kan karakteriseres som særlige poster.

Særlige poster kan indgå i alle resultatopgørelsens poster. Det er således ikke afgrænset til at være enkelte specifikke resultatopgørelsesposter, der kan indeholde særlige poster.

Særlige poster er ofte poster, der har en engangskarakter, og derfor ikke kan forventes at gentage sig i de kommende år. Ved vurdering af om en virksomhed har særlige poster, skal der tages udgangspunkt i, at der skal være tale om poster, der efter deres størrelse og art afviger i forhold til de udsving, der almindeligvis ville blive forventet i virksomheden. Det vil dermed være tale om poster, der er forholdsvis unormale i forhold til enten størrelse eller art.

Oplysningskravet gælder både for indtægter og omkostninger, og der anvendes så vidt muligt de samme kriterier ved vurderingen af, om der er tale om en særlig post, uanset om der er tale om en indtægt eller en udgift.

Eksempler på transaktioner, der kan karakteriseres som særlige poster, kan være større gevinster eller tab ved salg af anlægsaktiver, omkostninger ved omstruktureringer af virksomheder, afgåelse af retssager, poster der tidligere var ekstraordinære poster mv.

Bestemmelsen i ÅRL § 67a har positivt oplyst følgende poster til at være særlige poster, der skal oplyses i noterne:

- tilbageførsler af nedskrivninger på omsætningsaktiver,
- nedskrivninger på omsætningsaktiver, som overstiger normale nedskrivninger,
- nedskrivninger på anlægsaktiver, og
- tilbageførsler af nedskrivninger på anlægsaktiver.

Ovennævnte forhold er ikke en udtømmende opremsning af, hvad der i den enkelte virksomhed kan karakteriseres som særlige poster.

Er der flere særlige poster i resultatopgørelsen, der skal oplyses i en note, kan flere særlige poster godt indgå i samme note. Der er ikke krav om at udarbejde en note for hver enkelt særlig post. I noten over særlige poster vil det derfor være hensigtsmæssigt at oplyse, hvilken post i resultatopgørelsen den særlige post indgår i.

Er en særlig post præsenteret som en selvstændig linje i resultatopgørelsen, er der ikke krav om at give yderligere oplysninger i en note.

3. VÆSENTLIGE ÆNDRINGER FOR VIRKSOMHEDER I REGNSKABSKLASSE C

De fleste ændringer til årsregnskabsloven vedrører reglerne for regnskabsklasse B. Men reglerne for regnskabsklasse C har også undergået en række ændringer. Reglerne for regnskabsklasse B er som udgangspunkt også gældende for regnskabsklasse C, med mindre der er regler for regnskabsklasse C, der bestemmer noget andet.

3.1 Undtagelse for mellemstore dattervirksomheder

Datterselskaber inden for regnskabsklasse mellemstore C, det vil sige en virksomhed med en nettoomsætning på ikke over 313 mio. kr., balancesum ikke over 156 mio. kr. og ikke over 250 ansatte, har muligheden for at anvende en helt ny undtagelsesregel ved aflæggelse af deres årsregnskab.

Undtagelsesreglen går ud på, at såfremt en række betingelser er opfyldt, kan datterselskabet aflægge årsrapporten efter reglerne i regnskabsklasse B i stedet for de mere omfattende regler for regnskabsklasse C.

De betingelser, der skal være opfyldt, er følgende:

1. dattervirksomhedens regnskab skal indgå ved fuld konsolidering i et koncernregnskab, der er aflagt af modervirksomheden,
2. modervirksomheden skal henhøre under lovgivningen i et EU/EØS-land,
3. koncernregnskabet, udarbejdet af moderselskabet, skal være udarbejdet efter reglerne i den danske årsregnskabslov, eller hvis der er tale om en udenlandsk modervirksomhed efter de internationale regnskabsstandarder IFRS som godkendt af EU eller efter en lovgivning i overensstemmelse med EU regnskabsdirektiv,
4. alle ejere af dattervirksomheden skal afgive en skriftlig erklæring om, at de er indforstået med datterselskabets anvendelse af denne undtagelsesregel,
5. modervirksomheden skal i en skriftlig erklæring erklære, at den indestår for dattervirksomhedens eksisterende forpligtelser og forpligtelser, som opstår i perioden, hvor datterselskabet anvender denne undtagelsesregel og
6. der skal i både datterselskabets årsregnskab og i koncernregnskabet være en oplysning om, at denne undtagelsesregel, anvendes.

Erklæringen fra datterselskabets ejere, jf. punkt 4, og erklæringen fra moderselskabet, jf. punkt 5, skal indsendes til Erhvervsstyrelsen, hvor de offentliggøres. Det er tilstrækkeligt, at disse erklæringer indsendes det første år, hvor undtagelsesbestemmelsen anvendes. Her skal erklæringerne indsendes sammen med datterselskabets årsregnskab.

Det er endvidere en betingelse, at datterselskabet sammen med sit eget årsregnskab indsender koncernregnskabet til Erhvervsstyrelsen, eller i sit årsregnskab henviser til det pågældende koncernregnskab, når dette ligeledes er indsendt til Erhvervsstyrelsen.

Moderselskabets erklæring om at indestå for (garantere) datterselskabets forpligtelser i den periode, hvor datterselskabet anvender denne undtagelsesbestemmelse, gælder for de forpligtelser der indgås i datterselskabet frem til det tidspunkt, hvor datterselskabet har offentliggjort et årsregnskab i Erhvervsstyrelsen, hvor denne undtagelsesbestemmelse ikke længere anvendes, og hvor årsrapporten for datterselskabet dermed er aflagt efter reglerne i regnskabsklasse C. Hæftelsen gælder ind til disse forpligtelser er betalt.

Hæftelsen gælder dermed for de forpligtelser, der er opstået indtil det tidspunkt, hvor erklæringen er trukket tilbage som følge af, at datterselskabet har offentliggjort en årsrapport, hvor undtagelseserklæringen ikke længere anvendes.

I moderselskabets årsregnskab vil denne hæftelse for datterselskabets forpligtelser skulle fremgå af noten eventuel-forpligtelser.

Når datterselskabet anvender denne undtagelsesbestemmelse og aflægger årsrapporten efter reglerne for regnskabsklasse B, betyder det samtidig, at virksomheden har mulighed for at anvende Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder (udvidet gennemgang) ved revisionen af årsregnskabet.

3.2 Anlægs- og omsætningsaktiver

3.2.1 Indregning af IPO

Virksomheder, der fremstiller anlægsaktiver og omsætningsaktiver, herunder varebeholdninger og igangværende arbejder for fremmed regning, skal efter den hidtidige lovgivning indregne indirekte produktionsomkostninger (IPO) i kostprisen.

Denne bestemmelse er nu lempet således, at det alene er et krav at indregne IPO, der vedrører fremstillingsperioden i kostprisen vedrørende varebeholdninger.

Det er således ikke længere et krav, at IPO indregnes for virksomhedens egenfremstillede anlægsaktiver eller ved opgørelse af igangværende arbejder for fremmed regning.

Virksomhederne kan dog fortsat frivilligt vælge at indregne IPO i kostprisen, også for anlægsaktiver og andre omsætningsaktiver end varebeholdninger. Reglerne om muligheden for frivillig indarbejdning af IPO i kostprisen er indsat i bestemmelserne for regnskabsklasse B og er således også gældende for regnskabsklasse C.

I bekendtgørelsen med overgangsbestemmelser er indført en regel hvorefter virksomhederne for de aktiver hvor der ikke længere er krav om indregning af IPO i kostprisen, kan stoppe med indregning af IPO i det regnskabsår der begynder 1. januar 2016 og senere og uden at tilrette sammenligningstal.

3.2.2 Udviklingsomkostninger

3.2.2.1 Aktivering af udviklingsomkostninger

Store virksomheder i regnskabsklasse C, det vil sige virksomheder, hvor nettoomsætningen er over 313 mio. kr., balancesum over 156 mio. kr. og over 250 ansatte, skal både efter de tidligere og de nye regler indregne udviklingsomkostninger som et aktiv i balancen.

Et tilsvarende krav om aktivering af udviklingsomkostninger er ikke gældende for virksomheder omfattet af regnskabsklasse B og mellemstore virksomheder i regnskabsklasse C. For disse virksomheder er det frivilligt, om de aktiverer udviklingsomkostninger.

I de situationer, hvor en virksomhed aktiverer udviklingsomkostninger [uanset om det er lovkrævet eller frivilligt](#), er der indført en ny bestemmelse, der kræver, at der fremadrettet skal oprettes en bunden reserve under egenkapitalen benævnt "Reserve for udviklingsomkostninger". Ved aktivering af udviklingsomkostninger skal der herefter bindes et beløb på denne reserve svarende til de omkostninger, der er aktiveret i balancen [med fradrag af udskudt skat](#). Anskaffes et immaterielt aktiv, der selvstændigt skulle aktiveres, til et udviklingsprojekt indgår denne anskaffelse ikke i bindingskravet for reserven.

Et beløb svarende til de i regnskabsåret aktiverede udviklingsomkostninger [med fradrag af udskudt skat](#) flyttes fra de frie reserver til denne nye bundne reserve for udviklingsomkostninger. Det får dermed den effekt, at udbytte mulighederne i virksomheden reduceres, hvilket er formålet med bestemmelsen. Dermed ligestilles virksomheden med de virksomheder, der udgiftsfører og dermed reducerer overskuddet med udviklingsomkostninger.

Pligten til at binde på denne særlige reserve under egenkapitalen gælder kun for udviklingsprojekter, som udføres af virksomheden. Hvis virksomheden erhverver et projekt, er der ikke krav om på købstidspunktet at binde et beløb svarende til købsprisen for udviklingsprojektet. Kun de udviklingsomkostninger, virksomheden efterfølgende selv afholder, vil medføre et krav om binding.

Når der påbegyndes afskrivning af udviklingsomkostninger skal den bundne reserve løbende reduceres med de foretagne afskrivninger [efter skat](#) på udviklingsomkostninger. Et beløb svarende til årets afskrivninger [efter skat](#) overføres således løbende fra den bundne reserve til de frie reserver.

Hvis virksomheder omfattet af regnskabsklasse B eller mellemstore virksomheder omfattet af regnskabsklasse C vælger frivilligt at aktivere udviklingsomkostninger, skal disse virksomheder ligeledes foretage en binding på denne reserve for udviklingsomkostninger.

En overgangsregel i den nye årsregnskabslov og i bekendtgørelsen om overgangsbestemmelser bestemmer, at kravet om binding på reserve for udviklingsomkostninger først er gældende for udviklingsomkostninger, der indregnes første gang i balancen i regnskabsår, der begynder den 1. januar 2016 eller senere. Det betyder samtidig, at en virksomhed der ved overgangen til den nye årsregnskabslov har et igangværende udviklingsprojekt skal der ikke etableres en bun-

den reserve svarende til de aktiverede udviklingsomkostninger foretaget forud for overgangen til den nye årsregnskabslov. Der skal alene oprettes en bunden reserve på de omkostninger, der på et igangværende projekt aktiveres i regnskabsår der begynder 1. januar 2016 eller senere.

3.2.2.2 Noteoplysninger vedrørende udviklingsomkostninger

I forbindelse med indregning og måling af udviklingsomkostninger er der indført et nyt noteoplysningskrav. Virksomheden skal oplyse om de særlige forudsætninger, der ligger til grund for aktivering af udviklingsomkostningerne.

Formålet med oplysningskravet er at oplyse om en række af de skøn og vurderinger, ledelsen lægger til grund for indregning og måling af udviklingsomkostninger. Oplysninger kan i denne sammenhæng omfatte den forventede fremdrift i projekterne og det forventede marked for det udviklede produkt mv. samt forventet effekt af udviklingsprojektet i form af forøget salg eller mulighederne for at reducere omkostninger.

Hvis virksomheder omfattet af regnskabsklasse B og mellem store C vælger frivilligt at aktivere udviklingsomkostninger gælder dette notekrav også for disse virksomheder.

3.3 Egenkapitalopgørelse og virksomhedskapital

3.3.1 Egenkapitalopgørelse

For virksomheder i regnskabsklasse C er der ændret i placeringen af egenkapitalopgørelsen i årsregnskabet. Tidligere har det været et krav, at virksomhederne skulle udarbejde en fuldstændig egenkapitalopgørelse som en note i regnskabet.

Det er ændret, således at egenkapitalopgørelsen nu er en selvstændig bestanddel i årsregnskabet, der skal placeres umiddelbart efter balancen.

Indholdet af egenkapitalopgørelsen har ikke ændret sig. Der er fortsat krav om for hver post under egenkapitalen at oplyse om størrelsen primo og ultimo regnskabsåret samt til- og afgang i løbet af regnskabsåret. Ledelsens forslag til beslutning om anvendelse af overskud eller dækning af underskud skal ligeledes fortsat fremgå af egenkapitalopgørelsen.

Tidligere skulle der gives oplysninger, såfremt der har været ændringer i virksomhedskapitalen inden for de seneste 4 år. Denne oplysningsforpligtelse er dog bortfaldet.

3.3.2 Virksomhedskapital

Hvis virksomhedskapitalen består af flere klasser, skal der oplyses herom med angivelse af antallet af aktier eller anparter og deres pålydende værdi for hver klasse.

For aktieselskaber skal der altid oplyses om antal og pålydende værdi af aktiekapitalen, uanset at der ikke er forskellige klasser.

Der er tale om, at den bestemmelse, der tidligere var en del af reglerne i regnskabsklasse B, og som nu er ophævet, videreføres i reglerne for regnskabsklasse C.

I bestemmelsen er der indført et nyt oplysningskrav, hvorefter der skal oplyses om antallet og den pålydende værdi for kapitalandele, der er nyteget i regnskabsåret. Denne bestemmelse gælder for alle virksomhedstyper, der er omfattet af selskabsloven.

3.4 Hensatte forpligtelser og eventualforpligtelser

3.4.1 Udskudt skat og skatteaktiver

En ny bestemmelse i ÅRL § 93a vedrørende hensatte forpligtelser foreskriver, at vedrørende udskudt skat skal der i noterne gives en række oplysninger. I en note skal der oplyses om beløbet for udskudt skat primo og ultimo regnskabsåret samt oplysning om det beløb vedrørende udskudt skat, der i regnskabsåret er indregnet i henholdsvis resultatopgørelsen og direkte på egenkapitalen.

Oplysningsforpligtelsen gælder, uanset om der er tale om udskudt skat som en forpligtelse eller som et udskudt skatteaktiv.

Udover ovennævnte oplysningskrav for udskudt skat er der ligeledes et nyt oplysningskrav i ÅRL § 88a særskilt vedrørende skatteaktiver. For skatteaktiver skal der ligeledes gives oplysninger om de særlige forudsætninger og overvejelser, der ligger til grund for indregning og måling af skatteaktivet.

Oplysninger om særlige forudsætninger kan fx omfatte hvilke faktorer, der er lagt særlig vægt på i forhold til, at aktivet kan udnyttes i de kommende år, herunder de overvejelser og den dokumentation, der er anvendt ved vurderingen, når skatteaktivet er opstået på grund af skattemæssige underskud.

3.4.2 Eventualforpligtelser

I reglerne for virksomheder i regnskabsklasse C er indsat en bestemmelse, hvorefter eventualforpligtelser skal angives særskilt for hver af de kategorier, der måtte være aktuelle i virksomheden, herunder fx kautions- og garantiforpligtelser, leasingaftaler, der ikke er indregnet i balancen, og andre eventualforpligtelser.

I modsætning til oplysningsreglerne i regnskabsklasse B, hvor der kun er krav om en samlet oplysning, jf. afsnit 2.5.2, er der i reglerne for regnskabsklasse C krav om oplysninger for hver enkelt kategori.

3.5 Ophørende aktiviteter

Efter de tidligere gældende regler var der krav om, at en virksomhed skulle oplyse om de ophørende aktiviteter, der i henhold til en samlet plan skal afhændes, lukkes eller opgives. Der skal så vidt muligt oplyses om de beløb, der vedrører den ophørende aktivitet og som indgår i de enkelte regnskabsposter.

Bestemmelsen i ÅRL § 80 er ændret og udvidet, således at der nu er krav om, at ophørende aktiviteter udskilles på særskilte linjer i henholdsvis resultatopgørelse og balance. Det betyder, at de poster, der indgår i resultatopgørelsen og som vedrører den ophørende aktivitet, skal udskilles og præsenteres særskilt i en linje i resultatopgørelsen.

Tilsvarende skal balanceposterne under henholdsvis aktiver og forpligtelser, der vedrører den ophørende aktivitet, præsenteres særskilt i en linje under henholdsvis aktiver og forpligtelser.

De poster, der er sammendraget i en linje i henholdsvis resultatopgørelse og balance, skal specificeres i noterne.

Det kræves ikke at der sker tilpasning af sammenligningstal. Dog kan der argumenteres for en tilpasning af sammenligningstal i resultatopgørelsen men ikke i balancen.

Oplysninger om ophørende aktiviteter omfatter de i året faktisk ophørte aktiviteter og de aktiviteter, der er ophørende, men stadig eksisterer på balancedagen.

3.6 Øvrige noteoplysningskrav

3.6.1 Finansielle anlægsaktiver til kostpris

Har virksomheden finansielle anlægsaktiver, der måles til kostpris eller amortiseret kostpris, og hvor den indregnede værdi er højere end dagsværdien, skal der gives en række noteoplysninger.

I noterne skal oplyses om aktivernes dagsværdi, den indregnede værdi, og der skal oplyses om begrundelsen for, hvorfor der ikke er foretaget nedskrivninger på aktivet. Der skal endvidere gives oplysninger om den dokumentation, der er anvendt til vurdering af, at der ikke er grundlag for at foretage nedskrivninger.

Bestemmelsen skal eksempelvis anvendes for en obligationsbeholdning, der er målt til amortiseret kostpris, og hvor renteutviklingen har medført, at dagsværdien er faldet.

Er det ikke muligt at finde en dagsværdi på det pågældende aktiv, kan oplysningskravet efter denne bestemmelse ikke opfyldes.

3.6.2 Resultatdisponering

For virksomheder i regnskabsklasse C er der krav om, at resultatdisponeringen skal medtages som en note i årsregnskabet. For virksomheder i regnskabsklasse B er kravet, at resultatdisponeringen skal vises i tilknytning til resultatopgørelsen.

Når en virksomhed i regnskabsklasse C skal medtage resultatdisponeringen i en note, er virksomheden samtidig fritaget for at medtage resultatdisponeringen i tilknytning til resultatopgørelsen. Medtager virksomheden frivilligt resultatdisponeringen i tilknytning til resultatopgørelsen, fritager det ikke virksomheden for også at medtage noten i regnskabet.

Er der i regnskabsåret udbetalt ekstraordinært udbytte, skal dette vises på en særskilt linje i resultatdisponeringen. Er der udbetalt ekstraordinært udbytte efter regnskabsårets udløb og inden godkendelse af årsregnskabet, skal dette ligeledes anføres i noten.

3.6.3 Oplysninger om datter- og associerede virksomheder

Det tidligere, nu slettede, notekrav i regnskabsklasse B vedrørende oplysninger om navn, hjemsted og retsform mv. for dattervirksomheder og associerede virksomheder er flyttet til en bestemmelse gældende for regnskabsklasse C.

Reglen for regnskabsklasse C er uændret i forhold til den tidligere gældende regel for regnskabsklasse B. Der skal fortsat oplyses om navn, hjemsted og retsform samt ejerandel og størrelsen af henholdsvis egenkapital og resultat ifølge seneste årsregnskab.

Der er også fortsat mulighed for at undlade oplysninger om egenkapital og resultat, hvis dattervirksomheden eller den associerede virksomhed enten er konsolideret ind i koncernregnskabet eller er indregnet til indre værdi.

3.6.4 Oplysninger om modervirksomhed

Virksomheden skal oplyse om navn og hjemsted for de modervirksomheder, der udarbejder koncernregnskab. I modsætning til reglerne for regnskabsklasse B er der her krav om at oplyse om såvel den største og den mindste koncern, hvori virksomheden indgår som dattervirksomhed, og hvor der udarbejdes koncernregnskab.

Herudover skal der ligeledes gives oplysninger om, hvor et koncernregnskab kan rekvireres, såfremt der er tale om en udenlandsk modervirksomhed.

3.6.5 Transaktioner med nærtstående parter

Bestemmelsen vedrørende oplysninger om transaktioner med nærtstående parter er ændret på en række punkter. Dels er omfanget af transaktioner, der skal oplyses, udvidet, og dels er bestemmelsen blevet mere specifik på indholdet.

Som hovedregel skal der nu gives oplysninger om alle transaktioner med nærtstående parter, uanset om de er indgået på normale markedsvilkår eller ej. Tidligere var der kun krav om at oplyse om de transaktioner, der ikke var indgået på normale markedsvilkår.

Der er dog indsat en undtagelsesregel til hovedreglen, der betyder, at oplysningerne kan begrænses til at omfatte transaktioner, som ikke er gennemført på normale markedsvilkår. Det er dog en betingelse, at man oplyser i noten, at man anvender denne undtagelsesregel.

Der skal oplyses om arten af forholdet mellem virksomheden og de nærtstående parter. Det kan fx være oplysninger om, at den nærtstående part er en modervirksomhed eller et medlem af ledelsen. Der er ikke krav om at oplyse om navne på de nærtstående parter.

Oplysninger om transaktioner og mellemværender skal være af en sådan karakter, at de bibringer regnskablæser en forståelse af forholdets påvirkning af årsregnskabet.

Som minimum skal oplysningerne omfatte følgende:

1. transaktionens art og beløbsmæssige størrelse,
2. den beløbsmæssige størrelse af mellemværender og betingelserne for disse,
3. årets nedskrivninger af tilgodehavender fra nærtstående parter og
4. den akkumulerede nedskrivning på eksisterende tilgodehavender.

Oplysninger vedrørende transaktioner må gerne gives samlet for en gruppe af transaktioner, fx hvis der er flere transaktioner vedrørende varekøb mv.

3.6.6 Begivenheder indtruffet efter regnskabsårets udløb

Som et nyt oplysningskrav er der indsat en bestemmelse i ÅRL § 98d, der foreskriver, at der i en note skal gives oplysninger om betydningsfulde hændelser, som er indtruffet efter regnskabsårets udløb.

Der skal være en beskrivelse af arten af den indtrufne begivenhed og den finansielle virkning af begivenheden, så vidt muligt med beløbsangivelse.

Tidligere var der et tilsvarende krav om, at der i ledelsesberetningen skulle være en beskrivelse af sådanne efterfølgende begivenheder. Dette krav i ledelsesberetningen er nu ophævet.

3.6.7 Segmentoplysninger

Store virksomheder i regnskabsklasse C, det vil sige virksomheder, der i to på hinanden følgende år overskrider to af følgende grænser, nettoomsætning 313 mio. kr., balancesum 156 mio. kr. og 250 ansatte, skal efter den hidtil gældende regel angive nettoomsætningens fordeling på forretningssegmenter og geografiske segmenter, hvis disse afviger indbyrdes.

Formuleringen i bestemmelsen er ændret, således at store virksomheder nu skal oplyse nettoomsætningens fordeling på aktiviteter og på geografiske markeder, hvis disse henholdsvis aktiviteter og markeder afviger betydeligt indbyrdes.

Det er fortsat muligt i henhold til skadesklausulen at undlade oplysningerne, hvis de kan volde betydelig skade for virksomheden. Udelades oplysningerne med henvisning til skadesklausulen, skal dette oplyses i noten, og det skal begrundes.

3.7 Redegørelse for samfundsansvar

Store virksomheder i regnskabsklasse C, det vil sige virksomheder, der i to på hinanden følgende år overskrider to af følgende grænser, nettoomsætning 313 mio. kr., balancesum 156 mio. kr. og 250 ansatte, skal i ledelsesberetningen medtage en redegørelse for samfundsansvar, hvis virksomheden har politikker herfor, herunder politikker for menneskerettigheder, sociale forhold, miljø- og klimamæssige forhold samt bekæmpelse af korruption.

Bestemmelsen har været gældende i en årrække, men er med de nu vedtagne ændringer til årsregnskabsloven blevet væsentligt ændret og udvidet i omfanget af oplysningskrav.

Den nye og væsentligt ændrede bestemmelse vedrørende redegørelse for samfundsansvar har dog fået en anden ikrafttrædelsesbestemmelse end resten af ændringsloven. Den nye bestemmelse træder først i kraft for regnskabsår, der begynder den 1. januar 2018 eller senere, for så vidt angår de virksomheder, der har under 500 ansatte.

Ind til da finder den hidtil gældende regel anvendelse for disse virksomheder. Dog med den undtagelse, at der for regnskabsår, der begynder 1. januar 2016 eller senere, i redegørelsen skal medtages oplysninger om politikker for miljøforhold i overensstemmelse med den nye bestemmelse. Har virksomheden ikke sådanne politikker, skal dette oplyses i ledelsesberetningen.

Kort beskrevet er nogle af de nye forhold, der skal indgå i redegørelsen for samfundsansvar, at der skal være en kort beskrivelse af virksomhedens forretningsmodel. Beskrivelse af forretningsmodel skal give en forståelse af koblingen mellem virksomhedens strategi og kerneforretning og virksomhedens tilgang til samfundsansvar.

Vedrørende indholdet af oplysninger om politikker for samfundsansvar er der i den nye bestemmelse præciseret, at redegørelsen som minimum skal oplyse om politikker for miljø, herunder for at reducere klimapåvirkningen ved virksomhedens aktiviteter, respekt for menneskerettigheder, antikorrupsion og bestikkelse.

Der skal gives oplysninger for hvert af de enkelte områder. Har virksomheden ikke politikker på et eller flere af områderne, skal dette oplyses i ledelsesberetningen sammen med en begrundelse for, hvorfor der ikke er udarbejdet politikker.

Som noget nyt skal der gives oplysninger om de væsentligste risici i relation til virksomhedens forretningsaktiviteter, som indebærer en særlig risiko for negativ påvirkning af de ovennævnte politikområder. Af denne redegørelse skal ligeledes fremgå, hvordan virksomheden håndterer de pågældende risici.

Udover ovennævnte er der yderligere ændringer til bestemmelsen og dermed de fremtidige krav til indholdet af redegørelse for samfundsansvar. Der er således tale om en væsentlig ændret bestemmelse, men hvor ikrafttrædelsen dog er udskudt yderligere 2 år, jf. ovenfor, i forhold til den øvrige del af ændringsloven.

4. VÆSENTLIGE ÆNDRINGER I KONCERNREGNSKABSREGLER

4.1 Fritagelse for koncernregnskabspligt og undtagelsesregler

Et moderselskab, der ejer et eller flere datterselskaber, er som udgangspunkt forpligtet til at aflægge et koncernregnskab omfattende alle koncernvirksomhederne. Der er dog visse undtagelser hertil.

I disse undtagelsesregler er der sket en række ændringer i årsregnskabsloven.

4.1.1 Fritagelse for koncernregnskabspligten

En modervirksomhed kan undlade at aflægge koncernregnskab, hvis koncernvirksomhederne (moderselskabet og dets datterselskaber) ikke overskrider to af tre størrelsesgrænser i to på hinanden følgende år.

4.1.1.1 Ændring i størrelsesgrænser

Disse størrelsesgrænser er ændret således:

	Nuværende grænser	Nye grænser
Balancesum	36 mio. kr.	44 mio. kr.
Nettoomsætning	72 mio. kr.	89 mio. kr.
Antal ansatte	50 ansatte	50 ansatte

Beløbsgrænserne er ændret som en konsekvens af, at beløbsgrænserne for regnskabsklasse B ligeledes er forhøjet tilsvarende.

De nye størrelsesgrænser kan anvendes på såvel indeværende regnskabsår som foregående regnskabsår uanset om der er tale om førtidsimplementering af reglerne eller første gang reglerne lovpligtig skal anvendes.

4.1.1.2 Ændring i beregningsmetode for nettoomsætning, balancesum og antal ansatte

Udover at beløbsgrænserne er forhøjet, er der ligeledes indført to nye metoder, hvorefter henholdsvis balancesum og nettoomsætning opgøres til brug for måling i forhold til størrelsesgrænserne. Der er ikke sket ændringer til opgørelse af antal ansatte.

Efter de tidligere gældende regler sammenlægges nettoomsætning, balancesum og antal ansatte for koncernvirksomhederne uden eliminerings af koncerninterne transaktioner, men dog med udligning af kapitalandele i balancen. Disse sammenlagte beløb måles op mod størrelsesgrænserne.

Dette er ændret, idet der er indført to nye metoder, hvorefter nettoomsætning og balancesum opgøres på koncernniveau.

Metode 1

Efter denne metode sammenlægges koncernvirksomhedernes tal, og der foretages fuld eliminering af koncerninterne transaktioner samt udligning af kapitalandele i balancesummen. Der foretages ligeledes tilpasning af regnskabstal til koncernens regnskabspraksis.

Herefter sammenholdes de konsoliderede tal med størrelsesgrænserne for at måle, om koncernen er over eller under grænserne, og dermed om koncernen er koncernregnskabspligtig eller ikke.

Metode 2

Efter denne metode sammenlægges koncernvirksomhedernes tal umiddelbart, og der foretages ikke eliminerings af koncerninterne transaktioner, og der sker heller ikke udligninger af kapitalandele eller tilpasning af regnskabspraksis.

Til gengæld forhøjes lovens størrelsesgrænser for nettoomsætning og balancesum med 20 %.

De sammenlagte tal for nettoomsætning og balancesum måles dermed op imod størrelsesgrænser, der er forhøjet med 20 %.

Skematisk kan det illustreres således:

	Gældende bestemmelse	Ny metode 1	Ny metode 2
ÅRL § 110 - beregningsmetode	Ingen eliminerings- og udligning af værdien af kapitalandele i dattervirksomheder (muligheden for udligning følger af praksis)	Fuld eliminering for koncerninterne transaktioner - herunder udligning af værdien af kapitalandele i dattervirksomheder og tilpasning af regnskabspraksis.	Ingen eliminering - heller ikke udligning af værdien af kapitalandele i dattervirksomheder. Ved anvendelse af denne mulighed forhøjes beløbsgrænserne for balancesum og nettoomsætning med 20 %.

Det er frivilligt, om virksomheden vælger metode 1 eller metode 2 til brug for beregning af nettoomsætning og balancesum ved vurderingen af, om koncernvirksomhederne overskrider størrelsesgrænserne og dermed bliver koncernregnskabspligtig eller ikke.

Valg af metode 1 eller metode 2 er valg af regnskabspraksis, på samme måde som valg af anden regnskabspraksis. Det betyder at et valg træffes med en konsekvent anvendelse over tid, således at der ikke skiftes metode fra år til år.

Sker der fx ændringer i virksomhedens aktiviteter, som gør den hidtil anvendte metode uhensigtsmæssig, vil der dog være mulighed for at skifte metode.

4.1.1.3 Nettoomsætning tillagt finansielle indtægter

Den nye regel for opgørelse af nettoomsætning, hvor der til nettoomsætningen tillægges de finansielle indtægter og indtægter ved investeringsvirksomhed, såfremt disse indtægter tilsammen udgør mindst samme størrelse som nettoomsætningen, gælder også i forbindelse med opgørelse af nettoomsætning i koncernvirksomhederne. Det betyder, at bestemmelsen om i visse situationer at medregne de finansielle indtægter til nettoomsætningen ved vurdering af størrelsesgrænserne også gælder ved afgørelse af om en koncern er koncernregnskabspligtig i forhold til størrelsesgrænserne. Bestemmelsen er omtalt ovenfor under afsnit 1.2.3.

I denne forbindelse opgøres de finansielle indtægter og indtægter ved investeringsvirksomhed for koncernen som helhed og ikke selskab for selskab. Det betyder, at de samlede finansielle indtægter for hele koncernen skal være af mindst samme størrelse som den samlede nettoomsætning for koncernen inden de finansielle indtægter medtages sammen med nettoomsætningen i forhold til måling af størrelsesgrænserne.

Anvendelse af henholdsvis metode 1 og metode 2 som beskrevet ovenfor kan have indflydelse på opgørelsen af de finansielle indtægter for koncernen som helhed. Anvendes metode 1 kan opgørelsen af de finansielle indtægter være påvirket af koncerninterne eliminerings, udligninger og tilpasning af regnskabspraksis. Anvendes metode 2 sker der en umiddelbar sammenlægning af koncernens finansielle indtægter.

4.1.2 Undtagelser for koncernregnskabsudarbejdelse

En modervirksomhed, der bliver koncernregnskabspligtig, har i visse situationer muligheden for at undlade udarbejdelse af et koncernregnskab.

Hvis den pågældende modervirksomhed selv er en dattervirksomhed af en højere liggende modervirksomhed, og virksomheden indgår med fuld konsolidering i koncernregnskabet for denne højere liggende modervirksomhed, samt hvis visse øvrige betingelser er opfyldt, kan virksomheden undlade at udarbejde koncernregnskab.

De betingelser, der skal være opfyldt for at undlade en koncernregnskabsudarbejdelse, er videreført med visse justeringer og præciseringer.

En af betingelserne er, at denne højere modervirksomhed udarbejder et koncernregnskab i overensstemmelse med lovgivningen i det land inden for EU/EØS, modervirksomheden er henhørende. I denne sammenhæng er det tilføjet, at der ligeledes skal indgå en konsolideret ledelsesberetning i dette koncernregnskab.

Er den højereliggende modervirksomhed henhørende i et andet land end et EU/EØS-land, kan undtagelsesbestemmelsen ligeledes anvendes. I denne sammenhæng er der sket præcisering af, at koncernregnskabet for det overliggende moderselskab kan være udarbejdet i overensstemmelse med de internationale regnskabsstandarder IFRS som godkendt af EU, eller regler, der er vurderet at være ligeværdige med disse regler.

Tidligere var det et krav, at virksomheden enten indgik i det højereliggende moderselskabs koncernregnskab med fuld konsolidering eller var indarbejdet efter reglerne om indre værdis metode. Denne bestemmelse er ændret, således at det ikke længere er muligt kun at være indarbejdet efter indre værdis metode.

De øvrige betingelser for anvendelsen af undtagelsesreglen for udarbejdelse af koncernregnskab videreføres i uændret form.

4.2 Fravalg af revision eller valg af udvidet gennemgang i holdingselskaber

En virksomhed i regnskabsklasse B har mulighed for at vælge udvidet gennemgang og en virksomhed der i to på hinanden følgende år ikke overskrider to af nedenstående 3 størrelsesgrænser har mulighed for at fravælge revision. Disse regler er ikke ændret lige som de anførte størrelsesgrænser for fravalg af revision ikke er ændret.

Et holdingselskab omfattet af regnskabsklasse B har mulighed for at fravælge revision under forudsætning af, at virksomheden er under to af følgende grænser i to på hinanden følgende år:

- Balancesum 4 mio. kr.
- Nettoomsætning 8 mio. kr. og
- Gennemsnitligt antal ansatte på 12.

Samtidig har et holdingselskab omfattet af regnskabsklasse B muligheden for at vælge udvidet gennemgang, såfremt virksomheden er under grænserne for regnskabsklasse B.

Ved beregning af om holdingselskabet er under ovennævnte grænser, skal opgørelsen af nettoomsætning, balancesum og antal ansatte opgøres samlet for holdingselskabet og de kapitalandele (dattervirksomheder og associerede virksomheder), holdingselskabet ejer. I denne sammenhæng indgår kapitalandele i associerede virksomheder 100 % i opgørelsen uanset ejerandelen.

Ved opgørelse af holdingselskabets og kapitalandelens nettoomsætning og balancesum mv. anvendes de nye regler vedrørende metode 1 og metode 2, der er beskrevet ovenfor under afsnit 4.1.1. Det betyder, at der bl.a. skal vælges en af de to metoder for opgørelse af balancesum og nettoomsætning på koncernniveau.

Såfremt metode 1 vælges, hvor der sker fuld eliminering og udligning af koncerninterne transaktioner samt tilpasning af regnskabspraksis, vil der også skulle ske fuld eliminering ved transaktioner med associerede virksomheder. Vælges metode 2 sammenlægges nettoomsætning, balancesum og antal ansatte umiddelbart uden elimineringer mv. men til gengæld kan størrelsesgrænserne forhøjes med 20%.

Reglerne for medtagelse af finansielle indtægter og indtægter ved investeringsvirksomhed ved beregning af størrelsesgrænserne, såfremt disse indtægter til sammen udgør mindst samme størrelse som nettoomsætningen, gælder også i forbindelse med bestemmelserne om fravalg af revision eller valg af udvidet gennemgang. Se nærmere beskrivelse heraf under afsnit 1.2.3.

4.3 Koncernregnskabsudarbejdelse og regnskabsklasser

Årsregnskabsloven indeholder en bestemmelse i § 113, der vedrører de koncerner, der ikke er pligtig til at udarbejde koncernregnskab, men frivilligt udarbejder et sådant. Ved frivillig udarbejdelse af koncernregnskaber, skal koncernregnskabsreglerne i årsregnskabsloven ligeledes anvendes. Denne bestemmelse videreføres uændret.

Men i samme paragraf er der indført nogle nye bestemmelser, der præciserer, hvilket regelsæt der skal følges, reglerne i regnskabsklasse B, C eller D, ved udarbejdelse af koncernregnskabet. De nye bestemmelser svarer til Erhvervsstyrelsens fortolkning af de gældende regler på området. Der er dermed tale om en lovmæssig præcisering af gældende praksis.

Bestemmelsen foreskriver således følgende:

- Koncerner, som efter elimineringsregler opfylder størrelsesgrænserne for mellemstore virksomheder - skal følge reglerne i regnskabsklasse C for mellemstore virksomheder
- Koncerner, som efter elimineringsregler opfylder størrelsesgrænserne for store virksomheder - skal følge reglerne i regnskabsklasse C for store virksomheder
- Modervirksomheder omfattet af regnskabsklasse D (børsnoterede selskaber) - koncernregnskabet skal udarbejdes efter reglerne for regnskabsklasse D
- Små koncerner, hvor et datterselskab i koncernen er omfattet af regnskabsklasse D - koncernregnskabet skal følge reglerne i regnskabsklasse C for store virksomheder.

4.4 Minoritetsinteresser

Årsregnskabslovens bestemmelser vedrørende præsentation af minoritetsinteresser i koncernregnskabet ændres væsentligt.

Hidtil har det været således, at minoritetsinteressernes forholdsmæssige andel af dattervirksomhedernes egenkapital opføres som en særskilt hovedpost efter egenkapitalen, men før forpligtelserne. Minoritetsinteressernes forholdsmæssige andel af dattervirksomhedernes resultat opføres som en særskilt post i resultatopgørelsen.

Dette er nu ændret til efter den nye lovgivning at være således:

- Minoritetsinteressernes forholdsmæssige andel af dattervirksomhedernes egenkapital - opføres som særskilt linje inden for koncernegenkapitalen
- Minoritetsinteressernes forholdsmæssige andel af dattervirksomhedernes resultat - medtages som en særskilt linje i resultatdisponeringen.

Ændringerne betyder således, at minoritetsinteressernes andel af egenkapitalen flyttes til at indgå i den samlede egenkapital, og minoritetsinteressernes andel af resultatet ikke længere indregnes i resultatopgørelsen, men derimod indgår i resultatdisponeringen i stedet for.

Denne ændring medfører samtidig, at minoritetsinteresser kan udgøre et negativt beløb, hvis egenkapitalen i en koncernvirksomhed er negativ.

I bekendtgørelsen med overgangsbestemmelser er der anført en overgangsregel der medfører, at ovennævnte ændringer og følgerne heraf kan indarbejdes således, at det alene sker for forhold der indtræffer i regnskabsår der begynder den 1. januar 2016 eller senere og uden at der sker tilretning af sammenligningstal.

4.5 Noteoplysningskrav i koncernregnskabet

Kravene til noteoplysninger i koncernregnskabet følger de tilsvarende regler for noteoplysninger i henholdsvis regnskabsklasse B og C. Da der er sket ændringer i notekravene i den øvrige del af årsregnskabsloven, er noteoplysningskravene i koncernregnskabet tilsvarende tilpasset.

De tilføjelser, der er sket i notekravene til koncernregnskabet, kan oplistes som følger:

- Noteoplysninger vedrørende særlige poster
- Note vedrørende resultatdisponeringen skal ligeledes udarbejdes for koncernregnskabet
- Oplysninger vedrørende anlægsaktiver, der er opskrevet, samt specifikation af opskrivningshenlæggelsen
- Oplysninger om centrale forudsætninger ved anvendelse af dagsværdier, hvor dagsværdien ikke er fundet på et aktivt marked
- Oplysninger om karakter og væsentlige betingelser for afledte finansielle instrumenter
- Oplysning om positive og negative forskelsbeløb ved anvendelse af indre værdis metode
- Oplysninger vedrørende udskudt skat
- Oplysninger om antal ansatte
- Oplysninger om betydningsfulde hændelser, som er indtruffet efter regnskabsårets afslutning.

4.6 Koncernetablering og virksomhedssammenslutning

I forbindelse med koncernetablering eller virksomhedssammenslutninger foreskriver årsregnskabsloven anvendelse af to forskellige metoder ved den regnskabsmæssige behandling.

De to metoder er henholdsvis overtagelsesmetoden, jf. ÅRL § 122, der er hovedreglen, og sammenlægningsmetoden, jf. ÅRL § 123, der kun kan anvendes, hvor de to virksomheder ved etableringen af koncernforholdet eller virksomhedssammenslutningen begge er underlagt en modervirksomhed i et koncernforhold, eller begge i øvrigt er underlagt den samme interesses bestemmende indflydelse.

Overtagelsesmetoden går ud på, at ved overtagelse af en virksomhed sker indregning og måling af aktiver og forpligtelser på erhvervestidspunktet i den erhvervede virksomhed og indregning og måling sker til dagsværdi i koncernregnskabet eller den overtagne virksomhed.

Sammenlægningsmetoden går ud på, at ved overtagelsen af en virksomhed indregnes og måles aktiver og forpligtelser til bogførte værdier og indregningen sker med tilbagevirkende kraft og med tilretning af sammenligningstal, som om virksomhederne hele tiden havde været sammenlagt.

Med ændringerne til årsregnskabsloven er der sket en række ændringer i disse bestemmelser for koncernetablering og virksomhedssammenslutning.

4.6.1 Overtagelsesmetoden

I den hidtil gældende bestemmelse om overtagelsesmetoden er anført, at forventede omkostninger til omstrukturering i den erhvervede virksomhed indregnes som hensat forpligtelse i forbindelse med virksomhedssammenslutningen. Denne bestemmelse er fjernet.

Det betyder, at de almindelige bestemmelser for afsættelse af omstrukturingsomkostninger er gældende. Det får samtidig den konsekvens, at det ikke længere er muligt i forbindelse med overtagelsen at afsætte omstrukturingsomkostninger i åbningsbalancen som en del af købesumsallokering. Alene omstrukturingsomkostninger, som er indregnet i den erhvervede virksomhed inden erhvervestidspunktet, kan indgå ved allokeringen af købesummen.

Afsættelse af omstrukturingsomkostninger i forbindelse med erhvervelsen vil dermed skulle passere resultatopgørelsen.

Herudover er der i bestemmelsen indsat et nyt stykke, der foreskriver, at ved vurdering af hvilken virksomhed, der er den erhvervende virksomhed, tages der nu udgangspunkt i de faktiske reelle forhold og ikke de juridiske aftalte forhold. Dermed ser man på, hvem der er den reelt erhvervende virksomhed. Hvor det ikke er åbenbart, hvem der er den reelle erhverver, kan de formelle juridiske forhold være afgørende for fastlæggelse af den erhvervende virksomhed. Afgørelsen af hvilken virksomhed der er den erhvervende virksomhed og hvilken virksomhed der er den erhvervede virksomhed har betydning for hvilken virksomheds aktiver og forpligtelser der skal opgøres og indregnes til dagsværdier.

Endelig er der ændret i bestemmelsen vedrørende behandling af goodwill og negativ goodwill (badwill). Goodwill behandles efter de almindelige regler for goodwill, hvilket betyder, at ændringen, der tidligere er omtalt under afsnit 2.3.3.2, hvor reglen om, at goodwill maksimalt kan afskrives over 20 år, er ophævet, samt at afskrivningsperioden på goodwill altid skal begrundes, ligeledes er gældende.

Vedrørende behandling af negativ goodwill (badwill) er der sket den ændring, at badwill fremover som hovedregel skal indtægtsføres i resultatopgørelsen på erhvervelses tidspunktet. Hvis badwill er udtryk for overtagelse af en væsentlig eventualforpligtelse, der ikke er indregnet i balancen, men som påvirker købsprisen, skal badwill opføres under passiverne og indtægtsføres i takt med, at eventualforpligtelsen realiseres.

4.6.2 Sammenlægningsmetoden

Sammenlægningsmetoden er, som tidligere beskrevet, kendetegnet ved, at sammenlægningen sker til bogførte værdier efter erhververens regnskabspraksis og samtidig sker sammenlægningen med regnskabsmæssig tilbagevirkende kraft, som om virksomhederne hele tiden har været sammenlagt. Det vil sige med ændring af sammenligningstal mv.

Anvendes sammenlægningsmetoden med indregning til bogførte værdier, skal et eventuelt forskelsbeløb (goodwill/badwill) mellem kostprisen for virksomheden og de indregnede nettoaktiver indregnes direkte på egenkapitalen under de frie reserver. I denne sammenhæng er der indført et nyt noteoplysningskrav.

Sker der indregning af et forskelsbeløb i de frie reserver, skal der i koncernregnskabet gives oplysninger med beløbsangivelse om, at der er foretaget en sådan indregning i de frie reserver, og der skal gives oplysninger om navn og hjemsted på den eller de virksomheder, der i årets løb er indregnet efter sammenlægningsmetoden.

I bestemmelsen for sammenlægningsmetoden er der endvidere tilføjet en yderligere ny valgmulighed ("bogførte værdier-metode"), der går ud på, at man kan vælge at anse sammenlægningen regnskabsmæssigt for sket på erhvervelses tidspunktet i stedet for med tilbagevirkende kraft. Indregning og måling sker stadig til bogførte værdier. Anvendes denne valgmulighed, er der ikke krav om tilpasning af sammenligningstal.

4.6.3 Noteoplysningskrav

I anvendt regnskabspraksis skal der i et særskilt afsnit anføres de indregningsmetoder og målegrundlag der er anvendt i forbindelse med en virksomhedssammenslutning. Det betyder, at der i anvendt regnskabspraksis skal beskrives om der er anvendt overtagelsesmetoden eller sammenlægningsmetoden i forbindelse med en virksomhedssammenslutning.

Det er ikke tilstrækkeligt blot at anføre hvilken metode der er anvendt. Ved anvendelsen af overtagelsesmetoden vil der ligeledes skulle beskrives hvorledes metoden er anvendt, fx hvordan aktiver og forpligtelser er omvurderet til dagsværdi, herunder hvilke forudsætninger der er anvendt.

Ved anvendelsen af sammenlægningsmetoden vil der fx skulle oplyses om sammenlægningen anses for gennemført pr. den faktiske sammenlægningsdato (overtagelsesdatoen), eller om den anses for gennemført ved regnskabsårets start (med tilbagevirkende kraft) og med tilpasning af sammenligningstal. De to forskellige muligheder under sammenlægningsmetoden anses for at være hver sin form for regnskabspraksis.

Oplysningerne i anvendt regnskabspraksis skal alene medtages, hvis der har været gennemført væsentlige virksomhedssammenslutninger i løbet af regnskabsåret eller i sammenligningsåret. Der er dermed ikke krav om at medtage dette afsnit i år, hvor der ikke er sket virksomhedssammenslutninger.

Anvendes sammenlægningsmetoden og er der ved en virksomhedsovertagelse betalt en merpris i forhold til indre værdi skal denne merpris fradrages direkte i egenkapitalen. I koncernregnskabet skal der i en note oplyses om det beløb, der er fradraget i reserverne som følge af en overtagelse hvor sammenlægningsmetoden anvendes. Dette oplysningskrav kan undlades såfremt den samme oplysning fremgår af egenkapitalopgørelsen.

I koncernregnskabet note for oplysninger om dattervirksomheder og associerede virksomheder ligeledes anføres såfremt der ved en virksomhedsovertagelse har været anvendt sammenlægningsmetoden.

BILAG 1



OVERSIGT OVER VÆSENTLIGE ÆNDRINGER I ÅRSREGNSKABSLOVEN

Generelle bestemmelser

ÅRL §	Ændring
7, stk. 2	<p>Forhøjelse af størrelsesgrænser</p> <ul style="list-style-type: none"> • Klasse B: Omsætning 89 mio. kr., balancesum 44 mio. kr., 50 ansatte • Klasse mellemstor C: Omsætning 313 mio. kr., balancesum 156 mio. kr., 250 ansatte
7, stk. 4	<p>Opgørelse af nettoomsætning inkl. finansielle indtægter.</p> <p>Hvor finansielle indtægter og/eller indtægter ved investeringsvirksomhed er af mindst samme størrelse som nettoomsætning, sammenlægges disse med nettoomsætning ved fastlæggelse af størrelsesgrænsen Alene bruttoindtægter medgår i opgørelsen.</p>
9	Digital underskrift - underskrives årsrapporten digitalt, er der ikke krav om underskrift og datering i ledelsespåtegningen.
9a	<p>Ledelsespåtegning</p> <p>Virksomheder med kun et ledelsesmedlem kan undlade ledelsespåtegningen.</p>
10a, stk. 2	Indeholder årsrapporten ikke en ledelsespåtegning skal oplysninger vedrørende fravalg af revision anføres i ledelsesberetningen.
19, stk. 2	<p>Åbningsbalancen</p> <p>Aktiver og forpligtelser skal indregnes og måles efter enten overtagelsesmetoden eller sammenlægningsmetoden i åbningsbalancen.</p>
135, stk. 4	Beregningsregel for nettoomsætning med tillæg af finansielle indtægter, jf. ÅRL § 7, stk. 4 gælder også ved anvendelse af størrelsesgrænser for fravalg af revision og valg af udvidet gennemgang.
Bilag 1 A nr. 1	<p>Definition på et "aktivt marked":</p> <p>Et marked, hvor transaktioner med aktivet eller forpligtelsen finder sted med tilstrækkelig hyppighed og i et tilstrækkeligt omfang til løbende at give prisfastsættelsesoplysninger.</p>
Bilag 1 B nr. 5	I definitionen af en "associeret virksomhed" er tilføjet kravet om, at virksomheden skal besidde en kapitalandel i den associerede virksomhed.

Bestemmelser i regnskabsklasse B

ÅRL §	Ændring
22, stk. 1	Kravet om en ledelsesberetning indføres. Anvendt regnskabspraksis karakteriseres som en note.
22, stk. 4	Overgangsbestemmelse for mikrovirksomheder. Ved overgang fra reglerne om mikrovirksomheder til almindelige klasse B-regler kan tilpasning af sammenligningstal i resultatopgørelsen undlades.
22a	Undtagelse for mikrovirksomheder Mikrovirksomhed er en virksomhed, der i to på hinanden følgende år ikke overskrider to af følgende grænser: <ul style="list-style-type: none"> • Nettoomsætning 5,4 mio. kr., balancesum 2,7 mio. kr., 10 ansatte Holdingselskaber, investeringsselskaber og selskaber, der på balancedagen har afledte finansielle instrumenter, kan ikke anvende reglerne om mikrovirksomheder.
22b	Mikrovirksomheder kan i årsrapporten undlade en eller flere af følgende oplysningskrav: <ul style="list-style-type: none"> • Anvendt regnskabspraksis • Oplysning om gæld, der forfalder efter mere end 5 år • Oplysning om særlige poster • Oplysning om antal ansatte. Mikrovirksomheder må ikke anvende dagsværdier i årsrapporten, men kan alene indregne og måle til kostpris.
26, stk. 2	Muligheden for modregning af forudbetalinger fra kunder i enten varebeholdninger eller igangværende arbejder ophæves.
30	Muligheden for særskilt at vise ekstraordinære indtægter og udgifter ophæves.
31	I resultatdisponeringen skal ekstraordinært udbytte udbetalt i regnskabsåret vises særskilt. Ekstraordinært udbytte udbetalt efter regnskabsårets udløb skal oplyses i tilknytning til resultatdisponeringen.
33, stk. 1	Ændret formulering og fjernelse af mulighed for aktivering af egne oparbejdede varemærker og koncessioner.
33, stk. 2	Eventualaktiver kan først indregnes, når det er overvejende sandsynligt, at de resulterer i fremtidig økonomiske fordele.
34	Muligheden for indregning i modervirksomhedens regnskab af visse kapitalandele efter pro rata-metoden ophæves.
36, stk. 2	Ved overtagelse af en virksomhed anvendes enten overtagelsesmetoden eller sammenlægningsmetoden.

37, stk. 3	Undtagelse til anvendelse af dagsværdier på visse aktiver. Bestemmelsen vedrører egenkapitalinstrumenter, betinget vederlag, råvarebaserede kontrakter og visse andre finansielle instrumenter.
37, stk. 4	Kapitalandele, der ikke er handlet på et aktivt marked og som ikke er datter- eller associerede virksomheder, kan måles til kostpris.
37, stk. 5	Mulighed for at indregne og måle finansielle aktiver og forpligtelser efter IFRS-standarder. Anvendes IFRS-standarderne, skal standardernes oplysningskrav ligeledes følges.
37a	Muligheden for at måle finansielle aktiver og forpligtelser til dagsværdi, når de er effektivt sikret med et sikringsinstrument, der er indregnet til dagsværdi.
38	<p>Investeringsvirksomhed</p> <ul style="list-style-type: none"> • Krav om investeringsvirksomhed som hovedaktivitet er ophævet • Krav om dagsværdiregulering af de tilknyttede forpligtelser (gæld) er ophævet • Bestemmelsen kan kun anvendes på investeringsejendomme og virksomheder, der omdanner levende dyr eller planter biologisk.
40, stk. 1	Mulighed for frivilligt at indregne indirekte produktionsomkostninger (IPO) i kostpris for egen fremstillede anlægsaktiver.
41, stk. 1	Mulighed for opskrivning af immaterielle anlægsaktiver til dagsværdi. Vedrører dog kun immaterielle anlægsaktiver, der handles på et aktivt marked.
41, stk. 3	Reserve for opskrivninger skal reduceres med den del af årets afskrivninger, der kan henføres til opskrivningen. Overføres til frie reserver.
42, stk. 3	En tidligere foretaget nedskrivning skal tilbageføres, når grundlaget for nedskrivningen ikke længere er til stede. Nedskrivninger på goodwill kan ikke tilbageføres.
43, stk. 2	Restværdi (scrapværdi) skal løbende revurderes.
43, stk. 3	Er det i helt særlige tilfælde ikke muligt pålideligt at skønne over brugstiden for goodwill og udviklingsomkostninger, skal afskrivningsperiode fastsættes til 10 år. Maks. grænsen for afskrivningsperioden på 20 år for immaterielle anlægsaktiver ophæves.
44	Mulighed for frivilligt at indregne indirekte produktionsomkostninger (IPO) i kostprisen for omsætningsaktiver.
46, stk. 1	Muligheden for opskrivning af varebeholdninger til genanskaffelsesværdi er ophævet. Mulighed for at opskrive andre omsætningsaktiver, der ikke måles til dagsværdi efter ÅRL § 37 - 38, er ophævet.

46, stk. 2	Hvor grundlag for nedskrivning ikke længere kan opretholdes, skal nedskrivninger tilbageføres.
47	Tidspunkt for indregning af hensat forpligtelse til omstrukturering ændres. Der skal være truffet beslutning om omstrukturering, og processen skal være påbegyndt.
47, stk. 2	Hensatte forpligtelser kan måles til kapitalværdi. Gælder dog ikke udskudt skat.
48	Mulighed for indregning af forslag til udbytte for regnskabsåret som gæld er ophævet. Forslag til udbytte for regnskabsåret placeres som særskilt linje i egenkapitalen.
50	Indtægter og omkostninger vedrørende et sikringsinstrument og det sikrede aktiv/forpligtelse kan modregnes i resultatopgørelsen. Disse bruttoværdier skal oplyses i noterne.
51, stk. 2	Ændring af regnskabspraksis til opskrivning til dagsværdi efter ÅRL § 41 kræver ikke længere tilretning af sammenligningstal.
52, stk. 2	”Fundamentale fejl” ændres til ”Væsentlige fejl”. Væsentlige fejl dækker bredere end fundamentale fejl. Rettelser af væsentlige fejl sker med tilbagevirkende kraft og med tilretning af sammenligningstal.
52a	Krav om bestemt rækkefølge af noter. Skal præsenteres i samme rækkefølge som de poster i resultatopgørelsen og balancen, de vedrører.
53, stk. 2	Anvendt regnskabspraksis skal indeholde beskrivelse af anvendte værdiansættelsesmodeller og -teknikker, som er anvendt ved beregning af dagsværdi efter ÅRL §§ 37 - 38, hvor dagsværdi ikke er fundet på et aktivt marked.
53, stk. 2	Afskrivningsperiode for goodwill skal altid begrundes. Reglen om begrundelse af afskrivningsperiode, hvor denne overstiger 5 år for immaterielle aktiver, er ophævet.
53, stk. 2	Anvendelsen af overtagelsesmetode og sammenlægningsmetode ved virksomheds-sammenslutninger skal beskrives i anvendt regnskabspraksis.
56	Kravet om egenkapitalopgørelse er ophævet.
58, stk. 1 nr. 1	Ved opskrivning af anlægsaktiver efter ÅRL § 41 skal der oplyses om den bogførte værdi efter afskrivning, aktivet ville have haft, såfremt der ikke var sket opskrivning.
58, stk. 1 nr. 2	Noteoplysning om saldo primo og ultimo samt årets bevægelser på reserve for opskrivninger.
58a	Måles aktiver og forpligtelser til dagsværdi jf ÅRL §§ 37 - 38, og er dagsværdi ikke fremkommet via et aktivt marked, skal der i noterne oplyses om de centrale forudsætninger ved beregning af dagsværdi.

58b	For afledte finansielle instrumenter skal i noterne oplyses om omfanget og karakteren af instrumenterne samt væsentlige betingelser.
58c	Ved indregning og måling af kapitalandele efter indre værdis metode skal der i købsåret oplyses om goodwill- henholdsvis badwillbeløb, der er indregnet i kapitalandelen.
64	Virksomheden skal oplyse om den samlede størrelse af sine eventualforpligtelser. Tidligere skulle oplysningerne være opdelt på hver enkelt kategori af eventualforpligtelser.
67a	Noteoplysning om særlige poster, der indgår i resultatopgørelsens poster.
68	Oplysning om gennemsnitlige antal ansatte i regnskabsåret.
71	Oplysninger om moderselskab, der udarbejder koncernregnskab. Oplysningskrav er reduceret til at gælde for den mindste koncern, hvori virksomheden indgår. Oplysning om, hvor et koncernregnskab kan rekvireres hos en udenlandsk modervirksomhed, er ophævet.
72	Virksomhedens oplysninger om navn, hjemsted, retsform, ejerandel, størrelse af egenkapital og resultat i datterselskaber og associerede virksomheder er ophævet.
73	Noteoplysninger vedrørende tilgodehavender hos ledelsesmedlemmer udvides til også at omfatte oplysninger om nedskrivninger samt afkald eller delvis afkald på tilgodehavender. Krav om oplysninger vedrørende tilgodehavender hos ledelsesmedlemmer i moderselskaber og hos nærtstående til ledelsesmedlemmer er ophævet.
74	Oplysningskrav om aktionærer med ejerandel over 5 % er ophævet som følge af indførelsen af ejerregister i Erhvervsstyrelsen.
75	Oplysningskrav om virksomhedskapitalens opdeling i flere klasser er ophævet.
76	Noteoplysninger om egne kapitalandele er ophævet. Oplysningerne skal dog i stedet for indgå i ledelsesberetningen.
76a og 77	Krav om en ledelsesberetning med følgende indhold: <ul style="list-style-type: none"> • Beskrivelse af væsentligste aktiviteter • Redegørelse for evt. væsentlige ændringer i aktiviteter og økonomiske forhold • Oplysninger vedrørende egne kapitalandele.

Bestemmelser i regnskabsklasse C

ÅRL §	Ændring
78a 146a	Dattervirksomheder i regnskabsklasse mellemstor C kan udarbejde årsregnskab efter reglerne i regnskabsklasse B, når visse betingelser er opfyldt, herunder bl.a. moder-virksomhedens hæftelse for dattervirksomhedens forpligtelser.
80	Ophørende aktiviteter skal udskilles og vises på særskilte linjer i henholdsvis resultatopgørelsen og balancen under aktiver og passiver. Poster, der er sammendraget, skal specificeres i noterne.
82	Krav om indregning af indirekte produktionsomkostninger (IPO) gælder alene vedrørende varebeholdninger. Krav om indregning af IPO på immaterielle og materielle samt øvrige omsætningsaktiver ophæves.
83, stk. 2	Ved aktivering af udviklingsomkostninger er der krav om oprettelse af en bunden reserve under egenkapitalen, ”Reserve for udviklingsomkostninger”, svarende til aktiverede udviklingsomkostninger.
86a	Krav om en egenkapitalopgørelse som en selvstændig bestanddel i regnskabet placeret umiddelbart efter balancen. Indholdsmæssigt svarende til indholdet af det tidligere notekrav.
87a	Specifikation af virksomhedskapitalen, hvor denne består af flere klasser. Oplysninger om nytegninger af kapitalandele i regnskabsåret. Aktieselskaber skal angive antal og pålydende værdi på aktiekapitalen.
88a	Oplysning om særlige forudsætninger, der ligger til grund for indregning og måling af udviklingsomkostninger og skatteaktiver.
88b	Oplysningskrav, hvor finansielle anlægsaktiver, der er indregnet og målt til kostpris, og hvor dagsværdi er lavere end kostprisen. Oplysning om dagsværdi, årsagen til, at der ikke er foretaget nedskrivning og dokumentationen herfor.
93a	Noteoplysninger vedrørende udskudt skat. Oplysninger om primo-/ultimo- saldi samt beløb indregnet i henholdsvis resultatopgørelsen og egenkapitalen.
94b	Oplysninger om eventualforpligtelser skal gives særskilt for hver kategori.
95a	Årets resultatdisponering skal angives som en note. Ekstraordinært udbytte udbetalt i regnskabsåret vises særskilt. Ekstraordinært udbytte udbetalt efter regnskabsårets udløb angives særskilt.
96, stk. 1	Store virksomheder i klasse C skal oplyse om nettoomsætningens fordeling på aktiviteter og på geografiske markeder, hvis disse afviger betydeligt indbyrdes.

97a	Oplysning om navn, hjemsted, retsform, ejerandel samt størrelsen af egenkapital og resultat for dattervirksomheder og associerede virksomheder.
97b	Oplysning om modervirksomhed, der udarbejder koncernregnskab. Krav fra klasse B udvides til også at gælde for den største koncern, virksomheden indgår i samt oplysning om, hvor et koncernregnskab kan rekvireres vedrørende en udenlandsk modervirksomhed.
98a	Krav om sammenligningstal i noten for personaleomkostninger er ophævet.
98c	Oplysninger om transaktioner med nærtstående parter. Hovedregel er oplysning om alle transaktioner, uanset om disse er på markedsvilkår eller ikke. Undtagelse giver mulighed for fortsat kun at oplyse om transaktioner indgået på ikke markedsvilkår på betingelse af, at denne praksis oplyses.
98d	Noteoplysning om betydningsfulde hændelser indtruffet efter regnskabsårets udløb med angivelse af den finansielle virkning. Tidligere et oplysningskrav i ledelsesberetning, hvorfra det nu er fjernet.
99a	Supplerende beretning i ledelsesberetningen vedrørende redegørelse for samfundsansvar. Bestemmelsen er væsentligt udvidet i oplysningskrav. Gældende for store virksomheder i regnskabsklasse C og regnskabsklasse D.

Bestemmelser for koncernregnskab og virksomhedssammenslutninger

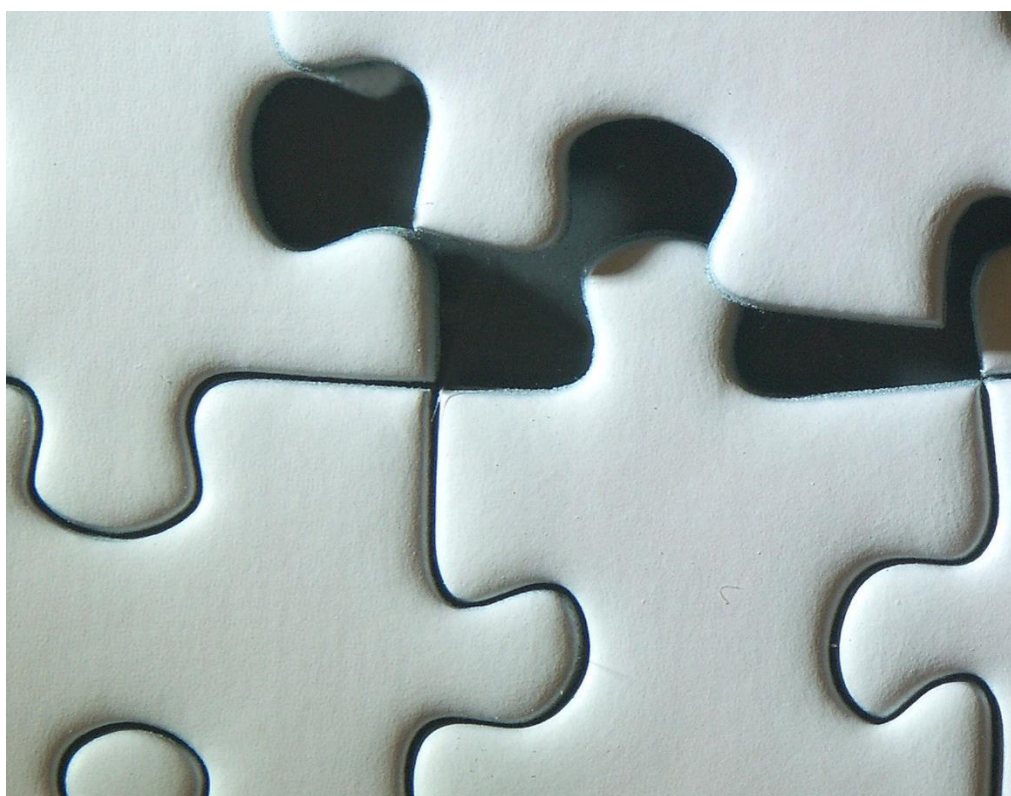
ÅRL §	Ændring
110, stk. 1	Forhøjelse af størrelsesgrænser vedr. koncernregnskabspligt <ul style="list-style-type: none"> • Balancesum 44 mio. kr. • Nettoomsætning 89 mio. kr. • 50 ansatte
110, stk. 2 og 3	To nye metoder ved beregning af balancesum og nettoomsætning. Metode 1: sammenlægning af koncerntal med fulde elimineringer og udligninger mv. Metode 2: sammenlægning af koncerntal uden elimineringer og udligninger mv., men med forhøjelse af lovens størrelsesgrænser med 20 %.
112	Undladelse af udarbejdelse af koncernregnskab med henvisning til højere liggende moderselskabs koncernregnskab <ul style="list-style-type: none"> • Krav om konsolideret ledelsesberetning i koncernregnskabet • Præcisering af anvendelse af IFRS mv. i koncernregnskab • Datterselskab, der undlader koncernregnskab, skal indgå med fuld konsolidering i moderselskabets koncernregnskab. Indre værdis metode kan ikke anvendes.
113	Præcisering af hvilke regnskabsklasseregler, der anvendes ved udarbejdelse af koncernregnskab.
116	Hvor datterselskabets regnskabsår ikke følger koncernens regnskabsår, kan datterselskabets årsregnskab nu også anvendes, hvis det har afslutning op til 3 måneder efter koncernens regnskabsår.
118, stk. 1	Koncernregnskabet skal indeholde en særskilt egenkapitalopgørelse.
118, stk. 4	Minoritetsinteressers andel af dattervirksomhedens egenkapital opføres særskilt i egenkapitalen for koncernen. Minoritetsinteressernes andel af dattervirksomhedens resultat opføres som særskilt post i resultatdisponeringen i koncernregnskabet.
120, stk. 2	Mulighed for undladelse af eliminering af gevinster og tab i særlige tilfælde er ophævet.
121, stk. 3	Muligheden for anvendelse af sammenlægningsmetoden på en virksomhedssammenslutning mellem to ligeværdige parter er ophævet.
122, stk. 1	Muligheden for i forbindelse med virksomhedsovertagelse at afsætte omkostninger til omstrukturering i overtagelsesbalancen er ophævet.
122, stk. 2	Ved vurdering af hvilken virksomhed, der er den erhvervende virksomhed, tages udgangspunkt i de faktiske forhold og ikke nødvendigvis de juridiske forhold.
122, stk. 4	Negative forskelsbeløb (badwill) indtægtsføres straks ved en virksomhedsovertagelse. Med mindre det skal dække en ikke afsat eventualforpligtelse, der har påvirket købsprisen.

123	Ved sammenlægningsmetoden gives valgmulighed for, at sammenlægningen anses regnskabsmæssigt for sket på erhvervelsestidspunktet og til bogførte værdier. ("Bogførte værdier-metode")
126, stk. 1	Nye noteoplysningskrav indført for regnskabsklasse B og C tilføres ligeledes til koncernregnskabet.
126, stk. 5 - 7	Rækkefølgekravet for præsentation af noter gælder også i koncernregnskabet. Antal ansatte i pro rata-konsoliderede virksomheder skal oplyses. Indregning direkte i egenkapitalen af goodwill/badwill ved anvendelse af sammenlægningsmetoden skal særskilt oplyses.

Redaktionen er afsluttet den 31. december 2016.

BDO tager forbehold for trykfejl og eventuelle ændringer efter redaktionens slutning.
Copyright © BDO Statsautoriseret revisionsaktieselskab

Alle rettigheder forbeholdes. Mekanisk, fotografisk, elektronisk eller anden form for gengivelse eller mangfoldiggørelse af denne manual eller dele heraf er ikke tilladt uden BDO's skriftlige samtykke ifølge gældende dansk lov om ophavsret. Undtaget herfra er korte uddrag til brug for omtale.



Grundlag for notatet

2. udgave 2016

Nærværende notat er udarbejdet på grundlag af ændringsloven Lov nr. 738 af 01.06.2015 med tilhørende lovbemærkninger, overgangsbekendtgørelse nr. 1849 af 15.12.2015 samt oplysninger frem til 31. december 2016.

Eventuelle fortolkninger fremkommet efter denne dato er således ikke indarbejdet i notatet.

Alle paragrafhenvvisninger i notatet er henvisninger til årsregnskabsloven.

www.bdo.dk

Copyright © BDO Statsautoriseret revisionsaktieselskab

BDO Statsautoriseret revisionsaktieselskab er danskejet revisions- og rådgivningsvirksomhed, er medlem af BDO International Limited - et UK-baseret selskab med begrænset hæftelse - og dele af det internationale BDO netværk bestående af uafhængige medlemsfirmaer. BDO er varemærke for både BDO netværket og for alle BDO medlemsfirmaerne. BDO i Danmark beskæftiger godt 1.100 medarbejdere, mens det verdensomspændende BDO netværk har godt 56.000 medarbejdere i 144 lande.

Denne publikation er skrevet i generelle vendinger og skal alene betragtes som generel vejledning.

Publikationen dækker ikke specifikke situationer, og du bør ikke handle - eller undlade at handle - uden at have fået professionel rådgivning. Kontakt venligst BDO for at drøfte de specifikke problemstillinger.

BDO, vores partnere og medarbejdere påtager os ikke ansvar for tab foranlediget af en handling, der er taget - eller ikke er taget - på baggrund af oplysningerne i denne publikation.