

Deloitte ÅrsNyt 2023
Deloitte, december 2023



Indholdsfortegnelse

1.	Særlige forhold for regnskabsafleggelsen 2023.....	4
1.1.	Regnskabsmæssige udfordringer afledt af aktuelle markedsmæssige og geopolitiske forhold	4
2.	Bæredygtighedsrapportering.....	8
2.1.	Indarbejdelse af CSRD'et i den danske årsregnskabslov	8
2.2.	De europæiske standarder for bæredygtighedsrapportering (ESRS)	10
2.3.	De internationale standarder for bæredygtighedsrapportering udarbejdet af ISSB.....	13
2.4.	Rapportering i ht. EU's taksonomiforordning.....	14
2.5.	Klima i års- og koncernregnskaberne	16
3.	ÅRL mv.	17
3.1.	Nye regler mv., der træder i kraft for regnskabsåret 2023	17
3.1.1.	Ændringer til ÅRL	17
3.1.2.	Skærpede krav om måltal og politikker for det underrepræsenterede køn mv.....	20
3.1.3.	Regnskabsmæssig betydning af Pillar II (minimumsbeskatningsloven).....	22
3.1.4.	Ændringer til bekendtgørelse om indberetning af årsrapporter mv.	22
3.1.5.	Ændringer til bekendtgørelse om offentliggørelse af redegørelser	22
3.1.6.	Status på ny bogføringslov	23
3.1.7.	Præciserede krav til børsnoterede virksomheders digitale årsrapporter (ESEF).....	24
3.1.8.	Ny Vejledning fra ERST om måling af Investeringsejendomme til dagsværdi efter ÅRL	24
3.2.	Nye regler mv., der gælder for efterfølgende regnskabsår	25
3.2.1.	Land for land-rapportering	25
3.2.2.	Udkast til lovforslag om ændring af ÅRL.....	26
3.2.3.	Afskaffelse af store bededag	28
3.2.4.	Krav om indberetning af årsrapport i nyt digitalt format fra og med 1. januar 2025.....	28
3.2.5.	Bekendtgørelser vedrørende bogføringsloven	29
4.	IFRS.....	34
4.1.	Nye og ændrede internationale regnskabsstandarder mv., der træder i kraft for regnskabsår 2023 og 2023/24.....	34
4.1.1.	Ændret IAS 1, Oplysning om anvendt regnskabspraksis.....	34
4.1.2.	Ændret IAS 8, Definition af regnskabsmæssige skøn.....	34
4.1.3.	Ændret IAS 12, Udskudt skat vedrørende aktiver og forpligtelser, som stammer fra en enkelt transaktion.....	35
4.1.4.	Ændret IAS 12, Effekt af implementering af International Skattereform – Pillar II Model Rules	36
4.1.5.	IFRS 17 Insurance Contracts	37
4.2.	Nye og ændrede internationale regnskabsstandarder mv., der gælder for efterfølgende regnskabsår .	37
4.2.1.	Ændringer til IFRS 16, Leases	37
4.2.2.	Ændret IAS 1, Klassifikation af gæld som kort- eller langfristet	37
4.2.3.	Ændret IAS 7 og IFRS 7, Præsentation af leverandørfinansiering.....	39
4.2.4.	Ændret IAS 21, Manglende mulighed for at omveksle valuta	40
4.3.	IASB's arbejdsplan	40

5.	Regnskabskontrollen	40
5.1.	Regnskabskontrollen i Danmark	40
5.1.1.	Regnskabskontrollen 2022	40
5.1.2.	Væsentlige og principielle afgørelser	41
5.2.	Regnskabskontrollen i EU	44
5.2.1.	Regnskabskontrol i EU – udvalgte afgørelser	44
5.2.2.	ESMA’s prioriteter for regnskabskontrol af 2023 årsrapporterne.....	51
5.2.3.	ESMA udsender rapport om klima-relaterede forhold i regnskaberne.....	52
5.2.4.	Alternative Performance Measures.....	52
6.	Selskabsret	53
6.1.	Årsberetning fra Komitéen for god Selskabsledelse.....	53
6.2.	Nye regler om grænseoverskridende fusioner, spaltninger og omdannelser	54
6.3.	Ny praksis for anmeldelser af fusioner og spaltninger	54
7.	Publikationer og værktøjer	55
7.1.	Introduktion til de internationale regnskabsstandarder	55
7.2.	Din guide til CSRD og ESRS.....	55
7.3.	Regnskabstjekliste ÅRL	55
7.4.	IFRS Checklist 2023 (DK)	56
7.5.	Globalt IFRS-eksempelregnskab 2023	56
7.6.	IFRS – oversigt over nye og ændrede standarder og fortolkningsbidrag 2023	56
7.7.	iGAAP in Focus – Closing Out 2023.....	56
7.8.	Delårsrapportering	57

Anvendte forkortelser

ÅRL: Årsregnskabsloven

SEL: Selskabsloven

IASB: International Accounting Standards Board

ISSB: International Sustainability Standards Board

IFRIC: IFRS Interpretations Committee (IASB’s fortolkningskomité)

ESMA: European Securities and Markets Authority (den europæiske værdipapir- og markedstilsynsmyndighed)

ERST: Erhvervsstyrelsen

CSRD: Corporate Sustainability Reporting Directive (EU’s direktiv om bæredygtighedsrapportering)

ESRS: European Sustainability Reporting Standards (EU’s standarder om bæredygtighedsrapportering, der skal udfylde de mere overordnede krav i CSRD’et).

Deloitte ÅrsNyt 2023



I Deloitte ÅrsNyt 2023 har vi samlet information, som vi har vurderet relevant i forbindelse med virksomheders aflæggelse af årsrapporter for 2023 efter ÅRL eller IFRS.

Også i 2023 har mange virksomheder været negativt påvirket af en række forskellige forhold spændende fra makroøkonomiske udfordringer i form af bl.a. høj inflation, højt renteniveau, volatile markeder, ændret forbrugeradfærd o.l. over flere geopolitiske spændinger og konflikter til, at klimaforandringerne for alvor er blevet mærkbare mange steder i verden. Samtidig kigger mange virksomheder ind i et usikkert 2024, og flere virksomheder vil være nødsaget til at foretage omkostningsreduktioner o.l. for at tilpasse sig de ændrede omstændigheder. Det er alle forhold, som virksomhederne bliver nødt til at forholde sig til, når de aflægger årsrapporten for 2023 i forhold til både indregning og måling, men i særdeleshed også præsentation og oplysninger i årsrapporten.

Derudover står mange virksomheder overfor at skulle implementere nye og kommende lovkra, herunder fx krav om digital bogføring, krav om omfattende bæredygtighedsrapportering og minimumsbeskatningsregler (Pillar II) for blot at nævne nogle få.

I Deloitte ÅrsNyt 2023 har vi forsøgt at give et samlet overblik over og introduktion til de temaer, nye lovkra mv., som er relevante at forholde sig til både ved regnskabsaflæggelsen for 2023 og ved forberedelsen til håndtering af fremtidige lovkra mv., uanset om virksomheden aflægger årsregnskab efter ÅRL eller IFRS.

Af speciel interesse for de børsnoterede virksomheder og statslige aktieselskaber er udvidede krav om rapportering iht. taksonomiforordningen gældende for 2023 og de kommende krav til bæredygtighedsrapportering (CSRD) samt en række nyheder om IFRS og regnskabskontrollen, herunder fokusområderne for regnskabskontrollen af 2023-årsrapporterne. De kommende krav til bæredygtighedsrapportering er også relevante for virksomheder i regnskabsklasse C (stor), selvom rapporteringskravet først gælder for 2025-årsrapporterne, ligesom virksomhederne skal være særligt opmærksomme på de nye regler og rapporteringskrav for 2023 vedrørende underrepræsenteret køn i ledelsen. For de små og mellemstore virksomheder kan den seneste opdatering på implementering af bogføringsloven være af særlig interesse.

Deloitte ÅrsNyt 2023 er udarbejdet af AQT Corporate Reporting, Deloitte's faggruppe for regnskabsmæssige forhold.

Har du spørgsmål eller kommentarer til Deloitte ÅrsNyt 2023, er du velkommen til at kontakte din daglige kontakt til Deloitte eller Anni Børsting, Deloitte AQT Corporate Reporting, på mail aboersting@deloitte.dk eller tlf. 26 79 37 18.

Redaktionen af Deloitte ÅrsNyt 2023 er afsluttet den 7. december 2023.

December 2023

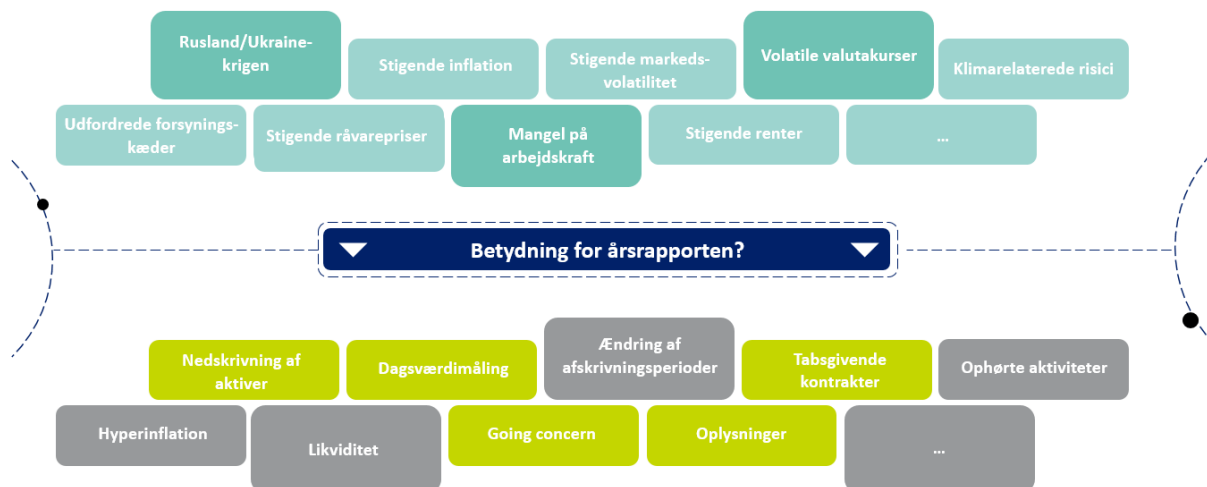


1. Særlige forhold for regnskabsaflæggelsen 2023

1.1. Regnskabsmæssige udfordringer afledt af aktuelle markeds- mæssige og geopolitiske forhold

2023 blev desværre igen et år præget af makroøkonomisk ustabilitet og geopolitiske udfordringer og mange virksomheder er ved udgangen af 2023 udfordret på en række forskellige områder. Dette forventes at påvirke mange virksomheders aflæggelse af årsrapporterne for 2023 og vil kræve særlige overvejelser i forhold til både indregning og måling, præsentation og oplysninger.

I figuren nedenfor har vi præsenteret en række af de særlige forhold, som virksomhederne kan være påvirket af, og, afledt heraf, hvilke regnskabsmæssige forhold, som virksomhederne særligt bør overveje i forbindelse med regnskabsaflæggelsen.



Vi har nedenfor nærmere omtalt en række af de nævnte forhold. Der er ikke tale om en fuldstændig gennemgang af alle de forhold, der kan være relevante at overveje, da dette i høj grad afhænger af den enkelte virksomheds konkrete forhold, men det er forhold, som vil være aktuelle for mange virksomheder.

For nærmere omtale af forhold til overvejelse kan bl.a. henvises til [iGAAP in Focus — Financial reporting: Closing out \(October 2023\)](#), der nærmere beskriver en række regnskabsmæssige udfordringer afledt af de aktuelle makroøkonomiske og geopolitiske forhold. ESMA's [European common enforcement priorities for 2023 annual financial reports](#) beskriver de særlige forhold, som tilsynsmyndigheder i EU, herunder ERST og Finanstilsynet i Danmark, vil fokusere særligt på ved regnskabskontrollen af de børsnoterede virksomheders årsrapporter for 2023 (se nærmere i [afsnit 5.2.2](#) nedenfor).

Selvom de nævnte publikationer mv. primært er rettet mod børsnoterede virksomheder og IFRS-aflæggere, er de omtalte forhold også relevante for virksomheder, der aflægger årsrapport efter ÅRL. Selvom nogle af de omtalte oplysningskrav ikke tilsvarende er specifikt krævede i ÅRL, så kan det være nødvendigt også for disse virksomheder at indarbejde tilsvarende oplysninger for at sikre overholdelse af kravet om, at års- og koncernregnskabet samlet skal give et retvisende billede.

Selvom nogle af de omtalte oplysningskrav ikke tilsvarende er specifikt krævede i ÅRL, så kan det være nødvendigt også for disse virksomheder at indarbejde tilsvarende oplysninger for at sikre overholdelse af kravet om, at års- og koncernregnskabet samlet skal give et retvisende billede.

Eksempler på forhold, der særligt bør overvejes i forbindelse med aflæggelse af årsrapporterne for 2023

Høj inflation og høje rentesatser – Den høje inflation i mange lande og de generelt højere renteniveauer kan have indvirkning på en række forskellige regnskabsmæssige forhold, herunder fx vurdering af indikationer på værdiforringelse af aktiver, fastsættelse af kastkrav ved opgørelse af genindvindingsværdier eller dagsværdier og effekten på forventninger til pengestrømme i samme forbindelse. Derudover vil risikobilledet for mange virksomheder været ændret i f.t. finansielle risici, der skal omtales i enten ledelsesberetning (ÅRL) eller noterne (IFRS). Mange virksomheder har stået eller står overfor refinansiering, ligesom renteudsving kan afstedkomme låneomlægninger, der begge aktualiserer vurdering af, hvorvidt afledte tab og gevinster skal resultatføres eller kan indregnes i den amortiserede kostpris for de nye lån. Er der foretaget sikring af fremtidige rentebetalinger er det relevant at vurdere, om kriterierne for opretholdelse af regnskabsmæssig sikring fortsat er opfyldt i f.t. både sandsynligheden for de fremtidige rentebetalinger og sikringseffektiviteten, ligesom det skal overvejes, om der er taget tilstrækkeligt hensyn til kreditrisici knyttet til modparten eller virksomheden selv ved opgørelse af sikringsinstrumenternes dagsværdi. Endelig kan der være tale om brudte lånebetingelser pr. balance-dagen, der kan føre til reklassifikation fra langfristet til kortfristet gæld, ligesom der kan være stillet øgede krav til sikkerhedsstillelser o.l., der skal oplyses i noterne m.fl.

Høje og volatile energipriser – Volatile og generelt høje energipriser kan – ligesom de høje rentesatser - have væsentlig indvirkning på en række regnskabsmæssige forhold, herunder fx vurdering af indikationer på værdiforringelse af aktiver, opgørelsen af forventede pengestrømme i nedskrivningstest, indregning og måling af tabsgivende kontrakter m.fl. Vurdering af om indgåede fastpriskontrakter på levering af energi skal klassificeres som afledte finansielle instrumenter, der skal indregnes til dagsværdi (fx *Power Purchase Agreements*), udgør en helt særlig udfordring for mange virksomheder, der skal adresseres. Tilsvarende vil det være relevant at vurdere, om aftaler indgået med henblik på sikring af priser på fremtidige leverancer af energi, fortsat opfylder kriterierne for anvendelse af reglerne om regnskabsmæssig sikring, ligesom der kan være et øget eller ændret behov for oplysninger om risici knyttet til ændringer i markedspriserne på energi og virksomhedernes håndtering heraf.

For produktionsvirksomheder, der anvender standardkostpriser i den interne økonomistyring, kan det være en særlig udfordring, at standardkostpriserne ikke nødvendigvis svarer til kostpriserne opgjort efter FIFO-metoden eller metoden med brug af vægtede gennemsnitlige kostpriser. Det kan betyde, at der skal foretages korrektion til de anvendte standardkostpriser ved opgørelse af lagerværdierne til indregning i årsregnskabet.

For produktionsvirksomheder, der anvender standardkostpriser i den interne økonomistyring, kan der være behov for at korrigere opgørelse af lagerværdierne til brug for årsregnskabet.

Begrænsninger i adgang til markeder og ophør af aktiviteter - Som følge af væsentlige ændringer i det økonomiske og politiske miljø affødt af krigen mellem Rusland og Ukraine, vil virksomheder med investeringer i dattervirksomheder, associerede virksomheder, joint ventures eller andre aktiviteter i de påvirkede regioner kunne have oplevet, at deres indflydelse over de pågældende investeringer og aktiviteter er blevet reduceret eller helt mistet, ligesom virksomheder frivilligt kan have besluttet at nedlukke eller frasælge de pågældende aktiviteter. Virksomhederne må i sådanne situationer overveje de regnskabsmæssige konsekvenser relateret til fx om aktiviteterne fortsat kan konsolideres i et koncernregnskab, om der er tale om ophørte aktiviteter, herunder om eventuelt frasalg eller nedlukning har så lange udsigter, at definitionen på ophørte aktiviteter ikke længere er opfyldt, eller om investeringerne i øvrigt skifter karakter fra fx dattervirksomhed til associeret virksomhed. Disse vurderinger kan have væsentlig indvirkning på både præsentation og indregning og måling af de pågældende investeringer og aktiviteter.

Omstruktureringer – Mange virksomheder står overfor, eller har allerede iværksat, omstruktureringer af virksomhedens aktiviteter med henblik på fx at stå bedre rustet til at håndtere den øgede usikkerhed, der er knyttet til mere volatile markeder, øgede geopolitiske spændinger og ændret forbrugeradfærd. I mange tilfælde er det omstruktureringer, der indbefatter afskedigelse af medarbejdere. I den forbindelse er det vigtigt at være opmærksom på, hvornår der kan tages højde for den besluttede omstrukturering i f.t. indregning af hensatte forpligtelser til fx fratrædelsesgodtgørelser og løn til fritstillede medarbejdere. Det er både under IFRS og ÅRL et krav for indregning af sådanne forpligtelser, at der senest på balancedagen foreligger en detaljeret plan for den besluttede omstrukturering, og at virksomheden ligeledes inden balancedagen har skabt en berettiget forventning hos de omfattede parter, om at omstruktureringen vil blive gennemført. Timingen af udmeldingen om den besluttede omstrukturering kan ligeledes være afgørende i f.t. om der kan tages højde for omstruktureringerne ved opgørelse af de forventede pengestrømme ved opgørelse af kapitalværdier i f.m. nedskrivningstest af anlægsaktiver. Hvis omstruktureringerne først besluttes eller betingelserne for indregning først opfyldes efter balancedagen, vil der i mange tilfælde være tale om en væsentlig begivenhed efter balancedagen, der skal oplyses som sådan.

Valutakurser og hyperinflation – Som gældende for rentesatserne og energipriserne har også valutakurserne været præget af generelt større volatilitet de senere år. Tilsvarende er der også afledt heraf en række regnskabsmæssige forhold, der nærmere skal vurderes, herunder fx sikringseffektivitet på indgåede sikringsinstrumenter og graden af sandsynlighed for fremtidige pengestrømme, hvor reglerne om regnskabsmæssig sikring anvendes. En anden problemstilling er hvorvidt lån ydet til udenlandske dattervirksomheder udgør en del af den samlede investering i dattervirksomheden og afklaring af om valutakurstab eller -gevinster skal indregnes i resultatopgørelsen eller på egenkapitalen.

Ved valutakursomregning af russiske og belarussiske rubler gælder fortsat, at der ikke fastsættes officielle kurser på disse valutaer. Derfor må der også for 2023-årsrapporterne anvendes alternative kurser fra de finansielle markeder, der bedst muligt afspejler ombytningsforholdet mellem fx DKK og den russiske og belarussiske rubel. Det kan i den forbindelse være relevant at noteoplyse den faktiske anvendte valutakurs, hvis den har væsentlig indvirkning på regnskabet.

Hvis man som virksomhed har aktiviteter i hyperinflationsøkonomier, dvs. lande hvor inflationen indenfor de seneste tre år har oversteget 100%, skal der gøres særlige overvejelser i f.t. den regnskabsmæssige indregning af disse. IAS 29 *Financial Reporting in Hyperinflationary Economies* kræver, at der ved indregning efter indre værdis metode og ved konsolidering i koncernregnskabet foretages en inflationskorrektur af regnskabstallene fra de pågældende aktiviteter. Læs mere i tidligere nævnte [iGAAP in Focus — Financial reporting: Closing out \(October 2023\)](#), hvor der også kan findes en liste over de lande, der skal anses for at være hyperinflationsøkonomier. Det er i øvrigt Deloitte's holdning, at af hensyn til det retvisende billede bør bestemmelserne i IAS 29 også anvendes ved regnskabsaflæggelse efter ÅRL, selvom loven ikke umiddelbart giver mulighed herfor.



Usikkerhed ved indregning og måling - Det er virksomhedens ledelse, der er ansvarlig for udøvelsen af de regnskabsmæssige skøn, der er nødvendige for at aflægge et retvisende års- og koncernregnskab, ligesom det er ledelsens ansvar at etablere processer og kontroller, der sikrer, at de data, der anvendes i forbindelse med udøvelse af regnskabsmæssige skøn, er fuldstændige og nøjagtige. Er års- eller koncernregnskabet påvirket af væsentlige regnskabsmæssige skøn kræver IAS 1, at der i noterne oplyses om disse regnskabsmæssige skøn, og den beløbsmæssige effekt af skønnene angives. I ÅRL er der ikke et tilsvarende specifikt noteoplysningskrav, men for regnskabsklasse C og D er der krav om, at der i ledelsesberetningen oplyses om væsentlige usikkerheder ved indregning og måling. Derudover kan hensynet til det overordnede krav om, at der skal gives yderligere noteoplysninger i års- og koncernregnskabet, hvis det er nødvendigt for at understøtte kravet om et retvisende billede, medføre, at der også i noterne til både virksomheder i regnskabsklasse B, C og D skal gives yderligere oplysninger om væsentlige regnskabsmæssige skøn og deres beløbsmæssige indvirkning på års- og koncernregnskabet.

Forudsætning om fortsat drift (going concern) – På tidspunktet for aflæggelse af årsrapporten skal ledelsen vurdere, om virksomheden har mulighed for at fortsætte sine aktiviteter i minimum 12 måneder efter balancedagen. Ledelsen bør i den aktuelle situation bl.a. vurdere:

1. eventuelle driftsmæssige forstyrrelser og omfanget heraf,
2. effekten af besluttede omstruktureringer,
2. potentielt faldende efterspørgsel efter produkter og tjenesteydelser,
3. kontraktlige forpligtelser til aftalt eller forventet afvikling indenfor et år,
4. potentiel mangel på likviditet og arbejdskapital og adgang til eksisterende finansieringskilder (fx uudnyttede trækingsrettigheder).

Både under ÅRL og IFRS skal denne vurdering foretages helt frem til ledelsens godkendelse af årsrapporten til offentliggørelse, og hvis going concern-forudsætningen ikke vurderes opfyldt på dette tidspunkt, skal regnskabet korrigeres og aflægges på realisationsbasis. Dette gælder selvom vurderingen først foretages efter balancedagen og selvom den manglende opfyldelse af going concern-forudsætningen er affødt af forhold, der først er opstået efter balancedagen.

Begivenheder efter balancedagen - I en situation, hvor de globale markeder og de geopolitiske forhold er ekstremt følsomme, kan det være vanskeligt at fastlægge, hvornår forhold, der konstateres efter balancedagen, skal behandles som regulerende eller ikke-regulerende begivenheder. Virksomhedernes ledelse må derfor nøje vurdere de informationer, den modtager mellem balancedagen og tidspunktet for godkendelse af årsrapporten til offentliggørelse, i forhold til, om de skal have en regulerende eller ikke-regulerende effekt på regnskabet, jf. vejledningen i IAS 10 *Events after the Reporting Period*. Indregning og måling af poster i regnskabet må alene ændres, hvis de efterfølgende begi-

venheder af- eller bekræfter forhold, der eksisterede på balancedagen. Hvis ikke begivenhederne har regulerende effekt, skal virksomhederne i noterne til års- og koncernregnskabet beskrive begivenhederne og deres mulige finansielle effekt, hvis det vurderes, at dette kan have indvirkning på regnskabsbrugernes beslutningstagen.

Anvendte forudsætninger ved regnskabsmæssige skøn – Brugen af fremadskuende information er afgørende for en virksomheds vurdering af en lang række regnskabsmæssige forhold, herunder bl.a. behovet for nedskrivning af materielle og immaterielle anlægsaktiver, udnyttelsen af udskudte skatteaktiver og virksomhedens evne til at fortsætte sine aktiviteter (going concern). I den forbindelse er der en række særlige udfordringer knyttet til krigen mellem Rusland og Ukraine og de aktuelle markedsforhold, hvis makroøkonomiske indvirkninger kan være vanskelige at forudse, herunder udviklingen i renteniveau, inflation, forbrugeradfærd mv. På trods af disse udfordringer er det nødvendigt, at den enkelte virksomhed udarbejder de bedst mulige estimater og underbygger disse ved understøttende dokumentation samt i års- og delårsrapporter indarbejder dækkende oplysninger om de væsentligste anvendte forudsætninger og, hvis relevant, følsomhedsanalyser relateret til de væsentligste nøgleforudsætninger.

I den forbindelse skal også bemærkes kravet om oplysning af forventninger til det kommende års aktivitetssomfang (nettoomsætning) og resultat, som virksomheder i regnskabsklasse C og D skal oplyse med beløbsangivelser e.l. i ledelsesberetningen. Hvis der er særlige usikkerheder knyttet til disse forventninger, skal der oplyses herom sammen med de anvendte forudsætninger, hvor der skal være en klar sammenhæng til de forudsætninger, der er anvendt i selve års- og koncernregnskabet.

På trods af at det er vanskeligt at forudse fx udviklingen i renteniveau, inflation, forbrugeradfærd mv., er det nødvendigt, at den enkelte virksomhed udarbejder de bedst mulige estimater og underbygger disse ved understøttende dokumentation.

2. Bæredygtighedsrapportering

2.1. Indarbejdelse af CSRD'et i den danske årsregnskabslov

2023 blev et helt særligt år, når det gælder rapportering om bæredygtighedsforhold. Udviklingen af bæredygtighedsrapportering har været prioriteret fra alle kanter lige fra udvikling af ny lovgivning og standarder til virksomhedernes arbejde med forberedelserne til overholdelse af den nye regulering.

I EU er bæredygtighedsrapporteringen reguleret i EU-direktivet, *Corporate Sustainability Reporting Directive* (CSRD). CSRD'et blev vedtaget i EU i slutningen af 2022. EU-direktivet skal indarbejdes dansk lovgivning indenfor 18 måneder efter vedtagelse i EU. På den baggrund udsendte ERST i oktober 2023 høringsudkast til lovforslag om ændring af en række love, herunder bl.a. ÅRL, revisorloven, selskabslovgivningen og den finansielle lovgivning. Det forventes, at ændringsloven bliver vedtaget i løbet af foråret 2024.

Med lovforslaget lægges op til væsentligt udvidede rapporteringskrav om bæredygtighedsforhold i årsrapporternes ledelsesberetning gældende for bl.a. børsnoterede virksomheder, statslige aktieselskaber og virksomheder tilhørende regnskabsklasse C (stor), men også finansielle virksomheder bliver omfattet af rapporteringskravene.

Kravene kommer til at gælde første gang for børsnoterede virksomheder, statslige aktieselskaber og kreditinstitutter med mere end 500 ansatte fra og med 2024-årsrapporterne. Senere følger andre C (stor)-virksomheder og børsnoterede virksomheder. Vi vil anbefale, at man så tidligt som muligt får fastlagt, om man er omfattet af de nye rapporteringskrav, og hvis det er tilfældet, fra hvornår kravet gælder.

Virksomhedskategorier	Rapporteringskrav*	Gældende fra**	Særlige undtagelser	Særligt ved koncernforhold
Børsnoteret virksomhed (> 500 ansatte)	I ht. CSRD og ESRS	1.1.2024	Overgangsbestemmelser i ESRS.	Hvis dattervirksomhed har afvigende risici skal oplyses.
Statslige aktieselskaber (> 500 ansatte)	I ht. CSRD og ESRS	1.1.2024	Overgangsbestemmelser i ESRS.	Hvis dattervirksomhed har afvigende risici skal oplyses.
Børsnoterede virksomheder og statslige aktieselskaber med størrelse = C (stor)	I ht. CSRD og ESRS	1.1.2025	Overgangsbestemmelser i ESRS.	Hvis dattervirksomhed har afvigende risici skal oplyses.
Virksomheder i regnskabsklasse C (stor)	I ht. CSRD og ESRS	1.1.2025	Overgangsbestemmelser i ESRS.	Som ovenfor. Kan undlade egen rapport, hvis modervirksomhed rapporterer for koncern
Børsnoterede virksomheder og statslige aktieselskaber med størrelse = B og C (mellem)	I ht. CSRD og ESRS	1.1.2026	Mulighed for at udskyde til 1.1.2028. Mulighed for at rapportere efter ESRS for SME.	Hvis dattervirksomhed har afvigende risici skal oplyses.
Børsnoterede virksomheder med størrelse = mikrovirksomheder			Ej krav om rapportering***	

Figur 1: Ikrafttrædelsesbestemmelser for virksomheder omfattet af ÅRL

Efter CSRD'et skal bæredygtighedsrapporteringen indarbejdes som et særskilt afsnit i ledelsesberetningen og det vil ikke være muligt at præsentere rapporteringen som en særskilt rapport på virksomhedens hjemmeside. Dette skyldes bl.a., at der vil blive krav om at rapportere bæredygtighedsrapporteringen i det digitale format iXBRL, som børsnoterede virksomheder allerede i dag skal udarbejde deres årsrapport i. Det er p.t. usikkert om kravet om XBRL-opmærkning til en særskilt CSRD-taksonomi kommer til at gælde allerede for 2024-årsrapporterne, men selvom dette ikke måtte blive tilfældet, vil vi anbefale, at der ved opstillingen af bæredygtighedsrapporteringen skeles til CSRD-taksonomien, således at opmærkningen bliver så problemfri som muligt.

I CSRD'et stilles krav om, at revisor afgiver erklæring med begrænset grad af sikkerhed om den af virksomhederne udarbejdede bæredygtighedsrapportering. Det er i denne sammenhæng vigtigt at påpege to forhold:

- 1) Revisor, der påtegner bæredygtighedsrapporteringen, skal være en godkendt revisor, der har gennemgået en særlig uddannelse, og
- 2) revisor udpeget til opgaven om afgivelse af erklæring om bæredygtighedsrapporteringen kan være den samme revisor som påtegner årsregnskabet.

Virksomheder, der skal rapportere efter CSRD'et allerede for regnskabsåret 2024, skal være opmærksomme på, at der på generalforsamlingerne i foråret 2024 skal medtages et særskilt punkt om valg af bæredygtighedsrevisor.

Ved indarbejdelsen af CSRD'et i dansk lov implementeres endvidere kravene om, at visse dattervirksomheder, omfattet af regnskabsklasse C (stor), og filialer, med omsætning over 40 mio. EUR, af virksomheder og koncerner med modervirksomheder etableret udenfor EU/EØS med omsætning indenfor EU/EØS på over 150 mio. EUR, skal indberette en særskilt bæredygtighedsrapportering for koncernen som helhed. Hvis ikke den udenlandske modervirksomhed udarbejder en sådan bæredygtighedsrapporteringen, påhviler denne pligt den enkelte dattervirksomhed eller filial. Dette krav gælder først fra og med 2028.

Sidst, men ikke mindst, implementeres det i ÅRL, at bæredygtighedsrapporteringen skal udarbejdes i overensstemmelse med de af EU udarbejdede europæiske standarder for bæredygtighedsrapportering, også kaldet *European Sustainability Reporting standards*

Efter CSRD'et skal bæredygtighedsrapporteringen indarbejdes som et særskilt afsnit i ledelsesberetningen og det vil ikke være muligt at præsentere denne som en særskilt rapport på virksomhedens hjemmeside.

Virksomheder, der skal rapportere efter CSRD'et allerede for regnskabsåret 2024, skal være opmærksomme på, at der på generalforsamlingerne i foråret 2024 skal medtages et særskilt punkt om valg af bæredygtighedsrevisor.

(ESRS). Dette er en lang række standarder, som indeholder specifikke kvantitative og kvalitative oplysningskrav, der skal følges ved rapporteringen i h.t. CSRD'et. Se [afsnit 2.2](#) nedenfor.

I forhold til spørgsmålet om hvilke virksomheder, der bliver omfattet af rapporteringskravene skal bemærkes, at der i udkastet til ændringsloven stilles forslag om, at størrelsesgrænserne for regnskabsklasserne forhøjes med 20-25% for nettoomsætning og balance-sum, således at der er færre virksomheder, der vil blive omfattet af C (stor) sammenholdt med i dag. Se [afsnit 3.2.2](#) nedenfor.

For yderligere oplysninger om indholdet af udkastet til ændringsloven henvises til vores [publikation](#) på deloitte.dk.

De nye rapporteringskrav stiller øgede krav til ledelsernes kompetencer og samtidig med indførelse af kravet om bæredygtighedsrapportering stilles der også detaljerede lovkrav til de børsnoterede virksomheders revisionsudvalgsarbejde i forhold til overvågning af ESG-rapporteringen, risici og kontroller, integration i årsrapporten og regnskabsafregges- og revisionsprocessen. Læs mere om revisionsudvalgets rolle i forhold til ESG rapportering [her](#).

Der stilles også detaljerede lovkrav til de børsnoterede virksomheders revisionsudvalgsarbejde i forhold til bl.a. overvågning af ESG-rapporteringen.

2.2. De europæiske standarder for bæredygtighedsrapportering (ESRS)

Med EU's vedtagelse af CSRD'et i december 2022 begyndte mange virksomheder for alvor at arbejde med de rapporteringskrav, som de første virksomheder skal håndtere allerede i årsrapporterne for 2024. På trods af det havde EU-Kommissionen i begyndelsen af 2023 kun lige modtaget et udkast fra EFRAG til de europæiske bæredygtighedsstandarderne, kaldet European Sustainability Reporting Standards ("ESRS"), der skal udfylde de mere overordnede krav i CSRD'et.

Efter at EU-Kommissionen havde arbejdet videre på EFRAGs standardudkast, sendte EU-Kommissionen deres ændrede udkast til offentlig høring i juni 2023. I de udkast havde EU-Kommissionen foretaget følgende væsentlige ændringer:

- Alle oplysningskrav og datapunkter kunne nu underkastes en væsentlighedsvurdering, hvilket var en stor lempelse fra udkastet fra EFRAG,
- indarbejdelse af indfasningslempelser, der bl.a. betød væsentlige lempelser for virksomheder med mindre end 750 ansatte, og
- en række yderligere lempelser og øget fleksibilitet, herunder mulighed for at udskyde værdikædeoplysninger.

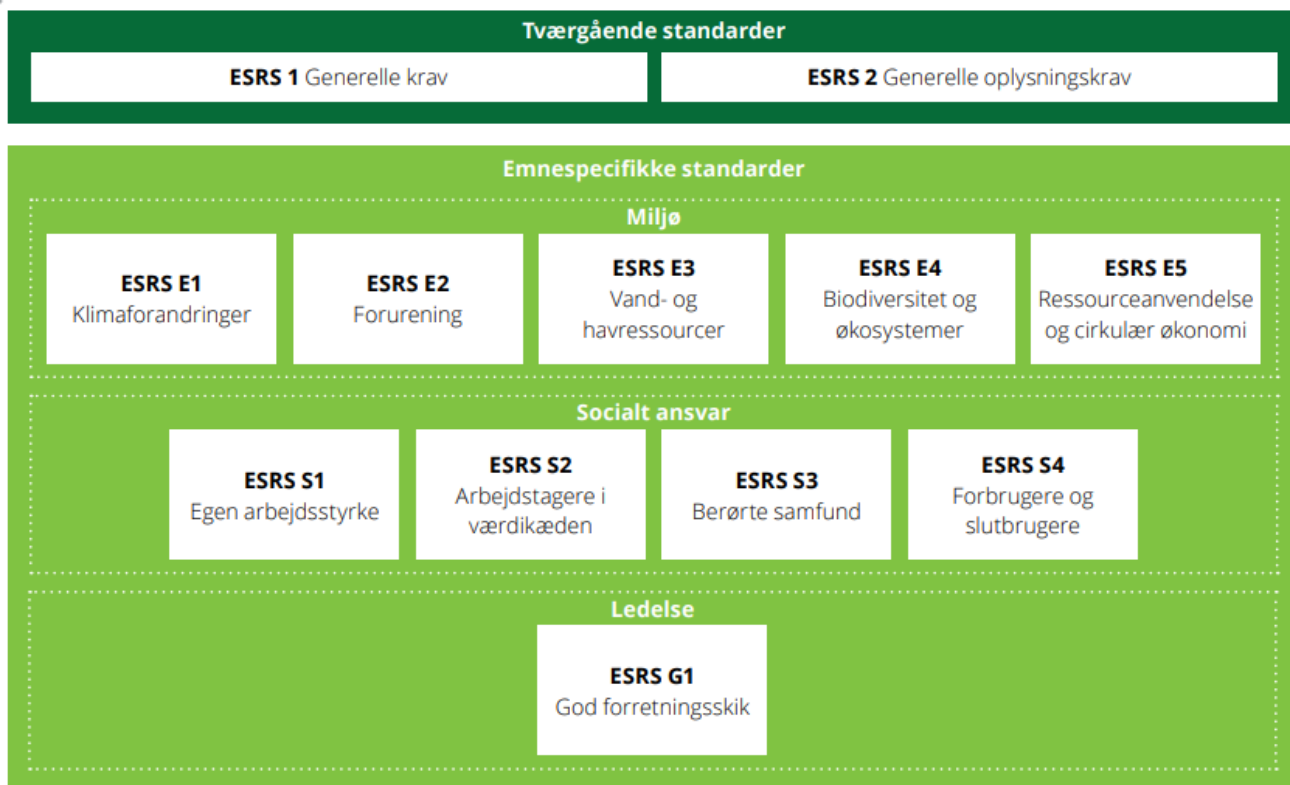
Som resultat af EU-Kommissionens høringsproces for de ændrede standardudkast, blev der i de endelige standarder, der blev godkendt af EU-Kommissionen i juli 2023, endvidere indarbejdet følgende væsentlige ændringer:

- Det finansielle væsentlighedsniveau præciseres til nu at være svarende til væsentlighedsniveauet for det finansielle regnskab,
- yderligere midlertidige lempelser, fx i form af ikke at skulle kvantificere de finansielle effekter for risici og muligheder i de første tre år,
- nye begrundelseskrav til virksomheder, som konkluderer, at standarden om klimaforandringer (ESRS E1) ikke er væsentlig for dem, samt
- krav om at medtage en tabel for oplysninger, som skal bruges af virksomhedens finansielle interessenter til deres bæredygtighedsrapportering mv.

I modsætning til CSRD'et skal de [endelige bæredygtighedsstandarder](#) ikke implementeres i dansk lov, men er indarbejdet i forordninger som er gældende direkte for alle medlemslande når de endeligt vedtages i EU. Der foreligger derfor også oversatte udgaver af alle standarderne. Den danske udgave af standarderne bør dog anvendes med forsigtighed, da oversættelsen flere steder er fejlbehæftet. I stedet for anbefales det at anvende de engelske versioner af standarderne.

Det samlede sæt af EU-standarder er vist nedenfor inklusive antallet af oplysningskrav samt underliggende datapunkter, som skal rapporteres, hvis de er væsentlige for den enkelte virksomhed. Der er tale om et meget omfattende sæt af rapporteringskrav, som virksomhederne bør begynde at arbejde med så tidligt som muligt. I alt er der indarbejdet 82 overordnede oplysningskrav og 1.178 datapunkter i standarderne.

Der er tale om et meget omfattende sæt af rapporteringskrav, som virksomhederne bør begynde at arbejde med så tidligt som muligt. I alt er der indarbejdet 82 overordnede oplysningskrav og 1.178 datapunkter i standarderne.



Som følge af de potentielt meget omfattende oplysningskrav, er den dobbelte væsentlighedsanalyse, der skal udføres af virksomhederne som led i arbejdet med CSRD'et og ESRS'erne, helt essentiel. Dobbeltvæsentlighedsanalysen skal facilitere, at virksomhederne får adresseret de ESG-emner, som er væsentlige for den enkelte virksomhed, og dermed skal rapporteres om.

Dobbeltvæsentlighedsanalysen indeholder i ordets betydning to perspektiver. Det første perspektiv er det, som vi kender fra den traditionelle finansielle rapportering, nemlig et såkaldt udefra-og-ind perspektiv. Her skal virksomheden vurdere hvilke ESG-emner, som kan influere fx de fremtidige pengestrømme og dermed ultimativt værdiansættelsen af virksomheden. Dette perspektiv kaldes det finansielle væsentlighedsniveau. Her ses der både på risici og muligheder relateret til de enkelte bæredygtighedsemner.

Det andet - og nye perspektiv - er virksomhedens vurdering af væsentlighed ud fra et in-defra-og-ud perspektiv. Her skal virksomhederne vurdere ESG-emner ud fra, hvordan virksomhedens ageren påvirker dets omgivelser, herunder samfundet, befolkningen og naturen.

Vurderingen af påvirkninger, risici og muligheder (som omtales i bæredygtighedsstandarderne som IRO – *Impact, Risks and Opportunities*), danner således grundlag for, hvad en virksomhed skal rapportere om i bæredygtighedsrapporteringen. Såfremt der identificeres en væsentlig påvirkning, risiko eller mulighed, indenfor én af de 10 emnespecifikke standarder (vist i den grønne illustration ovenfor), skal virksomheden oplyse om dets, politikker, handlinger, målepunkter og måltal for det konkrete ESG-emne.

Værdikædeovervejelser

Bæredygtighedsrapporteringen skal følge den samme rapporterende virksomhed som årsregnskabet. Hvis f.eks. den rapporterende virksomhed er et moderselskab, der aflægger koncernregnskab, vil bæredygtighedsrapporteringen tilsvarende skulle udarbejdes for koncernen som helhed.

Bæredygtighedsrapporteringen adskiller sig dog væsentligt fra det finansielle regnskab, da bæredygtighedsrapporteringen ikke kun skal omfatte virksomhedens påvirkninger, risici og muligheder fra sine egne direkte aktiviteter. Ved bæredygtighedsrapporteringen skal oplysninger om påvirkninger, risici og muligheder også omfatte aktiviteter fra direkte og indirekte forretningsforbindelser i den op- og nedadgående værdikæde. Det vil sige, at en virksomhed skal vurdere påvirkninger, risici og muligheder ikke blot for virksomheden selv, men også i:

- 1) den opadgående værdikæde (*upstream*) fra varens/tjenesteydelsens start i værdikæden til varen/tjenesteydelsen indgår i virksomhedens egne aktiviteter og
- 2) den nedadgående værdikæde (*downstream*) fra virksomhedens egne aktiviteter frem mod varens/tjenesteydelsens sidste anvendelse hos slutbrugerne.

Inklusionen af påvirkninger, risici og muligheder fra den fulde værdikæde kræver omfattende vurderinger og analyser, dels set ud fra en kortlægning af forståelsen af sin virksomhed, og dels praktisk i forhold til at opsamle data og til rapportering fra værdikædens aktører. Derfor skal virksomheden ikke medtage oplysninger om hver eneste aktør i værdikæden, men kun medtage væsentlige oplysninger i den op- og nedadgående værdikæde, fastsat ved dobbeltvæsentlighedsanalysen.

I erkendelse af, at værdikædevurderingerne er omfattende, har standarderne overgangsbestemmelser indarbejdet, som gør det muligt for en virksomhed at undlade rapportering om sin fulde værdikæde de første tre år. Vær dog opmærksom på, at denne overgangsbestemmelse alene vedrører, hvad der skal rapporteres om. Virksomhederne skal fortsat medtage den fulde værdikæde i dobbeltvæsentlighedsanalysen.

Hvor finder man yderligere hjælp og vejledning til at arbejde med bæredygtighedsstandarderne?

Efter udstedelsen af de endelige generelle bæredygtighedsstandarder skulle [EFRAG arbejde videre med](#) bl.a. sektorspecifikke standarder, som skal omfatte sektorer som særligt påvirker naturen, og standarder til små og mellemstore virksomheder. EU-Kommissionen har dog fundet det nødvendigt at bede EFRAG om i stedet for, at prioritere implementeringsvejledning for de generelle 12 standarder. Derfor er der [stillet forslag om at udskyde de sektorspecifikke standarder med to år](#), hvorfor sektorspecifikke standarder først forventes at foreligge endelige i juni 2026.

Bæredygtighedsrapporteringen adskiller sig væsentligt fra det finansielle regnskab, da oplysninger om påvirkninger, risici og muligheder også skal omfatte aktiviteter fra direkte og indirekte forretningsforbindelser i den op- og nedadgående værdikæde

EU-Kommissionen har fundet det nødvendigt at bede EFRAG om at prioritere implementeringsvejledning for de generelle 12 standarder. Vejledningerne forventes at blive sendt i høring i slutningen af december 2023 eller begyndelsen af januar 2024.

EFRAG arbejder videre med implementeringsvejledninger indenfor tre områder:

- 1) Dobbeltvæsentlighedsanalysen
- 2) Værdikæden
- 3) Datapunkter

Vejledningerne forventes at blive sendt i høring i slutningen af december 2023 eller begyndelsen af januar 2024. Seneste udkast af implementeringsvejledningerne kan findes på [EFRAGs hjemmeside](#).

Udover vejledningerne har EFRAG endvidere åbnet op for deres [Q&A platform](#), som giver mulighed for at stille tekniske spørgsmål til standarderne. Spørgsmål vil blive kategoriseret efter følgende:

- forhold som kan besvares, da de er indeholdt i standarderne, og hvor der dermed ikke er behov for yderligere vejledning,
- forhold, som skal præciseres ved enten fremtidig implementeringsvejledning eller illustrative eksempler, men hvor nuværende standarder tager højde herfor, hvorfor der ikke er behov for ændringer til standarderne og
- forhold, som skal indarbejdes i standarderne, fordi der kan være uklarhed om emnet, da nuværende standarder ikke tager højde herfor.

Spørgsmål vil blive afvist, hvis de enten ikke vedrører bæredygtighedsstandarderne, hvis spørgsmålet ikke har interesse for en bredere kreds, spørgsmål som er for brede, etc.

Vi har i Deloitte udarbejdet en publikation på dansk, som giver et overblik over bæredygtighedsstandarderne og hvordan de skal bruges. Du kan finde publikationen [her](#).

2.3. De internationale standarder for bæredygtighedsrapportering udarbejdet af ISSB

IFRS bæredygtighedsstandarder er udarbejdet af ISSB. ISSB er et uafhængigt standardorgan under IFRS-fonden og er således en søsterorganisation til IASB, som udsteder regnskabsstandarderne, IFRS.

ISSB har i 2023 udsendt de første to bæredygtighedsstandarder:

- IFRS S1 – Generelle krav til oplysninger om bæredygtighedsrelateret finansiel information
- IFRS S2 – Klimarelaterede oplysninger

De internationale bæredygtighedsstandarder er udviklet med henblik på at styrke virksomhedernes dialog med investorerne, så investorerne modtager beslutningsnyttige, globalt sammenlignelige oplysninger om bæredygtighed, der opfylder deres informationsbehov. Vi har udarbejdet en publikation som går i dybden med det første sæt af standarder. Du kan finde publikationen [her](#).

Der er ikke krav om at anvende ISSB's standarder i Danmark. Det gælder også selvom en virksomhed udarbejder års- og koncernregnskab efter IFRS.

EU-Kommissionen, EFRAG og ISSB har i fællesskab arbejdet for at forbedre den indbyrdes kompatibilitet i deres respektive standarder for klimaoplysninger, hvilket har ført til en meget høj grad af overensstemmelse mellem ISSB's standarder og EU's standarder (ESRS)

på området og dermed reduceret kompleksitet og gentagelser for virksomheder, der ønsker at anvende både ISSB's standarder og EU's ESRS'er i deres rapportering om klimaforhold. Du kan finde den fælles udtalelse [her](#).

2.4. Rapportering i ht. EU's taksonomiforordning

I takt med at bæredygtighedsagendaen bliver stadig vigtigere for virksomhedernes interessenter, stiger risikoen for såkaldt "greenwashing". Greenwashing kan være bevidst ved afgivelse af oplysninger, der gør, at virksomheden fremstår mere bæredygtig end det faktisk er tilfældet. Greenwashing kan dog også forekomme ubevidst, da der indtil 2021 ikke har været klare definitioner på, hvornår en virksomhed har kunnet anses for at være bæredygtig. Dette blev delvist ændret med EU's udstedelse af [taksonomiforordningen](#) og de tilknyttede taksonomier, der for en lang række aktiviteter har defineret, hvornår en virksomheds aktiviteter kan anses for at være bæredygtige.

Taksonomiforordningen og de tilknyttede taksonomier, der for en lang række aktiviteter har defineret, hvornår en virksomheds aktiviteter kan anses for at være bæredygtige.

Taksonomiforordningen indeholder krav om, at virksomheder skal oplyse, i hvilket omfang deres omsætning, anlægsinvesteringer (CAPEX) og visse driftsomkostninger (OPEX) er relateret til aktiviteter omfattet af taksonomiforordningen og om de pågældende aktiviteter opfylder kriterierne for at være bæredygtige som defineret i taksonomierne. Store børsnoterede virksomheder og statslige aktieselskaber med mere end 500 ansatte har siden 2021-årsrapporterne skulle rapportere i o.m. taksonomiforordningen. Omfanget af virksomheder, som skal rapportere iht. taksonomiforordningen, vil dog stige, da virksomheder, som omfattes af CSRD samtidig vil blive omfattet af taksonomiforordningen. Det vil sige, at noterede og ikke noterede klasse C (stor) virksomheder fra 2026 (vedrørende 2025 regnskaberne) vil skulle rapportere deres omsætning, anlægsinvesteringer og visse driftsomkostninger.

I første omgang indeholdt taksonomiforordningen aktiviteter indenfor [klimaændringer](#). I juni 2023 udsendte EU-Kommissionen tillæg til taksonomiforordningen, der tilføjer de [resterende fire miljømål](#). De nye miljømål er:

- Bæredygtig anvendelse og beskyttelse af vand- og havressourcer
- Omstilling til cirkulær økonomi
- Forebyggelse og bekæmpelse af forurening
- Beskyttelse og genopretning af biodiversitet og økosystemer.

Dette fuldender listen af miljømål i EU taksonomiforordningen for miljø.

Hvad skal der rapporteres i 2023 regnskabet?

Siden 2021 har virksomhederne omfattet af forordningen i deres redegørelse for samfundsansvar skullet rapportere om i hvilket omfang, de havde aktiviteter i form af omsætning, anlægsinvesteringer (CAPEX) og driftsomkostninger (OPEX), som var omfattet af taksonomiforordningen (*eligibility*), for de to første mål relateret til klima (klimaændringer og tilpasning til klimaændringer), og fra og 2022-årsrapporterne i hvilket omfang, at de pågældende aktiviteter overholdt (*alignment*) de stillede kriterier for at blive anset som bæredygtige.

Hvad betyder *eligibility* og *alignment*?

Eligibility	Alignment
I hvilket omfang, at virksomheden har økonomiske aktiviteter som er omfattet af taksonomiens miljømål.	I hvilket omfang, at deres økonomiske aktiviteter opfylder kriterierne, som definerer bæredygtighed.

I årsrapporterne for 2023 skal der for første gang rapporteres på de fire nye miljømål, men alene i forhold til *eligibility*, mens der skal rapporteres for *alignment* om alle miljømål i 2024-årsrapporterne.

Udover tilføjelse af de resterende fire miljømål indarbejdede EU-Kommissionen i 2023 samtidig visse [yderligere økonomiske aktiviteter](#) til de allerede eksisterende klimamål (klimaændringer og tilpasning til klimaændringer). Også for disse økonomiske aktiviteter er der tale om en gradvis implementering, hvor rapporteringskravet i 2023-årsrapporten er *eligibility* og *alignment* i 2024.

Vi har illustreret dette i nedenstående overblik.

	2021	2022	2023	2024
1) Klimaændringer	Eligibility	Alignment*		
2) Tilpasning til klimaændringer				
3) Vand og havressourcer	N/A		Eligibility	Alignment
4) Cirkulær økonomi				
5) Forurening				
6) Biodiversitet og økosystemer				

* For de tilføjede nye økonomiske aktiviteter, skal der rapporteres om *eligibility* i 2023-årsrapporterne, mens der først skal rapporteres om *alignment* i 2024-årsrapporterne.

Hvis du vil se listen over de nye klimaaktiviteter eller listen over de økonomiske aktiviteter under de resterende fire miljømål, henviser vi til vores publikation om de resterende fire miljømål [her](#).

Rapportering

Virksomhederne skal rapportere i henhold til artikel 8, som definerer hvordan virksomheder skal rapportere om deres andel af nettoomsætning, anlægsinvesteringer (CAPEX) og driftsomkostninger (OPEX). Rapporteringen skal gives i henhold til oplysningsforpligtelserne i den delegerede retsakt, som kan findes [her](#), der bl.a. kræver anvendelse af særlige obligatoriske skemaer.

Det skal bemærkes, at der i forbindelse med vedtagelsen af de resterende fire miljømål, blev vedtaget ændringer til skemaerne. De nye skemaer, der skal anvendes for 2023-årsrapporterne, findes i [her](#).

Væsentlighed

Taksonomiforordningen indeholder ikke et overordnet væsentlighedskoncept, hvilket har den u hensigtsmæssighed, at selv meget lave beløb som udgangspunkt skal medtages i rapporteringen og ved opgørelsen af nøgletallene for nettoomsætning, CAPEX og OPEX. Der er dog to muligheder for at bruge væsentlighedsbetragtninger, når kravet om rapportering af de økonomiske aktiviteter skal håndteres:

- Ved opgørelse af OPEX kan en ikkefinansiel virksomhed vurdere, at OPEX-nøgletallet ikke er væsentligt set i f.t. virksomhedens forretningsmodel. I givet fald kan tælleren i beregningen fastsættes til 0, hvorved %-andelen også blive 0. Nævneren skal fortsat opgøres og oplyses, og det skal forklares i rapporteringen, at OPEX-nøgletallet ikke er væsentligt set i f.t. virksomhedens forretningsmodel.

I årsrapporterne for 2023 skal der for første gang rapporteres på de fire nye miljømål, men alene i forhold til *eligibility*, mens der skal rapporteres for *alignment* om alle miljømål i 2024-årsrapporterne.

Taksonomiforordningen indeholder ikke et overordnet væsentlighedskoncept, hvilket har den u hensigtsmæssighed, at selv meget lave beløb som udgangspunkt skal medtages i rapporteringen. Der er dog to muligheder for at bruge væsentlighedsbetragtninger.

- Hvis en virksomhed ikke er i stand til at sikre, at aktiviteter, der er omfattet af klassificeringssystemet, men ikke er væsentlige for deres virksomhed, overholder de tekniske screeningskriterier i f.t. vurdering af *alignment*, fx på grund af manglende data eller dokumentation, kan virksomheden rapportere disse aktiviteter som værende i overensstemmelse med klassificeringssystemet uden yderligere vurdering.

Udover ovenstående er der ikke fastsat fritagelser for rapporteringspligten i taksonomiforordningen. Ovenstående undtagelser, er beskrevet i seneste FAQ, som kan findes [her](#). Samtidig med offentliggørelsen af ovenstående FAQ om oplysningsforpligtelser, offentliggjorde EU-Kommissionen samtidig en FAQ, som gav guidance til de tekniske screeningskriterier for de to klimamål. Denne FAQ kan findes [her](#).

Det bør også bemærkes, at i det europæiske børstilsyn ESMA's seneste [undersøgelse af rapportering efter taksonomiforordningen](#), er omtalt virksomheder, som bruger et væsentlighedskoncept, der ikke er understøttet af forordningen, og som derfor vurderes ikke at have overholdt rapporteringskravene.

Vi har udarbejdet en fuldstændig publikation om taksonomiforordningen, som beskriver kravene for årsrapporter 2023 og frem, der kan være god hjælp til sikring af overholdelse af de relativt komplekse rapporteringskrav i taksonomiforordningen. Find publikationen [her](#).

2.5. Klima i års- og koncernregnskaberne

I takt med det øgede fokus på klimaforhold og den stadig udvidede adressering af dette område i ledelsesberetningerne, er det særligt vigtigt at sikre konsistens imellem omtalen af klimaforhold ledelsesberetningen og behandlingen af forskellige forhold i års- og koncernregnskaberne relateret hertil. Det gælder i f.t. indregning og måling, herunder fx anvendte afskrivningsperioder og restværdier på materielle og immaterielle anlægsaktiver, opgørelse af genvindingsværdier ved nedskrivningstest og forudsætninger herfor, forpligtelser til omstruktureringer af aktiviteter mv., men også - og måske i særdeleshed - i f.t. oplysninger om de skøn og usikkerheder, der er knyttet til klimaforholds indvirkning på den enkelte virksomhed og dennes aktiver og forpligtelser.

Ved aflæggelse af årsrapporterne er det vigtigt, at virksomhederne forsøger at sætte sig i deres regnskabsbrugeres sted og med det udgangspunkt overvejer hvilke oplysninger, det vil være relevant at medtage i noterne til års- og koncernregnskabet for at understøtte deres regnskabsbrugeres beslutningstagen relateret til virksomheden. Særligt for virksomheder i brancher, hvor klimaagendaen er særlig vigtig, både i f.t. risici og muligheder, er det vigtigt at adressere klimaagendaen og dens indvirkning på års- og koncernregnskabet i noterne. I den forbindelse kan det være relevant positivt at oplyse, hvis virksomhedens finansielle udvikling og stilling ikke er væsentligt påvirket af klimaagendaen og årsagen hertil.

Tilsynsmyndighederne har også øget deres fokus på håndteringen af effekten af klimakrisen i virksomhedernes årsrapporter. Vi har i [afsnit 5.2.1](#) omtalt to europæiske regnskabskontROLSager, hvor der ikke har været en sammenhæng mellem de beskrivelser mv., der er givet i ledelsesberetningen, og de oplysninger, der er givet i noterne.

Udover de konkrete afgjorte sager, har ESMA igen for regnskabssæsonen 2024, fokus på ESG rapportering. For mere herom henviser vi til omtalen af ESMA's prioriteter for 2023-årsrapporter omtalt i [afsnit 5.2.2](#) og ESMA's rapport om klimarelaterede forhold i regnskabet i [afsnit 5.2.3](#).



3. ÅRL mv.

3.1. Nye regler mv., der træder i kraft for regnskabsåret 2023

3.1.1. Ændringer til ÅRL

Folketinget vedtog den 19. maj 2022 lovforslag (L163B) om ændringer til ÅRL, som indeholder nedenstående ændringer, der træder i kraft for regnskabsår, der begynder den 1. januar 2023 eller senere.

- a) Præcisering vedrørende oplysninger om antal ansatte
- b) Øget krav om revisorinvolvering i risikobrancher og virksomheder med balancesum over 50 mio. kr.
- c) Skærpet revisionspligt ved forøget risiko for økonomisk svindel og misbrug

Med ændringsloven blev fristen for indberetning af årsrapporter mv. også forlænget fra fem måneder til seks måneder efter regnskabsårets afslutning for virksomheder i regnskabsklasse B og C. Denne ændring trådte i kraft allerede for årsrapporter med balance-dag den 31. december 2021 eller senere.

Ad a) Præcisering vedrørende oplysninger om antal ansatte

Kravet om at oplyse om det gennemsnitlige antal beskæftigede i løbet af regnskabsåret er ændret til, at der skal oplyses om det gennemsnitlige antal heltidsbeskæftigede i regnskabsåret. Der er alene tale om en præcisering for dermed at skabe konsistens i lovteksten.

Ad b) Øget revisorinvolvering i risikobrancher og virksomheder med balancesum over 50 mio. kr.

For regnskabsår, der begynder 1. januar 2023 eller senere, er kravet om revisorinvolvering for virksomheder i risikobrancher og for virksomheder med balancesum over 50 mio. kr. øget.

Risikobrancher

Med det formål at små virksomheder i risikobrancher i højere grad skal få styr på de basale bogføringsrutiner for bl.a. skatte- og momsangivelser, skal virksomheder i risikobrancher i regnskabsklasse B med en årlig nettoomsætning på mere end 5 mio. kr. i to på hinanden følgende år lade sit årsregnskab forsyne med en erklæring fra en uafhængig revisor. Risikobrancher er defineret som brancher, hvor risikoen for fejl i skatte- og momsangivelserne er størst, jf. nedenfor.

Virksomheder, der bliver omfattet af det nye krav, kan, i det omfang de i forvejen ikke er omfattet af revisionspligt, frit vælge mellem:

- en revisionspåtegning,
- en erklæring om udvidet gennemgang,
- en reviewerklæring eller
- en erklæring om assistance med opstilling af årsregnskabet.

Der er ikke krav om, at revisor i denne forbindelse vælges på en generalforsamling samt registreres på virk.dk. Dette gælder uanset, hvilken erklæring der afgives. Hvis ikke revisor vælges på generalforsamling og registreres, skal ledelsespåtegningen indeholde oplysning om, at selskabet ikke er underlagt kravet om revision, jf. ÅRL §9, stk. 6, selvom der afgives en erklæring med sikkerhed i form af revisionspåtegning eller erklæring om

Der er ikke krav om, at revisor vælges på en generalforsamling samt registreres på [Virk.dk](http://virk.dk) uanset, hvilken erklæring der afgives. Ledelsespåtegningen skal dog indeholde oplysning om, at selskabet ikke er underlagt kravet om revision.

udvidet gennemgang. Hvis den pågældende virksomhed på et senere tidspunkt bliver underlagt revisionspligt, skal revisor vælges på generalforsamlingen og registreres på virk.dk.

Det første år en virksomhedens nettoomsætning er under 5 mio. kr., er virksomheden ikke længere omfattet af revisorpligten. Der er således ikke krav om revisorerklæring for det pågældende år, forudsat at revisor ikke er registreret på virk.dk.

Risikobrancher er p.t. angivet at være følgende:

- 1) Vejgodstransport, branchekode 494100.
- 2) Flytteforretninger branchekode 494200.
- 3) Restauranter branchekode 561010.
- 4) Pizzeriaer, grillbarer, isbarer mv. branchekode 561020.
- 5) Event catering branchekode 562100.
- 6) Anden restaurationsvirksomhed branchekode 562900.
- 7) Caf er, v ertshuse, diskoteker mv. branchekode 563000.
- 8) Databehandling, webhosting og lignende serviceydelser branchekode 631100.
- 9) Webportaler branchekode 631200.
- 10) Engroshandel med personbiler, varebiler og minibusser branchekode 451110.
- 11) Detailhandel med personbiler, varebiler og minibusser branchekode 451120.

Listen af risikobrancher skal revideres hvert andet år på baggrund af opnået erfaring og viden om effekten på regelefterlevelsen i brancherne, første gang med virkning for  rene 2025 og 2026.

Virksomheder med balancesum over 50 mio. kr.

Grundlaget for lovændringen var, at det blev fundet u hensigtsm essigt, at virksomheder med balancesummer, som markant overstiger, hvad der er sædvanligt i meget små virksomheder, kunne fravælge revision eller udvidet gennemgang. Det kunne fx være ejendomsselskaber og holdingvirksomheder, som forvalter betydelige midler og har betydelig gæld, samtidig med, at de ingen eller kun få ansatte har og nettoomsætningen er lav. Derfor er indført krav om revisionspligt for virksomheder, der i to på hinanden følgende regnskabsår på balancetidspunktet overskrider en balancesum på 50 mio. kr., uanset størrelsen af virksomhedens nettoomsætning og antal ansatte.

Følgende erklæringer kan vælges:

- En revisionspåtegning, eller
- en erklæring om udvidet gennemgang.

Revisor skal vælges på en ordinær eller en ekstraordinær generalforsamling, og den valgte revisor skal registreres hos ERST.

Vurderingen af, om balancesummen overskrider 50 mio. kr., skal alene ske på selskabsniveau og ikke på koncernniveau. Det betyder, at en holdingvirksomhed, som ikke i to på hinanden følgende år overskrider en balancesum på 50 mio. kr., ikke er omfattet af kravet, uanset at holdingvirksomheden ejer kapitalinteresser i dattervirksomheder og/eller associerede virksomheder, som bliver omfattet af det nye krav, som følge af, at dattervirksomheden/den associerede virksomhed i to på hinanden følgende regnskabsår på balancetidspunktet overskrider en balancesum på 50 mio. kr.

Nedenfor er vist eksempler på indtræden og udtræden af revisionspligten efter de nye bestemmelser. Bemærk, at udtræden af revisionspligt efter "50 mio. kr." reglen" kan ske et år tidligere end efter de almindelige regler om revisionspligt. Det skyldes, at revision allerede kan fravælges i det 2. år, hvor balancesummen er under 50 mio. kr. Udtræden af revisionspligt efter de almindelige regler, hvor både nettoomsætning, balancesum og antal ansatte skal vurderes, kan først besluttet i året efter, at virksomheden ikke har overskredet to af størrelsesgrænserne i to på hinanden følgende år.

Bemærk at udtræden af revisionspligt efter "50 mio. kr." reglen" kun tager ét år

Indtræden af revisionspligt	Udtræden af revisionspligt
<p>Balancesum er over 50 mio. kr. i 2022 og 2023 Årsrapporten for 2023 skal forsynes med revisionspåtegning eller erklæring om udvidet gennemgang, da størrelsesgrænsen er overskredet i to på hinanden følgende år.</p> <p>Balancesum er over 50 mio. kr. i 2021 og 2022, men ikke i 2023 Hvis balancesum er over 50 mio. kr. i 2021 og 2022, men under 50 mio. kr. i 2023, er årsrapporten for 2023 som følge af overgangsbestemmelserne ikke underlagt revisionspligt.</p>	<p>Balancesum er over 50 mio. kr. i 2022 og 2023, men ikke i 2024 og forventes heller ikke for 2025 Revision kan fravælges for årsrapporten for 2025 på generalforsamlingen, hvor årsrapporten for 2024 godkendes.</p>

Ad d) Skærpet revisionspligt ved forøget risiko for økonomisk svindel og misbrug

Muligheden for at fravælge revision for helt små klasse B virksomheder kan ikke anvendes, hvis en virksomhed, som har bestemmende indflydelse over virksomheden, eller en tilknyttet virksomhed, accepterer et bødeforelæg eller som led i en straffesag dømmes for overtrædelse af selskabslovgivningen, regnskabslovgivningen, skatte- og afgiftslovgivningen. Tilsvarende gælder hvis ERST konstaterer væsentlige fejl eller mangler i forhold til selskabs- eller regnskabslovgivningen og derfor beslutter, at virksomheden ikke kan undlade revision.

Lovændringen skærper bestemmelserne, idet en virksomhed fremover heller ikke kan fravælge revision:

- hvis virksomheden, den, som har bestemmende indflydelse over virksomheden, eller en tilknyttet virksomhed har modtaget dom eller accepterer et bødeforelæg for overtrædelse af hvidvaskloven, eller
- hvis en person, der indtræder som ledelsesmedlem i en virksomhed, inden for de seneste to år forud for sin indtræden, har været pålagt konkurskarantæne.

Ikrafttræden af ændringerne til ÅRL

Som nævnt ovenfor trådte ændringerne vedrørende forlængelse af fristerne fra fem måneder til seks måneder allerede i kraft med virkning for 2021-årsrapporterne. De andre ændringer til ÅRL trådte i kraft den 1. juli 2022 med virkning for regnskabsår, der begynder den 1. januar 2023 eller senere.

Læs mere i [nyhed af 19. maj 2022 på Deloitte.dk](#)

3.1.2. Skærpede krav om måltal og politikker for det underrepræsenterede køn mv.

Virksomheder med kalenderåret som regnskabsår skal i årsrapporten for 2023 rapportere efter de skærpede krav om måltal og politikker for det underrepræsenterede køn mv., som Folketinget vedtog den 19. april 2022 med vedtagelse af lov om ændring af SEL, ÅRL og forskellige andre love (L117A).

Ændringsloven skærper kravene i SEL til opstilling af måltal og politikker for det underrepræsenterede køn samt kravene i ÅRL om rapportering herom. Formålet med ændringerne er at fremme en mere ligelig kønsfordeling i virksomhedernes øverste ledelsesorganer og i de øvrige ledelsesniveauer, herunder at styrke rekrutteringsgrundlaget i virksomhederne. Formålet er endvidere at skabe øget åbenhed og gennemsigtighed om virksomhedernes arbejde med at øge andelen af det underrepræsenterede køn i ledelsen.

Nedenfor er de væsentligste ændringer til SEL og ÅRL opsummeret.

Ændringer til SEL

SEL indeholder krav om, at selskaber i regnskabsklasse C (stor) og D skal opstille måltal for andelen af det underrepræsenterede køn i det øverste ledelsesorgan og udarbejde en politik for at øge andelen af det underrepræsenterede køn på de øvrige ledelsesniveauer. Kravene gælder ikke, hvis selskabet har en ligelig fordeling (40%/60%) af kvinder og mænd i henholdsvis det øverste ledelsesorgan og de øvrige ledelsesniveauer. Selskaber, der i det seneste regnskabsår har beskæftiget færre end 50 medarbejdere, er undtaget fra kravet om at opstille en politik og måltal for øvrige ledelsesniveauer. Denne undtagelse gælder ikke for opstilling af måltal for det øverste ledelsesorgan.

Kravene blev med ændringsloven skærpet, idet der gældende fra 1. januar 2023:

- er krav om, at det centrale ledelsesorgan skal opstille måltal for andelen af det underrepræsenterede køn på kapital-selskabets øvrige ledelsesniveauer,
- er præciseret, at ved øvrige ledelsesniveauer skal forstås to ledelsesniveauer under det øverste ledelsesorgan,
- stilles krav om, at det øverste henholdsvis centrale ledelsesorgan skal opstille et nyt og højere måltal for andelen af det underrepræsenterede køn i det øverste ledelsesorgan og på de øvrige ledelsesniveauer, når det tidligere opstillede måltal er nået, eller fastsætte et nyt måltal, når tidshorizonten for den oprindelige forventede opfyldelse er udløbet, og,
- ikke længere er mulighed for, at et moderselskab og et datterselskab kan undlade at opstille måltal og udarbejde politikker for moderselskabet og datterselskabet med henvisning til, at der er opstillet måltal og udarbejdet politikker på koncernniveau.

ERST har udarbejdet en [vejledning](#), hvoraf det bl.a. fremgår, at en ledende medarbejder, der er ansat i flere koncernforbundne virksomheder, skal tælles med i opgørelserne for hver af de virksomheder, den pågældende er ansat i. Det er således ikke afgørende om det er en deltids- eller en fuldtidsansættelse.

For selskaber i regnskabsklasse C (stor) gælder fortsat, at vurderingen af om selskabet overstiger størrelsesgrænserne for en klasse C (stor) skal foretages på koncernniveau, hvis moderselskabet udarbejder koncernregnskab.

Ændringerne til reglerne i SEL, som er beskrevet ovenfor, er tilsvarende indarbejdet i lov om erhvervsdrivende fonde og i lov om visse erhvervsdrivende virksomheder samt en række love for finansielle virksomheder.



Af ERSTs vejledning fremgår, at en ledende medarbejder, der er ansat i flere koncernforbundne virksomheder, skal tælles med i opgørelserne for hver af de virksomheder, den pågældende er ansat i.

Ændringer til ÅRL

Efter ÅRL skal virksomheder, som efter den selskabslovgivning, der er gældende for virksomheden, er forpligtet til at opstille måltal og politikker for det underrepræsenterede køn, afgive en særskilt redegørelse herom.

Ændringsloven betyder:

- At redegørelsen for det underrepræsenterede køn altid skal gives i ledelsesberetningen og ikke kan indgå i en supplerende beretning eller en særskilt redegørelse på virksomhedens hjemmeside.
- At der i ledelsesberetningen skal medtages en række oplysninger vedrørende det underrepræsenterede køn i en særskilt 5-års nøgletaloversigt, samt i tilknytning hertil.
- Alle krævede oplysninger, jf. ÅRL § 99b, skal XBRL-opmærkes særskilt.
- At der fremover ikke skal redegøres for det underrepræsenterede køn i koncernregnskabet, idet ændringen til SEL, jf. ovenfor, betyder, at en modervirksomhed ikke kan vælge alene at opstille måltal og politikker for koncernen som helhed. Redegørelsen skal således gives for modervirksomheden. Endvidere kan en dattervirksomhed omfattes af bestemmelserne ikke længere undlade at medtage oplysningerne i sin egen ledelsesberetning ved henvisning til overliggende koncernregnskab.
- At redegørelsen skal omhandle de handlinger, virksomheden har foretaget i regnskabsåret for at øge andelen af det underrepræsenterede køn.

Redegørelsen for det underrepræsenterede køn skal fremover altid gives i ledelsesberetningen.

Ikrafttræden

Ændringerne trådte i kraft den 1. januar 2023. Ændringerne til ÅRL har virkning for regnskabsår, der begynder den 1. januar 2023 eller senere. I den første årsrapport, med balancedag efter den 1. januar 2023, skal en virksomhed i nøgletaloversigten for det underrepræsenterede køn alene medtage oplysninger om det underrepræsenterede køn for det pågældende regnskabsår. I de følgende regnskabsår skal i oversigten medtages oplysninger for de foregående regnskabsår, indtil oversigten indeholder oplysninger for indværende og de fire foregående regnskabsår.

Læs mere i [nyhed](#) på deloitte.dk og læs den vedtagne lov (L117a) på [Folketingets hjemmeside](#).

For en mere detaljeret beskrivelse af reglerne henvises til [ERSTs vejledning af 3 december 2022](#).

EU-direktiv stiller krav om ligelig fordeling fra 2026

EU-parlamentet vedtog den 22. november 2022 et [direktiv](#), der har til formål at indføre transparente udvælgelsesprocedurer i børsnoterede virksomheder, så det sikres, at mindst 40% af de menige bestyrelsesposter eller 33 % af alle bestyrelsesposter er besat af det underrepræsenterede køn inden udgangen af juni 2026. Direktivet gælder ikke for mindre børsnoterede virksomheder, der på selskabsniveau har mindre end 250 ansatte og en årlig omsætning på højst 50 mio. EUR eller en samlet balance på højst 43 mio. EUR.

Medlemslandene kan vælge hvilket af de to mål, de ønsker at leve op til. Endvidere kan medlemslandene suspendere målene, hvis de allerede har nationale mål for kønsbalancen i bestyrelser og er tæt på at nå målene. Det er fortsat ikke afklaret i hvilket omfang, direktivet indarbejdes i dansk lovgivning.

3.1.3. Regnskabsmæssig betydning af Pillar II (minimumsbeskatningsloven)

Regeringen har den 7. december 2023 vedtaget Lov om ekstraskat for visse koncernenheder (minimumsbeskatningsloven) (L5). Loven implementerer et EU-direktiv om sikring af en global minimumsskattesats på 15 % for multinationale koncerner og store nationale koncerner i EU.

Minimumsbeskatningsloven omfatter koncernenheder, der er en del af en multinational koncern eller en stor national koncern, og som i to af de seneste fire regnskabsår før det aktuelle år har haft en årlig omsætning på mindst 750 mio. euro (ca. 5,6 mia. kr.). Beregningen af den effektive skattesats foretages på grundlag af et særligt beregnet skattegrundlag, der opgøres med udgangspunkt i det konsoliderede regnskab for koncernen, og en opgørelse af de skatter, der må indgå i beregningen af den effektive skattesats. Se loven [her](#).

Samtidig med vedtagelse af minimumsbeskatningsloven blev en ændring til ÅRL vedtaget. Ændringen betyder, at der regnskabsmæssigt ikke skal opgøres og indregnes udskudt skat relateret til merskatten. Dette svarer til en lignende undtagelse i IAS 12, Indkomstskatter. Læs mere om undtagelsen i IAS 12 i [afsnit 4.1.4](#).

Ændringen til ÅRL betyder, at der regnskabsmæssigt ikke skal opgøres og indregnes udskudt skat relateret til merskatten. Dette svarer til en lignende undtagelse i IAS 12, *Indkomstskatter*

3.1.4. Ændringer til bekendtgørelse om indberetning af årsrapporter mv.

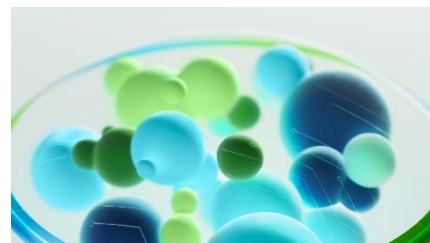
ERST udsendte den 26. juni 2023 ændringer til Indsendelsesbekendtgørelsen ([Bekendtgørelse nr. 1003 af 26 juni 2023](#)), der omfattede følgende:

- Krav om indberetning af årsrapporter med balancedag 1. januar 2025 skal ske i nyt digitalt format kaldet inlineXBRL eller iXBRL. Se [afsnit 3.2.4](#).
- Krav om, at fra og med regnskabsår, der har balancedag 31. december 2023 eller senere, skal redegørelse for mål og politikker for det underrepræsenterede køn, jf. ÅRL § 99b, XBRL-detailopmærkes i stedet for som hidtil clob-opmærkes (opmærkning af information samlet). Ændringen hænger sammen med den ændring til ÅRL, som blev vedtaget i maj 2022, der betyder, at virksomhederne bl.a. skal give mere detaljerede oplysninger om måltal og opfyldelsen heraf i et struktureret format.
- Tydeliggørelse af krav om at virksomheder, der har behov for at omgøre særskilt indberetning af nettoomsætningen, i situationer for nettoomsætningen ikke er vist årsregnskabs resultatopgørelsen, skal indberette både den omgjorte oplysning om nettoomsætningen og den tilknyttede årsrapport. Dette gælder selvom årsrapporten ikke i sig selv er ændret. Denne ændring gælder fra og med 1. juli 2023.

3.1.5. Ændringer til bekendtgørelse om offentliggørelse af redegørelser

Virksomheder, der skal redegøre for måltal og politikker for det underrepræsenterede køn, jf. ÅRL § 99 b, kan ikke længere give denne redegørelse på virksomhedens hjemmeside med reference fra årsrapportens ledelsesberetning, men skal indarbejde redegørelsen direkte i ledelsesberetningen. Læs mere herom i [afsnit 3.1.2](#). Som følge heraf er Bekendtgørelse om offentliggørelse af en række redegørelser efter ÅRL (redegørelsesbekendtgørelsen) ændret ved [Bekendtgørelse nr. 1002 af 26 juni 2023](#).

Ændringen træder i kraft med virkning for årsrapporter med regnskabsår, der begynder 1. januar 2023 eller senere.



3.1.6. Status på ny bogføringslov

Folketinget vedtog den 19. maj 2022 lovforslag (L163A) om ny bogføringslov mv.

Den nye bogføringslov indeholder bl.a. krav om anvendelse af et digitalt bogføringssystem, herunder krav om digital opbevaring af registreringer og bilag, samt krav til og kontrol af digitale bogføringssystemer. Den nye bogføringslov viderefører også en række bestemmelser fra den gamle bogføringslov. De virksomheder, der er omfattet af bogføringsloven, er som hidtil erhvervsdrivende virksomheder, virksomheder der er afgifts eller skattepligtige i Danmark og virksomheder, der som betingelse for at modtage tilskud fra den danske stat eller EU, skal afgive regnskabsmæssige oplysninger.

Den nye bogføringslov trådte i kraft den 1. juli 2022 men med en række overgangsbestemmelser vedrørende anvendelse af digitale bogføringssystemer og krav til opbevaring af dele af regnskabsmaterialet digitalt. I loven bemyndiges ERST til at fastsætte nærmere regler om kravene til digitale bogføringssystemer. Efter lovens vedtagelse har ERST udsendt en række bekendtgørelser, som regulerer kravene og tidsplanen for implementering af digitale bogføringssystemer. Læs mere herom i [afsnit 3.2.5](#).

Nedenfor er de væsentlige ændringer til bogføringsloven opsummeret. For en mere detaljeret gennemgang henvises til [nyhed af 19. maj 2022 på Deloitte.dk](#).

Væsentlige ændringer til bogføringsloven

- 1) Krav om at virksomheder skal benytte et digitalt bogføringssystem. Kravet gælder virksomheder i regnskabsklasse B-D og andre erhvervsdrivende virksomheder, herunder virksomheder i regnskabsklasse A, der i de seneste to indkomstår har en nettoomsætning over 300.000 kr.
- 2) Krav til digitale bogføringssystemer.
- 3) Krav om at opbevare registreringer og bilag hos en uafhængig tredjepart.
- 4) Hjemmel til at ERSTs kan føre kontrol med digitale bogføringssystemer.
- 5) Skærpede krav til at foretage løbende afstemninger af bogføringsgrundlag
- 6) Nye krav til opbevaring af regnskabsmateriale, herunder bl.a. dokumentation for oplysninger og skøn i årsrapporten.
- 7) Krav om, at de virksomheder, der er nævnt i punkt 1, skal udarbejde en beskrivelse af deres bogføringsprocedurer (se nedenfor). Til gengæld lempes krav til beskrivelse af bogføringssystemer.
- 8) Hjemmel til at ERST kan gennemføre en risikobaseret bogføringskontrol af nystiftede virksomheder og virksomheder, der har fravalgt revision.
- 9) Forhøjelse af bøder for overtrædelse af bogføringsloven.
- 10) Erhvervsministeren bemyndiges til at kunne stille krav om central opbevaring af regnskabsmateriale og brug af e-fakturering.

De skærpede og nye krav jf. punkterne 5-8 er trådt i kraft.

ERST udsendte den 30. september 2022 en [skabelon](#) med tilhørende vejledningstekst til brug for udarbejdelse af en procedurebeskrivelse, jf. punkt 7 ovenfor. Virksomheder, der er omfattet af kravet om udarbejdelse af en procedurebeskrivelse, skal have procedurebeskrivelsen klar for førstkommende nye regnskabsår eller indkomstår, som starter efter 1. oktober 2022. For virksomheder med kalenderår som regnskabsår vil det sige fra og med 1. januar 2023. Læs mere i [nyhed af 6. oktober 2022 på Deloitte.dk](#).

ERST udsendte den 1. februar 2023 en opdateret [Vejledning om Bogføring](#). Vejledningen er opdateret med kravene til digitale standard bogføringssystemer og til udbydernes an-

meldelse heraf. I vejledningen kan også læses mere om, hvem der er omfattet af bogføringsloven samt lovens krav til registrering af transaktioner, afstemninger og til opbevaring af regnskabsmaterialet

3.1.7. Præciserede krav til børsnoterede virksomheders digitale årsrapporter (ESEF)

Alle børsnoterede virksomheder har fra regnskabsår, der begyndte 1. januar 2021 eller senere, skullet foretage digital indberetning af årsrapporterne til Finanstilsynet i et særligt XHTML-format og koncernregnskaberne i et inline XBRL-format (iXBRL); samlet betegnet European Single Electronic Format (ESEF), jf. EU-Kommissionens ESEF-forordning².

Der var i ESEF-reglerne indarbejdet en overgangsfase, hvor det for 2021-koncernregnskaberne var tilstrækkeligt, at de primære regnskabsopgørelser i form af totalindkomstopgørelse, herunder resultatopgørelse, balance, pengestrømsopgørelse og egenkapitalopgørelse blev XBRL-tagget (iXBRL). For regnskabsår, der begyndte 1. januar 2022 eller senere, skulle der ligeledes ske XBRL-tagging af koncernregnskabet's noter, herunder anvendt regnskabspraksis (clob-opmærkning).

Nærmere bestemt indeholder ESEF XBRL-taksonomien 253 obligatoriske noteoplysnings-elementer, der skal tagges (se tabel 2 i EU-Kommissionens ESEF-forordning²), hvis de pågældende oplysninger findes i koncernregnskabet. I forbindelse med clob-opmærkningen vil der være tilfælde, hvor information fra koncernregnskabet's noter eller anvendt regnskabspraksis skal tagges til mere end ét af de obligatoriske 253 elementer (multi-tagging). Kravet omkring XBRL-tagging af de primære regnskabsopgørelser samt clob-opmærkning af noteoplysningselementer er som udgangspunkt uændret for koncernregnskaber for regnskabsåret 2023.

ESMA udsender årligt en rapporteringsmanual, som nærmere angiver kravene til ESEF-formatet og XBRL-taggingen, herunder eksempler på hvordan multitagging skal foretages i praksis. Rapporteringsmanualen er senest opdateret august 2023, hvor det bl.a. er præciseret, at information i tabeller i den læsbare årsrapport skal transskriberes på en meningsfuld måde i den taggede XBRL-information. Det er ikke nærmere defineret, hvad der menes hermed, men der gives et eksempel på, at ord og tal som minimum skal adskilles af tydelige mellemrum, hvis de fremgår forskellige steder i en tabel, ligesom de skal præsenteres i samme rækkefølge og på lige så klar måde, som i den læsbare årsrapport. Se mere [her](#). Derudover fremgår det også af manualen, at der ikke længere er krav om, at alle notesiderne i koncernregnskabet samles i ét samlet tag i tillæg til de mere specifikke notetags.

3.1.8. Ny Vejledning fra ERST om måling af Investeringsejendomme til dagsværdi efter ÅRL

ERST har udgivet en opdateret vejledning med fokus på korrekt regnskabsmæssig behandling af investeringsejendomme, der måles til dagsværdi. Baggrunden er øget kontrolaktivitet og ændringer i reguleringen siden 2009, hvor seneste vejledning blev udgivet. Vejledningen, der erstatter tidligere notater, sigter mod at informere virksomheder, rådgivere og regnskabsbrugere om aktuelle regler.

Vejledningen dækker dagsværdimåling efter ÅRL, med fokus på frivillig måling til dagsværdi ifølge ÅRLs § 38.

Vejledningen omhandler klassifikation, ændringer, tinglysning, ledelsesansvar, definitioner, dagsværdimodeller, oplysningskrav og inkluderer et eksempel på noteoplysning. Den afgrænser sig fra finansielt leasede ejendomme og fokuserer på virksomheder i regnskabsklasse B, C og D.

Hovedpunkterne i vejledningen er følgende:

- **Klassifikation af ejendomme.** Investeringsejendomme defineres i henhold til IAS 40, og vejledningen præciserer kriterier for at klassificere ejendomme som investeringsejendomme.
- **Ændring i klassifikation.** Beskriver situationer, hvor ejendomsklassifikation kan ændres.
- **Tinglysning.** Understreger vigtigheden af, at en virksomhed, der overtager en ejendom, får tinglyst ejendommen for at få kontrol over ejendomme.
- **Ledelsens ansvar ved dagsværdimåling.** Opstiller retningslinjer for ledelsens rolle i forbindelse med fastsættelse af dagsværdi.
- **Definition på og fastsættelse af dagsværdi.** Forklarer, hvordan dagsværdi defineres og fastsættes, herunder også ejendomme med blandet anvendelse.
- **Dagsværdiberegningsmodeller.** Gennemgår forskellige modeller til beregning af dagsværdi.
- **Oplysningskrav.** Præciserer kravene til oplysninger i årsrapporten ved måling til dagsværdi.
- **Bilag 1.** Eksempel på noteoplysning i henhold til ÅRLs § 58a.

Vejledningen inkluderer ikke finansielt leasede ejendomme, og den henvender sig primært til virksomheder i ÅRLs regnskabsklasse B, C og D.

Vejledningen illustrerer også præsentationskrav for investeringsejendomme, domicilejendomme og handelsejendomme i balancen og adresserer også mere specifikke scenarier som ejendomme med blandet anvendelse, ejendomme udlejet til virksomhedens medarbejdere og ejendomme udlejet i koncernforhold. Vejledningen kan findes [her](#).

3.2. Nye regler mv., der gælder for efterfølgende regnskabsår

3.2.1. Land for land-rapportering

Folketinget vedtog den 1. juni 2023 lov om ændring af ÅRL, som implementerer ændringer til EU's regnskabsdirektiv vedrørende særskilt offentliggørelse af indkomstskatteoplysninger - en såkaldt land for land-rapport - for visse virksomheder og filialer. Land for land-rapporten skal udarbejdes første gang for regnskabsår, der begynder 22. juni 2024 eller senere.

Formålet med rapporteringskravet er at skabe gennemsigtighed om, i hvilke lande virksomhederne har deres indtjening, og i hvilke lande de har betalt skat. Kravene skal således fremme en ansvarlig skattepraksis blandt virksomhederne, så de ikke spekulerer i, hvor de kan placere indtjening for at opnå lavest mulig beskatning. Skattekontrolloven indeholder tilsvarende krav om, at meget store multinationale koncerner med aktiviteter i EU/EØS skal indsende en land for land-rapport til skattemyndighederne.

De omfattede virksomheder er:

- Modervirksomheder, der aflægger koncernregnskab, og hvor koncernens nettoomsætning overskrider 5,6 mia. kr. årligt.
- Virksomheder, der ikke indgår i en koncern, men hvor virksomhedens nettoomsætning overskrider 5,6 mia. kr. årligt.

Vejledningen omhandler klassifikation, ændringer, tinglysning, ledelsesansvar, definitioner, dagsværdimodeller, oplysningskrav og inkluderer et eksempel på noteoplysning. Bemærk særligt, at vejledningen understreger vigtigheden af, at en virksomhed, der overtager en ejendom, får tinglyst ejendommen for at få kontrol over ejendomme.

- Store og mellemstore dattervirksomheder, hvis øverste modervirksomhed er hjemmehørende uden for EU/EØS, og hvor den øverste koncerns samlede nettoomsætning overskrider 5,6 mia. kr. årligt.
- Visse filialer af udenlandske virksomheder, der er hjemmehørende uden for EU/EØS.

Reglerne om rapportering om indkomstskatteoplysninger følger ÅRLs anvendelsesområde. Det betyder, at erhvervsdrivende fonde, andelsselskaber m.fl. også er omfattet af kravet, selv om de ikke er omfattet af EU-direktivet. Ifølge lovbemærkningerne skal det sikre, at særlige danske virksomhedsformer og koncernkonstruktioner ikke falder uden for reglerne, fx store multinationale koncerner, der har en dansk erhvervsdrivende fond som ultimativ ejer.

Reglerne om rapportering om indkomstskatteoplysninger følger ÅRLs anvendelsesområde. Det betyder, at erhvervsdrivende fonde, andelsselskaber m.fl. også er omfattet af kravet, selv om de ikke er omfattet af EU-direktivet.

Ved opgørelse af koncernens nettoomsætningen medregnes kun dattervirksomheder, der indgår i konsolideringen. Det betyder fx, at en investeringsvirksomhed, der aflægger årsrapport efter IFRS og indregner investeringsdattervirksomheder til dagsværdi i koncernregnskabet, ikke skal medregne investeringsdattervirksomhedernes nettoomsætning ved vurdering af, om grænsen er overskrevet, da investeringsdattervirksomhederne ikke indgår i konsolideringen.

Rapporten skal indeholde en række stamoplysninger for den rapporterende virksomhed og en række specifikke oplysninger, der skal gives separat for alle de aktiviteter, der udøves gennem den virksomhed, som rapporten udarbejdes for. En dattervirksomhed, der udarbejder en rapport for en udenlandsk øverste modervirksomhed, skal således rapportere om alle de aktiviteter, der udøves gennem de virksomheder, der indgår i koncernregnskabet for den udenlandske øverste modervirksomhed for det pågældende regnskabsår, som rapporten vedrører.

Land for land-rapporten skal ikke indarbejdes i årsrapporten, men skal offentliggøres og indberettes særskilt til ERST.

Revisionspåtegningen på et årsregnskab og eventuelt koncernregnskab for en virksomhed i regnskabsklasse C og D skal indeholde en udtalelse om, hvorvidt virksomheden for det foregående regnskabsår var forpligtet til at udarbejde en rapport om indkomstskatteoplysninger, og om virksomheden i så fald har offentliggjort rapporten.

Ændringerne træder som nævnt i kraft den 22. juni 2023 med virkning for regnskabsår, der begynder den 22. juni 2024 eller senere. For kalenderårsrapporter gælder de nye krav således for regnskabsåret 2025, og betyder, at virksomheder omfattet af kravet senest den 31.12.2026 skal indsende en land for land-rapport for 2025 til ERST.

Læs mere om de specifikke krav til indholdet af rapporten, visse undtagelsesmuligheder, rapporteringsformat, krav til revisors udtalelse mv. i nyhed [Lov om land-for-land rapportering vedtaget af 7. juni 2023 på Deloitte.dk](#).

3.2.2. Udkast til lovforslag om ændring af ÅRL

ERST udsendte den 13. oktober 2023 udkast til lovforslag om implementering af EU-direktivet om virksomheders bæredygtighedsrapportering (Corporate Sustainability Reporting Directive - CSRD) i dansk lovgivning mv. i høring. Høringsfristen udløb 24. november 2023.

Udover implementering af direktivet om virksomheders bæredygtighedsrapportering, som er omtalt i [afsnit 2.1](#), indeholder lovforslaget en række andre forslag til ændringer af ÅRL, som er opsummeret nedenfor.

Forhøjelse af størrelsesgrænser

Det foreslås at implementere den af EU-Kommissionen foreslåede forhøjelse af størrelsesgrænserne for regnskabsklasse B, C (mellem) og C (stor), der alle foreslås forhøjet med ca. 20-25%, så følgende størrelsesgrænser kommer til at gælde for regnskabsklasserne:

	Klasse B		Klasse C (mellem)		Klasse C (stor)	
	Gældende	Nye	Gældende	Nye	Gældende	Nye
Nettoomsætning (mio. kr.)	89	111	313	391	>313	>391
Balancesum (mio. kr.)	44	55	156	195	>156	>195
Gns. antal ansatte	50	50	250	250	>250	>250

Denne del af lovændringen vil bl.a. betyde, at en del nuværende klasse C (stor)-virksomheder fremadrettet vil kunne klassificeres som klasse C (mellem)-virksomheder, som dermed ikke bliver omfattet af de nye krav til bæredygtighedsrapportering. Ændringen betyder også, at flere koncerner bliver omfattet af regnskabsklasse B, og dermed fritages fra pligten til at udarbejde koncernregnskab.

Der gælder fortsat en toårsregel vedrørende ind- og udtræden af regnskabsklasserne, således at virksomheder i to på hinanden følgende regnskabsår på balancetidspunktet skal henholdsvis overskride og ikke overskride to af de tre talstørrelser for at skifte regnskabsklasse. De nye størrelsesgrænser anvendes også for sammenligningstallene det første regnskabsår, de nye grænser er gældende. For nystiftede virksomheder er det dog alene tallene i det første regnskabsår, som er afgørende for indplacering i regnskabsklasserne

Andre ændringer til ÅRL

De øvrige foreslåede ændringer til ÅRL er primært mindre tekniske ændringer, som bl.a. omfatter:

- Udvidelse af de særlige bestemmelser i ÅRL, der gælder for aktie- og anpartsselskaber til også at gælde for partnerselskaber, herunder bestemmelsen om indregning og oplysning om ikke indbetalt virksomhedskapital (§ 35 b), specifikation af virksomhedskapitalen (§ 87 a) og oplysning om ledelsens øvrige ledelseshverv (§ 107).
- Ophævelse af muligheden for at investeringsejendomme kan måles til dagsværdi med dagsværdiregulering over egenkapitalen (§ 41). Herefter kan investeringsejendomme måles til enten kostpris med fradrag af af- og nedskrivninger eller til dagsværdi med værdiregulering over resultatopgørelsen (§ 38). Ved måling til dagsværdi med dagsværdiregulering over egenkapitalen skal opskrivningen efter de gældende regler bindes på egenkapitalen. Hvis praksis ændres til måling til dagsværdi med dagsværdiregulering over resultatopgørelsen, kan en eventuel bunden reserve overføres til frie reserver. Ændringen sker for at tilpasse ÅRL til den internationale udvikling, hvor IAS 40 *Investment Property*, ikke giver mulighed for måling til dagsværdi med dagsværdiregulering over egenkapitalen.
- Ophævelse af kravet i § 60 om at oplyse om aktiver virksomheden ikke ejer (leasingaktiver), da bestemmelsen i forvejen dækkes af § 90 a, som også gælder for virksomheder i regnskabsklasse B, der vælger at indregne leasingaktiver i balancen.
- Opdeling af kravet for regnskabsklasse B om at oplyse om eventualforpligtelser mv. (§ 64), så der særskilt skal oplyses om andre forpligtelser, der ikke er indregnet i balancen, fx leasingforpligtelser. Opdelingen skyldes, at leasingforpligtelser ikke opfylder definitionen på eventualforpligtelser.

Ændring af størrelsesgrænserne betyder, at der er færre virksomheder, der bliver omfattet af de nye krav til bæredygtighedsrapportering, og at flere koncerner bliver omfattet af regnskabsklasse B, og dermed fritages fra pligten til at udarbejde koncernregnskab.

- Tilføjelse til § 68 om at oplyse om det gennemsnitlige heltidsbeskæftigede i regnskabsåret, så der fremover positivt skal oplyses, hvis antal ansatte er under 1. Begrundelsen er, at oplysningen er en vigtig oplysning i forhold til indplacering i regnskabsklasse og fravalg af revision og dermed en vigtig kontroloplysning.
- Tilføjelse af ny § 77c, som sikrer at erhvervsdrivende fonde, omfattet af kravet om fastsættelse af måltal og politikker vedrørende det underrepræsenteret køn, også omfattes af rapporteringskrav herom i ledelsesberetningen, uanset moderfondens egen størrelse.



Derudover er der indarbejdet en række tilpasninger af paragrafhenvisninger mv.

Ikrafttræden

Det foreslås, at loven træder i kraft den 1. juli 2024, med virkning for regnskabsår, der begynder den:

- 1. januar 2024 eller senere for ændringerne af størrelsesgrænserne, idet disse ændringer har sammenhæng til implementering af direktivet om bæredygtighedsdirektivet, og
- juli 2024 eller senere for de andre ændringer omtalt ovenfor.

3.2.3. Afskaffelse af store bededag

Folketinget vedtog i marts 2023 Lov om konsekvenser ved afskaffelsen af store bededag som helligdag. Ifølge loven skal medarbejderne kompenseres med et beløb svarende til værdien af en almindelig arbejdsdag, hvis afskaffelse af store bededag medfører, at den årlige arbejdstid forøges fra 1. januar 2024. Kompensationen til månedslønnede medarbejdere skal betales af arbejdsgiveren, og udgør et løntillæg ("bededagstillæg") svarende til værdien af en almindelig arbejdsdag, opgjort som 0,45 pct. af årslønnen.

Bededagstillægget optjenes løbende og afregnes to gange årligt sammen med lønnen for maj måned og august måned eller løbende med udbetalingen af løn. Ved lønmodtagens fratræden afregnes bededagstillægget forholdsmæssigt.

Opsparet bededagstillæg, som ikke er afregnet pr. balancedagen, skal indregnes som en forpligtelse i balancen.

En virksomhed med kalenderår som regnskabsår, som udbetaler bededagstillæg to gange årligt sammen med lønnen for maj måned og august måned, skal således indregne en forpligtelse pr. 31. december 2024 omfattende bededagstillæg opsparet i perioden 1. september 2024 - 31. december 2024.

3.2.4. Krav om indberetning af årsrapport i nyt digitalt format fra og med 1. januar 2025

Fra og med årsrapporter med balancedag 1. januar 2025 eller senere, hvilket for virksomheder med kalenderåret som regnskabsår vil sige årsrapporten for 2025, skal årsrapporten indberettes til ERST i et nyt digitalt format kaldet inlineXBRL eller iXBRL. Det betyder, at årsrapporten ikke længere kan udarbejdes og indberettes som særskilte PDF- og XBRL-filer.

Fra og med årsrapporter med balancedag 1. januar 2025, skal årsrapporten indberettes til ERST i et nyt digitalt format kaldet inlineXBRL eller iXBRL.

Det nye format har bl.a. i flere år været brugt ved indberetning af årsrapporter for børsnoterede virksomheder, men kommer altså nu til at være et krav for alle virksomheder, der er omfattet af ÅRLs krav om indberetning af årsrapporter til ERST. Der er fortsat ikke krav om, at revisor skal erklære sig om XBRL-opmærkningen indarbejdet i iXBRL-filerne.

Indsendelse af årsrapporter for udenlandske virksomheder i tilknytning til årsrapporten for en dansk virksomhed, fx ved reference til overliggende koncernregnskab ved undladelser af udarbejdelse af koncernregnskab, skal fortsat ske i PDF-format.

Formålet med det nye krav er at sikre en højere kvalitet af regnskabsdata, da det nye format skaber grundlag for en større sammenhæng mellem strukturerede og læsbare data.

Det nye krav fremgår af ændringen af indsendelsesbekendtgørelsen ([Bekendtgørelse nr. 1003 af 26 juni 2023](#)), som er omtalt i [afsnit 3.1.4](#).

3.2.5. Bekendtgørelser vedrørende bogføringsloven

Som nævnt i [afsnit 3.1.6](#) ovenfor bemyndiges ERST til at fastsætte nærmere regler om kravene til digitale bogføringssystemer. ERST har efter bogføringslovens vedtagelse udsendt en række bekendtgørelser, som er opsummeret nedenfor under følgende overskrifter:

- a) Krav til digitale standardbogføringssystemer, der registreres hos ERST
- b) Krav til ikke-registrerede bogføringssystemer
- c) Krav om digital opbevaring af købs- og salgsbilag
- d) Krav til indberetning af anvendte digitale bogføringssystemer
- e) Ikrafttrædelsesbestemmelser

ERST har efter bogføringslovens vedtagelse udsendt en række bekendtgørelser, som er opsummeret i dette afsnit.

3.2.5.1 Krav til digitale standardbogføringssystemer, der registreres hos ERST

ERST udsendte i januar 2023 nedenstående tre bekendtgørelser om krav til samt anmeldelse og registrering af digitale standard bogføringssystemer, der udbydes til salg i Danmark.

- 1) Bekendtgørelse om krav til digitale standard bogføringssystemer ([Bekendtgørelse nr. 97 af 26 januar 2023](#))
- 2) Bekendtgørelse om anmeldelse og registrering af digitale standard bogføringssystemer ([Bekendtgørelse nr. 98 af 26. januar 2023](#))
- 3) Bekendtgørelse om ikrafttrædelse af bestemmelser i lov om bogføring (BEK nr. 95 af 26. januar 2023) ([Bekendtgørelse nr. 95 af 26. januar 2023](#))

Bekendtgørelserne trådte i kraft den 1. februar 2023 og har virkning fra den 1. november 2023 for digitale standard bogføringssystemer, der markedsføres i Danmark. Tidsplanen for anmeldelse, registrering og offentliggørelse af digitale standard systemer er følgende:

- 1. februar – 31. oktober 2023: Udbyderne skal tilpasse deres standard bogføringssystemer til bekendtgørelsernes nye krav.
- 31. oktober 2023. Frist for at anmelde bogføringssystemer til registrering hos ERST.
- 1. november – 31. december 2023: ERST kontrollerer og registrerer bogføringssystemerne.
- 1. januar 2024: Alle systemer, der opfylder kravene i bekendtgørelserne, vil fremgå af en offentligt tilgængelig fortegnelse på ERST's hjemmeside. Dermed kan virksomhederne se, hvilke digitale standard bogføringssystemer, der med sikkerhed opfylder kravene i bogføringsloven.

Indholdet af de tre bekendtgørelser er opsummeret nedenfor.

Bekendtgørelse om krav til digitale standard bogføringssystemer

De systemer, der er omfattet af bekendtgørelsen, er digitale bogføringssystemer, der markedsføres i Danmark på ensartede vilkår til en ubestemt kreds af virksomheder. Det

gælder også moduler og udvidelser til et digitalt standard bogføringssystem, hvis de varetager funktioner, som et digitalt standard bogføringssystem skal understøtte, og virksomheden direkte kan tilgå dem i bogføringssystemet. Endvidere gælder det moduler og udvidelser fra en tredjepart, hvis udbyderen af det digitale standard bogføringssystem har indgået aftale med tredjeparten om, at modulet eller udvidelsen skal være direkte tilgængeligt i bogføringssystemet.

Specialudviklede bogføringssystemer er ikke omfattet af kravet om registrering i ERST og denne bekendtgørelse. Det som adskiller specialudviklede bogføringssystemer fra standard systemer er, jf. lovbemærkningerne, at de specialudviklede systemer tilpasses forholdene i en enkelt konkret virksomhed og at prisen fastsættes efter forhandling med den pågældende virksomhed. Specialudviklede bogføringssystemer er omfattet af bekendtgørelsen omtalt i [afsnit 3.2.5.2](#) nedenfor.

Digitale standard bogføringssystemer kan være cloud-baserede bogføringssystemer, hvor virksomheden både registrerer transaktioner og opbevarer registreringer og bilag på en server hos udbyderen af systemet eller hos dennes cloud-leverandør, eller hybride bogføringssystemer, hvor det digitale bogføringssystem installeres lokalt hos virksomheden, men således at der automatisk og løbende tages en fuldstændig sikkerhedskopi af registreringer og bilag, som opbevares hos en tredjepart.

Bekendtgørelsen indeholder bestemmelser om krav til opbevaring af købs- og salgsbilag digitalt, som svarer til kravene i bekendtgørelse om pligt til opbevaring af bilag i et digitalt bogføringssystem, som er omtalt nedenfor i [afsnit 3.2.5.3](#).

Et nyt krav i bogføringsloven er, at der skal opbevares en sikkerhedskopi af registreringer og bilag hos en tredjepart. I bekendtgørelsen er det defineret, at ved en tredjepart forstås en part, som ikke er en nærtstående part (jf. definitionen i IAS 24 *Related Party Disclosures*) til den bogføringspligtige virksomhed eller til den, der udfører bogføringen for virksomheden. Tredjeparten kan være udbyderen af selve bogføringssystemet.

Bekendtgørelsen fastsætter nærmere krav til digitale standard bogføringssystemer, herunder:

- krav til registrering og opbevaring,
- krav til it-sikkerhed,
- krav til automatisering af administrative processer og
- regler for udlevering af oplysninger om virksomheders registreringer og bilag til offentlige myndigheder.

De tekniske krav til registrering og opbevaring og til automatisering af administrative processer uddybes i to bilag til bekendtgørelsen:

- Bilag 1: Krav vedrørende bogføring af transaktioner og opbevaring af bogførte transaktioner og bilag omfattet af § 3 i bekendtgørelsen. Heraf fremgår de nærmere krav vedrørende bogføring af virksomhedens transaktioner, sikring af kontrolspor og opbevaring af bilag.
- Bilag 2: Krav til understøttelse af automatisering af administrative processer i digitale standard bogføringssystemer. De tekniske krav, som er indeholdt dette bilag, suppleres af tekniske filer mv., som kan downloades fra [ERSTs hjemmeside](#), herunder er der et link til en offentlig standardkontoplan for virksomheder.

Bekendtgørelse om anmeldelse og registrering af digitale standard bogføringssystemer

Bekendtgørelsen fastsætter de nærmere regler for anmeldelse og registrering af digitale standard bogføringssystemer, herunder generelle regler om fx sprog, offentliggørelse og registreringsbevis, krav til oplysninger og dokumentation, regler om kontrol i forbindelse med behandlingen af anmeldelsen samt regler om ændringer i registrerede forhold.

Bekendtgørelse om ikrafttrædelse af bestemmelser i lov om bogføring

Bekendtgørelsen sætter de bestemmelser i bogføringsloven, som vedrører krav til digitale standard bogføringssystemer og krav til udbydere af sådanne systemer, i kraft.

3.2.5.2 Krav til ikke-registrerede digitale bogføringssystemer

ERST udsendte den 9. august 2023 udkast til [bekendtgørelse](#) om krav til virksomheders digitale bogføringssystemer, der ikke er registreret efter bogføringsloven, fx egenudviklede eller specialtilpassede bogføringssystemer.

Høringsudkastet beskriver de krav, som den store mængde virksomheder, der ikke anvender registrerede standard bogføringssystemer, skal følge. Disse virksomheder har selv ansvaret for, at de anvendte bogføringssystemer lever op til bogføringslovens og bekendtgørelsens krav.

Høringsudkastet indeholder bl.a. bestemmelser om:

- Hvad der er omfattet af definitionen på et bogføringssystem
- Hvilke felter bogføringssystemet skal indeholde til registrering af de enkelte transaktioner
- Hvilke oplysninger bogføringssystemet skal tildele den enkelte transaktion
- Håndtering af ændringer til foretagen bogføring
- Digital opbevaring af dokumentation for de enkelte transaktioner (fx bilag) direkte i systemet med visse undtagelser hertil
- Ugentlig sikkerhedskopiering og opbevaring af sikkerhedskopi hos en ekstern part; dvs. en ikke nærtstående part, på en server i et EU- eller EØS-land
- Understøttelse af automatisk fremsendelse og modtagelse af elektroniske fakturaer og kreditnotaer i nærmere definerede formater
- Understøttelse af deling af virksomhedens bogføringsdata med fx offentlige myndigheder i standardfilformat
- Understøttelse af afstemning af virksomhedens bogføring med virksomhedens bankkonti
- Identifikation af posteringer, der ikke er afstemt til virksomhedens bankkonti

Bestemmelserne i udkastet til bekendtgørelsen er for en stor dels vedkommende relativt overordnede og forudsættes udfyldt ved yderligere vejledning fra ERST.

Bekendtgørelsen forudsættes at træde i kraft for regnskabsår, der begynder 1. januar 2025.

3.2.5.3 Krav om digital opbevaring af købs- og salgsbilag

ERST udsendte den 29. november 2023 bekendtgørelse om pligt til opbevaring af bilag i et digitalt bogføringssystem ([Bekendtgørelse nr. 1383 af 29. november 2023](#)), som fastsætter regler for, hvilke bilag der skal opbevares digitalt af virksomheder, som er omfattet af kravet om digital bogføring.

Udgangspunktet i bogføringsloven er, at alle bilag, der dokumenterer registreringer, skal opbevares digitalt, men af bogføringsloven fremgår, at ERST skal fastsætte nærmere krav til opbevaring af bilag. Af lovbemærkningerne fremgår, at kravene til digital opbevaring af



bilag til enhver tid skal afspejle, hvad der til enhver tid er sædvanligt at opbevare af bilagsdokumenter i almindeligt udbredte digitale bogføringssystemer.

Bekendtgørelsen begrænser pligten til opbevaring af bilag digitalt til dokumentation for bogførte transaktioner vedrørende køb eller salg (købs- og salgsfakturaer), som indeholder følgende oplysninger:

- 1) Udstedelsesdato
- 2) Leverancens art
- 3) Beløb
- 4) Afsender og modtager, herunder navn, adresse, CVR-nummer eller SE-nummer mv.
- 5) Oplysninger om momsbeløbets størrelse
- 6) Betalingsoplysninger.

Kassestrimler fra et salgsregistreringssystem og dokumentation for transaktioner, der alene foreligger i fysisk form, og som modtages vedrørende køb og salg af varer og tjenesteydelser uden for landets grænser, er ikke omfattet.

Købs- og salgsfakturaer, der ikke indeholder de ovenfor nævnte oplysninger, er ikke omfattet af kravet om digital opbevaring. Det betyder, at fx bonner fra supermarkeder, hvor der ikke fremgår modtager, og rentetilskrivninger, hvor der ikke fremgår betalingsoplysninger, ikke er omfattet af pligten til digital opbevaring. Disse skal dog, som efter de hidtidige regler, opbevares som anden regnskabsmateriale i fem år fra udløbet af regnskabsåret.

Bilag, der ikke er købs- og salgsfakturaer, fx lønbilag, bilag for vareforbrug og bilag for finansielle transaktioner, er indtil videre ikke omfattet af kravet om digital opbevaring.

Kravet om digital opbevaring af købs- og salgsfakturaer følger ikrafttrædelsestidspunkterne vedrørende kravet om digital bogføring for den enkelte virksomhed, jf. ovenfor. Virksomhederne skal altså opbevare deres bilag digitalt fra det samme tidspunkt, som de skal bogføre digitalt.

Kravene i bekendtgørelsen svarer til de krav til digital opbevaring af bilag, som fremgår af bekendtgørelse om krav til digitale standard bogføringssystemer og bekendtgørelse om krav til virksomheders digitale bogføringssystemer, der ikke er registreret efter bogføringsloven.

Bekendtgørelsen træder i kraft 1. juli 2024, men således at kravene heri finder anvendelse fra og med det tidspunkt, som virksomhederne skal bogføre digitalt afhængig af, om virksomhederne anvender et registreret standardbogføringssystem, jf. [afsnit 3.2.5.1](#), eller et ikke-registreret system, jf. [afsnit 3.2.5.2](#).

3.2.5.4 Krav til indberetning af anvendte digitale bogføringssystemer

ERST udsendte den 29. november 2023 bekendtgørelse om ændring af indsendelsesbekendtgørelsen ([Bekendtgørelse nr. 1404 af 29. november 2023](#)), som indeholder et nyt krav om indberetning af oplysninger til ERST om hvilket digitalt bogføringssystem virksomheder i regnskabsklasse B-D anvender. Oplysningerne skal indberettes i forbindelse med indberetning af årsrapporten.

Hvis virksomheden anvender eller har anvendt et registreret bogføringssystem i regnskabsåret, skal virksomheden indberette:

- a) Navn og CVR-nummer på udbyderen af det digitale bogføringssystem.

Bekendtgørelsen begrænser pligten til opbevaring af bilag digitalt til dokumentation for bogførte transaktioner vedrørende køb eller salg (købs- og salgsfakturaer).

b) Bogføringssystemets registreringsnummer.

Hvis virksomheden anvender et ikke-registreret bogføringssystem i regnskabsåret, skal virksomheden indberette:

- a) Hvilket system, der er tale om.
- b) Evt. identitet på tredjepart, hvis virksomheden opbevarer en fuldstændig sikkerhedskopi af registreringer og bilag på en server hos en tredjepart.

Har virksomheden skiftet system i løbet af regnskabsåret, skal oplyses om alle systemer anvendt i året.

Virksomheder, der får bogført eksternt, skal ved indberetning oplyse det bogføringssystem, den eksterne leverandør anvender.

Oplysningerne skal indberettes digitalt og ERSTs fastsætter nærmere krav til, hvordan oplysningerne skal indberettes.

Bekendtgørelsen træder i kraft 1. juli 2024, men således at pligten for indberetning følger pligten til at bogføre digitalt.

3.2.5.5 Ikrafttrædelsesbestemmelser

Erhvervsministeriet udsendte den 24. november 2023 bekendtgørelse om ikrafttrædelsesbestemmelser ([Bekendtgørelse nr. 1342 af 24. november 2023](#)), som sætter bestemmelserne i bogføringsloven vedrørende pligt til digital bogføring i kraft for virksomheder omfattet af ÅRL klasse B-D.

Virksomheder i regnskabsklasse B-D skal bogføre digitalt:

- for førstkomende regnskabsår, der begynder 1. juli 2024 eller senere, hvis virksomheden anvender et registreret standardbogføringssystem, og
- for førstkomende regnskabsår, der begynder 1. januar 2025 eller senere, hvis virksomheden anvender et ikke-registreret system.

Det betyder, at virksomheder, der har kalenderår som regnskabsår, skal bogføre digitalt fra og med 1. januar 2025, uanset om der anvendes et registreret eller et ikke-registreret system.

For at undgå, at et datterselskab af en virksomhed, som er omfattet af lov om finansiel virksomhed eller lov om forsikringsvirksomhed, skal skifte bogføringssystem, gælder ikraftsættelsen af kravet om digital bogføring ikke for disse datterselskaber, hvis datter- og moderselskabet bruger et fælles bogføringssystem. I givet fald omfattes datterselskabet af den tidsfrist, der vil komme til at gælde for moderselskabets bogføringssystem.

Bekendtgørelsen indeholder ikke bestemmelser om ikrafttræden af kravet om digital bogføring for virksomheder i regnskabsklasse A, og andre virksomheder med en erhvervmæssige nettoomsætning på mere end 300.000 kr. i hvert af de to forudgående år. Dette gælder fx enkeltmandsvirksomheder, foreninger, ikke-erhvervsdrivende fonde, finansielle virksomheder og forsikringselskaber

Bekendtgørelsen træder i kraft den 1. januar 2024 med de ovenfor anførte tidsfrister.

Virksomheder i regnskabsklasse B-D, der har kalenderår som regnskabsår, skal bogføre digitalt fra og med 1. januar 2025, uanset om der anvendes et registreret eller et ikke-registreret system.

4. IFRS

4.1. Nye og ændrede internationale regnskabsstandarder mv., der træder i kraft for regnskabsår 2023 og 2023/24

4.1.1. Ændret IAS 1, Oplysning om anvendt regnskabspraksis

IASB udsendte den 12. februar 2021 ændringer til IAS 1 *Presentation of Financial Statements* og IFRS Practice Statement 2 *Making Materiality Judgements* vedr. beskrivelse af anvendt regnskabspraksis.

Med ændringen præciseres det, at virksomheden skal give oplysninger om "væsentlig" anvendt regnskabspraksis i stedet for "betydelig" anvendt regnskabspraksis, som tidligere krævet af IAS 1. Der tilføjes desuden yderligere vejledning i IAS 1 (og i IFRS Practice Statement 2) til identificering af væsentlig anvendt regnskabspraksis.

Information vedrørende anvendt regnskabspraksis er væsentlig, hvis den, sammen med yderligere information i regnskabet, med rimelighed kan forventes at påvirke de primære regnskabsbrugeres beslutninger, som træffes på baggrund af virksomhedens regnskaber.

Anvendt regnskabspraksis vedrørende uvæsentlige transaktioner, begivenheder og forhold er uvæsentlig og skal ikke oplyses, medmindre arten af de pågældende transaktioner mv. gør, at beskrivelsen af anvendt regnskabspraksis er væsentlig.

Standardiseret information eller information, som blot gentager ordlyden i de respektive IFRS-standarder, er mindre relevant for regnskabsbruger og er således ikke nødvendigvis væsentlig selvom den vedrører væsentlige transaktioner, begivenheder eller forhold.

I følgende situationer vil virksomheden sandsynligvis vurdere, at en anvendt regnskabspraksis er væsentlig:

- Regnskabspraksis er ændret i perioden
- Virksomheden har foretaget valg mellem alternativer tilladt i IFRS-standarder
- Virksomheden har anvendt IAS 8 til fastlæggelse af regnskabspraksis på et område, som ikke er direkte reguleret i en IFRS-standard
- Regnskabspraksis vedrører et område, der kræver udøvelse af væsentlige ledelsesmæssige skøn og vurderinger
- Regnskabspraksis vedr. komplekse regnskabsmæssige problemstillinger, og hvor beskrivelsen er væsentlig for regnskabsbrugernes forståelse af transaktionerne, begivenhederne eller forholdene.

Ændringerne gælder for regnskabsår, der begynder den 1. januar 2023 eller senere. Tidligere anvendelse er tilladt.

Læs mere i [IFRS in Focus fra februar 2021](#).

4.1.2. Ændret IAS 8, Definition af regnskabsmæssige skøn

IASB udsendte den 12. februar 2021 ændringer til IAS 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*.

Formålet med ændringerne er at tydeliggøre forskellen mellem anvendt regnskabspraksis og regnskabsmæssige skøn. Forskellen er vigtig, da ændring i anvendt regnskabspraksis skal ske med tilbagevirkende kraft, mens ændringer i regnskabsmæssige skøn skal behandles fremadrettet.

Regnskabsmæssige skøn defineres som ”monetære beløb i regnskaber, som er påvirket af målingsusikkerhed”. Udøvelsen af regnskabsmæssige skøn involverer anvendelse af vurderinger og forudsætninger baseret på senest tilgængelig og pålidelig information, samt anvendelse af værdiansættelsesteknikker/-modeller.

Standarden nævner følgende eksempler på regnskabsmæssige skøn:

- Hensættelse til forventede kredittab (IFRS 9 *Financial Instruments*)
- Nettorealisationsværdi for varebeholdninger (IAS 2 *Inventories*)
- Dagsværdi af et aktiv eller en forpligtelse (IFRS 13 *Fair Value Measurement*)
- Afskrivninger af materielle anlægsaktiver (IAS 16 *Property, Plant and Equipment*)
- Hensættelse til garantiforpligtelse (IAS 37 *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*)

Ændringer i input eller værdiansættelsesteknikker/-modeller er en ændring i regnskabsmæssige skøn medmindre der er tale om en korrektion af en fejl i tidligere regnskabsperioder. Ændringen i et regnskabsmæssigt skøn som følge af ny information og/eller ny viden, er ikke korrektion af en fejl.

Ændringerne gælder for regnskabsår, der begynder 1. januar 2023 eller senere. Tidligere anvendelse er tilladt.

Læs mere i [IFRS in Focus fra februar 2021](#).

4.1.3. Ændret IAS 12, Udskudt skat vedrørende aktiver og forpligtelser, som stammer fra en enkelt transaktion

IASB udsendte den 7. maj 2021 ændring til IAS 12 *Income Taxes*.

IAS 12 indeholder en undtagelsesbestemmelse vedr. indregning af udskudt skat som opstår ved første indregning af et aktiv eller en forpligtelse, og hvor transaktionen ikke er en virksomhedssammenslutning og ikke påvirker regnskabsmæssigt eller skattemæssigt resultat (første-indregnings-undtagelsen).

Det var uklart om første-indregnings-undtagelsen skulle anvendes i visse tilfælde, hvor en transaktion medførte samtidig indregning af et aktiv og en forpligtelse, fx (men ikke begrænset til) ved indregning af leasingkontrakter eller indregning af en retableringsforpligtelse med modpost på anlægsaktiver.

Ændringen tilføjer en yderligere undtagelse til første-indregnings-undtagelsen.

Det betyder, at første-indregnings-undtagelsen ikke skal anvendes for transaktioner, som medfører lige store skattepligtige og fradragsberettigede midlertidige forskelle mellem regnskabsmæssige og skattemæssige værdier. Der skal således indregnes udskudt skat af fx leasingaktiver og leasingforpligtelser.

Der skal indregnes udskudt skat af fx leasingaktiver og leasingforpligtelser.

I visse tilfælde er den bogførte værdi af et leasingaktiv forskellig fra den bogførte værdi af leasingforpligtelsen ved første indregning. Det kan fx være tilfældet, hvis der i den bogførte værdi af leasingaktivet medtages direkte omkostninger forbundet med indgåelsen af leasingkontrakten, og eventuelle forudbetalte leasingydelse. Første-indregnings-undtagelsen gælder heller ikke for disse forskelle, og forskellen mellem den udskudte skat på aktivet og forpligtelsen ved første indregning indregnes i resultatopgørelsen.

Et udskudt skatteaktiv og en udskudt skatteforpligtelse indenfor samme juridiske enhed og jurisdiktion kan som hovedregel modregnes i balancen. I noterne skal fradragsberettigede og skattepligtige midlertidige forskelle imidlertid vises brutto.

Ændringerne gælder for regnskabsår, der begynder 1. januar 2023 eller senere. Tidligere anvendelse er tilladt.

Læs mere i [IFRS in Focus fra maj 2021](#).

4.1.4. Ændret IAS 12, Effekt af implementering af International Skattereform – Pillar II Model Rules

IASB har den 23. maj 2023 udsendt ændring til IAS 12 *Income Taxes*.

I marts 2022, udgav OECD den tekniske guide om en 15 % global minimumsskat, som har til formål at adressere skatteudfordringer som resultat af digitalisering af økonomien. Det primære formål var at sikre, at multinationale virksomheder, med omsætning som overstiger 750 mio. Euro, som minimum betaler 15% i indkomstskat i hvert land hvori de opererer. Læs også om implementering heraf i dansk lovgivning i [afsnit 3.1.3](#).

Ændringen til IAS 12 introducerer en midlertidig undtagelse til indregning af og oplysning om udskudt skat relateret til Pillar II indkomstskatter (fx top top-up skat).

Virksomheden skal oplyse, at undtagelsen er anvendt. Desuden skal virksomheden oplyse om årets aktuelle skatteudgift relateret til Pillar II indkomstskatter.

I perioden fra Pillar II lovgivningen er vedtaget i en jurisdiktion og indtil den træder i kraft, skal virksomheden derudover oplyse kendt eller rimelig estimerbar information, der hjælper regnskabslæser til at forstå virksomhedens eksponering overfor Pillar II bestemmelserne.

Virksomheden skal give såvel kvalitativ som kvantitativ information vedr. eksponeringen. Information kan gives som et repræsentativt interval.

Som eksempler på oplysninger der kan opfylde dette krav nævnes:

- **Kvalitativ** information om hvordan virksomheden er eksponeret, og de væsentligste jurisdiktioner, hvor eksponering over for Pillar II eksisterer
- **Kvantitativ** information såsom
 - Indikation af andel af virksomhedens resultater der kan blive underlagt Pillar II skat og den gennemsnitlige effektive skattesats for disse resultater
 - Indikation af, hvor meget virksomhedens gennemsnitlige effektive skatteprocent ville have ændret sig, hvis Pillar II bestemmelserne var trådt i kraft.

Virksomheder skal anvende undtagelsen straks på tidspunktet for undtagelsens vedtagelse og med tilbagevirkende kraft. Oplysninger vedrørende vedtagne, men endnu ikke ikrafttrådte Pillar II bestemmelser, skal gives første gang i årsrapporter for regnskabsår, der begynder 1. januar 2023 eller senere. Oplysningskravet vedr. vedtagne, ikke ikrafttrådte Pillar II bestemmelser gælder ikke for delårsrapporter for perioder, der slutter 31. december 2023 eller tidligere.

Læs mere i [iGAAP in Focus fra maj 2023](#)

4.1.5. IFRS 17 Insurance Contracts

IASB udsendte i maj 2017 IFRS 17 om forsikringssekskabers behandling af forsikringskontrakter. IASB har desuden udsendt ændringer til IFRS 17 i juni 2020 og i december 2021. Den nye standard træder i kraft for regnskabsår, der begynder den 1. januar 2023 eller senere.

Forsikringssekskabers mulighed for at udskyde implementeringen af IFRS 9 indtil ikrafttrædelsen for IFRS 17 gælder herefter ikke længere. <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-17-insurance-contracts/>.

Læs mere i [IFRS in Focus fra maj 2017](#), [IFRS in Focus fra juni 2020](#), [IFRS in Focus fra december 2021](#) og på [IASPlus](#).

4.2. Nye og ændrede internationale regnskabsstandarder mv., der gælder for efterfølgende regnskabsår¹

4.2.1. Ændringer til IFRS 16, Leases

IASB udsendte i september 2022 ændringer til IFRS 16 *Leasing* vedrørende den efterfølgende behandling af leasingforpligtelser, som opstår i forbindelse med sale-and-leaseback transaktioner. Ændringerne er alene relevante i situationer, hvor virksomheden har indgået sale-and-leaseback transaktioner, hvor leasingbetalingerne helt eller delvist er variable og ikke baseret på et indeks eller en rate.

I en sale-and-leaseback transaktion skal leasingaktivet (*right-of-use asset*) måles til en forholdsmæssig andel af den bogførte værdi af det solgte aktiv umiddelbart inden salget, svarende til den andel af aktivet som virksomheden fortsat har kontrol over i kraft af leasingaktivet. Virksomheden kan således ikke indregne gevinst ved salg af aktivet på den del, som virksomheden fortsat har kontrol over i kraft af leasingaktivet. IFRS 16 foreskriver ikke eksplicit, hvordan andel af aktivet eller gevinst/tab ved salget skal opgøres.

Ændringerne til IFRS 16 præciserer, at den efterfølgende måling af en leasingforpligtelse opstået ifm. en sale-and leaseback-transaktion skal ske på en måde, som ikke medfører indregning af gevinst eller tab relateret til den del af det solgte aktiv, som virksomheden fortsat har kontrol over i kraft af leasingaktivet.

Ændringen tilføjer desuden to illustrative eksempler til IFRS 16, som beskriver to mulige metoder for den efterfølgende måling af leasingforpligtelsen.

Ændringerne gælder for regnskabsår, der begynder den 1. januar 2024 eller senere. Tidligere anvendelse er tilladt.

Læs mere i [iGAAP in Focus fra september 2022](#).

4.2.2. Ændret IAS 1, Klassifikation af gæld som kort- eller langfristet

IASB udsendte den 23. januar 2020 ændring til IAS 1 *Presentation of Financial Statements – classification of liabilities as current or non-current*. I oktober 2022 udsendte IASB yderligere ændringer til IAS 1 *Presentation of Financial Statements – Non-current Liabilities with Covenants*, som yderligere regulerede bestemmelserne i IAS 1 vedr. klassifikation af gæld som kort- eller langfristet, når der er lånebetingelser (*covenants*) knyttet til gælden.

Covenants, der først skal opfyldes på et tidspunkt efter balancedagen, påvirker ikke klassifikationen af gælden pr. balancedagen.

¹ Aktual status vedr. EU-godkendelse af standarder og ændringer hertil – se <http://www.efrag.org/Endorsement>

Formålet med ændringerne er at præcisere bestemmelserne i IAS 1 *Presentation of Financial Statements* om klassifikation af forpligtelser som enten kort- eller langfristet, herunder sikre at afsnittene IAS 1:69d og IAS 1:73, som begge omhandler klassifikation af forpligtelser, er konsistente. I det ene afsnit anvendes begrebet "ubetinget ret" ("*unconditional right*"), og i det andet afsnit anvendes begrebet "mulighed for" ("*discretion*").

Generelle ændringer (2020-ændringer)

Ændringerne vedrører alene præsentation af forpligtelser i balancen, og der sker ingen ændringer i bestemmelserne om indregning, måling og oplysninger om forpligtelserne.

Ændringerne præciserer følgende:

- Klassifikationen af forpligtelser som enten kort- eller langfristede skal ske på grundlag af de rettigheder ("*rights*"), der eksisterer på balancedagen. Både IAS 1:69d og 1:73 ændres, så begge afsnit refererer til rettigheden til at udskyde afvikling af forpligtelsen, og i begge afsnit præciseres, at det alene er rettigheder pr. balancedagen, som har betydning for klassifikationen af forpligtelsen pr. balancedagen.
- Hvis betingelserne for klassifikation som langfristet er opfyldt på balancedagen, skal gælden klassificeres som langfristet uanset om virksomheden har til hensigt eller forventer at indfri gælden indenfor 12 måneder. Det gælder også selvom gælden faktisk måtte være indfriet i nyt regnskabsår inden aflæggelsen af årsrapporten.
- Afvikling af en forpligtelse refererer til overførsel af kontanter, egenkapitalinstrumenter, andre aktiver eller tjenesteydelser til modparten.
- Lånebetingelser, som giver långiver option til at kræve sig indfriet ved levering af virksomhedens egenkapitalinstrumenter (fx konvertibel gæld) skal ikke påvirke klassifikationen af gælden som kort- eller langfristet, når virksomheden jf. IAS 32 klassificerer konverteringselementet som et egenkapitalinstrument og indregner dette i egenkapitalen.

Ændringer vedr. gæld med lånebetingelser (Covenants) (2022-ændringer)

Hvis virksomhedens ret til at udskyde indfrielse af gælden i mere end 12 måneder fra balancedagen er afhængig af, at virksomheden opfylder nærmere angivne covenants, præciseres følgende:

- Hvis virksomheden skal opfylde covenants på balancedagen eller tidligere, eksisterer retten til at udskyde indfrielse i mere end 12 måneder kun, hvis virksomheden faktisk opfylder covenants på balancedagen. Det gælder uanset om långiver først vurderer virksomhedens opfyldelse af covenants på et senere tidspunkt. Det gælder også uanset om långiver ikke kan kræve gælden indfriet efter balancedagen, fordi virksomheden efter balancedagen, og inden långivers opfølgning på opfyldelsen af covenants, har udbedret forholdene og derfor ikke længere bryder covenants.
- Covenants, som virksomheden skal opfylde efter balancedagen, fx efter 6 måneder, skal ikke indgå i vurderingen af om gælden er kort- eller langfristet på balancedagen.

For gæld, der indeholder covenants, som virksomheden skal opfylde indenfor 12 måneder efter balancedagen, skal virksomheden give oplysninger, som gør regnskabslæser i stand til at vurdere risikoen for, at gælden kan forfalde til indfrielse indenfor 12 måneder fra balancedagen, som følge af brud på covenants, herunder:

- Oplysninger om covenants, herunder beskrivelse af, hvad covenants indeholder og hvornår virksomheden skal opfylde disse
- Bogført værdi af gæld med covenants
- Hvis relevant, forhold der indikerer, at virksomheden kan have vanskeligt ved at opfylde covenants. Det kan fx være relevant, hvis virksomheden i regnskabsåret eller



efterfølgende har været nødsaget til at gennemføre specifikke handlinger for at forhindre et potentielt brud på covenants, eller hvis virksomheden ville have brudt covenants, hvis de skulle have været opfyldt på balancedagen.

Ændringerne gælder for regnskabsår, der begynder 1. januar 2024 eller senere, og skal implementeres med tilbagevirkende kraft. Tidligere anvendelse er tilladt - i Danmark dog ikke før ændringerne er godkendt af EU.

Læs mere om ændringerne fra oktober 2022 i [iGAAP om Focus, november 2022](#). Læs mere om ændringerne fra januar 2020 i [IFRS in Focus fra januar 2020](#).

4.2.3. Ændret IAS 7 og IFRS 7, Præsentation af leverandørfinansiering

IASB udsendte den 25. maj 2023 ændring til IAS 7, *Statement of Cash Flows* og IFRS 7 *Financial Instruments: Disclosures*

I december 2020 offentliggjorde IFRIC en agenda decision vedr. den regnskabsmæssige behandling af leverandørfinansiering ("*Supplier Finance Arrangements*").

Feedback til udkastet til agenda decision tydeliggjorde, at IFRS' krav til oplysninger vedr. leverandørfinansiering ikke var tilstrækkelige til at opfylde regnskabsbrugeres behov for oplysninger vedr. denne type arrangementer. IASB besluttede derfor at tilføje yderligere oplysningskrav i standarderne IAS 7 *Statement of Cash Flows* og IFRS 7 *Financial Instruments: Disclosures*

Ændring til IAS 7 *Statement of Cash Flows*

Ændringen tilføjer krav om oplysninger vedr. ordninger om leverandørfinansiering, som gør regnskabsbruger i stand til at vurdere effekten af sådanne ordninger på forpligtelser, pengestrømme og likviditetsrisiko, herunder:

- Betingelser i leverandørfinansieringen
- Bogførte primo og ultimo værdier for finansielle forpligtelser omfattet af leverandørfinansieringen
- Bogførte primo og ultimo værdier for finansielle forpligtelser hvor leverandøren allerede har modtaget betaling fra virksomhedens bank
- Intervallet for forfald af betalinger for både finansielle forpligtelser omfattet af leverandørfinansieringen og for sammenlignelige leverandørforpligtelser, som ikke er en del af leverandørfinansieringen
- Typen og effekten af ændringer til finansielle forpligtelser omfattet af leverandørfinansieringen, som ikke har likviditetsmæssig effekt.

Ændring til IFRS 7 *Financial Instruments: Disclosures*

Ændringen tilføjer krav om oplysning af, hvorvidt virksomheden i styringen af likviditetsrisici har gjort brug af, eller har adgang til, leverandørfinansiering, som forlænger virksomhedens kredittid eller mulighed for at leverandøren kan opnå tidligere betaling. Det præciseres desuden, at leverandørfinansiering kan bidrage til øget koncentrationsrisiko relateret til likviditetsrisici og markedsrisici, der skal oplyses.

Ændringerne gælder for regnskabsår, der begynder 1. januar 2024 eller senere. Tidligere anvendelse er tilladt - i Danmark dog ikke før ændringerne er godkendt af EU.

Læs mere i [iGAAP in Focus](#) fra maj 2023.

4.2.4. Ændret IAS 21, Manglende mulighed for at omveksle valuta

IASB udsendte i august 2023 ændringer til IAS 21 *The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates - Lack of Exchangeability*, som specificerer, hvordan virksomheder skal vurdere, om en valuta kan omveksles, samt hvordan valutakursen skal fastsættes, hvis dette ikke er tilfældet.

Ifølge ændringerne kan en valuta omveksles, hvis virksomheden er i stand til at omveksle valutaen med en anden valuta gennem et marked eller en omvekslingsmekanisme, som skaber retsgyldige rettigheder og forpligtelser uden ubegrundet forsinkelse på målingstidspunktet og for det specificerede formål.

Hvis en valuta ikke opfylder ovenstående definition, skal virksomheden estimere en spotkurs svarende til den omvekslingskurs, der ville have været gældende for en normal omvekslingstransaktion mellem markedsdeltagere under de aktuelle økonomiske forhold.

Når virksomheden har skønnet en omvekslingskurs i overensstemmelse med ovenstående, skal der gives oplysninger, som gør regnskabslæser i stand til at vurdere, hvordan den manglende mulighed for omveksling påvirker, eller forventes at påvirke, virksomhedens finansielle stilling, resultater og pengestrømme.

Ændringen gælder for regnskabsår, der begynder 1. januar 2025 eller senere. Tidligere anvendelse er tilladt - i Danmark dog ikke før ændringerne er godkendt af EU.

Læs mere i [iGAAP in Focus](#) fra August 2023

4.3. IASB's arbejdsplan

IASB opdaterer løbende en arbejdsplan, hvori status på IASB's projekter angives. Du finder IASB's arbejdsplan på [IASB's hjemmeside](#), hvor du også kan læse om de enkelte projekter.

5. Regnskabskontrollen

5.1. Regnskabskontrollen i Danmark

5.1.1. Regnskabskontrollen 2022

Finanstilsynet og ERST udsendte i marts 2023 en redegørelse for den for 2022 udførte regnskabskontrol og status på det seneste års kontrol samt en kort redegørelse for de konstaterede fejl. Redegørelsen viser, at der fortsat findes en del fejl i de kontrollerede års- og delårsrapporter for børsnoterede selskaber.

ERST og Finanstilsynet havde i 2022 særligt fokus på de fælleseuropæiske temaer, som ESMA havde fastlagt for 2021 årsrapporterne. Temaerne var opdelt i:

- Tre fokusområder vedrørende den finansielle del af årsrapporten: 1) klimarelaterede risici, herunder påvirkning af klimaændringer på levetider mv. for langfristede aktiver, 2) oplysninger om den fortsatte påvirkning fra COVID-19, og 3) forventede tab på tilgodehavender for finansielle virksomheder
- Tre fokusområder vedrørende den ikke-finansielle del af årsrapporten: 1) oplysninger om COVID-19, 2) klimarelaterede forhold og 3) oplysninger i henhold til artikel 8 i taksonomiforordningen samt justering og tilpasning hertil.

Læs redegørelsen for Finanstilsynets og ERSTs regnskabskontrol 2022 på [Finanstilsynets hjemmeside](#).



5.1.2. Væsentlige og principielle afgørelser

På [Finanstilsynets hjemmeside](#) offentliggøres alle væsentlige og principielle afgørelser samt korte resuméer af sager, hvor Finanstilsynet eller ERST har givet en påtale eller et påbud til en virksomhed for en overtrædelse af regnskabsreguleringen. Nedenfor er en kort opsummering af hovedbudskaberne i afgørelser, som er offentliggjort siden udsendelsen af Deloitte ÅrsNyt 2022. Hvis en eller flere afgørelser vurderes relevante, anbefaler vi, at afgørelsen og begrundelsen herfor læses i sin helhed på Finanstilsynets hjemmeside, jf. de indbyggede links nedenfor.

Afgørelse	Emne	Hovedbudskab
Januar 2023	Påbud til en bank om at give en række oplysninger	<p>I en regnskabskontROLSAG af en årsrapport for 2021 har Finanstilsynet påbudt en bank at give en række oplysninger i fremtidige årsrapporter. Det er Finanstilsynet vurdering, at banken har fraveget flere bestemmelser i regnskabsbekendtgørelsen i årsrapporten for 2021. Finanstilsynet har ved sin vurdering af de enkelte forhold lagt vægt på, at der er forholdsvis mange fravigelser, som er væsentlige for regnskabsbrugere.</p> <p>Det er Finanstilsynets vurdering, at der manglede oplysninger om:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Usikkerhed ved indregning og måling • Oplysninger om væsentlige indgåede aftaler, som påvirkes, hvis kontrollen med selskabet ændres. • Om der har været ændringer i regnskabsmæssige skøn eller ej. • I hvilke kategorier af aktiver, der indgår aktiver med lav kreditrisiko • Årets nedskrivninger og afskrivninger • Noteoplysninger og supplerende oplysninger til flere regnskabsposter i moderselskabsregnskabet. • Beskrivelse i ledelsesberetningen af årets resultat, sammenholdt med den forventede udvikling ifølge den senest offentliggjorte årsrapport og begrundelse for afvigelser hertil. • Oplysninger i ledelsesberetningen om bestyrelsens beføjelser i forhold til at udstede aktier og erhverve egne aktier.
Januar 2023	Manglende oplysninger om vækstrate, CSR-forhold mv.	<p>I en regnskabskontROLSAG af en årsrapport for 2020/21 har ERST påtalt:</p> <p>Manglende oplysninger om vækst i terminalperioden: Goodwill udgør ca. 48 % af den samlede balancesum og er dermed en væsentlig post. Virksomheden skulle oplyse om den forudsatte vækst i terminalperioden til brug for udarbejdelse af værdiforringelsestests, uanset at nytteværdien ville overstige den bogførte værdi allerede ved en vækst på 0 % i terminalperioden.</p> <p>CSR: Virksomheden har i ledelsesberetningen indarbejdet en ”readers guide”, hvoraf det fremgår, hvilke sider der indeholder elementer af den samlede lovpligtige redegørelse for samfundsansvar efter ÅRLs § 99a. Der manglede henvisning til de konkrete afsnit i årsrapporten, som var en del af CSR-redegørelsen. Endvidere manglede anvendt regnskabspraksis for ikke-finansielle nøgleresultatindikatorer i ledelsesberetningen. Et link til virksomhedens hjemmeside var ikke tilstrækkeligt.</p> <p>Supplerende beretning med ”Sustainability data sheet”: Den supplerende beretning indeholdt ikke en beskrivelse af anvendt regnskabspraksis, og ledelsespåtegningen indeholdt ikke en erklæring om den samlede supplerende beretning.</p>

Afgørelse	Emne	Hovedbudskab
Februar 2023	Schweizisk GAAP er ikke ækvivalensgodkendt som alternativ til ÅRL	I en regnskabskontROLSAG vedrørende en årsrapport for 2021 har ERST påtalt, at en virksomhed fra Schweiz, som har kapitalandele optaget til handel i Danmark, ikke har udarbejdet årsrapporten efter ÅRL for de dele af årsrapporten, som ikke aflægges efter IFRS. Udenlandske virksomheder med kapitalandele noteret i Danmark skal udarbejde årsregnskab og ledelsesberetning efter danske regler, dog kan der undtages herfra, hvis den benyttede regnskabsmæssige begrebsramme er ækvivalensgodkendt. Da schweizisk GAAP ikke er ækvivalensgodkendt, har ERST vurderet, at virksomheden skal anvende ÅRL, for så vidt angår de dele af årsrapporten, som ikke aflægges efter IFRS.
Februar 2023	Betinget vederlag ved virksomhedskøb var aflønning for fortsat ansættelse	<p>I en regnskabskontROLSAG af årsrapporter for 2020 og 2021 har ERST påbudt en virksomhed at indregne et betinget vederlag ved en virksomhedsovertagelse, som vederlag for aflønning af tidligere ejere for fortsat ansættelse efter virksomhedsovertagelsen og ikke som en del af købesummen for virksomheden. Da vederlaget er betinget af, at sælgeren fortsat er ansat i virksomheden i hele optjeningsperioden, skal det betingede vederlag anses som aflønning for tjenester efter virksomhedssammenslutningen og indregnes som omkostning i resultatopgørelsen over optjeningsperioden, jf. IFRS 3, afsnit B55, litra a. Se opsummering af begrundelser herfor i nyhed på Deloitte.dk.</p> <p>ERST påtalte endvidere manglende oplysninger og forkert klassifikation i årsrapporten for 2020 vedrørende:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Diskonteringssatser vedrørende værdiforringelsestests efter IAS 36 før skat. • Metoderne for opgørelsen af nøgleforudsætningerne for værdiforringelsestest foretaget efter IAS 36. • Virksomheden har klassificeret kontraktomkostninger i balancen som "kontraktaktiver", selvom omkostningerne ikke opfylder definition på kontraktaktiver i IFRS 15. <p>Afgørelsen er den 28. februar 2023 anket til Erhvervsankenævnet.</p>
Februar 2023	Betinget vederlag ved virksomhedskøb var aflønning for fortsat ansættelse	<p>I en regnskabskontROLSAG af årsrapporter for 2020 og 2021 har ERST påtalt, at en virksomhed har indregnet et betinget vederlag ved et virksomhedskøb, som var betinget af fortsat ansættelse af de tidligere aktionærer, som en del af købsvederlaget for den overtagne virksomhed. Afgørelsen er i overensstemmelse med afgørelsen omtalt ovenfor, som er anket til Erhvervsankenævnet. I denne afgørelse fik virksomheden kun en påtale, idet fejlen for 2022 årsrapporten var uvæsentligt og der er oplyst om betydningen for sammenligningstillene i årsrapporten for 2022.</p> <p>Det er ERST's vurdering at det betingede vederlag skal anses som løn for fremtidige ydelser, jf. IFRS 3, afsnit B55, litra a, idet betingelsen om fortsat ansættelse ikke er uden substans. ERST's begrundelse herfor er, at betingelserne om fortsat ansættelse er juridisk bindende for sælgerne, og at betingelsen om fortsat ansættelse er gældende for hele den for det betingede vederlag relevante periode. ERST vurderer endvidere, at det ikke har betydning, at de sælgende aktionærer ikke ejede den overtagne virksomhed direkte, idet den var ejet af en holdingvirksomhed, hvor de sælgende aktionærer var de eneste ejere.</p>

Afgørelse	Emne	Hovedbudskab
		<p>For samme årsrapporter påtalte ERST desuden, at virksomheden ikke havde oplyst den korrekte begrundelse for at indregne omsætning over tid.</p>
Marts 2023	Manglende oplysninger om metode mv. vedrørende oplysninger i ledelsesberetningen	<p>I en regnskabskontROLSAG vedrørende en årsrapport for 2021 har ERST påbudt en virksomhed fremadrettet at medtage oplysninger om indregnings- og målemetoder for oplysninger om ordreindgang og ordrebeholdning, som virksomheden frivilligt har givet i ledelsesberetningen. Det er styrelsen vurdering, at det er uklart, hvad der ligger til grund for de oplyste tal, ligesom det er uklart, hvilke omstændigheder, der konkret fører til, at virksomheden kategoriserer noget som en ordreindgang og noget som en del af ordrebeholdningen.</p> <p>Virksomheden har aflagt årsrapport efter IFRS og i overensstemmelse med yderligere danske oplysningskrav til årsrapporter for børsnoterede virksomheder. Det følger af ÅRL, at virksomheden skal redegøre for de indregningsmetoder og målegrundlag, der er anvendt på poster oplyst i ledelsesberetningen, jf. ÅRLs § 53, stk. 1, 1. pkt.</p>
Marts 2023	Diverse manglende oplysninger	<p>Finanstilsynet har i en regnskabskontROLSAG vedrørende en årsrapport for 2021 vurderet, at en bank har fraveget flere oplysningskrav i regnskabsbekendtgørelsen. Finanstilsynet vurderede, at da der er forholdsvis mange fravigelser, er de samlet set væsentlige for regnskabsbrugerne. Banken fik derfor påbud om at medtage oplysningerne i fremtidige årsrapporter.</p> <p>De konstaterede fravigelser vedrører utilstrækkelig og/eller manglende:</p> <ul style="list-style-type: none"> • beskrivelse af usikkerhed ved indregning og måling, så vidt muligt med angivelse af beløb • oplysninger om indregningskriterier og målegrundlag for finansielle instrumenter • oplysninger om, hvorvidt der har været ændringer i regnskabsmæssige skøn eller ej, og om arten og beløbet for ændringerne • oplysninger i bankens redegørelse for bankens politik for dataetik • henvisning til CSR-redegørelsen på bankens hjemmeside. <p>Endvidere var ledelsespåtegningen ikke formuleret i overensstemmelse med lovens eksplicite krav.</p>
Juli 2023	Manglende segmentoplysninger og oplysninger om nærtstående parter	<p>I en regnskabskontROLSAG vedrørende en årsrapport for 2021 har ERST påtalt, at virksomheden ikke havde oplyst tilstrækkeligt om</p> <p>Omsætning med store kunder (IFRS 8): Virksomheden havde anset enkelte ministerier i Danmark som én kundenhed. Efter ERSTs vurdering skal den danske stat (inklusive alle ministerier og styrelser) betragtes som én samlet kunde, jf. IFRS 8, afsnit 34. Endvidere havde virksomheden oplyst om den samlede omsætning fra to store kunder, som hver især udgjort mindst 10 % af omsætningen. Efter IFRS 8, afsnit 34 skal omsætningen fra hver af de to store kunder oplyses særskilt.</p> <p>Nærtstående parter (IAS 24): I årsrapporten er oplyst, at en dattervirksomhed i regnskabsåret havde foretaget tilbagesalg af anparter til et associeret selskab. Det fremgår ikke af oplysningerne, at den associerede virksomhed er kontrolleret af et ledelsesmedlem. Virksomheden skulle have givet oplysninger om arten af forbindelserne mellem modervirksomheden, den associerede virksomhed og bestyrelsesmedlemmet, jf. IAS 24, afsnit 18.</p>

Afgørelse	Emne	Hovedbudskab
November 2023	Utilstrækkelige bæredygtighedsrelaterede oplysninger	I en regnskabskontROLSAG vedrørende en årsrapport for 2021 for en investeringsforening har Finanstilsynet påtalt, at årsrapporten indeholder utilstrækkelige bæredygtighedsrelaterede oplysninger i henhold til SFDR (Disclosureforordningen) samt utilstrækkelige oplysninger om de enkelte afdelingers investeringer i miljømæssigt bæredygtige økonomiske aktiviteter i henhold til TR (taksonomiforordningen). Finanstilsynet vurderer, at der er tale om væsentlige mangler, da gennemsigtighed om bæredygtighedsrelaterede oplysninger og oplysninger om de enkelte afdelingers investeringer i miljømæssigt bæredygtige økonomiske aktiviteter er vigtige for regnskabsbrugernes vurdering af investeringsforeningens og de enkelte afdelingers bæredygtighed.
November 2023	Utilstrækkelige bæredygtighedsrelaterede oplysninger	Finanstilsynet har i en anden regnskabskontROLSAG vedrørende en årsrapport for 2021 for en investeringsforening påtalt samme forhold, som ovenfor.
November 2023	Manglende oplysninger om forventninger til fremtiden, dagsværdimålinger, det underrepræsenterede køn og CSR	I en regnskabskontROLSAG vedrørende en årsrapport for 2021 har ERST påtalt følgende forhold: <ul style="list-style-type: none"> Virksomhedens konkrete oplysninger om forventninger til fremtiden fremgår ikke af ledelsesberetningen i overensstemmelse med ÅRLs § 99, stk. 1, nr. 5. Virksomheden har oplyst, at virksomhedens finansielle målsætning er at forrente egenkapitalen med 10-15% årligt, hvilket efter ERST's vurdering ikke er tilstrækkeligt. Virksomheden har vedrørende sine investeringsejendomme ikke givet tilstrækkelige oplysninger om væsentlige ikke-observerbare input og dagsværdiens følsomhed overfor ændringer i disse input, jf. IFRS 13, afsnit 91, litra a og 13, afsnit 91, litra d. Virksomheden har givet en række oplysninger, herunder at måling af dagsværdi foretages af en ekstern rådgiver, hvilket efter ERST's vurdering ikke er tilstrækkeligt. Virksomheden oplyser ikke i tilstrækkelig grad om måltal for det underrepræsenterede køn samt opfyldelsen heraf, i overensstemmelse med ÅRLs § 99 b, stk. 1. Virksomheden har rullet tidspunktet for opfyldelse de seneste tre år, uden at medtage en forklaring på det nye mindre ambitiøse måltal. Virksomhedens redegørelse for samfundsansvar indeholder ikke en behørig beskrivelse af virksomhedens due diligence-processer, jf. ÅRLs § 99 a, stk. 2, nr. 3. Virksomheden har oplyst resultatet af due diligence-processerne, men har ikke givet oplysninger om anvendelsen af procedurer og/eller systemer, der beskriver, hvordan virksomheden arbejder med ikke-finansiell due diligence.

5.2. Regnskabskontrollen i EU

5.2.1. Regnskabskontrol i EU – udvalgte afgørelser

ESMA udsendte i marts og oktober 2023 det 27. og 28. uddrag fra databasen over afgørelser vedrørende IFRS-regnskaber, som er truffet af de nationale regnskabstilsyn.

Databasen, som ikke er offentligt tilgængelig, er bl.a. etableret for at fremme en ensartet anvendelse af IFRS på tværs af EU-landene. Udvalgte uddrag fra databasen offentliggøres med henblik på, at virksomhederne kan følge med i, hvordan de nationale regnskabstil-

syn vurderer udfaldsrummet i fortolkningen af IFRS - det vil sige, hvad der efter tilsynes vurdering ligger indenfor henholdsvis uden for det accepterede udfaldsrum i henhold til IFRS.

27. uddrag af databasen over afgørelser

Emnerne i det 27. uddrag dækker perioden december 2020 til januar 2023 og vedrører IFRS 7, IFRS 8, IFRS 9, IFRS 10, IFRS 15, IFRS 16, IAS 1, IAS 32, IAS 36 og IAS 38.

Særligt afgørelserne vedrørende yderligere specifikation af omsætning i noterne, oplysninger om effekt af klimarisici i noterne og bankers omklassifikation af finansielle aktiver kan være relevante for mange danske virksomheder. Afgørelserne i 27. batch er opsummeret nedenfor, mens ESMAs offentliggjorte 27. uddrag kan læses [her](#).

Nr.	IFRS	Emne
I	IFRS 10 <i>Consolidated Financial Statements</i> IFRS 16 <i>Leases</i> IAS 1 <i>Presentation of Financial Statements</i>	<p>Sale and leaseback af en ejendom i single-asset virksomhed</p> <p>Salg af koncernens hovedkvarter via afhændelse af 100% ejet dattervirksomhed, hvorefter eneste aktiv var pågældende ejendom, og tilbageleasing af ejendommen var regnskabsmæssigt behandlet som salg af dattervirksomhed i overensstemmelse med IFRS 10 og fuld indregning af gevinst ved salget. Tilbageleasing var behandlet som indgåelse af en ny leasingkontrakt uden anvendelse af bestemmelserne i IFRS 16 vedr. salg og tilbageleasing af aktiver.</p> <p>IFRS IC har behandlet en tilsvarende problemstilling uden at have konkluderet på den regnskabsmæssige behandling, og har foreslået IASB at adressere forholdet i stander e.l. På baggrund heraf accepterede regnskabskontrollen virksomhedens behandling.</p> <p>Da transaktionen var væsentlig for virksomheden, skulle virksomheden imidlertid have givet yderligere konkrete oplysninger om den anvendte regnskabspraksis for transaktionen.</p>
II	IFRS 8 <i>Operating Segments</i>	<p>Aggregering af flere operating segments til ét reporting segment</p> <p>Aggregering af fem <i>operating segments</i> til ét <i>reportable segment</i> i regnskabet blev ikke fundet i overensstemmelse med IFRS 8. Selvom de fem <i>operating segments</i> havde ensartede kvalitative karakteristika i form af produkttyper, produktionsprocesser, kundetyper, distributionskanaler og relevant lovgivning, udviste de ikke tilstrækkelig ensartet langsigtede økonomiske resultater.</p>
III	IAS 38 <i>Intangible Assets</i>	<p>Aktivering af internt oparbejdet immaterielt aktiv vedr. et udviklingsprojekt i medicinalindustrien</p> <p>Udviklingsprojekt vedr. nyt lægemiddel, som var i klinisk fase 1 stadiet, opfyldte ikke betingelserne for indregning som immaterielt aktiv i overensstemmelse med paragraf 57 i IAS 38. Virksomhedens argument om at projektet kunne sælges som et samlet projekt i sit nuværende stadie, var ikke i sig selv nok til at opfylde indregningskriterierne.</p>
IV	IAS 38 <i>Intangible Assets</i>	<p>Bytte af ikke-monetære aktiver (mellem fodboldklubber)</p> <p>Bytte af spillerlicenser for "egenudviklede" fodboldspillere mellem to fodboldklubber for et nettobeløb på 0 EUR (spillerlicenser overdraget hhv. modtaget var begge opgjort til 15 mio. EUR) skulle behandles i overensstemmelse med paragraf 45 i IAS 38 og dermed måles til bogført værdi af aktiverne, som overdrages ("sælges"), da regnskabskontrollen ikke vurderede, at det var muligt at opgøre dagsværdien af de overdragede eller modtagne spillerlicenser pålideligt.</p>

Nr.	IFRS	Emne
		Eftersom der var tale om "egenudviklede" spillere, var den bogførte værdi af overdragede spillerlicenser 0 EUR, og der kunne derfor ikke indregnes nogen gevinst ifm. udvekslingen af spillerlicenserne.
V	IFRS 16 <i>Leases</i>	<p>Oplysninger vedr. leasingbetalinger</p> <p>Virksomheden (detailvirksomhed) skulle give oplysninger om leasingbetalinger i noterne fordelt på i) variable leasingydelse, ii) kortidsleasing-betalinger, iii) betalinger vedr. leasing af småaktiver, samt iv) modtagne lejerabatter (Covid-19 rent concessions).</p>
VI	IFRS 15 <i>Revenue from Contracts with Customers</i>	<p>Underopdeling af omsætning</p> <p>Specifikation af omsætning på kategorier var ikke tilstrækkelig til at opfylde bestemmelserne i paragraf 114 og B87-B89 i IFRS 15. Virksomheden skulle således underopdele omsætningen på markeder.</p>
VII	IAS 36 <i>Impairment of assets</i> , IAS 1 <i>Presentation of Financial Statements</i>	<p>Oplysning om klimarisici i værdiforringelsestest</p> <p>Virksomhedens eksponering overfor klimarisici og effekten heraf på værdiforringelsestesten var ikke tilstrækkeligt oplyst i regnskabet.</p> <p>Ved vurderingen af væsentligheden af de manglende oplysninger lagde regnskabskontrollen vægt på såvel kvantitative som kvalitative faktorer.</p> <p>Regnskabskontrollen vurderede således, i) at bogført værdi af goodwill og immaterielle aktiver med ubestemmelig levetid var væsentlig, ii) at virksomheden i høj grad var eksponeret for klimarisici og iii) at der var manglende konsistens og sammenhæng mellem virksomhedens målsætninger og forpligtelser til reduktion af klimabelastningen ifølge ledelsesberetningen og oplysningerne i selve regnskabet.</p> <p>Den manglende information ansås for væsentlig, selvom virksomheden havde indarbejdet effekten af virksomhedens forpligtelser til reduktion af CO2 udledning i værdiforringelsestesten uden at der derved var konstateret nedskrivningsbehov.</p>
VIII	IAS 1 <i>Presentation of Financial Statements</i>	<p>Oplysning om klimarisici i regnskabet</p> <p>Oplysninger vedr. klimarisici i regnskabet var ikke tilstrækkelige til at opfylde bestemmelserne i IAS 1 vedr. væsentlig anvendt regnskabspraksis, regnskabsmæssige skøn og vurderinger.</p> <p>Ved vurderingen af væsentligheden af de manglende oplysninger lagde regnskabskontrollen vægt på såvel kvantitative som kvalitative faktorer.</p> <p>Regnskabskontrollen vurderede således: i) at bogført værdi af materielle anlægsaktiver (og tilhørende afskrivninger) var væsentlig, ii) at virksomheden i høj grad var eksponeret for klimarisici og iii) at der var manglende konsistens og sammenhæng mellem virksomhedens målsætninger og forpligtelser til reduktion af klimabelastningen ifølge ledelsesberetningen og oplysningerne i selve regnskabet.</p>
IX	IFRS 7 <i>Financial Instruments: Disclosures</i>	<p>Oplysning om kreditrisici for finansielle instrumenter (Bank)</p> <p>Oplysninger vedr. art og omfang af kreditrisici og virksomhedens praksis for styring af kreditrisici var utilstrækkelige.</p> <p>Ifølge regnskabskontrollen var der mangler i forhold til flere af oplysningskravene vedr. kreditrisici, herunder vedr. anvendelse af fremadskuende information (FLI) og makroøkonomiske information, forklaring på væsentlige ændringer i brutto bogførte værdier af tilgodehavender og effekten heraf på nedskrivningerne, praksis for styring</p>

Nr.	IFRS	Emne
		af kreditrisici og betydelige ændringer i kreditrisici (SICR) samt forklaring af sammenhæng mellem beløb præsenteret i balance og resultatopgørelse og oplysninger i noterne.
X	IFRS 9 <i>Financial Instruments</i>	Omklassifikation af finansielle aktiver Virksomhedens ændring i styring af en portefølje af finansielle aktiver opfyldte ikke kriterierne i paragraf B4.4.1 i IFRS 9 for omklassifikation af finansielle aktiver fra "Dagsværdi via anden totalindkomst" til "Amortiseret kostpris"
XI	IFRS 9 <i>Financial Instruments</i>	Omklassifikation af finansielle aktiver Virksomhedens ændring i styring af en portefølje af finansielle aktiver opfyldte ikke kriterierne i paragraf B4.4.1 i IFRS 9 for omklassifikation af finansielle aktiver fra "Dagsværdi via anden totalindkomst" til "Amortiseret kostpris", især som følge af manglende signifikans for virksomhedens forretning og påviselighed overfor eksterne parter.
XII	IAS 32 <i>Financial Instruments: Presentation</i> IFRS 9 <i>Financial Instruments</i>	Klassifikation af SPAC Warrants Warrants udstedt til eksterne investorer og stiftere i en et Special Purpose Acquisition Company (SPAC) i deres kapacitet som ejere af SPAC'en skulle klassificeres og behandles i overensstemmelse med IAS 32 og ikke IFRS 2. Da warrants ikke opfyldte "fixed-for-fixed" kriteriet, skulle de indregnes som en gældsforpligtelse.

28. uddrag af databasen over afgørelser

Emnerne i det 28. uddrag dækker perioden juni 2022 til juli 2023 og vedrører IFRS 3, IAS 32/IFRS 3, IAS 38, IFRS 10, IFRS 10/IFRS 11, IFRS 15, IFRS 9/IFRS 16, IFRS 7, og IFRS 16.

Afgørelserne i 28. batch er opsummeret nedenfor, mens ESMAs offentliggjorte 28. uddrag kan læses [her](#).

Nr.	IFRS	Emne
I	IFRS 3 <i>Business Combinations</i>	Betingede vederlag i en virksomhedsoverdragelse afhængig af fortsat ansættelse En virksomhed købte en virksomhed fra et holdingselskab (corporate wrapper), hvor 75% af salgssummen var betinget af fremtidige resultater i den købte virksomhed, samt at ejerne af holdingselskabet, som også var ansatte i den købte virksomhed, i en periode på 3 år efter salget ikke selv opsagde deres ansættelse i den solgte virksomhed eller blev afskediget som følge af grov misligholdelse eller svindel. Efter overtagelsesdagen indgik enkelte af sælgerne aftaler om fratrædelse af ansættelsesforholdet uden at de derved mistede retten til det betingede vederlag. Det betingede vederlag blev anset for løn til ejerne af holdingselskabet for deres fortsatte ansættelse i den solgte virksomhed efter overtagelsesdagen.
II	IAS 32 <i>Financial Instruments: Presentation</i> og IFRS 3 <i>Business Combinations</i>	Klassifikation af gæld vedr. put-option relateret til virksomhedssammenslutning I en virksomhedssammenslutning under IFRS 3 overtog køber 51% af aktierne i en mindre koncern. De to tidligere ejere, som beholdt de resterende 49%, blev herefter ansatte i den nye samlede koncern. De to tidligere ejere fik desuden put-optioner på salg af deres resterende aktier til køberen, hvor de første 29% kunne udnyttes i 2024 og de resterende 20% ved udgangen af

Nr.	IFRS	Emne
		<p>2024 eller i tilfælde af, at de tidligere ejeres ansættelse ophørte, hvis tidligere. Udnyttelseskursen for put-optionen var lavere, hvis de tidligere ejeres ansættelse ophørte inden udgangen af 2024.</p> <p>Forskellen mellem den fulde værdi af put-optionerne, hvis de tidligere ejere fortsatte deres ansættelse indtil udgangen af 2024, og værdien, hvis de fratrådte inden 2024, skulle anses for værende løn til de tidligere ejere efter overtagelsesdagen.</p>
III	IAS 38 <i>Intangible Assets</i>	<p>Indregning og måling af distributionsrettigheder</p> <p>En telekommunikationsvirksomhed erhvervede en femårig ikke-eksklusiv ret (og pligt) til at transmittere specifikke sportskanaler. Virksomheden kunne ikke tilpasse eller videre-sælge materialet. Betalingen for rettigheden var et fast årligt vederlag, som forfaldt til betaling med 70% i august og 30% i januar for hver relevant sæson. Virksomheden indregnede det fulde årsvederlag for hver enkelt sæson i august i den pågældende sæson som et immaterielt aktiv, og afskrev dette over 12 måneder.</p> <p>Regnskabskontrollen var enig i, at de købte rettigheder kunne indregnes som et immaterielt aktiv, men virksomheden skulle indregne vederlaget for alle 5 år på tidspunktet for aftalens ikrafttrædelse og afskrevet dette over 5 år.</p> <p>Alternativt kunne aftalen have været behandlet som en gensidig bebyrdende aftale uden indregning af et immaterielt aktiv (valg af regnskabspraksis).</p>
IV	IFRS 10 <i>Consolidated Financial Statements</i>	<p>Ophør af kontrol</p> <p>En virksomhed havde stiftet et 100% ejet datterselskab, hvis formål var at opføre og udleje en ejendom til en statslig myndighed. I november 2017 solgte virksomheden 60% af aktierne i dattervirksomheden med overtagelsesdato i april 2018. Risici og fordele i dattervirksomheden blev overdraget til køber efter færdigopførelsen af ejendommen og påbegyndelsen af lejekontrakten med den statslige myndighed.</p> <p>Adskillige kontrakter mellem virksomheden og dattervirksomheden fastslog, at virksomheden var ansvarlig for færdiggørelse af opførelsen af ejendommen, og virksomheden var pålagt dagbøder ved forsinkelse af opførelsen. Ejendomme stod færdig ved udgangen af 2018.</p> <p>I henhold til aftalen fra november 2017 kunne virksomheden ikke uden købers godkendelse træffe væsentlige beslutninger om dattervirksomhedens fremtidige forretning og aktiviteter, herunder fx udpegning af dattervirksomhedens ledelse.</p> <p>Regnskabskontrollen var uenig med virksomheden i, at kontrollen over dattervirksomheden var ophørt i november 2017, og virksomheden kunne derfor ikke indregne en væsentlig gevinst for salget af 60% af virksomheden. Ved udgangen af 2017 var virksomheden fortsat eneaktionær, og de relevante aktiviteter i dattervirksomheden bestod alene af opførelse af ejendommen, hvilket virksomheden kontrollerede. De rettigheder som var tilgået køber blev anset for værende beskyttende rettigheder (<i>protective rights</i>).</p>
V	IFRS 10 <i>Consolidated Financial Statements</i> og IFRS 11 <i>Joint Arrangements</i>	<p>Vurdering af kontrol</p> <p>En virksomhed ejede 45% af aktierne i en virksomhed i Mellemøsten, hvor lokal lovgivning krævede at mindst 51% af aktierne var ejet af en lokal statsborger. De resterende 55% af aktierne var ejet af en lokal statsborger.</p> <p>Bestyrelsen bestod af tre medlemmer, hvoraf virksomheden kunne udpege to medlemmer. Beslutninger vedr. "board reserved matters" blev anset for værende de relevante</p>

Nr.	IFRS	Emne
		<p>beslutninger til vurdering af kontrol iht IFRS 10, og krævede godkendelse af bestyrelsesmedlemmer udpeget af begge aktionærer. I tilfælde af <i>deadlock</i> skulle forholdet afgøres af en uafhængig <i>arbitration</i> instans.</p> <p>Virksomheden havde en købsoption på køb af de resterende 55% af aktierne, som kunne udnyttes på et hvilket som helst tidspunkt, men således at modparten havde 45 dage til at gennemføre overdragelsen.</p> <p>Virksomheden havde ydet lån til den underliggende virksomhed og havde påtaget sig garantier og lignende forpligtelser overfor den underliggende virksomheds kreditorer og kunder. Virksomheden havde dermed alle væsentlige risici relateret til den underliggende virksomhed.</p> <p>Regnskabskontrollen konkluderede, at købsoptionen havde substans, uagtet at virksomheden selv ikke kunne eje mere end 49 % af aktierne i den underliggende virksomhed, og uagtet at modparten havde 45 dage til at gennemføre overdragelsen. Virksomheden kunne således ved udnyttelse af optionen indgå en aftale med en ny aktionær (lokal statsborger), hvorefter alle væsentlige beslutningen blev truffet af virksomheden. Eftersom modparten ikke kunne beslutte væsentlige ændringer i den underliggende virksomhed i løbet af de 45 dage frem til faktisk overdragelse af aktierne, var dette ligeledes ikke ensbetydende med at købsoptionen ikke havde substans.</p> <p>Kombineret med, at den underliggende virksomhed i øvrigt var afhængig af finansiering fra virksomheden, og at virksomhedens eksponering overfor risici var uforholdsmæssig større end stemmerettighederne, konkluderede regnskabskontrollen, at virksomheden havde kontrol over den underliggende virksomhed.</p>
VI	IFRS 15 <i>Revenue from Contracts with Customers</i>	<p>Principal vs agent</p> <p>En virksomhed solgte bl.a. standard software licenser. Ved salg af software-licenserne var virksomheden en autoriseret partner for virksomheden, som havde udviklet softwaren. Virksomheden havde en ikke-eksklusiv ret til at sælge softwarelicenserne og var i den forbindelse forpligtet til at yde forudgående rådgivning til kunderne med henblik på at sikre, at kunderne modtag en software-løsning, der var tilpasset deres behov.</p> <p>Virksomheden kunne selv fastsætte priserne overfor slutkunderne, bortset fra at enkelte kunder havde særlige rabatordninger med softwareudvikleren, som virksomheden var forpligtet til at respektere.</p> <p>Ved modtagelse af kundernes bindende accept af købet af software afgav virksomheden købsordrer hos softwareudvikleren, som herefter indgik en licensaftale med kunderne.</p> <p>Regnskabskontrollen konkluderede, at virksomheden var agent og ikke principal i forhold til salget af softwarelicenserne.</p>
VII	IFRS 9 <i>Financial Instruments</i> og IFRS 16 <i>Leases</i>	<p>"Own-use" undtagelse ved power purchase agreements</p> <p>Virksomheden var leverandør af naturgas, teknologi og serviceydelser og oplyste, at den havde indgået en række kontrakter på køb af vedvarende energi (vind og solenergi) (<i>power purchase agreements</i>) med henblik på at understøtte virksomhedens produktion og aktiviteter i en række lande. Kontrakterne var væsentlige.</p>

Nr.	IFRS	Emne
		<p>Virksomheden omtalte disse kontrakter, såvel i regnskabet som i ledelsesberetningen, ifm. information om virksomhedens strategi og handlinger med henblik på reduktion af virksomhedens scope 2 CO2-udledninger.</p> <p>Virksomheden oplyste i regnskabet, at den anvendte "own-use" undtagelsen i IFRS 9:2.4, samt de væsentligste karakteristika for kontrakterne.</p> <p>Regnskabskontrollen var enig i virksomhedens behandling af kontrakterne i regnskabet, herunder at virksomheden skulle anvende "own-use" undtagelsen i IFRS 9:2.4.</p> <p>Kontrakterne var således ikke afhængig af specifikke aktiver, og virksomheden erhvervede kun en mindre del af den elektricitet som leverandøren producerede. Desuden udgjorde de aftalte mængder iht. kontrakterne betydeligt mindre end virksomhedens energiforbrug, og der var ikke mulighed for nettoafregning iht. kontrakterne.</p>
VIII	IFRS 7 <i>Financial Instruments: Disclosures</i>	<p>Oplysning om regnskabsmæssig sikring</p> <p>En virksomhed havde sikret en højst sandsynlig fremtidig udstedelse af en fastforrentet obligation (forventet indenfor seks måneder fra balancedagen) med en forward-start renteswap. Den nominelle værdi af den indgåede forward-start renteswap udgjorde ca 80% af den samlede nominelle værdi af alle virksomhedens renteswaps.</p> <p>Virksomheden oplyste i regnskabet, at dens finansiering var baseret på variabelt forrentede lån med Euribor 3-6 mdr. referencerenter. Virksomheden oplyste desuden, at den anvendte renteswaps til konvertering af den variable rente til fast rente, og at den for nogle af disse renteswaps anvendte regnskabsmæssig sikring. Endelig oplyste virksomheden, at den anvendte en hedge ratio på 1:1.</p> <p>Regnskabskontrollen konkluderede, at virksomheden ikke havde givet tilstrækkelige oplysninger til at regnskabslæser kunne forstå arten og omfanget af virksomhedens eksponering overfor risici fra finansielle instrumenter.</p> <p>Bl.a. fandt regnskabskontrollen, at der ikke var sammenhæng mellem oplysningerne i regnskabet og virksomhedens sikringsstrategi, hvorefter virksomheden indgik forward-stat renteswaps til at sikre udviklingen i den faste rente mellem tidspunktet for indgåelse af disse og udstedelsen af de fastforrentede obligationer, ligesom virksomheden de facto kun havde sikret ca. 50 % af den fremtidige obligationsudstedelse og ikke 100 % som indikeret i regnskabet.</p>
IX	IFRS 16 <i>Leases</i>	<p>Oplysninger vedr. leasing</p> <p>Virksomheden havde solgt sit tidligere hovedkvarter og indgået ny leasingaftale på nye kontorlokaler, som udgjorde mere end 90 % af <i>right of use</i> aktiverne indregnet i virksomhedens regnskab. <i>Right of use</i> aktiverne udgjorde samlet mere end 10 % af balancensummen.</p> <p>Virksomheden havde ikke oplyst om tilgang på <i>right of use</i> aktiver i regnskabsperioden eller totale pengestrømme for leasing, således som krævet af IFRS 16, fordi virksomheden ikke anså disse oplysninger for værende væsentlige for regnskabslæser. Virksomheden mente, at omfanget af deres leasingaktiviteter indirekte kunne udledes af oplysningerne i regnskabet vedr. afskrivninger på <i>right of use</i> aktiver, rente på leasingforpligtelser og <i>low value leases</i>.</p> <p>Regnskabskontrollen var uenig og krævede, at virksomheden fremover skulle offentliggøre de krævede oplysninger.</p>

5.2.2. ESMA's prioriteter for regnskabskontrol af 2023 årsrapporterne

ESMA har den 25. oktober 2023 offentliggjort de temaer, som de europæiske tilsynsmyndigheder - i Danmark vil det sige ERST og Finanstilsynet - vil have fokus på i forbindelse med regnskabskontrollen af de børsnoterede virksomheders årsrapporter for 2023.

Fokusområderne for 2023 omfatter nedenstående områder, opdelt på den finansielle del af årsrapporten, den ikke-finansielle del af årsrapporten og andre forhold (APM'er og ESEF).

	Finansielle del	Ikke-finansielle del	Andre forhold (APM'er og ESEF)
Klima og andre miljømæssige forhold			
• Effekt på regnskabet	✓		
• Article 8 i Taxonomi-reguleringen		✓	
• Målsætninger, handlinger og fremskridt		✓	
• Scope 3 udledninger		✓	
Makroøkonomiske forhold	✓		✓
Identifikation af og konsistent anvendelse af APM			✓
ESEF block opmærkning		✓	✓

For hvert af emnerne i tabellen ovenfor indeholder notatet fra ESMA en detaljeret beskrivelse af de oplysninger, som ESMA forventer, at virksomhederne medtager i årsrapporterne for 2023. I forhold til fokusområder relateret til den finansielle del (afsnit 1) uddybes ovenstående emner under følgende underoverskrifter:

1.1 Klimarelaterede forhold	1.2 Makroøkonomiske situation
<ul style="list-style-type: none"> • Konsistens mellem IFRS regnskabet (<i>back-end</i>) og ikke-finansielle information (<i>front-end</i>/ledelsesberetning) • Regnskabsmæssig behandling af udledningskvoter (<i>emission trading schemes</i>) og certifikater vedr. vedvarende energi • Værdiforringelse af ikke-finansielle aktiver • <i>Power purchase agreements (PPA)</i> • Særlige forhold for finansielle virksomheder 	<ul style="list-style-type: none"> • Refinansiering og andre finansielle risici <ul style="list-style-type: none"> ○ Stigende renter og effekt på (re)finansiering ○ Likviditetsrisiko ○ Krav til regnskabsmæssig sikring • Måling af dagsværdi og oplysninger herom <ul style="list-style-type: none"> ○ Dagsværdi af investeringsejendomme ○ Dagsværdi af finansielle instrumenter, der måles til amortiseret kostpris

Læs mere på [IASPlus](#) og på [ESMAs hjemmeside](#).

5.2.3. ESMA udsender rapport om klima-relaterede forhold i regnskaberne

ESMA udsendte i oktober 2023 en rapport med titlen *The Heat is On: Disclosures of Climate-Related Matters in the Financial Statements*.

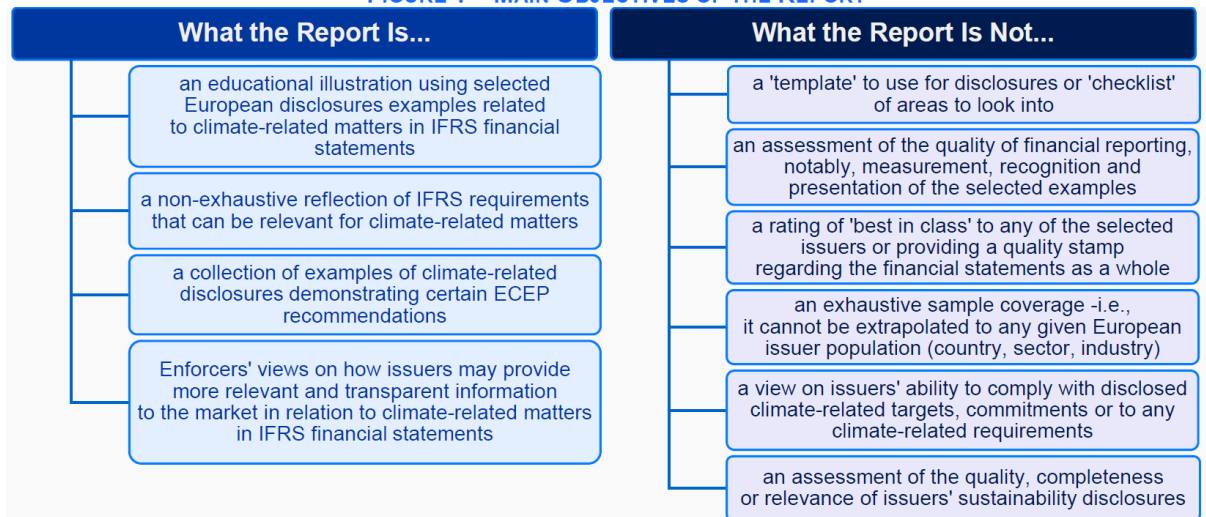
I rapporten nævner ESMA, at oplysning om klima-relaterede forhold i regnskaberne fortsat er i sin vorden, og anerkender, at det kan være vanskeligt for virksomhederne at definere væsentlig information i regnskaberne vedr. klima-relaterede forhold, særligt i virksomheder eller brancher, som "kun" indirekte er påvirket af klimaforandringer eller som ikke umiddelbart synes at være eksponeret overfor risici relateret til klimaforandringer og omstillingen til bæredygtig økonomi.

ESMA har analyseret en række årsrapporter for 2022 og identificeret nogle eksempler på oplysninger i regnskabet vedr. klima-relaterede forhold, som kan tjene til inspiration for andre virksomheder ved udarbejdelsen af årsrapporten for 2023.

Eksemplerne er ikke nødvendigvis udtryk for "best practice" eller krav til, hvordan virksomheder skal rapportere om klima-relaterede forhold, men ESMA har en forventning om, at virksomheder og revisorer overvejer eksemplerne i rapporten, når de vurderer omfanget af og oplysningerne om effekten af klima-relaterede forhold på regnskabet og revisionen heraf.

ESMA har i en figur illustreret formålet med rapporten således:

FIGURE 1 – MAIN OBJECTIVES OF THE REPORT



Læs mere på [IASPlus](#) og på [ESMAs hjemmeside](#).

5.2.4. Alternative Performance Measures

I ESMA's prioriteter for regnskabskontrol af 2023 årsrapporterne (se [afsnit 5.2.2](#)) gør ESMA virksomhederne opmærksom på anbefalingerne ved brug af *Alternative Performance Measures* (APM). Anbefalingerne er beskrevet i [ESMAs Guidelines on Alternative Performance Measures](#), som blandt andet foreskriver:

- At udstedere definerer anvendte APM'er, hvad de består af og hvordan de beregnes.

- At udstedere forklarer brugen af APM'er med henblik på at give brugerne mulighed for at forstå, hvorfor APM'erne giver et bedre billede af virksomhedens performance/udvikling end IFRS tal.
- At udstedere også oplyser om den for den specifikke APM nærmest sammenlignelige post, subtotal eller total i regnskabet.
- At APM'er suppleres med sammenligningstal.
- At APM'er afstemmes til det mest relevante tal i regnskabet, med forklaring af afstemningsposterne.
- At definition og beregning af APM'er er konsistente over tid.

6. Selskabsret

6.1. Årsberetning fra Komitéen for god Selskabsledelse

Komitéen for god Selskabsledelse udsendte i september 2023 sin årsberetning for perioden 1. juli 2022 - 30. juni 2023, som omhandler komitéens arbejde med god selskabsledelse.

Årsberetningen indeholder resultatet af den årlige undersøgelse af selskabernes efterlevelse af Anbefalingerne for god Selskabsledelse. I lighed med tidligere år har ledelsesevalueringer og samfundsansvar været et fokusområde. Herudover har komitéen i år haft et særligt fokus på anbefaling 2.1.1. om selskabets *purpose*.

Komitéens årsberetning indeholder herudover oplysninger om aktiviteter, som komitéen har beskæftiget sig med i det foregående år, samt opgaver som komitéen vil foretage sig i det kommende år. Komitéen vil i det kommende år fortsat have fokus på de anbefalinger, hvor der er plads til forbedringer, fx ledelsesevaluering. Endvidere vil komitéen fortsat have fokus på, om selskaberne følger anbefalingerne om samfundsansvar.

Komitéen vurderer, at det er særligt relevant fortsat at følge op på selskabernes ledelsesevalueringer, da der ses en negativ udvikling i det antal selskaber, hvor det på baggrund af offentligt tilgængelige oplysninger kan verificeres, om selskaberne følger anbefalingerne.

Komitéen vurderer, at det er særligt relevant fortsat at følge op på selskabernes ledelsesevalueringer, da der ses en negativ udvikling i det antal selskaber, hvor det på baggrund af offentligt tilgængelige oplysninger kan verificeres, om selskaberne følger anbefalingerne.

Compliance-undersøgelse – Anbefalinger for god selskabsledelse

Den årlige compliance-undersøgelse, som omfatter årsrapporter for 2022 for 114 selskaber, viser, at de børsnoterede selskabers efterlevelse af Anbefalingerne for god selskabsledelse generelt er meget høj. Undersøgelsen viser at:

- 86,7 % af selskaberne følger helt eller delvist.
- 9,5 % af selskaberne følger ikke, men forklarer, hvordan de i stedet har indrettet sig.
- 3,0 % af selskaberne følger ikke, uden at forklare, hvordan de i stedet har indrettet sig.

Den samlede efterlevelse af de enkelte anbefalinger er på 96,2 % i rapporteringsperioden, hvilket er et fald i forhold til sidste år, hvor efterlevelsesholdningen lå på 99,4 %. Der er fortsat en meget høj efterlevelsesholdning, men komitéen bemærker, at faldet skyldes, at to selskaber ikke har rapporteret på anbefalingerne. Et af selskaberne har dog efter afslutningen af komitéens undersøgelse berigtiget dette.

Anbefalinger med laveste efterlevelse er:

- Anbefaling 1.4.2. Bestyrelsen godkender en skattepolitik
- Anbefaling 3.5.1. Bestyrelsen gennemfører bestyrelsesevaluering
- Anbefaling 3.5.2. Bestyrelsen drøfter og offentliggør resultatet af bestyrelseevaluering.

Der er fem selskaber, der ikke efterlever anbefaling 1.4.2. Der er tre selskaber, der ikke efterlever anbefaling 3.5.1 og 3.5.2.

Læs mere i årsberetningen på [Corporategovernance.dk](https://www.corporategovernance.dk).

6.2. Nye regler om grænseoverskridende fusioner, spaltninger og omdannelser

Folketinget vedtog den 2. marts 2023 lov nr. 243 af 7. marts 2023, som implementerer mobilitetsdirektivet² i SEL. Det betyder, at SELs regler om grænseoverskridende fusioner, spaltninger og hjemstedsflytninger er ændret. Ændringerne trådte i kraft den 10. marts 2023.

De nye regler skal gøre det lettere for danske kapitalselskaber at gennemføre grænseoverskridende transaktioner på tværs af landegrænser i EU/EØS, når transaktionerne er reguleret af det samme regelsæt i landene.

De nye regler skal samtidig sikre en passende beskyttelse af kapitalselskabernes kapital- ejere, kreditorer og medarbejdere. Det betyder, at der stilles skærpede krav til indholdet af de dokumenter, der skal udarbejdes ifm. en grænseoverskridende transaktion, og der indføres visse nye og ændrede frister.

De væsentligste ændringer med lovændringen er følgende:

- Skærpede krav til indholdet af redegørelsen fra det centrale ledelsesorgan om virkningerne af den grænseoverskridende transaktion.
- Højere grad af beskyttelse af kapitalejere, herunder krav om oplysning om kapital- ejernes ret til at kræve deres kapitalandele indløst.
- Frist på 3 måneder efter offentliggørelse af planen til at indbringe en sag om uenighed om stillet sikkerhed for kreditorerne. For kreditorkrav opstået før en omdan- nelse kan der inden for 2 år fra transaktionens virkningstidspunkt indgives søgsmål.
- Medarbejderne sikres mulighed for at udtale sig og få begrundet svar fra ledelsen via deres repræsentanter.
- ERST skal føre øget kontrol før udstedelse af attesten forud for transaktionen.

Læs mere på [ERSTs hjemmeside](https://www.erst.dk) og se lov nr. 243 af 7. marts 2023 [her](#).

Ved [Bekendtgørelse nr. 385 af 05. april 2023](#) blev anmeldelsesbekendtgørelsen ændret i forhold til hvilke dokumenter, der skal indsendes til ERST ifm. registrering eller anmeldelse til registrering af en grænseoverskridende transaktion. Bekendtgørelsen trådte i kraft 18 april 2023.

6.3. Ny praksis for anmeldelser af fusioner og spaltninger

Fremover vil der ikke ske en manuel sagsbehandling ved anmeldelse af en fusion eller spaltning til registrering ved ERST, hvor udarbejdelse af en fusions- eller spaltningsplan er fravalgt. Det betyder, at anmeldelsen vil blive straksafgjort af ERST forudsat at:

- der er udarbejdet en vurderingsmandserklæring om kreditorernes stilling

De nye regler skal gøre det lettere for danske kapitalselskaber at gennemføre grænseoverskridende transaktioner på tværs af landegrænser i EU/EØS, når transaktionerne er reguleret af det samme regelsæt i landene.

² Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2019/2121/EU af 27. november 2019 om ændring af direktiv 2017/1132/EU, for så vidt angår grænseoverskridende omdannelser, fusioner og spaltninger.

- vurderingsmændene i deres erklæring finder, at kreditorerne i det enkelte anpartselskab er tilstrækkeligt sikrede efter transaktionen.

I ERSTs digitale indberetningsløsning på Virk.dk er indbygget nye verificeringer og forhold, som anmelder skal bekræfte i forbindelse med indberetningen.

Læs mere på [ERSTs hjemmeside](#).

7. Publikationer og værktøjer

7.1. Introduktion til de internationale regnskabsstandarder

I Deloitte's publikation, *IFRS - Introduktion til de internationale regnskabsstandarder*, har vi kogt vores viden om IFRS ned til 370 sider, der giver et hurtigt overblik over regnskabsstandarderne og de fortolkningsbidrag, der hører til – og ikke mindst de vigtigste forskelle mellem ÅRL og IFRS. Publikationen udkom i maj 2022 i sjette udgave opdateret med ændringer til IFRS til og med 31. marts 2022. På [Deloitte.dk](#) bliver de enkelte kapitler løbende opdateret ved væsentlige ændringer til de internationale regnskabsstandarder.

Publikationen er relevant for økonomimedarbejdere, regnskabs- og økonomichefer, bestyrelsesmedlemmer og revisionskomitémedlemmer i virksomheder, der aflægger regnskab efter IFRS eller påtænker at overgå til IFRS. Publikationen er også relevant for alle med økonomiansvar i virksomheder, der aflægger regnskab efter ÅRL, da IFRS i stadig højere grad bliver brugt til fortolkning af ÅRLs rammebestemmelser.

Publikation kan downloades eller læses på [Deloitte.dk](#).

7.2. Din guide til CSRD og ESRS

I Deloitte's publikation, *Din guide til CSRD og ESRS*, har vi sammenfattet alle ESRS-standarderne, inklusive deres formål og afledte oplysningskrav. I publikationen redegør vi bl.a. for processen for fastsættelse af ESRS-standarderne, som er vedtaget af Europa-Kommissionen gennem delegerede retsakter, EFRAG's opgaver og den bagvedliggende EU-lovgivning, primært i relation til direktivet om bæredygtighedsrapportering (CSRD).

Indholdet af publikation er baseret på de endelige ESRS-standarder, der er vedtaget af EU-Kommissionen i juli 2023, og er rettet mod de virksomheder, der er omfattet af ÅRL uanset om de aflægger års- og koncernregnskab efter ÅRL eller IFRS, og som skal følge standarderne ved den fremtidige bæredygtighedsrapportering i h.t. CSRD'et.

Publikationen er særlig relevant for økonomimedarbejdere, regnskabs- og økonomichefer, bestyrelsesmedlemmer og revisionskomitémedlemmer i virksomheder, som skal arbejde med standarderne i de kommende år.

Publikationen kan downloades eller læses på [Deloitte.dk](#).

7.3. Regnskabstjekliste ÅRL

Deloitte har udarbejdet en regnskabstjekliste i et brugervenligt webbaseret format til brug for kontrol af årsrapporter aflagt efter ÅRL. Tjeklisten, der dækker såvel års- som koncernregnskaber, kan anvendes af virksomheder, der følger bestemmelserne i regnskabsklasse B, C eller D i ÅRL. Den kan desuden anvendes af virksomheder, som har valgt at følge reglerne for mikrovirksomheder eller lempelsen for visse dattervirksomheder i klasse C mellem. Tjeklisten kan også anvendes af erhvervsdrivende fonde.



Tjeklistens udformning og spørgsmål er styret af en række tilpasningsspørgsmål, som muliggør tilpasning af tjeklisten til den enkelte virksomheds forhold. Visse tilpasningsspørgsmål er suppleret med en kort vejledning til forståelse af spørgsmålet.

Du får adgang til Deloitte's regnskabstjekliste på mitregnskab.deloitte.dk.

7.4. IFRS Checklist 2023 (DK)

Deloitte har udarbejdet IFRS Checklist 2023 (DK). Tjeklisten er baseret på og indeholder Deloitte's fulde globale IFRS-tjekliste, men er udvidet med yderligere funktioner, som bl.a. gør det muligt at tilpasse tjeklisten til den konkrete virksomhed via fokusering på de områder, hvor risikoen for fejl i regnskabet er størst. Desuden understøtter IFRS Checklist 2023 (DK) i højere grad dokumentationen af de overvejelser og konklusioner, der er foretaget ved tilpasning og udfyldelse af IFRS-tjeklisten. Overvejelser og dokumentation herfor sker i ét centralt faneblad i tjeklisten, så det er muligt at reducere og målrette ressourceforbruget til udfyldelse af tjeklister for netop de IFRS-standarder, som er væsentlige og risikofyldte for den enkelte virksomhed, eventuelt ved anvendelse af en rotationsplan.

IFRS Checklist 2023 (DK) indeholder også de yderligere danske oplysningskrav ifølge den gældende IFRS-bekendtgørelse, som virksomheder, der aflægger årsrapport efter IFRS, skal overholde.

Tjeklisten kan rekvireres ved at skrive til ifrs@deloitte.dk. Den globale IFRS-tjekliste er tilgængelig via [IASPlus](#).

7.5. Globalt IFRS-eksempelregnskab 2023

Deloitte's globale IFRS-eksempelregnskab 2023 er opdateret med nye og ændrede standarder og fortolkningsbidrag, og illustrerer IFRS' krav til præsentation og oplysninger for regnskabsår, som slutter 31. december 2023.

Afsnit, der kan blive påvirket af klimaændringer, er markeret med et symbol i eksempelregnskabet og i appendiks 1 er vist en oversigt over hvilke afsnit i eksempelregnskabet, som er påvirket af klimaændringer.

Det globale IFRS-eksempelregnskab 2023 kan downloades i pdf-format på [IASPlus](#).

7.6. IFRS – oversigt over nye og ændrede standarder og fortolkningsbidrag 2023

Deloitte opdaterer løbende en dansk publikation med oversigt over alle nye og ændrede standarder og fortolkningsbidrag, som skal implementeres i 2023, henholdsvis skal implementeres i senere regnskabsår. Publikationen indeholder desuden en kort beskrivelse af de enkelte ændringer, og der er mulighed for, at virksomheden for hver ændring kan indarbejde sin vurdering af den forventede effekt på regnskabet.

Publikationen kan downloades på [Deloitte.dk](https://deloitte.dk).

7.7. iGAAP in Focus – Closing Out 2023

På [IASPlus](#) blev i november 2023 udsendt [iGAAP in Focus – Closing out \(October 2023\)](#), som omhandler aktuelle regnskabsmæssige problemstillinger afledt af de aktuelle markeds- og geopolitiske forhold samt seneste ændringer i standarder mv. Sidst i december 2023 udsendes et tilsvarende nyhedsbrev "IFRS in Focus - Closing out", som inde-

holder omtale af de nye standarder og ændringer gældende for 2023 regnskaber. Nyhedsbrevet omtaler desuden en række regnskabsmæssige forhold, som kan være relevante i forbindelse med udarbejdelse af årsrapporten pr. 31. december 2023 efter IFRS.

7.8. Delårsrapportering

Deloitte's værktøjer vedrørende delårsrapportering opdateres hvert år med nye og ændrede bestemmelser, som virksomhederne skal være opmærksomme på ved aflæggelse af delårsrapporter. Se de seneste værktøjer på [Deloitte.dk](https://www.deloitte.dk). Næste opdatering forventes udsendt i marts 2024.



Deloitte.

Deloitte er en betegnelse for et eller flere af Deloitte Touche Tohmatsu Limiteds (DTTL) medlemsfirmaer, dets netværk af medlemsfirmaer og disses tilknyttede virksomheder (samlet betegnet "Deloitte-organisationen"). DTTL (der også omtales som "Deloitte Global") og ethvert af dets medlemsfirmaer og tilknyttede virksomheder er selvstændige og uafhængige juridiske enheder, som ikke kan forpligte hinanden over for tredjemand. DTTL og de enkelte DTTL-medlemsfirmaer og tilknyttede virksomheder er kun ansvarlige for egne handlinger og undladelser. DTTL leverer ikke ydelser til kunder. Vi henviser til www.deloitte.com/about for nærmere oplysninger.

Deloitte er leverandør af brancheførende revisions- og erklæringsopgaver, skattemæssige og juridiske ydelser, konsulentydelse, finansiell rådgivning og ydelser inden for risikostyring til næsten 90% af virksomhederne på Fortune Global 500®-listen og tusindvis af private virksomheder. Vores medarbejdere leverer målbare og varige resultater, der medvirker til at styrke offentlighedens tillid til kapitalmarkederne, gøre det muligt for kunder at udvikle sig og trives samt vise vejen til en stærkere økonomi, et mere lige samfund og en bæredygtig verden. Deloitte blev grundlagt for mere end 175 år siden og findes i dag i over 150 lande og territorier. Læs mere på www.deloitte.com om, hvordan Deloittes mere end 450.000 medarbejdere gør en forskel.

Denne publikation indeholder udelukkende generelle oplysninger. Indholdet er ikke udtryk for professionel rådgivning, og ingen af Deloitte Touche Tohmatsu Limited (DTTL), dets netværk af medlemsfirmaer eller disses tilknyttede virksomheder (samlet betegnet "Deloitte-organisationen") kan holdes ansvarlig herfor. Inden du træffer beslutninger på baggrund af indholdet, bør du derfor kontakte en rådgiver med de fornødne faglige kompetencer. Der afgives ingen erklæringer, garantier eller tilsagn (hverken direkte eller indirekte) vedrørende nøjagtigheden eller fuldstændigheden af oplysningerne i denne publikation, og ingen af DTTL, dets medlemsfirmaer, tilknyttede virksomheder, medarbejdere eller repræsentanter er ansvarlige for eventuelle tab eller krav af nogen art, som direkte eller indirekte følger af, at en person støtter ret på denne publikation. DTTL og ethvert af dets medlemsfirmaer og deres tilknyttede virksomheder er selvstændige og uafhængige juridiske enheder.

© 2023 Kontakt Deloitte Global for yderligere oplysninger.