



UDVALGTE REGNSKABSARTIKLER

Årsregnskabslovens
regler i praksis



Forord

I BDO har vi i mange år udgivet et nyhedsbrev – Depechen - om skat og moms. Et nyhedsbrev som i første række er rettet mod økonomidirektører, CFO'er, regnskabschefer, bogholdere, controllere og alle andre regnskabs- og økonomifolk, og som er et af Danmarks mest læste af sin art.

For et par siden besluttede vi at udvide nyhedsbrevets emneområde til også at omfatte regnskabsemner. Anledningen var selvfølgelig den nye årsregnskabslov. Ny lovgivning og nye afgørelser i tilknytning til denne er imidlertid ikke hverdagskost. Derfor bruger vi mest regnskabsartiklerne i Depechen til at sætte fokus på den regnskabsmæssige behandling af udvalgte poster. Der er ikke tale om en udtømmende beskrivelse af reglerne, men mere en kortfattet beskrivelse af hovedreglerne. Det væsentlige. Og så vidt muligt med udgangspunkt i eksempler fra hverdagen.

Vi får generelt megen ros for vores nyhedsbrev, herunder for tiltaget med de små regnskabsartikler. Så meget, at vi har valgt at udgive denne bog med et udvalg af disse.

Vi håber, du vil synes om den, og ønsker dig god læselyst.

Venlig hilsen

BDO

Henning Boye Hansen

Chefkonsulent

Claus Bonde Hansen

Udviklingschef, Senior Partner, statsautoriseret revisor

Karsten Andersen

Videnchef, Partner, statsautoriseret revisor



1	Generelle krav til årsrapporten	6
	Størrelsesgrænserne i årsregnskabsloven.....	7
	Ændring af anvendt regnskabspraksis	8
	Ændring af regnskabsmæssige skøn.....	9
	Rettelse af fejl	10
	Begivenheder efter statusdagen	11
	Ændring af regnskabsår	12
	Krav til ledelsesberetningen.....	13
2	Regnskabsmæssig behandling af poster i resultatopgørelsen	14
	Præsentationskrav til resultatopgørelsen	15
	Indtægter fra varesalg	16
	Kontantrabatter	17
	Entreprisekontrakter og produktionsmetoden.....	18
	Finansielle poster	19
	Oplysninger om personaleforhold.....	20
	Noten om vederlag til ledelsen.....	21
3	Regnskabsmæssig behandling af poster i balancen	22
3a	Immaterielle og materielle anlægsaktiver	23
	Immaterielle anlægsaktiver	23
	Fastlæggelse af regnskabspraksis for materielle anlægsaktiver	24
	Opskrivning af materielle anlægsaktiver	25
	Investeringsejendomme	26
3b	Kapitalandele og koncernforhold	27
	Kapitalandele i ikke-børsnoterede virksomheder	27
	Kapitalandele efter indre værdis metode	28
	Kapitalandele med negativ indre værdi	29
	Koncernmellemværender mv.	30
	Præsentation af sambeskatning.....	31
	Udbytteindtægter i holdingselskaber	32
3c	Egenkapitalen	35
	Egenkapitalopgørelsen.....	35
	Ændringer i selskabskapitalen	36
	Anvendelse af egenkapitalreserver.....	37
	Udlodning af ekstraordinært udbytte.....	38
	Egne aktier	40
3d	Hensatte forpligtelser, gældsforpligtelser og eventualforpligtelser	41
	Udskudt skat.....	41
	Lån.....	42
	Feriepengeforpligtelsen.....	43
	Feriepengeforpligtelsen for direktører	44
	Feriefridage	45
	Eventualforpligtelser	46
4	Særlige regnskabsmæssige forhold	48
	Virksomhedspant	49
	Finansielle instrumenter	50

1

**Generelle krav
til årsrapporten**



Størrelsesgrænserne i årsregnskabsloven

Bragt i Depechen den 8. februar 2017

En række investerings- og holdingselskaber kommer til at skifte regnskabsklasse pga. nye regler for opgørelse af nettoomsætningen. Og virksomheders regnskabspraksis kan få betydning for, hvilken regnskabsklasse de havner i.

Årsregnskabsloven blev i 2015 ændret på så mange punkter, at vi i det daglige stadig omtaler loven som den "nye" årsregnskabslov. Blandt de mange ændringer var en ændring af beløbsgrænserne for nettoomsætning og balancesum for regnskabsklasse B og C, ligesom reglerne for opgørelse af nettoomsætningen blev ændret.

De nye størrelsesgrænser

Forskellen mellem de gamle og nye grænser kan illustreres således:

	Regnskabsklasse B		Regnskabsklasse C - mellem	
	Før	Nu	Før	Nu
Nettoomsætning, mio. kr.	0 - 72	0 - 89	72 - 286	89 - 313
Balancesum, mio. kr.	0 - 36	0 - 44	36 - 143	44 - 156
Antal ansatte	0 - 50	0 - 50	50 - 250	50 - 250

Skift mellem regnskabsklasserne sker fortsat, når virksomheden i to på hinanden følgende regnskabsår har overskredet – eller ikke længere overskrider – 2 af de 3 grænser, men skiftet effektueres i givet fald med virkning allerede fra begyndelsen af det andet år.

Opgørelse af nettoomsætningen

Virksomheder, der har finansielle indtægter og/eller indtægter fra investeringsvirksomhed, der tilsammen mindst svarer til nettoomsætningen fra salg af varer og tjenesteydelser, skal som noget nyt medregne disse indtægter ved opgørelsen af sin nettoomsætning, når størrelsesgrænsen skal vurderes.

Ændringen får især betydning for investerings- og holdingselskaber med store balancesummer. De har typisk få ansatte og ingen væsentlig omsætning fra salg af varer og tjenesteydelser, og de har derfor hidtil været omfattet af regnskabsklasse B.

De kan fremover blive omfattet af regnskabsklasse C, idet positive værdireguleringer og gevinster ved salg af fx investeringsejendomme og finansielle aktiver samt udbytter eller positive resultatandele fra dattervirksomheder og associerede virksomheder nu i mange tilfælde skal indgå ved opgørelsen af nettoomsætningen.

Opgørelse af balancesummen

Balancesummen opgøres på basis af den regnskabspraksis, der gælder i den regnskabsklasse, som virksomheden hidtil har befundet sig i. I de tilfælde, hvor virksomheden kan vælge mellem forskellig praksis, kan valget få indflydelse på, hvilken klasse den havner i.

Erhvervsstyrelsen har således udtalt, at en virksomhed til enhver tid kan skifte til en regnskabspraksis for en lavere regnskabsklasse, hvis virksomheden efter praksisændringen opfylder størrelsesgrænsen for den lavere regnskabsklasse.

Opgørelse af antallet af ansatte

Antallet opgøres typisk ved at dividere virksomhedens samlede ATP-bidrag for regnskabsåret med satsen for en heltidsansat, hvilket giver tallet for det gennemsnitlige antal fuldtidsansatte. Gennemsnitstallet skal reguleres, hvis det – fx på grund af udlejning af medarbejdere – ikke er udtryk for det reelle antal medarbejdere i virksomheden.

Ændring af anvendt regnskabspraksis

Bragt i Depechen den 19. oktober 2016

Den nye årsregnskabslov medfører ændringer i anvendt regnskabspraksis hos mange selskaber. Nogle af ændringerne er tvungne, mens andre vil være frivillige. Ændringerne skal indregnes og præsenteres korrekt i regnskabet.

I mange virksomheder vil den næste regnskabsaflæggelse være mere tidskrævende end ellers, fordi den skal ske efter den nye årsregnskabslov. Hos mange selskaber vil den hidtil anvendte regnskabspraksis således skulle ændres.

Enten fordi den nye årsregnskabslov tvinger selskabet til at gøre det, eller fordi den nye lov giver selskabet mulighed for at vælge en anden og mere fordelagtig praksis på bestemte områder.

Nedenfor sætter vi fokus på, hvordan sådanne ændringer skal indregnes og præsenteres i regnskabet samt på, hvor og hvordan ændringen skal omtales.

Typiske eksempler

Blandt de praksisændringer, som givetvis kommer på tale hos mange selskaber, kan nævnes:

- **Udbytte:** Ændring fra indregning under gæld til indregning under egenkapitalen. Ændringen er tvungen.
- **Unoterede kapitalandele:** Ændring fra dagsværdi til kostpris, jf. vores omtale i artiklen side 27. Ændringen er frivillig.
- **Investeringsejendomme:** Ændring af ejendommens værdi fra kostpris til dagsværdi (frivillig) samt ændring fra dagsværdi til amortiseret kostpris for gæld i ejendommen (tvungen).

Regnskabsmæssig behandling af praksisændringer

Alle poster, der berøres af en ændring af regnskabspraksis, skal som udgangspunkt korrigeres i overensstemmelse med den nye praksis. Ikke blot i tallene for det pågældende regnskabsår, men også i sammenligningstallene i både resultatopgørelse, balance og noter. Sammenligningstallene dog kun, hvis der er krav herom. Der findes poster, hvor ændring af sammenligningstallene under bestemte forudsætninger kan undlades.

Den akkumulerede virkning af praksisændringen skal indregnes direkte på egenkapitalen primo. På den måde bliver årsregnskabet præsenteret, som om den nye praksis altid har været anvendt. Det er i denne forbindelse vigtigt at være opmærksom på den betydning, som praksisændringen kan have på udskudt skat.

Beskrivelse af ændringerne under anvendt regnskabspraksis

Enhver ændring i anvendt regnskabspraksis skal beskrives i indledningen til afsnittet om anvendt regnskabspraksis i årsregnskabet. Det gælder også, selvom ændringen er påtvunget som følge af den nye årsregnskabslov.

Beskrivelsen skal i første række omfatte arten og begrundelsen for ændringen. Dernæst skal det oplyses, om sammenligningstallene er tilpasset. Og endelig skal den beløbsmæssige betydning for aktiver og passiver, den finansielle stilling og for resultatet også oplyses.

Oplysning i ledelsesberetningen

Hvis de foretagne ændringer af regnskabspraksis har væsentlig betydning for årsregnskabet, skal der også gives oplysning om ændringerne i ledelsesberetningen.

Ændring af regnskabsmæssige skøn

Bragt i Depechen den 23. august 2017

Visse regnskabsposter beror på et skøn, der er udøvet ud fra den viden, som man har på tidspunktet for udarbejdelsen af regnskabet. Får man senere ny viden om det pågældende forhold, bliver der tale om ændring af skøn.

Som eksempler på regnskabsposter, der er baseret på ledelsens vurdering af forskellige forhold – altså på et skøn – kan nævnes:

- Størrelsen af forventede tab på debitorer
- Størrelsen af fremtidige udgifter til garanti-reparationer
- Brugstiden henholdsvis restværdien af immaterielle og materielle anlægsaktiver
- Færdiggørelsesgraden på entreprisekontrakter
- Værdien af skatteaktiver
- Udfaldet af verserende retssager om væsentlige tilgodehavender eller om erstatningsforpligtelser, skatte- og afgiftskrav mv.

Konsekvenser af ny viden

Forudsætningerne for et tidligere udøvet skøn kan ændre sig på grund af større erfaring, flere informationer eller indtrufne begivenheder. Den nye viden får kun betydning for det aktuelle og måske for efterfølgende regnskabsår. Der skal således ikke foretages tilretning af sammenligningstal.

Effekten af det ændrede skøn skal indregnes på samme måde – altså under de samme aktiviteter og funktioner – som det oprindelige skøn er indregnet i årsregnskabet. Virkningen af ændringen skal dermed føres over resultatopgørelsen, hvis forholdet oprindeligt blev resultatført, og over egenkapitalen, hvis der er tale om et ændret skøn for en egenkapitaltransaktion.

For tidligere foretagne afskrivninger gælder der det særlige, at de ikke må tilbageføres. Vurderes det, at brugstiden for et materielt anlægsaktiv er enten kortere eller længere end oprindeligt skønnet, skal afskrivningerne i

indeværende og fremtidige perioder i stedet baseres på den ændrede forventede brugstid, sådan at den regnskabsmæssige værdi ved brugstidens ophør stadig svarer til den forventede.

Omtale af ændringer af skøn

Ændringer i regnskabsmæssige skøn skal omtales i årsregnskabet for at give regnskabsbrugeren mulighed for selv at vurdere rimeligheden af det ændrede skøn. Mest naturligt kan omtalen ske i indledningen til afsnittet om anvendt regnskabspraksis.

Omtalen skal dels rumme den blotte oplysning om det ændrede skøn, og en forklaring på baggrunden for dette, og dels oplysning om den beløbsmæssige betydning af det ændrede skøn for aktiver, passiver, den finansielle stilling og resultatet.

Afgrænsning overfor ændringer i anvendt regnskabspraksis

Forskellen mellem en ændring af et regnskabsmæssigt skøn og en ændring af regnskabspraksis er ikke altid stor. Det er imidlertid vigtigt at kende forskellen, fordi de to ændringer behandles forskelligt derved, at ændringer af regnskabspraksis som udgangspunkt skal ske med tilbagevirkende kraft over egenkapitalen. Se nærmere om sådanne ændringer i artiklen på side 8.

I tilfælde hvor det ikke kan afgøres, om en given ændring skal kategoriseres som en ændring af regnskabspraksis eller som en ændring af et skøn, skal den behandles som en ændring af et skøn. Udviklingen synes at gå i retning af, at flere og flere ændringer anses som ændringer af et skøn.

Rettelse af fejl

Bragt i Depechen den 22. februar 2017

Som udgangspunkt er der to muligheder, når det gælder fejlretning. Væsentlige fejl rettes over egenkapitalen primo og med tilretning af sammenligningstal. Øvrige fejl rettes over resultatopgørelsen.

At undgå fejl er en umulighed. Derfor er det naturligvis vigtigt at vide, hvordan man skal forholde sig, når det konstateres, at der er fejl i et regnskab for et tidligere år.

I enkelte tilfælde kan en fejl være så graverende, at der må udarbejdes og indberettes et helt nyt regnskab for det gamle år. Det kan Erhvervsstyrelsen undtagelsesvis kræve eller tillade.

I de mere almindelige tilfælde rettes fejlen dog bare i regnskabet for det efterfølgende år. En fejl i et regnskab for 2015, der opdages i starten af 2017, vil således i de fleste tilfælde blive korrigeret i regnskabet for 2016.

To metoder til rettelse af fejl

Væsentlige fejl rettes over egenkapitalen primo og med tilretning af sammenligningstal. Rettelsen sker altså med tilbagevirkende kraft, men uden at det allerede aflagte regnskab for det gamle år ændres.

Øvrige fejl rettes over resultatopgørelsen. En ikke-væsentlig fejl i regnskabet for 2014, der opdages i starten af 2017, rettes over resultatopgørelsen for 2016.

Væsentlige fejl

Defineres som fejl, der er af en sådan størrelse, at en regnskabsbruger ville have reageret anderledes, hvis fejlen havde været kendt på et tidligere tidspunkt. Det beror derfor på et skøn, hvornår dette er tilfældet. Definitionen indebærer, at væsentlige fejl ikke kun omfatter fejl, som bevirker, at årsregnskabet ikke giver et retvisende billede.

Væsentlige fejl kan fx være over- eller undervurdering af regnskabsposter på grund af besvigelser eller fejl i virksomhedens it-systemer, manglende indregning af en værdipapirbeholdning, eller afskrivning på aktiver med forkert afskrivningsprocent i forhold til den, der var fastlagt.

Hvis der sker ændring af anvendt regnskabspraksis for en regnskabspost, som der også er konstateret en væsentlig fejl på i et tidligere år, skal fejlrettelsen ske først og under anvendelse af den hidtidige regnskabspraksis. Først derefter foretages de nødvendige ændringer som følge af den nye regnskabspraksis.

Øvrige fejl

Er en residual og omfatter altså de fejl, som ikke anses for væsentlige.

Oplysningskrav ved væsentlige fejl

I tilfælde, hvor der sker rettelse af væsentlige fejl, kræver årsregnskabsloven, at der i regnskabet gives en forklaring på arten af ændringerne og den beløbsmæssige betydning af disse. Det skal ligeledes oplyses, om der er foretaget ændringer af sammenligningstal. Disse oplysninger gives i afsnittet om anvendt regnskabspraksis og bør også omtales i ledelsesberetningen.

Den beløbsmæssige indvirkning skal specificeres i korrektionsbeløb vedrørende det aktuelle regnskabsår, korrektionsbeløb vedrørende sammenligningstallene samt korrektionsbeløb, der vedrører årene forud for de regnskabsår, der vises i det aktuelle årsregnskab.

Begivenheder efter statusdagen

Bragt i Depechen den 18. maj 2016

Hvilken betydning har det for årsregnskabet, hvis virksomhedens bygninger nedbrænder en uge efter statusdagen? Eller hvis virksomhedens største debitor går konkurs, lige før revisor slutter sit arbejde. Læs svaret her.

Verden står jo ikke stille, og da udarbejdelsen af årsregnskabet i mange tilfælde først sker flere måneder efter statusdagen, opstår der jævnligt spørgsmål om, hvilken betydning begivenheder efter statusdagen har eller skal have på årsregnskabet.

Den regnskabsmæssige behandling af sådanne begivenheder afhænger i første række af disses art, idet der skelnes mellem regulerende begivenheder og ikke-regulerende begivenheder.

Regulerende begivenheder

Hermed menes begivenheder, som be- eller afkræfter forhold, som eksisterede på balancedagen. Konsekvensen af disse begivenheder skal – hvis de er væsentlige – indarbejdes i regnskabet tal ved at regulere værdien af aktiver og/eller passiver.

Som eksempel på en regulerende begivenhed kan nævnes, at der efter statusdagen afsiges dom i en retssag med den konsekvens, at et hensættelsesbeløb skal reguleres. Et andet eksempel er afsigelse af konkursdekret over en væsentlig debitor, som der ikke tidligere har været hensat til tab på.

Storm- eller brandskade på virksomhedens bygninger opstået før balancedagen vil ligeledes kunne føre til en regulering af værdien, hvis det skønnes, at virksomhedens forsikring ikke dækker det fulde tab.

Ikke-regulerende begivenheder

Dette omfatter begivenheder, som vedrører forhold, som er opstået efter statusdagen. Disse begivenheder skal som udgangspunkt alene omtales i ledelsesberetningen og kun, hvis de er væsentlige.

I årsregnskabsloven er det således bestemt, at oplysninger af væsentlig betydning skal gives i ledelsesberetningen, hvis manglende oplysning vil påvirke regnskabsbrugernes mulighed for at foretage hensigtsmæssige økonomiske beslutninger på grundlag af årsrapporten.

Som eksempel på ikke-regulerende begivenheder kan nævnes ændringer i valutakurser, salg af en dattervirksomhed efter balancedagen samt retstvister vedrørende transaktioner foretaget efter denne.

Der gælder dog en undtagelse. En begivenhed, der medfører en brist i forudsætningen om fortsat drift, skal altid påvirke tallene i årsregnskabet, uanset om bristen vedrører forhold, der er opstået efter statusdagen.

Efter den nye årsregnskabslov, der som bekendt har virkning fra 2016, men som mange allerede anvender for regnskabet for 2015, skal oplysninger om ikke-regulerende begivenheder efter statusdagen for klasse C- og D-virksomheder som udgangspunkt kun fremgå af en note. Kun hvis de er væsentlige, skal de fremgå af ledelsesberetningen.

I BDO har vi den holdning, at begivenheder efter statusdagen i både klasse B- og C-virksomheder altid bør omtales i ledelsesberetningen for at højne informationsværdien af regnskabet. Der kan derfor være tilfælde, hvor en ikke-regulerende begivenhed bliver omtalt både i ledelsesberetningen og i en note.

Ændring af regnskabsår

Bragt i Depechen den 13. januar 2016

Omlægning af regnskabsår er i nogle tilfælde en nødvendighed, men i andre tilfælde baseret på frivillighed. Uanset årsagen er der både regnskabs- og skattemæssigt flere forhold, som skal tages i agt ved ændringen.

En frivillig omlægning af regnskabsåret sker i de fleste tilfælde for at placere regnskabsafslutningen på et for virksomhedens regnskabsmedarbejdere og ledelse mere hensigtsmæssigt tidspunkt, men kan også skyldes branchemæssige eller andre kommercielle forhold.

En tvungen omlægning af regnskabsåret kommer oftest på tale ved etablering af eller ændring i koncernforhold, idet moder- og dattervirksomheder under normale omstændigheder skal have samme regnskabsår. Dette gælder, uanset om modervirksomheden er forpligtet til at udarbejde koncernregnskab eller ej.

Selvom det almindeligvis altid er dattervirksomheden, som tilpasser sit regnskabsår til modervirksomhedens, så er parterne faktisk frit stillet i forhold til at vælge, hvem der skal gøre dette.

Selskabsretlig beslutning

Ændring af et selskabs regnskabsår forudsætter, at selskabets vedtægter ændres. Ændringen skal derfor vedtages på en generalforsamling, der skal afholdes inden 5 måneder efter omlægningsperiodens udløb. Senest 2 uger efter generalforsamlingen skal ændringen anmeldes til Erhvervsstyrelsen.

Regnskab for omlægningsperioden

Ændringen af regnskabsåret skal begrundes i årsrapporten for omlægningsperioden og bør fremgå af både ledelsens årsberetning og af anvendt regnskabspraksis. Selvom det vil være mest retvisende at tilpasse sammenligningstallene, så er der ikke noget krav om, at dette sker.

Der gælder ikke noget minimum for omlægningsperiodens længde, som derfor i princippet kan være helt ned til

1 måned. Til gengæld kan omlægningsperioden normalt ikke være længere end 12 måneder. Ved etablering af koncernforhold accepteres dog en omlægningsperiode på op til 18 måneder.

Underretning til SKAT

Omlægning af regnskabsår kræver under normale omstændigheder ikke tilladelse fra SKAT, men skal blot anmeldes. Dette skal ske inden udløbet af det indkomstår, der ønskes omlagt.

Et selskab, der hidtil har haft kalenderårsregnskab, men som frivilligt ønsker at bruge perioden 1. oktober – 30. september som regnskabsår, skal således underrette SKAT om ændringen inden 31. december i omlægningsåret, selvom det selskabsretligt har frist til udgangen af februar måned i det efterfølgende år med at vedtage denne.

Omlægning af et regnskabsår må ikke føre til dublering eller udeladelse af et skattemæssigt indkomstår.

Et selskab, der hidtil har anvendt perioden 1. juli – 30. juni som regnskabsår, men som ønsker at overgå til kalenderårsregnskab, og som anvender perioden 1. juli – 31. december som omlægningsperiode, vil således i skattemæssig henseende skulle udarbejde én indkomstopgørelse for alle 18 måneder, uanset at der regnskabsmæssigt aflægges 2 regnskaber for den samme periode.

Krav til ledelsesberetningen

Bragt i Depechen den 16. november 2016

Den nye årsregnskabslov medfører en række nye krav til ledelsesberetningen i årsrapporten. Nedenfor gennemgår vi ændringerne og kravene for virksomheder i regnskabsklasse B.

Tidligere skulle virksomheder i regnskabsklasse B oplyse om virksomhedens væsentligste aktiviteter i enten noterne eller i ledelsesberetningen. Der var alene krav om en ledelsesberetning, hvis der havde været væsentlige ændringer i virksomhedens aktiviteter eller økonomiske forhold.

Efter den nye årsregnskabslov skal årsrapporten for en klasse B-virksomhed altid indeholde en ledelsesberetning, der skal oplyse om:

- Virksomhedens væsentligste aktiviteter
- Eventuelle væsentlige ændringer i virksomhedens aktiviteter og økonomiske forhold
- Eventuelle egne kapitalandele.

De væsentligste aktiviteter

Dette omfatter en beskrivelse af de produkter og ydelser, som genererer størstedelen af nettoomsætningen og indtjeningen. I de fleste tilfælde vil dette give sig selv.

Hvis en virksomhed fx sælger varer og tjenesteydelser, er det denne aktivitet, som genererer nettoomsætningen og derfor skal beskrives som den væsentligste aktivitet.

Er virksomheden fx agent for en udenlandsk producent af en vare, vil den væsentligste aktivitet naturligvis være selve salgsaktiviteten og ikke produktionen.

Væsentlige ændringer i aktiviteter og økonomiske forhold

Dette omfatter væsentlige ændringer i virksomhedens drift, beskæftigelse, investeringsomfang, finansieringsforhold, kapitalgrundlag mv., som har påvirket indeværende regnskabsår og/eller vil påvirke kommende regnskabsår.

Eksempler:

- Ændring af aktivitet
- Nedlæggelse eller oprettelse af aktiviteter
- Opgivelse eller erhvervelse af markeder
- Foretagne strukturtilpasninger eller omfattende rationaliseringer
- Omstrukturering, rekonstruktion, fusion, spaltning, koncernetablering
- Køb eller salg af virksomheder.

Egne kapitalandele

Oplysningskravet er flyttet fra noterne til ledelsesberetningen. Se nærmere om den regnskabsmæssige behandling af egne aktier i vores artikel på side 38.

Øvrige krav til ledelsesberetningen

Når det er væsentligt for forståelsen af den samlede årsrapport, skal ledelsesberetningen også indeholde en beskrivelse af eventuelle usikkerheder om going concern, usikkerhed om indregning og måling af aktiver og forpligtelser, usædvanlige forhold og af begivenheder efter balancedagen.

Koncernregnskaber i klasse B

Koncerner i denne klasse, der frivilligt aflægger koncernregnskab, skal udarbejde en ledelsesberetning for koncernen. I praksis skrives der ofte en fælles ledelsesberetning for koncernen og for modervirksomheden.

A woman with brown hair and glasses, wearing a blue lace dress, is sitting on a log outdoors. She is smiling and gesturing with her right hand. To her left, a man with grey hair is partially visible, looking towards her. The background shows other people in business attire standing on a grassy area.

2

**Regnskabsmæssig
behandling af poster
i resultatopgørelsen**

Præsentationskrav til resultatopgørelsen

Bragt i Depechen den 20. september 2017

Reglerne for præsentation af resultatopgørelsen er relativt firkantede. Der er dog visse muligheder for at tilpasse poster og ændre rækkefølgen mv., så resultatopgørelsen giver det rette billede af virksomhedens indtjening.

Resultatopgørelsen skal vise virksomhedens indtægter og omkostninger for en given periode og har til formål at give regnskabslæseren mulighed for at vurdere virksomhedens indtjeningsevne.

To opstillingsformer

Virksomheder i klasse B, C og D kan vælge mellem en artsopdelte og en funktionsopdelte resultatopgørelse. Der gælder ingen skemakrav for klasse A-virksomheder.

Valget mellem de to muligheder skal foretages efter, hvad der giver det mest retvisende billede under hensyntagen til virksomhedens branche, aktivitet mv. I praksis bruger de fleste virksomheder den artsopdelte resultatopgørelse, som primært passer til handels- og servicevirksomheder. Den funktionsopdelte bruges oftest af produktionsvirksomheder.

Det er muligt for en virksomhed at skifte opstillingsform, fx hvis virksomhedens aktivitet ændres i væsentlig grad. Et sådant skifte kræver tilpasning af sammenligningstal, ligesom skiftet skal forklares i et særskilt afsnit under anvendt regnskabspraksis.

Tilpasninger

Udgangspunktet er, at den valgte opstillingsform skal følges. Dog er det både i den artsopdelte og den funktionsopdelte resultatopgørelse muligt at foretage tilpasning af de forskellige arabertalsposter. Disse kan således både opdeles og sammendrages alt efter behov, ligesom der kan tilføjes nye, men det er en fælles betingelse, at det kun sker, hvis det fremmer overskueligheden. Arabertalsposter, der er sammendraget, skal anføres særskilt i noterne med tilhørende sammenligningstal.

Hvis virksomheden har en særlig karakter, kan de ellers faste benævnelser af posterne tilpasses, og det samme kan opstillingsformen. For et ejendomsselskab kan nettoomsætning fx omdøbes til "Huslejeindtægter", mens det for et holdingselskab kan være mest retvisende at flytte "Indtægter af kapitalandele" op som resultatopgørelsens første post.

Sammendragning af poster

Virksomheder i regnskabsklasse B og C (mellem) må gerne sammendrage alle regnskabsposter mellem "Nettoomsætning" og "Bruttofortjeneste", således at den første post i resultatopgørelsen netop bliver bruttofortjenesten.

Denne mulighed benytter mange virksomheder sig af for ikke at give konkurrenter m.fl. mulighed for at se deres nettoomsætning og margin for bruttofortjenesten. Uanset sammendragningen skal disse virksomheder fortsat oplyse om deres kriterier for indregning af omsætningen i beskrivelsen af anvendt regnskabspraksis.

Sammendragning er et enten/eller valg. Foretages der sammendragning, skal dette omfatte alle relevante skemaer.

Særlige poster

Virksomheder i regnskabsklasse B, C og D skal i en note give oplysning om størrelsen og arten af særlige indtægts- eller omkostningsposter. Særlige poster må helt generelt ikke præsenteres i særskilte poster, men skal indregnes i de relevante regnskabsposter. Posterne kan være særlige på grund af deres størrelse og/eller på grund af deres art.

Indtægter fra varesalg

Bragt i Depechen den 7. september 2016

Selvom indregningen af salgsindtægter i årsregnskab i de fleste tilfælde giver sig selv, så er der alligevel en række forhold – især omkring ejendomsret og returret – som man skal være opmærksom på.

Tidspunktet for indregning af indtægter fra salg af varer giver i de fleste tilfælde sig selv og volder sjældent de store udfordringer. Alligevel er der nogle forhold, som det kan være godt at være opmærksom på.

Udgangspunktet er, at der kan ske indregning, når følgende betingelser er opfyldt:

- Alle væsentlige risici og afkast, der knytter sig til ejendomsretten, er overgået til køber.
- Sælger har ikke længere det ledelsesmæssige engagement, som normalt er forbundet med ejendomsretten, eller kontrollen over de solgte varer.
- Indtægten kan måles pålideligt.
- Det er sandsynligt, at betalingen for varerne vil tilgå virksomheden.
- De omkostninger, der knytter sig til salget, kan måles pålideligt.

Særligt om ejendomsretten

Har sælger forpligtet sig til at installere den solgte vare, kan der ikke ske indregning af indtægten fra salget, før installationen er udført, med mindre denne opgave er uvæsentlig.

Derimod skal der med det samme ske indregning af salgsindtægten, selvom sælger har forbeholdt sig ejendomsretten, indtil køberen har betalt for varen. Dette anses nemlig ikke for en væsentlig risiko.

Ved salg af varer fra lager vil der normalt ikke ske risikoovergang, før levering er sket. Det er dermed leveringstidspunktet, som er afgørende for, hvornår der kan ske indregning af salgsindtægten. Der kan dog være tilfælde, hvor varer henstår særskilt individualiseret på sælgers la-

ger, men for købers regning og risiko. I så fald kan indtægten indregnes, før levering har fundet sted.

Varer med returret

Gives køber en mulighed for at returnere de solgte varer helt eller delvist, udskyder dette ikke tidspunktet for indregning af indtægten, men der skal foretages en hensættelse på den del, som forventes returneret.

Hensættelsen skal opgøres på baggrund af historikken omkring returneringer, således at den indregnede omsætning på salgstidspunktet alene udgør den del, som ikke forventes returneret.

Siger erfaringen, at 5 % af varerne returneres, skal 5 % af omsætningen henføres til en hensat forpligtelse, ligesom 5% af kostprisen for de solgte varer skal forblive som varelager. Ved udløbet af returperioden skal hensættelsen og varelagerposten revurderes og om muligt indregnes i resultatopgørelsen.

Kontanrabatter, bonus mv.

Rabatter og andre former for nedslag i salgsprisen skal indregnes som en reduktion af omsætningen og ikke som en rentekomkostning eller finansiel post i øvrigt.

Se i denne forbindelse vores artikel om den regnskabsmæssige behandling af kontanrabatter i artiklen på side 17.

Kontanrabatter

Bragt i Depechen den 10. august 2016

Kontanrabatter skal regnskabsmæssigt behandles som et nedslag i salgsprisen henholdsvis købsprisen og ikke som en renteomkostning eller finansiel post i øvrigt. Det samme gælder ikke for renter ved for sen betaling.

Kontanrabatter anvendes almindeligvis for at tilskynde kunden til at betale hurtigt for den leverede vare eller ydelse. Betingelserne for at opnå rabatten vil være angivet på fakturaen, men sædvanligvis ikke indregnet i fakturabeløbet. Udnytter kunden muligheden for kontanrabat, anses dette regnskabsmæssigt som et nedslag i salgsprisen og ikke som en renteomkostning eller finansiel post i øvrigt.

Forventes det, at kunderne udnytter kontanrabatten, skal der allerede ved bogføringen af fakturaen tages hensyn hertil. Det skyldes, at debitorer skal opgøres til den sandsynlige værdi, der modtages, hvilket svarer til fakturaen fratrukket kontanrabatten.

Udnytter kunden mod forventning ikke rabatten, skal dette indregnes som en ændring af det regnskabsmæssige skøn med justering af nettoomsætningen på tidspunktet, hvor det konstateres, at rabatten ikke bliver udnyttet. Dette vil enten være ved udløb af perioden for opnåelse af rabatten eller ved modtagelse af den fulde betaling fra kunden, afhængigt af hvad der kommer først.

På samme måde som kunders udnyttelse af kontanrabatter ikke er en finansiel post, er virksomhedens egen udnyttelse af kontanrabatter ved køb heller ikke en finansiel post. Dette skal indregnes som en del af kostprisen. Dette gælder, uanset om det er køb af varer til varelageret, anskaffelse af anlægsaktiver mv.

Modsat gælder det for renter ved for sen betaling. Disse renter skal behandles som en finansiel post, og ikke indregnes som en del af omsætning, varekøb osv. Dette modsvarer af, at der udnyttes en kredit eller stilles en kredit til rådighed, hvor der er rente på udnyttelse af kreditten efter samme principper som renter i et pengeinstitut.

Entreprisekontrakter og produktionsmetoden

Bragt i Depechen den 27. juli 2016

Produktionsmetoden betyder, at indtægter af flerårige entreprisekontrakter skal indregnes i takt med produktionen, hvis kontrakten er af individuelt tilpasset karakter.

En grundlæggende forudsætning for indregning af indtægter i årsregnskabet er, at virksomheden i al væsentlighed har leveret den aftalte ydelse til kunden, således at der er sket risikoovergang.

Ved salgsmetoden indregnes indtægten på fakturerings-tidspunktet, der ofte er lig med leveringstidspunktet. Ved produktionsmetoden indregnes indtægten i takt med produktionen. Det betyder, at der løbende indtægtsføres en aconto-avance på de igangværende arbejder.

Indregning af entreprisekontrakter efter produktionsmetoden er et krav til klasse C- og D-virksomheder, hvis de nedenfor omtalte betingelser er opfyldt. Virksomheder i klasse B kan under samme forudsætning vælge at bruge produktionsmetoden, og de kan i nogle tilfælde være tvunget til at gøre det af hensyn til kravet om et retvisende billede.

Betingelser for anvendelse af produktionsmetoden

Indregning af entreprisekontrakter efter produktionsmetoden stiller krav om vurdering af hver enkelt kontrakt. Tre betingelser skal være opfyldt, for at produktionsmetoden kan anvendes som indtægtskriterium:

- Der skal være tale om en individuelt forhandlet entreprisekontrakt.
- Kontrakten skal omhandle anlæg, opførelse eller bygning af et eller flere aktiver.
- Indtægten skal kunne måles pålideligt.

Det forhold, at der skal være tale om en individuelt forhandlet kontrakt betyder i forhold til byggerier, at køber skal have afgørende indflydelse på byggeriets udformning, herunder design, indretning og valg af materialer, ligesom køber skal have ret til at ændre i planerne for byggeriet. Endvidere skal køber have ret til at indstille byggeriet og ret til at lade en anden entreprenør færdiggøre dette.

Produktionsmetoden kan således ikke anvendes ved standardbyggeri, hvis køber fx kun har indflydelse på farven på væggene samt på valg af fliser og køkkeninventar og altså ikke har mulighed for at tilpasse indretningen af ejendommen. Sagt med andre ord, så skal køber have væsentlig indflydelse på udformningen af aktivet, for at produktionsmetoden kan anvendes.

Opfyldes kriterierne ikke, skal indtægten først indregnes på tidspunktet for risikoovergang til køber. I perioden frem til dette tidspunkt indregnes omkostningerne til fremstillingen som varelager.

Eksempler

Produktionsmetoden kan anvendes af byggefirmaer, der fx opfører et parcelhus eller en domicilejendom, og hvor bygherren selv har erhvervet grunden og måske leverer detailbeskrivelser og tegninger og under alle omstændigheder har afgørende indflydelse på alle dele af byggeriets udformning.

Derimod kan produktionsmetoden ikke anvendes i forhold til byggerier (lejligheder, rækkehuse og typhuse/parcelhuse), hvor køberen præsenteres for et færdigt ejendomsprojekt og kun har begrænset mulighed for at ændre i udformningen af mindre dele af byggeriet, fx på gulvbelægning eller antal badeværelser.

Finansielle poster

Bragt i Depechen den 25. januar 2017

Der gælder kun en enkelt undtagelse fra reglen om, at finansielle poster altid skal indregnes i resultatopgørelsen. I to tilfælde gælder der særlige oplysningskrav. Negative indlånsrenter behandles som renteudgifter.

Som hovedregel skal finansielle indtægter og udgifter indregnes i resultatopgørelsen i den regnskabsperiode, som de vedrører. De finansielle poster indeholder derfor normalt både realiserede og urealiserede gevinster og tab.

Begrebet "finansielle poster" dækker blandt andet over følgende:

- Renteindtægter og renteudgifter
- Valutakurstab og valutakursgevinster, fx ved omregning af tilgodehavender og gældsforpligtelser til kursen på statusdagen
- Rentegodtgørelse og rentetillæg vedrørende betalte selskabsskatter
- Amortiseringsbeløb vedrørende gæld, der er indregnet til amortiseret kostpris, jf. artiklen om den regnskabsmæssige behandling af lån på side 40
- Kautionspræmier og gebyrer for garantistillelse
- Gevinster og tab vedrørende finansielle kontrakter
- Aktieudbytter o.lign.
- Kurstab og kursgevinster vedrørende værdipapirer
- Renter og gebyrer ved for sen betaling (både indtægter og udgifter)

Historisk set har nogle virksomheder også medtaget kontantrabatter under finansielle poster. Som det fremgår af vores artikel på side 17, er dette ikke korrekt. Kontantrabatter skal regnskabsmæssigt behandles som et nedslag i salgsprisen henholdsvis købsprisen.

Indregning af finansieringsomkostninger i kostprisen for egenfremstillede aktiver

Som en undtagelse kan finansielle poster, der vedrører lån til finansiering af egenfremstillede aktiver, indregnes i kostprisen for disse aktiver i stedet for i resultatopgørelsen.

Denne mulighed gælder for både anlægs- og omsætningsaktiver. Det er en betingelse, at de finansielle poster knytter sig specifikt til fremstilling af de pågældende aktiver og vedrører fremstillingsperioden.

De finansielle poster, der kan aktiveres, omfatter i første række renteomkostninger, amortiseringsbeløb samt valutakursreguleringer.

Indregning af disse omkostninger kan være relevant for udviklingsprojekter, materielle anlægsaktiver, varebeholdninger og for investeringsejendomme, der måles til kostpris.

Oplysningskrav

Renteindtægter og –udgifter vedrørende mellemværender med tilknyttede virksomheder skal specificeres i en særskilt post i resultatopgørelsen eller i noterne. Hvis virksomheden vælger at indregne renteomkostninger som en del af kostprisen for aktiver, skal den regnskabsmæssige værdi af de indregnede renter oplyses for hver regnskabspost.

Negative renteindtægter

Flere banker har indført negative renter på indlån. Efter vores opfattelse skal disse i resultatopgørelsen præsenteres som renteudgifter. De må ikke modregnes i almindelige renteindtægter. Skattemæssigt er negative renter fradragsberettigede på lige fod med renteudgifter, jf. et styresignal fra SKAT.

Oplysninger om personaleforhold

Bragt i Depechen den 30. november 2016

Med den nye årsregnskabslov er der kommet krav om, at også virksomheder i regnskabsklasse B i en note i årsrapporten skal afgive oplysninger om antal ansatte, ligesom dele af personaleomkostningerne normalt skal specificeres.

Kravet om at oplyse det gennemsnitlige antal ansatte har hele tiden været gældende for virksomheder i regnskabsklasse C, men er altså nu udvidet til også at omfatte virksomheder i regnskabsklasse B.

For virksomheder i begge disse klasser er det desuden et krav, at de skal specificere deres personaleomkostninger. For virksomheder i klasse B dog kun, hvis de anvender den artsopdelte resultatopgørelse.

Opgørelse af antallet af ansatte

Der findes ingen regler for, hvorledes antallet af ansatte skal opgøres. Virksomheden vælger således selv, hvilken metode den vil bruge. Langt de fleste vælger dog at beregne tallet ud fra årets indbetalinger til ATP. Altså ved at dividere den samlede indbetaling med satsen for en fuldtidsmedarbejder.

Ved anvendelse af denne metode udregnes det gennemsnitlige antal heltidsbeskæftigede, hvilket tal også skal bruges i andre sammenhænge. Blandt andet i forbindelse med afgørelsen af, hvilken regnskabsklasse virksomheden er omfattet af, og om en koncern er koncernregnskabspligtig.

Skal direktionen medregnes?

Som udgangspunkt skal direktionen altid medregnes ved opgørelsen af antallet af ansatte.

Er der tale om et holdingselskab uden ansatte, men med en direktør, og uden væsentlig aktivitet ud over ejerskab af kapitalandele, er antallet af ansatte 0. I sådanne tilfælde er der efter vores opfattelse ikke noget krav om at oplyse antallet af ansatte. Er der derimod væsentlig

aktivitet i holdingselskabet, skal det oplyses at have 1 ansat (direktøren), også selvom denne ikke modtager vederlag fra selskabet.

Specifikation af personaleomkostninger

Omkostningerne skal specificeres i følgende poster:

- Lønninger
- Pensioner
- Andre omkostninger til social sikring

De fleste vælger at foretage specifikationen i en note, men det kan i princippet også ske i resultatopgørelsen, hvorefter noten naturligvis kan udelades.

Det er de i regnskabsåret afholdte personaleomkostninger, der skal specificeres. Det gælder, uanset om omkostningerne indgår i resultatopgørelsen, eller om de på grund af periodisering indgår i balancen, fx i varebeholdninger, under driftsmidler eller ejendomme.

Under posten "pensioner" hører virksomhedens andel af indbetalinger til pensionsordninger for såvel nuværende som for tidligere medarbejdere. Medarbejdernes egne bidrag skal medtages under "lønninger".

Under posten "andre omkostninger til social sikring" hører virksomhedens ATP-bidrag samt omkostninger til syge- og ulykkesforsikringer og lignende.

Noten om vederlag til ledelsen

Bragt i Depechen den 8. marts 2017

Virksomheder, der er omfattet af regnskabsklasse C – både mellemstore og store virksomheder – skal medtage en note i årsregnskabet med oplysninger om vederlag til ledelsesmedlemmer.

Den personkreds, der er omfattet af oplysningskravet, er (kun) de personer, som hos Erhvervsstyrelsen er registreret som medlem af enten direktionen eller bestyrelsen.

Oplysningerne skal gives for hver kategori for sig. Altså oplysninger om det samlede vederlag til henholdsvis direktionen og til bestyrelsen. Der skal også medtages vederlag til medlemmer, der er fratrukket i løbet af regnskabsåret. Derimod skal der ikke medtages vederlag til et medlem, der er tiltrådt efter balancedagen. Heller ikke selvom dette medlem er medunderskriver på årsregnskabet.

Det er ikke kun størrelsen af det rene pengevederlag, der skal oplyses. Også virksomhedens omkostninger til frie goder (firmabil mv.) skal medtages ved opgørelsen af det samlede vederlag. Det samme gælder for pensionsydelse, fratrædelsesgodtgørelser samt for værdien af incitamentsordninger i form af fx aktieoptioner.

Vederlag for ledelsesfunktioner

Der gælder ikke nogen mindstegrænse. Selv små bestyrelsesshonorarer skal således oplyses.

Til gengæld er det kun vederlaget for varetagelsen af ledelsesfunktionen, som skal oplyses. For et medarbejdervalgt bestyrelsesmedlem er det således kun bestyrelsesshonoraret, der skal oplyses. Ikke også medarbejderens almindelige løn.

Undtagelsesreglen

I visse tilfælde er det muligt at sammendrage oplysningerne eller at undlade en beløbsangivelse af vederlaget. Dette er tilfældet, hvis oplysningerne medfører, at der vises beløb kun for en enkelt person.

Består direktionen kun af en enkelt person, vil vederlaget til denne kunne oplyses sammen med vederlaget til bestyrelsen. Og modtager bestyrelsen ikke vederlag, kan beløbsstørrelsen helt udelades. I så fald oplyses det blot i noten, at der ikke udbetales vederlag til bestyrelsen, og at vederlaget til direktionen ikke oplyses, da denne kun består af én person.

Hvis der i årets løb har været udskiftning på direktørposten, kan undtagelsesreglen ikke bruges, da det samlede vederlag i så fald ikke kun kan henføres til én person.

Oplysninger i koncernforhold

I koncernregnskaber skal der ligeledes medtages en note om ledelsesvederlag, men denne skal kun omfatte medlemmer af modervirksomhedens ledelse (direktion og bestyrelse). Til gengæld omfatter oplysningspligten også eventuelle vederlag for ledelsesfunktioner i andre koncernvirksomheder, og det gælder, uanset om vederlaget herfor betales fra moderselskabet eller datterselskabet.

I koncernforhold kan det forekomme, at en direktør i et datterselskab rent faktisk lønnes af moderselskabet, idet datterselskabet i stedet betaler et administrationsvederlag til moderselskabet. I så fald skal der i noten om ledelsesvederlag i datterselskabets årsregnskab medtages en del af administrationsvederlaget til moderselskabet svarende til den del af vederlaget til direktøren, som angår dennes varetagelse af ledelsesfunktionen i datterselskabet.

3

Regnskabsmæssig behandling af poster i balancen



3a Immaterielle og materielle anlægsaktiver

Immaterielle anlægsaktiver

Bragt i Depechen den 28. december 2016

Overgangen til den nye årsregnskabslov medfører væsentlige ændringer omkring afskrivningsperioden samt for udviklingsomkostninger og for de typer af immaterielle anlægsaktiver, der handles på et aktivt marked.

For virksomheder i regnskabsklasse B og C kan de væsentligste ændringer i reglerne for den regnskabsmæssige behandling af immaterielle anlægsaktiver i korte træk beskrives således:

Afskrivningsperioden

- Denne skal også efter de nye regler fastsættes til den forventede brugstid, men den tidligere regel om en maksimal afskrivningsperiode på 20 år er ophævet. Der gælder altså ikke længere nogen formel overgrænse for brugstiden. I første omgang vil vi dog næppe se mange eksempler på brugstider over 20 år.
- Hvis brugstiden for goodwill eller for udviklingsomkostninger ikke kan skønnes pålideligt, skal den for disse aktiver – og kun disse – fastsættes til 10 år. I praksis vil der nok sjældent blive gjort brug af denne regel, da det formentlig kun vil være i få tilfælde, at virksomhederne ikke mener at kunne skønne brugstiden nogenlunde pålideligt.
- I beskrivelsen af anvendt regnskabspraksis er der nu pligt til at begrunde afskrivningsperioden for goodwill, uanset dennes længde. Til gengæld er den tidligere regel om en begrundelse for en brugstid over 5 år for alle immaterielle anlægsaktiver ophævet.

Egenfremstillede immaterielle anlægsaktiver

- Virksomheder, der aktiverer udviklingsomkostninger, skal nu etablere en bunden reserve under egenkapitalen svarende til det aktiverede beløb. Den bundne reserve skal løbende reduceres med afskrivninger.
- Det er nu frivilligt at medregne IPO i kostprisen. Det var tidligere et krav for virksomheder i regnskabsklasse C.
- Samme virksomheder skal i noterne oplyse om de forudsætninger, der ligger til grund for aktiveringen. Altså for den foretagne indregning og måling af udviklingsprojektet. Det kan fx ske ved at beskrive den forventede fremdrift i projekterne og/eller det forventede marked for det udviklede produkt mv.
- For klasse B- og mellemstore C-virksomheder er det frivilligt at aktivere værdien af egenfremstillede udviklingsprojekter. Store klasse C-virksomheder er pligtige til at gøre det.

Opskrivning til dagsværdi

- Immaterielle anlægsaktiver, der handles på et aktivt marked – fx CO₂- og fiskekvoter – kan nu opskrives til dagsværdi. Sker dette, skal et beløb svarende til opskrivningen (med fradrag af eventuel udskudt skat) bindes på egenkapitalen som en opskrivningsreserve.
- Hvis virksomheden vælger at opskrive til dagsværdi, skal der i en note gives oplysning om den regnskabsmæssige værdi, som aktivet ville have haft, hvis opskrivningen ikke havde været foretaget.

Fastlæggelse af regnskabspraksis for materielle anlægsaktiver

Bragt i Depechen den 15. juni 2016

Ved anskaffelse af materielle anlægsaktiver skal virksomheden tage stilling til den forventede brugstid, og til om aktivet kan tænkes at have en scrapværdi (restværdi) ved udløbet af brugstiden.

Materielle anlægsaktiver består i første række af virksomhedens ejendomme, produktionsanlæg og maskiner samt andre driftsmidler og inventar.

Ved anskaffelsen af sådanne aktiver skal disse bogføres til kostpris, og virksomheden skal tage stilling til, hvor lang tid man forventer at bruge dem. Det skal endvidere vurderes, om aktiverne kan tænkes at have en scrapværdi (restværdi) ved udløbet af brugstiden.

Forskellen mellem kostprisen og scrapværdien er den værdi, der skal afskrives på i løbet af brugstiden.

Fastlæggelse af brugstid og scrapværdi

Brugstiden er den periode, som virksomheden forventer at benytte aktivet i, inden dette skal udskiftes fx på grund af nedslidning eller teknisk forældelse.

Især for ejendomme kan fastsættelse af brugstiden være en udfordring, fordi det ved anskaffelsen kan være svært at vurdere, hvor længe virksomheden vil bruge disse. Ikke desto mindre skal virksomhederne lave et skøn over den forventede brugstid. I praksis ser vi – ikke kun for ejendomme, men også for driftsmidler – ofte eksempler, hvor der skønnes en for kort periode med den konsekvens, at afskrivningerne bliver for høje. Det ses således jævnligt, at der på et senere tidspunkt i ejerperioden opstår behov for en revurdering af brugstidens længde.

Scrapværdien er den forventede salgspris ved udløbet af brugstiden, men efter prisniveauet på købstidspunktet. Scrapværdien skal fastsættes efter en konkret vurdering og må ikke fastsættes så højt, at der ikke bliver et

afskrivningsgrundlag. For udlejningsejendomme er der set eksempler på scrapværdier helt op til 50 - 60 % af kostprisen.

Påvirkning af årsregnskabet

Fastlæggelsen af brugstid og scrapværdi har stor betydning for, hvordan regnskabet kommer til at se ud. De to komponenter er nemlig afgørende for, hvor store afskrivninger, der skal udgiftsføres i resultatopgørelsen, og for hvilken værdi aktiverne kan optages til i balancen.

Fastsættes der en kort brugstid og en lav restværdi, medfører det store afskrivninger, mens lang brugsværdi og høj scrapværdi giver lave afskrivninger i resultatopgørelsen.

Ændrede regler i den nye årsregnskabslov

Efter de hidtidige regler skulle scrapværdien fastsættes på anskaffelsestidspunktet, og denne kunne ikke efterfølgende ændres, med mindre det kunne påvises, at der var sket en fejl ved opgørelsen af denne.

Efter den nye årsregnskabslov skal der løbende ske en revurdering af scrapværdien på samme måde, som der løbende kan ske en revurdering af brugstiden. Det betyder, at der er mulighed for at ændre på værdien med den konsekvens, at afskrivningerne i resultatopgørelsen i de følgende år bliver enten mindre eller større. En ændring forudsætter, at der er sket ændringer i de forhold, som lå til grund for den tidligere fastsatte scrapværdi. Der kan tages hensyn til konstaterede prisændringer på tidspunktet for revurderingen, men ikke fremtidige prisudviklinger.

Opskrivning af materielle anlægsaktiver

Bragt i Depechen den 4. maj 2016

Normalt indregnes materielle anlægsaktiver til kostpris, men er de mere værd, kan virksomheden vælge at opskrive dem til dagsværdi. Og med den nye årsregnskabslov kan dette ske uden at reducere udbytte-mulighederne.

Årsregnskabslovens grundregel er, at virksomhedens materielle anlægsaktiver skal indregnes og måles til kostpris i balancen. Samtidig skal der foretages afskrivninger på de fleste af disse aktiver, og afskrivningerne skal udgiftsføres i resultatopgørelsen.

Opskrivning til dagsværdi

Hvis virksomheden mener, at de materielle anlægsaktiver reelt er mere værd, og at det vil give et mere retvisende billede af virksomhedens balance, hvis de optages til dagsværdi i stedet for til kostpris, kan virksomheden vælge at opskrive dem.

I princippet er det alle typer af materielle anlægsaktiver, der kan opskrives, men i praksis er det primært ejendomme og større industrianlæg, hvor det kommer på tale, da dagsværdien for sådanne er relativt nemme at dokumentere.

Det er frivilligt, om en virksomhed vil opskrive sine materielle anlægsaktiver. Til gengæld er beslutningen relativt bindende, idet en senere tilbagevendende til kostpris ikke umiddelbart er mulig. Og er beslutningen først truffet, skal der hvert år tages stilling til aktivernes dagsværdi.

Det er ikke muligt at vælge dagsværdi kun for et enkelt anlægsaktiv. Valget skal foretages gruppevis for henholdsvis (1) ejendomme, (2) produktionsanlæg og maskiner samt (3) andre anlæg, driftsmateriel og inventar. Altså ikke nødvendigvis for alle grupper.

Konsekvenser for årsregnskabet

Opskrives de materielle anlægsaktiver til dagsværdi, skal det samlede opskrivningsbeløb – med fradrag af den udskudte skat, som hviler herpå – overføres til egenkapitalen. Opskrivningen må ikke føres som en indtægt i resultatopgørelsen.

På egenkapitalen skal nettoopskrivningen (opskrivningen efter skat) placeres på en bunden reserve. Selvom egenkapitalen øges, kan beløbet altså ikke udloddes.

Opskrivning af de materielle anlægsaktiver medfører i de fleste tilfælde en forøget årlig udgift i resultatopgørelsen i form af større årlige afskrivninger på disse, da afskrivningsgrundlaget som oftest forøges som følge af opskrivningen.

Nye regler forbedrer udbytte-mulighederne

En del virksomheder har hidtil formentlig været tilbageholdende med at opskrive deres materielle anlægsaktiver, fordi de efterfølgende afskrivninger på disse har reduceret de årlige overskud og dermed mulighederne for udlodning af udbytte.

Denne ulempe er imidlertid bortfaldet med den nye årsregnskabslov, der som udgangspunkt gælder fra og med 2016, men som kan anvendes allerede for årsregnskaber for kalenderåret 2015.

Efter de nye regler skal den bundne opskrivningsreserve på egenkapitalen nemlig løbende reduceres med et beløb svarende til den afskrivning, der kan henføres til opskrivningen. I praksis foregår det ved, at man overfører et beløb svarende til afskrivningen på opskrivningsdelen (efter skat) fra den bundne reserve til de frie reserver. På den måde øges de frie reserver til brug for udbytte med præcis det samme beløb, som årets resultat er reduceret med.

Investeringsejendomme

Bragt i Depechen den 26. juli 2017

Den nye årsregnskabslov rummer en lang række ændringer, som berører selskaber med investeringsejendomme, der måles til dagsværdi med regulering over resultatopgørelsen.

Det nedenfor anførte er tænkt som en lille regnskabsguide til selskaber med investeringsejendomme målt til dagsværdi og med skævt regnskabsår, idet selskaber med kalenderårsregnskab alt andet lige allerede har aflagt regnskab for 2016 med anvendelse af reglerne i den nye årsregnskabslov. Disse kan dog eventuelt bruge guiden til et tjek af, at alt er gjort korrekt.

Praksisændringer

For næsten alle de regnskaber, hvor investeringsejendomme måles til dagsværdi, vil der ske praksisændringer som følge af den nye årsregnskabslov. Ved ændringer af regnskabspraksis skal man være opmærksom på især oplysningskrav, tilpasning af sammenligningstal og på overgangsbestemmelser. Sidstnævnte gør i visse tilfælde overgangen til den nye årsregnskabslov lettere. Læs mere om, hvordan praksisændringer indregnes og præsenteres korrekt i regnskabet i artiklen på side 8.

En ofte forekommende praksisændring vedrører gælden tilknyttet en investeringsejendom, som nu skal måles til amortiseret kostpris og ikke længere til dagsværdi. Dette kan du eventuelt læse mere om i artiklen på side 40.

Nye oplysningskrav

Med den nye årsregnskabslov er der kommet nye oplysningskrav i forhold til investeringsejendomme. I anvendt regnskabspraksis er der krav om oplysning af de værdiansættelsesmodeller og -teknikker, som er anvendt ved fastsættelsen af dagsværdien af sådanne ejendomme. I noterne skal der oplyses om de centrale forudsætninger, som er anvendt ved beregning af dagsværdien.

Præsentation af værdireguleringer

Værdireguleringer af investeringsejendomme til dagsværdi skal vises på en særskilt linje i resultatopgørelsen. Eventuelle gevinster og tab ved salg af sådanne ejendomme skal også indgå i linjen for dagsværdireguleringer i resultatopgørelsen. Værdireguleringerne skal ikke bindes på egenkapitalen, men indgår i de frie reserver.

Pantsætninger og sikkerhedsstillelser

Er der stillet pant eller anden sikkerhed i investeringsejendomme, skal dette oplyses i en note til årsregnskabet. Noter skal indeholde oplysninger om omfanget af pantsætninger og sikkerhedsstillelser, den regnskabsmæssige værdi i balancen af de anvendte aktiver samt den aktuelle størrelse af den gæld, som pantsætningen eller sikkerhedsstillelsen sikrer. Den beløbsmæssige angivelse for den regnskabsmæssige værdi glemmes ofte.

Investeringsejendomme i koncerner

Hvis en dattervirksomhed ejer en investeringsejendom, der udlejes koncerninternt fx til modervirksomheden eller en søstervirksomhed, kan ejendommen godt behandles som en investeringsejendom i datterselskabets regnskab, men ikke i koncernregnskabet, hvor den skal behandles som en domicilejendom, da dette er ejendommens status på koncernbasis.

3b Kapitalandele og koncernforhold

Kapitalandele i ikke-børsnoterede virksomheder

Bragt i Depechen den 9. marts 2016

Årsregnskabsloven giver flere forskellige muligheder for at indregne og måle kapitalandele i årsregnskabet. Når det gælder andele i unoterede virksomheder, har størrelsen af ejerandelen væsentlig betydning.

Den regnskabsmæssige behandling af kapitalandele i ikke-børsnoterede virksomheder afhænger i første række af, om ejerandelen repræsenterer mindre end 20 % af stemmerne eller ej.

Kapitalandele i virksomheder med en ejerandel under 20 %

Sådanne kapitalandele skal som hovedregel indregnes i balancen til dagsværdi. Og den løbende regulering af dagsværdien (kursreguleringen) skal føres i resultatopgørelsen som en finansiel indtægt eller udgift.

At finde dagsværdien kan være meget vanskeligt. Årsregnskabsloven giver derfor mulighed for, at virksomheden kan anvende kostprisen som bedste udtryk for dagsværdien, hvis ikke andet er muligt. Men under anvendt regnskabspraksis skal det ikke desto mindre stadig anføres, at indregningen sker til dagsværdi.

Den nye årsregnskabslov, der som bekendt har virkning for regnskabsår, der starter den 1. januar 2016 eller senere, men som under visse betingelser kan anvendes allerede for regnskabsår, der slutter den 31. december 2015 eller senere, giver en ny mulighed.

Efter denne kan virksomheden nu som en del af sin regnskabspraksis vælge at indregne sådanne kapitalandele til kostpris. Ønsker virksomheden at gøre dette på eksisterende kapitalandele, er det udtryk for en ændring af regnskabspraksis.

Kapitalandele i virksomheder med en ejerandel på 20 % eller mere

Er der tale om en ejerandel (andel af stemmerne) i niveauet 20-50 %, er der tale om en associeret virksomhed. Repræsenterer ejerandelen mere end 50 % af stemmerne, er der tale om en dattervirksomhed.

Kapitalandele i såvel associerede virksomheder som i dattervirksomheder skal som udgangspunkt indregnes i balancen til kostpris. Dermed vil der ikke være nogen løbende regulering af denne. Kun hvis værdien falder væsentligt, skal der reguleres (nedskrives).

Årsregnskabsloven giver dog også mulighed for, at sådanne kapitalandele kan indregnes efter to andre metoder. Enten til dagsværdi eller efter indre værdis metode.

Indregnes kapitalandelene til dagsværdi, skal den løbende regulering af denne (kursreguleringen) føres direkte på egenkapitalen som en bunden reserve. Dagsværdireguleringen må ikke føres over resultatopgørelsen.

Indregning efter indre værdis metode betyder, at kapitalandelen optages i balancen til en forholdsmæssig andel af den regnskabsmæssige indre værdi i den associerede virksomhed eller dattervirksomhed.

Anvendelse af indre værdi betyder en løbende ændring af værdien. Først og fremmest med årets resultat, men der kan også være bevægelser på datterselskabets egenkapital, som skal føres i modervirksomheden. Dette skal føres direkte på egenkapitalen i denne.

Både den andel af årets resultat fra datterselskabet eller den associerede virksomhed, som indregnes i resultatopgørelsen, og de eventuelle bevægelser direkte på egenkapitalen i datterselskabet skal i moderselskabet føres på en bunden reserve under egenkapitalen.

Kapitalandele efter indre værdis metode

Bragt i Depechen den 23. marts 2016

Indre værdis metode er nok den mest anvendte metode til indregning af værdien af kapitalandele i dattervirksomheder og i associerede virksomheder. Metoden giver ikke desto mindre ofte udfordringer.

De regnskabsmæssige regler, der anvendes ved indre værdis metode, er nogenlunde de samme regler, som anvendes ved udarbejdelse af koncernregnskaber. Metoden er ikke altid lige til.

Køb af kapitalandele

Når et selskab køber en kapitalandel i en dattervirksomhed eller i en associeret virksomhed til en pris, der overstiger den indre værdi i den købte virksomhed, skal selskabet – hvis det ønsker at indregne andelen efter indre værdis metode – vurdere, hvad merværdien dækker over.

Er merværdien udtryk for goodwill – hvilket er det mest almindelige – er denne i moderselskabets balance en del af værdien af kapitalandelen og skal ikke præsenteres særskilt. Uanset dette skal goodwillbeløbet afskrives, hvorfor der skal tages stilling til afskrivningsperioden. Den årlige afskrivning skal ske over resultatopgørelsen sammen med indregning af overskud fra datterselskabet/den associerede virksomhed.

Indregning af overskud

Ved indre værdis metode indregner moderselskabet i sin resultatopgørelse en andel af overskuddet i dattervirksomheden/den associerede virksomhed svarende til ejerandelen, og beløbet modsvares af en værdistigning på kapitalandelen. Det indregnede resultat skal optages under egenkapitalen som en bunden reserve.

Har moderselskabet kapitalandele i flere datterselskaber/associerede virksomheder, som alle optages efter indre værdis metode, skal de samlede resultater indregnes i samme reserve. Der er således tale om en nettoreserve.

I sådanne tilfælde er det i øvrigt vigtigt, at moderselskabet holder styr på, hvor store overskud henholdsvis underskud de enkelte virksomheder bidrager med til den samlede bundne reserve. Sælger moderselskabet et datterselskab, som samlet set har bidraget med overskud, skal det under reserven akkumulerede overskud fra det solgte datterselskab nemlig fjernes herfra. Sælges derimod et datterselskab, som samlet set har bidraget med et underskud til den bundne reserve, skal dette ikke fjernes herfra.

Kapitalandelen får en negativ værdi

Store og/eller vedvarende underskud i en dattervirksomhed kan medføre, at den i moderselskabet indregnede værdi i princippet bliver negativ, fx som følge af negativ egenkapital i dattervirksomheden.

I moderselskabets balance må kapitalandelen imidlertid ikke opføres med et negativt beløb. Det betyder, at man som udgangspunkt stopper med at indregne negative resultater fra dattervirksomheden i moderselskabets resultatopgørelse, når kapitalandelen i balancen bliver 0 kr.

Hvis moderselskabet hæfter for datterselskabets gæld, fx som følge af kaution eller en hensigtserklæring, skal der dog ske indregning af den negative værdi som en hensat forpligtelse. Har moderselskabet et tilgodehavende i datterselskabet, kan der også blive tale om nedskrivning af værdien af dette. Såvel den hensatte forpligtelse som en eventuel nedskrivning af et tilgodehavende vil påvirke moderselskabets resultatopgørelse som udgifter.

Kapitalandele med negativ indre værdi

Bragt i Depechen den 12. juli 2017

Når kapitalandele i associerede virksomheder og dattervirksomheder indregnes og måles til indre værdi, og denne er negativ, er der nogle regnskabsmæssige overvejelser, som man skal huske at gøre sig.

Som udgangspunkt stopper man indregningen af underskud, når kapitalandelen har nået værdien 0 kr. Herefter ser man på, om den negative egenkapital i den underliggende virksomhed giver anledning til nedskrivning af et eventuelt tilgodehavende hos denne. Og endelig vurderer man, om der skal foretages en regnskabsmæssig hensættelse til dækning af underbalancen. Der er tale om tre selvstændige forhold, der skal vurderes enkeltvis.

Tidligere tiders praksis, hvorefter et tilgodehavende automatisk blev nedskrevet ved negativ indre værdi, er ikke længere gældende, ligesom der heller ikke automatisk skal indregnes en hensat forpligtelse, medmindre kriterierne herfor er opfyldt.

Kapitalandelen

Hvis den regnskabsmæssige indre værdi af kapitalandelen er negativ, måles denne som udgangspunkt til 0 kr. Man indregner således kun de negative resultater af kapitalandelen direkte på denne, indtil værdien af andelen er 0 kr. Modposten er indtægter af kapitalandele i resultatopgørelsen.

Anvendelse af den indre værdis metode vil som altovervejende hovedregel skabe beløbsmæssig overensstemmelse mellem modervirksomhedens og koncernens resultat og egenkapital. Dette gælder dog ikke, når kapitalandelen har en negativ værdi.

Tilgodehavendet

Hvis selskabet har et tilgodehavende hos den underliggende virksomhed, skal dette nedskrives, hvis en sædvanlig vurdering af debtors betalingsevne tilsiger dette. Dette vil normalt være tilfældet, hvis debitor har en negativ indre værdi. Der kan dog være tilfælde, hvor den under-

liggende virksomhed, uanset en negativ egenkapital, har tilstrækkelig likviditet til at betale hele eller dele af mellemværendet. Dette skal naturligvis med i overvejelserne ved vurderingen af behovet for nedskrivning.

Modposten til en eventuel nedskrivning afhænger af arten af tilgodehavendet. Hvis der er tale om et mellemværende opstået ved almindelig samhandel, vil modposten – ligesom øvrige debitornedskrivninger – være posten for andre eksterne omkostninger. Hvis der derimod er tale om en løbende mellemregning, der har karakter af finansiering, vil modposten være de finansielle omkostninger. Hvis der er tale om et langfristet lån, der udgør en integreret del af investeringen – fx ansvarlig lånekapital – skal nedskrivningen indregnes under indtægter af kapitalandele med et negativt beløb.

Hensættelsen

Hvis et eventuelt tilgodehavende er mindre end underbalancen, indregnes differencen under hensatte forpligtelser. Dog kun, hvis selskabet har forpligtet sig til at dække den underliggende virksomheds underbalance via garantier eller støtteerklæringer mv.

Det er ingen selvfølge, at selskabet har forpligtet sig til at dække hele eller dele af underbalancen. I nogle tilfælde er hæftelsen begrænset til den indskudte kapital. I andre tilfælde har selskabet måske kun garanteret for det underliggende selskabs bankgæld. I så fald skal hensættelsen begrænses hertil.

En eventuel indregning skal foretages direkte på de hensatte forpligtelser, mens modposten er resultatopgørelsens finansielle poster. Helt på samme måde, som hvis der var tale om en almindelig kautionsforpligtelse.

Koncernmellemværender mv.

Bragt i Depechen den 3. maj 2017

Årsregnskabsloven stiller en række særlige krav til den regnskabsmæssige klassifikation og præsentation af en virksomheds mellemværender med andre virksomheder, når disse er nærtstående.

Mellemværender med nærtstående skal som udgangspunkt vises særskilt i balancen. Præsentationen afhænger af, om der er tale om mellemværender med tilknyttede virksomheder, med associerede virksomheder eller med andre virksomhedsdeltagere og/eller ledelsen. Ud over at mellemværenderne skal opdeles efter arten af modparten, skal der også ske opdeling på henholdsvis kort- og langfristet gæld og på henholdsvis anlægs- og omsætningsstilgodehavender.

Mellemværender med tilknyttede virksomheder

Omfatter mellemværender med egne datter- og datterdattervirksomheder, mellemværender med moder- og dattervirksomheder i alle niveautrin samt mellemværender med disses dattervirksomheder, hvoraf nogle kan være virksomhedens søstervirksomheder.

Tilgodehavender hos og gæld til disse virksomheder skal præsenteres særskilt i balancen, men behøver ikke være specificeret på de enkelte virksomheder. Renteindtægter og –udgifter vedrørende disse mellemværender skal specificeres i en særskilt post enten i resultatopgørelsen eller i noterne.

Der gælder særlige regler for den regnskabsmæssige præsentation af mellemværender vedrørende selskabskat under en sambeskatning. Se vores artikel herom på side 31.

Vi bliver ofte spurgt om reglerne for modregning, når to virksomheder i samme koncern har både et tilgodehavende og en gæld til hinanden. Det kan siges meget enkelt.

Der kan kun ske modregning, når følgende 2 betingelser er opfyldt:

- Virksomheden har en juridisk ret til at foretage modregning.
- Virksomheden har til hensigt enten at nettoafregne eller foretage samtidig realisering af aktivet og indfrielse af forpligtelsen.

Mellemværender med associerede virksomheder

Omfatter mellemværender med virksomheder, der ikke er en dattervirksomhed, men hvor der besiddes kapitalandele i og udøves en betydelig indflydelse på. Normalt virksomheder, hvori der rådes over 20 % eller mere af stemmerettighederne. Definitionen går kun nedad i forhold til virksomheden, der besidder kapitalandelene. For den underliggende virksomhed er der opad tale om en virksomhedsdeltager, jf. nedenfor.

Også tilgodehavender hos og gæld til associerede virksomheder skal præsenteres særskilt, men der gælder ikke noget krav om specifikation af renteindtægter og –udgifter vedrørende disse mellemværender.

Mellemværender med virksomhedsdeltagere og ledelse

Omfatter mellemværender med ledelsesmedlemmer samt med ejere af virksomheden. Dog skal et mellemværende med en modervirksomhed medtages som et mellemværende med en tilknyttet virksomhed, da denne har forrang.

Som udgangspunkt er det kun tilgodehavender, som skal anføres i denne særskilte post i balancen. Gæld bør dog også specificeres, hvis beløbet er væsentligt. For tilgodehavender hos et ledelsesmedlem stilles der krav om visse oplysninger herom i noterne.

Præsentation af sambeskatning

Bragt i Depechen den 10. august 2016

Der gælder særlige regler for afsættelse af skyldig – henholdsvis tilgodehavende – selskabsskat under en sambeskatning, og der skal gives noteoplysninger om hæftelser for selskabsskat.

I en sambeskatning er det administrationselskabet – typisk moderselskabet – der afregner den samlede skat af sambeskatningsindkomsten over for SKAT. Det er ligeledes administrationselskabet, der modtager eventuel overskydende skat.

Fordelingen af den samlede skat mellem de af sambeskatningen omfattede selskaber sker normalt således, at de datterselskaber, der har overskud, afregner skatten heraf til administrationselskabet. De selskaber, der har underskud, modtager til gengæld et beløb fra administrationselskabet svarende til skatteværdien af det anvendte underskud (den fulde fordelingsmetode). Tidspunkterne for afregning mellem de koncernforbundne selskaber kan fastlægges i en sambeskatningsaftale mellem parterne.

Administrationselskabet

I administrationselskabet indregnes restskatten/den overskydende skat af sambeskatningsindkomsten som en kortfristet gældsforpligtelse eller et tilgodehavende i balancen.

Den del af den samlede skat, der vedrører datterselskaberne, optages i balancen som et tilgodehavende og/eller skyldigt sambeskatningsbidrag. Der skal foretages en bruttovisning. Hvis ét datterselskab har overskud, mens et andet har underskud, skal der både medtages et tilgodehavende og et skyldigt sambeskatningsbidrag i balancen.

I administrationselskabet afsættes hele skatten (100 %) fra et datterselskab uanset ejerandelen i dette. Moderselskabet hæfter nemlig for den fulde skat. Datterselskabet hæfter derimod kun med en til ejerandelen svarende andel for skatten i de øvrige selskaber omfattet af sambeskatningen.

Datterselskabet

I datterselskabet afsættes skatten af selskabets skattepligtige indkomst på helt normal vis som skyldig (eller tilgodehavende) selskabsskat i balancen. Den skyldige selskabsskat bør ikke posteres på mellemregningskontoen, da der reelt er tale om en skatteforpligtelse. Det sikrer samtidig, at der er sammenhæng mellem skattenoten i regnskabet og den skyldige skat.

På det tidspunkt, hvor der sker afregning af skat mellem de sambeskattede selskaber, kan denne ske via mellemregningskonti.

Noteoplysning

Den solidariske hæftelse i en sambeskatning mellem de koncernforbundne selskaber betyder, at der skal oplyses om hæftelsen i en note under eventualforpligtelser. Oplysningen skal som udgangspunkt ske med beløbsangivelse.

I visse tilfælde kan det for dattervirksomheder være vanskeligt at give sådanne beløbsmæssige oplysninger. Fx fordi datterselskabet aflægger regnskab før færdiggørelsen af administrationselskabets årsregnskab. I så fald kan der efter vores opfattelse i datterselskabets regnskab henvises til administrationselskabets årsregnskab for oplysning om den samlede skatteforpligtelse.

Et selskab hæfter kun for de øvrige selskabers skatter, så længe det er med i sambeskatningen. Hæftelsen bortfalder således normalt ved udtræden af denne.

Udbytteindtægter i holdingselskaber

Bragt i Depechen den 10. februar 2016

Den regnskabsmæssige behandling af udbytter fra dattervirksomheder og associerede virksomheder afhænger af, hvilken regnskabspraksis modervirksomheden følger for indregning af kapitalandelene.

Hvis kapitalandelen indregnes til kostpris, skal modtagne udbytter medtages i resultatopgørelsen som en finansiel indtægt.

Indregnes kapitalandelen derimod efter indre værdis metode, skal modtagne udbytter modregnes i værdien af kapitalandelen i balancen. I resultatopgørelsen medtages i så fald en andel af resultatet i dattervirksomheden/den associerede virksomhed og ikke udbyttet fra denne.

Når det gælder spørgsmålet om, hvornår udbytte fra en dattervirksomhed kan videreudloddet til ejeren af holdingselskabet, gælder der følgende regler:

Indregnes dattervirksomheden til kostpris, kan udbyttet først videreudloddet, når det er modtaget (deklareret).

- Udbytte for regnskabsåret 2015 kan således først videreudloddet af holdingselskabet i 2017, med mindre udlodningen sker efter reglerne for ekstraordinært udbytte. I så fald kan udlodningen ske i 2016.
- Indregnes dattervirksomheden efter indre værdis metode, kan udbyttet derimod videreudloddet med det samme – altså allerede i samme år, som det vedtages i datterselskabet – hvis blot der afholdes ordinær generalforsamling i datterselskabet, før der afholdes generalforsamling i moderselskabet.

Ved indregning efter denne metode skal et beløb svarende til den resultatandel, som medtages i resultatopgørelsen, bindes på en reserve under egenkapitalen. Men straks der deklareret udbytte fra datterselskabet, må et hertil svarende beløb overføres til de frie reserver og udloddet af holdingselskabet.







3c Egenkapitalen

Egenkapitalopgørelsen

Bragt i Depechen den 19. april 2017

Formålet med egenkapitalopgørelsen er at give overblik over de transaktioner og posteringer, der påvirker egenkapitalen. I princippet er det kun klasse C-virksomheder, som skal lave opgørelsen.

Blandt de transaktioner, som skal indregnes på egenkapitalen, kan nævnes ændringer i selskabskapitalen som følge af kapitalforhøjelser eller –nedsættelser samt ændringer som følge af praksisændringer eller væsentlige fejl i tidligere år. Se eventuelt i denne forbindelse vores artikel på side 10 om rettelse af fejl.

Som andre eksempler kan nævnes køb og salg af egne kapitalandele, til- og afgang på bundne reserver samt værdireguleringer vedrørende sikring af fremtidige pengestrømme.

Kravene for klasse B

Efter den nye årsregnskabslov gælder der ikke længere noget krav om en egenkapitalnote for klasse B-virksomheder. Ikke desto mindre anbefaler vi, at disse virksomheder fortsat medtager noten i regnskabet. Dels fordi der kan være egenkapitalposter, der ikke kan læses andre steder i regnskabet, og som kan være væsentlige for forståelsen af regnskabet, dels fordi den giver overblik over transaktioner, som ellers kun fremgår spredt i årsrapporten.

Når en virksomhed i regnskabsklasse B vælger at medtage en egenkapitalnote, er det et tilvalg af en regel fra regnskabsklasse C. Det betyder, at indholdet af noten skal følge reglerne for denne. Der er dog intet til hinder for, at egenkapitalspecifikationen placeres i en note i stedet for som en selvstændig opgørelse efter balancen.

Kravene for klasse C

Den nye årsregnskabslov kræver, at disse virksomheder udarbejder en egenkapitalopgørelse med en fuldstændig specifikation af alle egenkapitalposter. Og den skal placeres som en selvstændig opgørelse umiddelbart efter balancen og ikke længere i en note.

Egenkapitalopgørelsen skal for hver enkelt post – eksempelvis aktiekapital, reserve for opskrivninger, overført resultat og foreslået udbytte – oplyse om:

- Størrelse primo regnskabsåret
- + Tilgang i løbet af regnskabsåret
- - Afgang i løbet af regnskabsåret
- Størrelse ultimo regnskabsåret

Det er ikke et krav, at egenkapitalopgørelsen indeholder sammenligningstal.

I tilfælde af ændringer i regnskabspraksis bør den akkumulerede virkning heraf vises særskilt i egenkapitalopgørelsen, sådan at egenkapitalen primo er identisk med sidste års egenkapital, og sådan at den korrigerede egenkapital efter praksisændringen vises særskilt i opgørelsen.

Koncernregnskaber

Udarbejdes der koncernregnskab, skal dette indeholde en særskilt egenkapitalopgørelse for koncernen.

Koncernregnskabspligtige moderselskaber, som i sig selv kun er klasse B, skal aflægge sit eget moderselskabsregnskab efter klasse C. Derfor skal de altid udarbejde en egenkapitalopgørelse.

Ændringer i selskabskapitalen

Bragt i Depechen den 5. april 2017

Selvom en ændring af selskabskapitalen ofte har været overvejet og drøftet længe inden balancedagen, kan den først indarbejdes i årsregnskabet for det regnskabsår, hvori den formelt besluttet og gennemføres.

Virksomhedskapitalen omfatter den registrerede selskabskapital. Ansvarlig lånekapital kan ikke optages som egenkapital.

Ændringer i selskabskapitalen omfatter både kapitalforhøjelser og kapitalnedsættelser. Begge dele kan ske på flere forskellige måder. Hvis ændringen sker hen over en balancedag, efterlader det imidlertid en række spørgsmål omkring den regnskabsmæssige behandling af ændringen.

Kapitalforhøjelser

En kapitalforhøjelse, som er gennemført og registreret senest på balancedagen, skal altid indregnes i årsregnskabet uanset formen for kapitalforhøjelsen.

Ved kontante kapitalforhøjelser skal såvel beslutningen om nytægningen som indbetalingen have fundet sted inden regnskabsårets udløb, hvis forhøjelsen skal indregnes i årsregnskabet. Derimod er det ikke nødvendigt, at forhøjelsen er registreret, hvis ellers dette sker umiddelbart efter balancedagen.

Har hverken indbetaling eller registrering fundet sted inden balancetidspunktet, skal der gives oplysning om forhøjelsen i noterne og evt. i ledelsesberetningen, mens selve indregningen først kan ske i regnskabet for det efterfølgende år.

Ved gældskonvertering er det datoen for den generalforsamling, hvor konverteringen besluttet, der er afgørende. Besluttet konverteringen på en generalforsamling efter balancedagen, kan kapitalforhøjelsen ikke indarbejdes pr. balancedagen.

Hvis der er tale om konvertering af koncerninterne mellemværender – hvad der ofte er tilfældet – skal man være opmærksom på, at der normalt vil skulle beregnes renter af mellemværendet helt frem til datoen for generalforsamlingen.

Også ved fondsemissioner er generalforsamlingsdatoen afgørende. En emission, der besluttet samtidig med godkendelsen af årsregnskabet på selskabets ordinære generalforsamling, kan således først indregnes i det regnskabsår, hvor generalforsamlingen blev afholdt.

Kapitalnedsættelser

Er selskabskapitalen nedsat i løbet af regnskabsåret, er det den tilbageblevne kapital, der skal opføres i balancen.

Ligesom ved kapitalforhøjelser er det datoen for generalforsamlingen, der er afgørende. Er en kapitalnedsættelse i gang henover et balancetidspunkt, skal der oplyses herom i noterne og evt. i ledelsesberetningen.

En kontant kapitalnedsættelse anses først for endelig, når proklamafristen er udløbet uden indsigelse fra kreditorerne. Er proklama ikke udløbet på balancedagen, kan kapitalnedsættelsen ikke indarbejdes pr. balancedagen. Er proklama udløbet, men har ledelsen endnu ikke endeligt besluttet at gennemføre nedsættelsen, kan denne heller ikke indarbejdes pr. balancedagen, med mindre det allerede i første omgang blev besluttet, at nedsættelsen skulle gennemføres automatisk, hvis der ikke blev modtaget indsigelser fra kreditorerne.

Anvendelse af egenkapitalreserver

Bragt i Depechen den 28. juni 2017

Et selskabs egenkapital kan anvendes til udlodning af udbytte, til udstedelse af fondsaktier og til dækning af underskud, men ikke alle egenkapitalposter kan anvendes til alle tre dele.

Udlodning af udbytte kan kun ske af selskabets frie reserver, og selskabets centrale ledelsesorgan – i de fleste tilfælde bestyrelsen – har ansvaret for, at udlodningen er forsvarlig i forhold til selskabets økonomiske stilling.

Fondsemission er en konvertering af selskabets egenkapitalreserve til selskabskapital. Altså en kapitalforhøjelse, hvor der ikke kommer flere penge ind i selskabet, og hvor egenkapitalens samlede størrelse ikke ændres. Der sker blot en øget binding af egenkapitalreserverne. Før der foretages en fondsemission, skal der ske udligning af tidligere års underskud på reserverne, jf. punkt 2, 9, 10 og 11 i oversigten.

Underskudsdekning består af en overførsel mellem egenkapitalposter og besluttes af generalforsamlingen i forbindelse med godkendelse af selskabets årsrapport inklusive resultatdisponeringen.

Oversigt

Nedenstående tabel giver et overblik over egenkapitalposterne listet efter årsregnskabslovens skemakrav til egenkapitalens præsentation. Netop fordi tabellen omfatter mange typer af poster, findes der ikke selskaber, hvor de alle er relevante.

Egenkapital-post	Kan posten anvendes til udbytte?	Kan posten anvendes til fondsemission?	Kan posten anvendes til underskudsdekning?
1. Selskabskapital	Nej	Ikke relevant	Kun hvis selskabskapitalen nedsættes
2. Overkurs	Ja	Ja	Ja
3. Reserve for opskrivninger	Nej	Ja	Nej
4. Reserve for nettoopskrivning efter indre værdis metode	Nej	Ja	Ja, hvis ingen frie reserver
5. Reserve for udlån og sikkerhedsstillelse	Nej	Nej	Nej
6. Reserve for ikke-indbetalt virksomhedskapital	Nej	Nej	Nej
7. Reserve for iværksætter-selskaber	Nej	Ja	Nej
8. Reserve for udviklingsomkostninger	Nej	Ja	Nej
9. Vedtægtsmæssige reserver	Ofte nej, men afhænger af vedtægterne	Ofte ja, men afhænger af vedtægterne	Ofte ja, men afhænger af vedtægterne
10. Øvrige reserver	Ja	Ja	Ja
11. Overført over-/underskud	Ja	Ja	Ja

Udlodning af ekstraordinært udbytte

Bragt i Depechen den 14. juni 2017

Selskaber med kalenderårsregnskab, der overvejer at foretage en ekstraordinær udlodning af udbytte, skal snart skynde sig, hvis de vil undgå at skulle udarbejde en mellembalance til brug for udlodningen.

Selskaber er ikke begrænset til kun at træffe beslutning om udlodning af udbytte på den ordinære generalforsamling, men der er visse regler, som skal iagttages ved ekstraordinære udbytteudlodninger. Der kan fx ikke ske udlodning af ekstraordinært udbytte i løbet af et selskabs første regnskabsår.

Hvor meget kan der udloddes?

Som ekstraordinært udbytte kan udloddes de frie midler, som fremgår af den seneste årsrapport med tillæg af optjent overskud samt frie reserver, der er opstået eller blevet frigjort efter den periode, der er dækket af den seneste årsrapport.

Har selskabet efter seneste balancedag fx solgt en ejendom, der tidligere er blevet opskrevet med binding over egenkapitalen, skal et beløb svarende til opskrivningen overføres til de frie reserver i forbindelse med salget og kan herefter udloddes.

Uanset omfanget af de frie midler skal selskabets ledelse altid vurdere, om størrelsen af det planlagte udbytte er forsvarligt under hensyntagen til selskabets økonomiske stilling.

Kravet om mellembalance

I både aktie- og anpartsselskaber skal der udarbejdes en mellembalance, hvis beslutningen om udlodning af ekstraordinært udbytte træffes senere end 6 måneder efter balancedagen. Selskaber med kalenderårsregnskab skal derfor udarbejde en mellembalance, hvis der efter den 30. juni 2017 træffes beslutning om en sådan udlodning. Mellembalancen skal godtgøre, at der er grundlag for den ekstraordinære udbytteudlodning.

Træffes beslutningen inden 6 måneders-dagen, gælder der følgende: I aktieselskaber skal der altid foreligge en balance som grundlag for udlodningsbeslutningen, men bestyrelsen vurderer selv, om det er forsvarligt at bruge balancen fra den seneste årsrapport, eller om man frivilligt skal udarbejde en mellembalance med en senere opgørelsesdag.

I anpartsselskaber beslutter direktionen eller bestyrelsen, hvis selskabet har en sådan, om der skal foreligge en balance som grundlag for beslutningen.

Indholdet af en mellembalance

Mellembalancen må ikke have en balancedag, der ligger mere end 6 måneder forud for beslutningen om udlodning af det ekstraordinære udbytte. For et selskab med kalenderårsregnskab, hvor beslutningen træffes den 31. oktober 2017, må mellembalancen derfor ikke have en opgørelsesdato tidligere – men gerne senere – end den 30. april 2017. Hvis selskabet er underlagt revisionspligt, skal revisor foretage review af mellembalancen.

Mellembalancen skal udarbejdes efter de regler i årsregnskabsloven, som selskabet aflægger årsrapport efter og skal indeholde følgende bestanddele:

- En balance.
- En henvisning til anvendt regnskabspraksis i den seneste årsrapport eller en beskrivelse af anvendt regnskabspraksis, hvis denne er ændret efterfølgende.
- En ledelsespåtegning.
- Eventuel revisorerklæring. Hvis selskabet er underlagt revisionspligt, skal revisor som minimum foretage review af mellembalancen.
- Noter, der er nødvendige for, at ledelsen kan vurdere, om der er tilstrækkelige midler til rådighed for udlodningen af det ekstraordinære udbytte. Der er således ikke krav om fuldt notesæt.

Udlodning af andet end kontanter

Hvis den ekstraordinære udlodning foretages i andet end kontanter, skal der udarbejdes en vurderingsberetning, hvori revisor skal erklære sig om, at udbyttebeløbet mindst svarer til værdien af det udloddede.

Regnskabsmæssig behandling

I årsrapporten for det regnskabsår, hvori udlodningen af det ekstraordinære udbytte er besluttet, skal det udloddede beløb alene fremgå som en afgang på de frie reserver under egenkapitalen. I resultatdisponeringen skal det placeres på en særskilt linje. Er der foretaget udlodning af ekstraordinært udbytte efter balancedagen, men før aflæggelsen af årsrapporten, skal det omtales i tilknytning til resultatdisponeringen.

Egne aktier

Bragt i Depechen den 13. juli 2016

Selskabers besiddelse af egne aktier – og handel med samme – giver en række regnskabsmæssige udfordringer. Der skal blandt andet gives ganske udførlige oplysninger om årets køb og salg af egne aktier.

Et selskabs beholdning af egne aktier (kapitalandele) skal indregnes som en del af egenkapitalen og kan ikke medtages i balancen som et omsætningsaktiv eller som et finansielt anlægsaktiv. Indregningen sker over de frie reserver på egenkapitalen. Det gælder både ved køb og ved salg samt i forhold til udbytte af egne aktier.

Køb af egne aktier

Købesummen for egne aktier skal fragå i de frie reserver. Den nominelle kapital er uændret, da aktierne ikke er annulleret.

Omkostninger, der knytter sig til købet, skal ligeledes medtages på de frie reserver og må ikke indregnes som omkostninger i resultatopgørelsen.

Udbytte af egne aktier

I regnskabet for det år, for hvilket der stilles forslag om udlodning af udbytte, skal det samlede udbytte – altså inklusive den del, som kan henføres til selskabets egne aktier – som sædvanligt anføres på en særskilt linje under egenkapitalen og som en særskilt linje under resultatdisponeringen.

I det efterfølgende år – året hvor udbyttet vedtages og udbetales eller godskrives – flyttes den del af udbyttet, som kan henføres til egne aktier fra "Forslag til udbytte" til "Overført overskud" ved hjælp af en særskilt linje i egenkapitalopgørelsen. Det kan fx ske med teksten "Udbytte af egne kapitalandele".

Selvom udbytte af egne aktier ikke er skattepligtigt, skal det alligevel indberettes til SKAT via TastSelv Erhverv.

Salg af egne aktier

Salgssummen indregnes direkte på de frie reserver med fradrag af eventuelle handelsomkostninger.

Eventuelle gevinster eller tab ved handel med egne aktier skal ikke i resultatopgørelsen. Transaktionen foregår alene over de frie reserver i egenkapitalen.

Oplysning og præsentation

Selskaber, der har en beholdning af egne aktier, skal i årsregnskabet give følgende oplysninger i en note:

- Antal og pålydende værdi med angivelse af, hvor stor en procentdel af den samlede selskabskapital, som beholdningen udgør.
- Oplysninger om årets køb og/eller salg af egne aktier. Både overdragelsessum, antal og pålydende værdi samt procentuel andel af den samlede selskabskapital skal oplyses.
- Årsagen til at der i regnskabsåret er købt egne aktier.

Efter den nye årsregnskabslov flyttes disse oplysningskrav fra noterne til ledelsesberetningen.

3d Hensatte forpligtelser, gældsforpligtelser og eventualforpligtelser

Udskudt skat

Bragt i Depechen den 6. september 2017

Udskudt skat opstår i første række som følge af forskellen mellem de regnskabs- og skattemæssige afskrivningsregler og skal – uanset om der er tale om en forpligtelse eller et aktiv – indregnes i årsregnskabet.

Indregningen skal ske efter den balanceorienterede gælds- metode, der tager udgangspunkt i forskellen mellem de regnskabsmæssige og de skattemæssige værdier for de enkelte balanceposter.

Den udskudte skat skal opgøres ud fra ledelsens aktuelle hensigt med de enkelte aktiver henholdsvis forpligtelser. Det har betydning i forhold til aktiver, hvor den udskudte skat er forskellig, afhængig af om aktivet planlægges solgt eller tværtimod tænkes ejet på ubestemt tid.

Måling af udskudt skat

Selvom betalingen af udskudte skatter kan ligge endog mange år ud i fremtiden, tillades disse ikke indregnet til en tilbagediskonteret værdi, men skal altid måles til nominel værdi.

Beregningen af den udskudte skat skal ske ved anvendelse af den skatteprocent og de skatteregler, som forventes at være gældende på det tidspunkt, hvor den udskudte skat forventes udlignet. Ved en trinvis ændring af selskabsskatteprocenten kan det komme på tale, at den udskudte skat skal beregnes med forskellige skattesatser, men i de fleste tilfælde vil det dog være den endelige sats (slutmålet), som skal bruges.

Effekten af ændringer af skatteregler og –procenter behandles i øvrigt som en ændring af et regnskabsmæssigt skøn. Det betyder, at den fulde virkning skal indregnes i resultatopgørelsen under skat af årets resultat. Dog skal ændringer, der kan henføres til udskudt skat af bevægelser på egenkapitalen, indregnes direkte på denne. Der skal ikke foretages tilpasning af sammenligningstal.

Modregning

Selskaber, der både har udskudte skatteforpligtelser og udskudte skatteaktiver, skal foretage modregning, sådan at det kun er nettobeløbet, som præsenteres i balancen.

Der kan kun ske modregning inden for samme juridiske enhed. For sambeskattede selskaber gælder dog, at et selskab med et uudnyttet skattemæssigt underskud skal indregne den fulde værdi af dette skatteaktiv, uanset at selskabet måske ikke selv kan udnytte det, hvis underskuddet kan udnyttes af et andet selskab under sambeskatningen. Det andet selskab skal indregne en tilsvarende skatteforpligtelse.

Afstemning

Virksomheder i regnskabsklasse C og D skal udarbejde en sædvanlig primo/ultimo afstemning af udskudt skat og vise denne i noterne.

Afstemningen skal på traditionel vis indeholde beløbsmæssig oplysning om udskudt skat:

- Ved regnskabsårets begyndelse
- Indregnet i resultatopgørelsen i regnskabsåret
- Indregnet på egenkapitalen i regnskabsåret
- På balancetidspunktet

Selvom der ikke gælder noget krav herom, kan det være en god idé at vise fordelingen af den udskudte skat på de enkelte grupper af aktiver og forpligtelser.

Lån

Bragt i Depechen den 11. januar 2017

Anvendelse af amortiseret kostpris betyder, at kursstab og låneomkostninger fordeles over lånets løbetid, idet begge dele reelt er udtryk for en rente. Omkostningerne kan derfor ikke resultatføres på lånoptagelsestidspunktet.

Gæld til realkredit- og pengeinstitutter mv. skal i første omgang – det vil sige på lånoptagelsestidspunktet – indregnes til kostpris. Altså med et beløb svarende til det modtagne låneprovener efter fradrag af låneomkostninger. Ved alle senere indregninger skal gælden derimod måles til amortiseret kostpris.

Amortiseret kostpris

Den amortiserede kostpris opgøres i princippet allerede på lånoptagelsestidspunktet, idet den er udtryk for en fordeling af låneomkostninger og et eventuelt kursstab (eller kursgevinst) over lånets løbetid. Det sikrer, at det er lånets effektive rente, som afspejles i resultatopgørelsen.

Lånet indregnes således til modtaget låneprovener med fradrag af afdrag og med tillæg af de frem til balancetidspunktet henførbare låneomkostninger og kursstab. Periodens andel af låneomkostninger og kursstab indregnes i resultatopgørelsen under finansielle poster.

Anvendelse af den amortiserede kostpris har selvsagt størst betydning for langfristede lån, der er udbetalt til underkurs, og som har fast rente. Det vil først og fremmest sige realkreditlån. For variabelt forrentede lån samt for kortfristede lån vil der sjældent være væsentlig forskel mellem kostpris og nominal værdi.

Gæld vedrørende investeringsejendomme

Den gæld, der knytter sig til investeringsejendomme, der indregnes til dagsværdi med regulering over resultatopgørelsen, skal efter den nye årsregnskabslov også indregnes til amortiseret kostpris og altså ikke længere til dagsværdi.

Ved denne praksisændring kan dagsværdien på gælden ultimo sidste regnskabsår – ifølge en særlig overgangsregel – bruges som ny kostpris for gælden primo det pågældende regnskabsår. Der er således ikke krav om at gå tilbage i tid og finde den oprindelige kostpris for gælden, og der skal ikke ske tilpasning af sammenligningstal.

Reguleringen fra dagsværdi til amortiseret kostpris vil efterfølgende indgå som en del af amortiseringen af gælden. I mange tilfælde vil den nye kostpris i form af den tidligere dagsværdi være højere end den nominelle restgæld, således at amortiseringen medfører en finansiell indtægt i resultatopgørelsen.

Det er frivilligt at anvende denne overgangsregel. Det er også tilladt at ændre regnskabspraksis efter de almindelige regler med regnskabsmæssig virkning tilbage i tid og med korrektion af sammenligningstal.

Ophør med indregning af realkredit- og banklån

I tilfælde af en fuldstændig indfrielse af et lån skal kursstab eller kursgevinster samt omkostninger til indfrielse af det hidtidige lån som hovedregel indregnes i resultatopgørelsen, idet lånet udgår af balancen ved indfrielsen.

Gennemføres derimod en låneomlægning, hvor lånevilkårene for det nye lån ikke er væsentligt forskellige fra det eksisterende lån, skal låneomkostninger og kursstab eller kursgevinst ved indfrielse af det eksisterende lån indregnes som en regulering af kostprisen på det nye lån. I sådanne tilfælde bliver låneomkostningerne og kursabet/kursgevinsten amortiseret over det nye låns løbetid.

Feriepengeforpligtelsen

Bragt i Depechen den 24. august 2016

Den stigende brug af fleksible lønpakker indebærer en risiko for, at omfanget af virksomhedernes feriepengeforpligtelse undervurderes hos de virksomheder, der bruger den summariske metode til at beregne denne.

Årsregnskabsloven kræver, at der i regnskabet indregnes en feriepengeforpligtelse for de medarbejdere, der har ret til ferie med løn samt et ferietillæg. Normalt vil forpligtelsen kun omfatte virksomhedens funktionærer. De virksomheder, der selv udbetaler feriepenge til deres timelønnede, skal også indregne forpligtelsen i forhold til disse.

Ud over feriepengeforpligtelsen skal også virksomhedens forpligtelse i relation til medarbejdernes feriefridage indregnes. Se vores artikel herom på side 43.

De skyldige feriepenge er en kortfristet forpligtelse, der opstår i takt med, at medarbejderne udfører arbejde for virksomheden og derved erhverver ret til at holde ferie med løn. Optjeningsperioden følger kalenderåret, mens udbetalingen først sker året efter, når medarbejderne holder deres ferie og tidligst fra den 1. maj.

Der findes to metoder til opgørelse af feriepengeforpligtelsen. En summarisk og en konkret.

Den summariske metode

Efter denne metode omregnes medarbejdernes senest kendte bruttoløn pr. måned til en årsløn og ganges med skattemyndighedernes sats for feriepengeforpligtelser. Satsen udgør som udgangspunkt 12 % af beregningsgrundlaget, men varierer for virksomheder med skævt regnskabsår. For virksomheder med regnskabsstart den 1. juli udgør satsen således 15,5 %, mens den for virksomheder med regnskabsstart den 1. oktober udgør 10,50 %. Satsen omfatter ikke restferie, ferietillæg og feriefridage, som skal opgøres særskilt.

Den konkrete metode

Denne metode omfatter den fulde lønpakke. I beregningsgrundlaget indgår således ikke kun bruttolønnen, men fx også arbejdsgiverens ATP- og øvrige pensionsbidrag, frie goder i form af fri telefon og fri bil mv. samt en forventet lønstigning, hvis der er budgetteret hermed. Det samlede månedsvederlag omregnes herefter til et vederlag pr. dag.

Den opgjorte omkostning pr. dag pr. medarbejder ganges med det antal dage, under hvilke medarbejderne har ret til ferie med løn. Antallet af dage omfatter både medarbejdernes restferie fra tidligere optjeningsperioder og optjente feriedage til afholdelse fremadrettet. Herefter fremkommer den samlede feriepengeforpligtelse før ferietillæg og feriefridage for den enkelte medarbejder.

Valg mellem de to metoder

Årsregnskabsloven foreskriver ikke nogen bestemt metode til at opgøre forpligtelsens omfang. Det er således ledelsens ansvar at vælge den metode, der giver det mest retvisende billede. Valg af metode beror derfor på en konkret vurdering. I virksomheder med få ansatte og enkle lønpakker vil meget tale for den summariske metode, mens det modsatte vil være tilfældet i større virksomheder med mange medarbejdere og udbredt brug af fleksible lønpakker.

Feriepengeforpligtelse for direktører

Med hensyn til den regnskabsmæssige behandling af feriepengeforpligtelser i forhold til direktører, der ikke er omfattet af ferieloven, henvises der til særskilt artikel herom på side 42.

Feriepengeforpligtelsen for direktører

Bragt i Depechen den 30. december 2015

Selvom direktører ikke er omfattet af ferieloven, kan man ikke uden videre undlade at afsætte feriepenge til sådanne i årsregnskabet. Heller ikke selvom virksomheden helst er fri.

Ansatte direktører er ikke omfattet af ferieloven. Ikke desto mindre holder de naturligvis i et eller andet omfang ferie ligesom alle andre. Det rejser spørgsmålet om, hvorvidt der regnskabsmæssigt skal afsættes skyldige feriepenge.

Er det i direktørkontrakten aftalt, at ferielovens regler skal finde anvendelse, skal der i årsregnskabet afsættes skyldige feriepenge på samme måde som for andre funktionærer.

Er det i kontrakten aftalt, at direktøren har ret til ferie, men uden at ferielovens regler som sådan finder anvendelse, skal der også afsættes skyldige feriepenge. Også selvom direktøren i tilfælde af fratræden måske ikke har ret til godtgørelse for feriepenge. Det hensatte beløb skal dække den fremtidige ferie, som der er optjent ret til inden statustidspunktet.

Rummer direktørkontrakten ingen bestemmelser om ferie, skal der stadig afsættes skyldige feriepenge, hvis der er kutyme for, at direktøren rent faktisk holder ferie efter mundtlig aftale med bestyrelsen.

Når det gælder ansatte direktører, vil det således være yderst sjældent, at der ikke skal afsættes skyldige feriepenge i årsregnskabet. Kun beløbets størrelse (antallet af uger) vil kunne diskuteres.

Er der tale om et selskab, hvor direktøren er identisk med hovedaktionæren, og hvor der ikke foreligger nogen direktørkontrakt eller lignende, vil der efter vores opfattelse ikke være noget krav om afsættelse af skyldige feriepenge i årsregnskabet. Der er dog tale om et gråzoneområde, og hvis hovedaktionæren rent faktisk holder ferie på samme måde som øvrige funktionærer, taler meget for, at der skal afsættes skyldige feriepenge også for denne, men dette må afgøres efter en konkret vurdering. Under alle omstændigheder vil det aldrig kunne kritiseres, hvis virksomheden vælger at gøre det.

Feriefridage

Bragt i Depechen den 29. juni 2016

Feriefridage er ikke reguleret i ferieloven, men i forskellige overenskomster eller i individuelle ansættelsesaftaler. Det giver en række regnskabsmæssige udfordringer.

De fleste lønmodtagere er berettiget til at holde 5 feriefridage i perioden 1. maj – 30. april (den typiske afviklingsperiode). Almindeligvis på betingelse af, at de er ansat i virksomheden ved afviklingsperiodens start – altså normalt den 1. maj – og har været ansat i de seneste 9 måneder forud for denne dato. Da området ikke er lovreguleret, kan der i overenskomster eller ansættelsesaftaler være fastsat andre regler.

Retten til feriefridage

Selvom det er fristende at tage udgangspunkt i ferielovens terminologi, så er der i forhold til feriefridage ikke tale om en optjeningsperiode, men om opnåelse af en rettighed til afholdelse af 5 feriefridage, såfremt medarbejderen på et bestemt tidspunkt har opnået en vis anciennitet (fx 9 måneder). Dette har dog kun betydning i forhold til nyanstattede medarbejdere.

Der sker normalt ikke delvis optjening. Enten har medarbejderne ret til 5 feriefridage, eller også har de ikke ret til feriefridage overhovedet. Hele puljen udløses efter anciennitetsopnåelsen.

Deltidsansatte har normalt også ret til feriefridage – blot forholdsmæssigt. Arbejdes der eksempelvis 20 timer om ugen, vil medarbejderen, efter at have opfyldt anciennitetskravet, typisk være berettiget til afholdelse af 20 feriefridagstimer – svarende til 5 dage på deltid.

En gældsforpligtelse

Regnskabsmæssigt giver feriefridagene en række udfordringer. Medarbejderens ret til feriefridage er nemlig en økonomisk forpligtelse, der skal afsættes som kortfristet gæld i balancen.

Det gælder først og fremmest den forpligtelse, som kan henføres til endeligt optjente, men endnu ikke afholdte, feriefridage for den indeværende afviklingsperiode. Men efter vores opfattelse også igangværende optjening af feriefridage – dog periodiseret – for den kommende afviklingsperiode.

Det sidste uanset at det på balancetidspunktet ikke altid vides, om medarbejderne vil være ansat ved afviklingsperiodens start og samtidig opfylde anciennitetskravet. Vi mener, at der også skal afsættes en forpligtelse for disse, fordi rettigheden til feriefridage optjenes forholdsmæssigt op til afviklingsperiodens start, og fordi der normalt vil være en forventning om, at medarbejderen fortsat vil være ansat i virksomheden.

Regnskabsmæssig opgørelse af forpligtelsen

Opgørelsen er et skøn baseret på virksomhedens faktiske aftaler om feriefridage. Beregning af den regnskabsmæssige samlede gældsforpligtelse tager udgangspunkt i en gennemsnitlig timepris.

Beregning af forpligtelsen forudsætter, at der sker en løbende styring af feriefridagsrettigheder og afvikling heraf for såvel timelønnede som funktionærer. For timelønnede er det overenskomstafhængigt eller aftalemæssigt bestemt, hvorvidt de har ret til fuld løn eller kun til dagpenge under feriefridagene. For funktionærer beregnes forpligtelsen normalt med udgangspunkt i deres normale månedsløn ekskl. eventuel overarbejdsbetaling, provision, bonus mv.

Eventualforpligtelser

Bragt i Depechen den 1. juni 2016

Eventualforpligtelser omfatter forhold, der eksisterer på balancedagen, og som kan koste virksomheden penge, men hvis omfang ikke kan opgøres, fordi de afhænger af begivenheder, der er uden for virksomhedens kontrol.

Fordi eventualforpligtelser ikke kan opgøres og måles pålideligt, skal de – i modsætning til øvrige forpligtelser – ikke optages i balancen, men i stedet oplyses i en note. Kravet gælder for virksomheder i alle regnskabsklasser. Fra de mindste virksomheder i regnskabsklasse A til de største børsnoterede virksomheder i regnskabsklasse D.

Den nye årsregnskabslov medfører en mindre lempelse for virksomheder i klasse B, fordi de efter de nye regler kan nøjes med at oplyse den samlede sum af eventualforpligtelser. De behøver ikke længere specificere beløbet på kategorier. I BDO har vi dog den holdning, at det øger informationsværdien af regnskabet, hvis forpligtelsen er specificeret. Vi anbefaler derfor altid, at dette sker.

Definition

Eventualforpligtelser er kendetegnet ved, at de vedrører regnskabsåret eller tidligere regnskabsår. De eksisterer således på balancedagen, og det vurderes, at de måske kan koste virksomheden penge, men omfanget afhænger af fremtidige begivenheder, som er uden for virksomhedens kontrol.

Det, der adskiller eventualforpligtelser fra almindelige forpligtelser, er, at sidstnævnte kan opgøres nogenlunde pålideligt. Det kan eventualforpligtelser ikke.

Eksempler på eventualforpligtelser

En verserende retssag, hvor der er rejst et økonomisk krav mod virksomheden, men hvor denne forventer at vinde sagen, er et eksempel på en eventualforpligtelse. Tilsvarende gælder for afgivne kationer, garantier, støtteklæringer for koncernselskaber samt hæftelse for medinteressenter eller joint venture-partnere.

Beløbsmæssig opgørelse

Loven stiller krav om en beløbsangivelse i noten. Beløbet må baseres på et skøn over den mulige økonomiske effekt af forpligtelserne.

Oplysning om andre økonomiske forpligtelser

Virksomheder i regnskabsklasse B – D skal udover eventualforpligtelser også give oplysninger om andre økonomiske forpligtelser, der ikke er indregnet i balancen.

Som eksempel på sådanne forpligtelser kan nævnes leasingforpligtelser, huslejeforpligtelser, hæftelser for selskabsskatter og visse kildeskatter i sambeskatningskredse samt pantsætninger og sikkerhedsstillelser.

Eventualaktiver

Omfatter aktiver, hvis værdi ikke kan opgøres pålideligt, og aktiver, hvis realitet afhænger af en begivenhed, som er mindre end 50 % sandsynlig.

Det mest almindelige eksempel på et eventualaktiv er et skatteaktiv i form af værdien af et uudnyttet skattemæssigt underskud, hvor det vurderes, at det er mindre end 50 % sandsynligt, at det kan udnyttes. Hvis det er overvejende sandsynligt, at skatteaktivet kan udnyttes, udgør det et almindeligt aktiv, der skal indregnes i balancen.

Virksomheder i klasse C (store) og D er forpligtet til at noteoplyse om eventualaktiver. Mindre virksomheder kan vælge af gøre dette.



A man with short hair and glasses, wearing a dark suit jacket over a light-colored button-down shirt, is smiling. In the foreground, the back of another person's head and shoulder is visible, slightly out of focus. A large, semi-transparent hexagonal graphic is overlaid on the right side of the image, containing the number 4 and the text 'Særlige regnskabsmæssige forhold'.

4

**Særlige
regnskabsmæssige
forhold**

Virksomhedspant

Bragt i Depechen den 20. april 2016

Brugen af virksomhedspant og fordringspant har et stabilt niveau. Det skønnes, at der hvert år tinglyses omkring 4.000 pantebreve. Regnskabsmæssigt skal der gives oplysninger om pantsætningen.

Reglerne om virksomhedspant kan anvendes til at underpantsette bestemte typer af aktiver, som en virksomhed ejer og fremtidigt erhverver. Ved fordringspant har virksomheden alene mulighed for at underpantsette dens nuværende og fremtidige tilgodehavender hidrørende fra salg af varer og tjenesteydelser.

Reglerne har været gældende i omkring 10 år. De typiske pantsættere er mindre og mellemstore virksomheder, mens de typiske panthavere ikke overraskende er pengeinstitutter.

Regnskabsmæssigt har brugen af virksomheds- og fordringspant konsekvenser på 2 områder. For det første skal der tages stilling til den regnskabsmæssige behandling af de omkostninger, som er forbundet med etableringen af pantet. For det andet skal der gives oplysning om pantsætningen i årsrapporten.

Regnskabsmæssig behandling af stiftelsesomkostningerne

Omkostningerne består almindeligvis af et gebyr til pengeinstituttet og af en tinglysningsafgift til staten på 1,5 % af pantets værdi.

Hvis etablering af en pantsætning sker samtidig med optagelse af et lån, kan der efter vores opfattelse argumenteres for, at tinglysningsafgiften er en del af transaktionsomkostningerne ved lånoptagelsen og derfor skal indgå i beregning af amortiseret kostpris. Det samme gælder, hvis et aktiv erhverves med en tilhørende lånoptagelse, og der samtidig etableres pant i aktivet.

At omkostningerne kan indgå i beregning af amortiseret kostpris betyder, at de kan afskrives over lånets løbetid. Udgifterne kan dog – efter virksomhedens eget valg – også udgiftsføres i sin helhed med det samme.

Ved en kassekredit beregnes der ikke amortiseret kostpris. Derfor skal omkostninger ved etablering af pant til sikkerhed for en sådan udgiftsføres i resultatopgørelsen på tidspunktet for etablering af pantet. Det samme gælder, hvis et virksomhedspant etableres uden sammenhæng med en lånoptagelse.

Skattemæssig behandling af omkostningerne

Den skattemæssige behandling af stiftelsesomkostninger følger langt hen ad vejen de regnskabsmæssige regler. Dog med den væsentlige undtagelse, at straksfradrag aldrig kan komme på tale. Skattemæssigt skal fradraget altid foretages i takt med afviklingen af det bagvedliggende lån.

Oplysning i årsrapporten

Hvis en virksomhed har stillet virksomhedspant, kræver årsregnskabsloven, at der gives oplysninger herom i en note i årsrapporten.

Der skal oplyses om pantets omfang. Det vil sige om skadesløsbrevets pålydende samt om den regnskabsmæssige værdi af de aktiver, der er stillet som sikkerhed. Der skal også oplyses om størrelsen af den gæld, som der er stillet sikkerhed for. Værdien af de pantsatte aktiver skal oplyses, selvom de overstiger både skadesløsbrevets pålydende såvel som den aktuelle gæld.

Finansielle instrumenter

Bragt i Depechen den 27. januar 2016

Der findes både primære og afledte finansielle instrumenter. Den regnskabsmæssige behandling af de afledte instrumenter afhænger af, om der er tale om spekulation eller sikring.

Begrebet "finansielle instrumenter" dækker i regnskabsmæssig forstand dels over primære instrumenter og dels over afledte instrumenter.

De primære instrumenter omfatter fx aktiverne "tilgodehavender og likvider" samt passiverne "leverandørgæld og prioritetsgæld" og har således – trods navnet – intet at gøre med finansielle kontrakter. Den regnskabsmæssige behandling af disse balanceposter omtales ikke nedenfor.

De afledte instrumenter omfatter de egentlige finansielle kontrakter. Det vil fx sige renteswaps, valutaterminskontrakter og –optioner samt futures. Det er instrumenter, som bærer følgende kendetegn:

- Deres værdi ændres som følge af ændringer i en specifik rentesats, værdipapir- eller valutakurs, råvarepris eller lignende.
- De kræver ingen eller kun en begrænset investering ved indgåelsen.
- De afregnes på et fremtidigt tidspunkt.

Kategorisering af afledte instrumenter

De afledte finansielle instrumenter opdeles regnskabsmæssigt i to grupper – henholdsvis "spekulation" og "sikring".

Et sikringsinstrument har til formål at sikre eksisterende eller fremtidige regnskabsposter, som er en del af den primære aktivitet. Altså sikre virksomheden mod udsving i fx valutakurser, renter og råvarepriser.

Et spekulationsinstrument er en kontrakt, som ikke opfylder betingelserne for at være et sikringsinstrument, fordi den ikke har en direkte forbindelse med virksomhedens primære aktivitet eller ikke er indgået med henblik på sikring af en regnskabspost.

Regnskabsmæssig behandling af afledte instrumenter

Afledte finansielle kontrakter skal – hvad enten der er tale om et sikringsinstrument eller et spekulationsinstrument – indregnes i balancen til dagsværdi. En positiv værdi som et aktiv. En negativ værdi som gæld.

Når det gælder placeringen i regnskabet af den årlige regulering af dagsværdien på kontrakten, skal denne føres over resultatopgørelsen, hvis der er tale om en spekulationskontrakt.

Er der tale om et sikringsinstrument, afhænger placeringen af værdireguleringen af, om kontrakten er indgået til sikring af fremtidige pengestrømme eller til sikring af en dagsværdi i balancen.

Er kontrakten indgået til sikring af fremtidige ind- og udbetalinger, skal dagsværdireguleringen føres over egenkapitalen.

Er kontrakten derimod indgået til sikring af dagsværdien af en regnskabspost, der indgår i balancen – fx debitorer, varelager, kreditorer og andre gældsposter – skal dagsværdireguleringen føres over resultatopgørelsen.



RÅDGIVNING, REVISION OG REGNSKAB

BDO Statsautoriseret revisionsaktieselskab, en danskejet rådgivnings- og revisionsvirksomhed, er medlem af BDO International Limited - et UK-baseret selskab med begrænset hæftelse - og del 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 verdens-omspændende BDO netværk har over 68.000 medarbejdere i 158 lande.

Copyright © BDO Statsautoriseret revisionsaktieselskab