

Deloitte.



Deloitte ÅrsNyt 2021

Deloitte 2021

Deloitte ÅrsNyt 2021

I Deloitte ÅrsNyt 2021 har vi samlet information, som vi har vurderet relevant, når der aflægges årsrapport for 2021 af virksomheder, som følger årsregnskabsloven (ÅRL) eller IFRS.

Mange forhold skal overvejes i forbindelse med den kommende regnskabsaflæggelse som følge af COVID-19, klimaforandringer og de markedsmæssige udfordringer med stigende råvarepriser, usikre forsyningskæder mv. I Deloitte ÅrsNyt 2021 behandles en række regnskabsmæssige problemstillinger relateret til disse emner, som er relevante, uanset om virksomheden aflægger årsregnskab efter ÅRL eller IFRS. Endvidere omtales det nye krav for store virksomheder om redegørelse for politik for dataetik, som træder i kraft med virkning for regnskabsår, der begynder den 1. januar 2021 eller senere. Herudover omtales aktuelle regnskabsmæssige problemstillinger vedrørende renteswap, kapitalinteresser mv.

Af speciel interesse for de børsnoterede selskaber omtales kravet om digital indberetning af årsrapporter i ESEF-format, kravet om at oplyse om miljømæssigt bæredygtige økonomiske aktiviteter og en række nyheder om IFRS og om regnskabskontrollen, herunder fokusområder for regnskabskontrollen i forbindelse med kontrol af 2021 årsregnskaber.

Under selskabsretlige forhold omtales en ny vejledning fra ERST om kontrol af selskaber, forbud mod stråmænd i ledelsen mv., nye krav til kontante kapitalforhøjelser, vederlagsrapporter, seneste nyt om anbefalinger for god selskabsledelse og udbudsregler for EU PIE virksomheder.

Deloitte ÅrsNyt 2021 er udarbejdet af Audit Quality and Risk Office (AQRO), Deloittes faggruppe for revisions- og regnskabsforhold.

Har du spørgsmål eller kommentarer til Deloitte ÅrsNyt 2021, er du velkommen til at kontakte din daglige revisor eller Anni Børsting, Deloitte's Audit Quality and Risk Office på tlf. 26 79 37 18.

Redaktionen af Deloitte ÅrsNyt 2021 er afsluttet den 14. december 2021.

December 2021

Ansvar for indhold

Selvom der er gjort en stor indsats for at sikre, at oplysningerne i Deloitte ÅrsNyt 2021 er korrekte, fralægger Deloitte sig ethvert ansvar for eventuelle indholdsmæssige og faktuelle fejl. Enhver brug af oplysningerne i Deloitte ÅrsNyt 2021 sker på eget ansvar og risiko, og Deloitte påtager sig intet ansvar for hverken direkte eller indirekte tab som følge af dispositioner truffet på grundlag af oplysningerne i Deloitte ÅrsNyt 2021.

Deloitte ÅrsNyt 2021 indeholder links, der fører til andre websider og/eller dokumenter, som ikke tilhører Deloitte, og som Deloitte ikke udøver kontrol med og indflydelse på. Sådanne links skal ikke opfattes som en af Deloitte foretaget godkendelse af disse websider og/eller dokumenter eller af den/dem, som gør materialet tilgængeligt. Links skal alene opfattes som en service fra Deloitte.

Indholdsfortegnelse

1.	Særlige forhold for regnskabsaflæggelsen 2021	5
1.1.	Generelle overvejelser relateret til COVID-19 (ÅRL/IFRS)	5
1.1.1.	Erhvervsstyrelsens vejledning om regnskabsmæssige problemstillinger relateret til COVID-19	6
1.1.2.	Øvrige regnskabsmæssige problemstillinger affødt af COVID-19.....	7
1.2.	Regnskabsmæssige udfordringer afledt af aktuelle markedsforhold	7
1.3.	Klimaforandrings indvirkning på årsregnskabet (ÅRL/IFRS).....	8
2.	ÅRL mv.....	10
2.1.	Nye regler mv., der træder i kraft for regnskabsåret 2021	10
2.1.1.	Ændringer til ÅRL – Krav om redegørelse for dataetik	10
2.1.2.	Krav om digital indberetning af børsnoterede virksomheders årsrapporter.....	11
2.1.3.	Store børsnoterede virksomheder skal oplyse om miljømæssigt bæredygtige økonomiske aktiviteter	12
2.1.4.	Bekendtgørelse om offentliggørelse af en række redegørelser efter ÅRL.....	13
2.1.5.	Indsendelsesbekendtgørelse.....	13
2.1.6.	Delårsrapportbekendtgørelse	14
2.1.7.	Vejledning om Årsregnskabslovens bestemmelser om kapitalinteresser	14
2.1.8.	Vejledning om lovpligtig redegørelse for samfundsansvar	15
2.1.9.	Vejledning om ESG taksonomi.....	15
2.1.10.	Opdateret regnskabsvejledning for andelsboligforeninger på vej	16
2.2.	Udkast til nye regler mv.....	17
2.2.1.	Forslag til ny bogføringslov og ændring af årsregnskabsloven mv.....	17
2.3.	Aktuelle forhold og praktiske problemstillinger.....	18
2.3.1.	ERST har offentliggjort oversigt over kontrolindsatser i 2021 (ÅRL B-D).....	18
2.3.2.	ERST konstaterer fejl i årsrapporter for virksomheder i regnskabsklasse C (ÅRL).....	19
2.3.3.	Ny praksis for måling af renteswapaftaler og andre derivater (ÅRL B-D).....	20
2.3.4.	Software-as-a-Service arrangements (SaaS)	22
2.3.5.	Beskrivelse af anvendelse af finansielle instrumenter i ledelsesberetningen (ÅRL C-D/IFRS).....	24
2.3.6.	Klassifikation af en kassekredit som negative likvider i pengestrømsopgørelsen (ÅRL C-D).....	24
2.3.7.	Regnskabsmæssige overvejelser som følge af Brexit (ÅRL/IFRS)	25
3.	IFRS	27
3.1.	Nye og ændrede internationale regnskabsstandarder mv., der træder i kraft for regnskabsåret 2021 og 2021/22.....	27
3.1.1.	Ændringer til IFRS 16 som følge af COVID-19	27
3.1.2.	Ændringer til IFRS som følge af IBOR-reformen (fase 2)	27
3.2.	Nye og ændrede internationale regnskabsstandarder mv., der gælder for efterfølgende regnskabsår	28
3.2.1.	IASB forlænger undtagelse i IFRS 16 vedr. COVID-19 relaterede nedslag i leasingydelse	28
3.2.2.	Ændret IFRS 3, Referencer til framework	29
3.2.3.	Ændret IAS 16, Indtægter fra anlægsaktiver under opførelse	30
3.2.4.	Ændret IAS 37, Tabsgivende kontrakter – omkostninger til opfyldelse af kontrakten	30
3.2.5.	Forbedringer af IFRS'er (2018-2020)	30
3.2.6.	Ændret IAS 1, Præsentation af forpligtelser som hhv. kort- og langfristede	31
3.2.7.	Ændret IAS 1, Oplysning om anvendt regnskabspraksis.....	32
3.2.8.	Ændret IAS 8, Definition af regnskabsmæssige skøn	33

3.2.9.	Ændret IAS 12, Udskudt skat vedrørende aktiver og forpligtelser som stammer fra en enkelt transaktion.....	33
3.2.10.	IFRS 17 <i>Insurance Contracts</i>	34
3.3.	IASB's arbejdsplan.....	34
4.	Regnskabskontrollen	35
4.1.	Regnskabskontrollen i Danmark.....	35
4.1.1.	Regnskabskontrollen 2020.....	35
4.1.2.	Væsentlige og principielle afgørelser.....	35
4.1.3.	Fremtidig aflæggelse af års- og delårsrapporter for børsnoterede virksomheder.....	36
4.2.	Regnskabskontrollen i EU	37
4.2.1.	Regnskabskontrol i EU – udvalgte afgørelser	37
4.2.2.	ESMA's prioriteter for regnskabskontrol af 2021 regnskaber	38
4.2.3.	Alternative Performance Measures	39
5.	Selskabsret	41
5.1.	Vejledning om kontrol af selskaber, forbud mod stråmænd i ledelsen mv.....	41
5.2.	Kontante kapitalforhøjelser	42
5.3.	Vederlagspolitik og vederlagsrapport – nyt for 2021/2022.....	42
5.4.	God selskabsledelse	43
5.4.1.	Årsberetning fra Komitéen for god Selskabsledelse	43
5.4.2.	Reviderede Anbefalinger for god Selskabsledelse	44
5.5.	Udbudsregler for EU PIE's	44
5.6.	Registrering af reelle ejere skal undersøges årligt.....	45
6.	Publikationer og værktøjer.....	46
6.1.	Introduktion til de internationale regnskabsstandarder.....	46
6.2.	Regnskabstjekliste ÅRL.....	46
6.3.	IFRS Checklist 2021 (DK).....	46
6.4.	Globalt IFRS-eksempelregnskab 2021	47
6.5.	IFRS – oversigt over nye og ændrede standarder og fortolkningsbidrag 2021	47
6.6.	IFRS in Focus – Closing Out 2021.....	47
6.7.	Delårsrapportering	47
Bilag 1.....		48

Anvendte forkortelser**ÅRL:** Årsregnskabsloven**SEL:** Selskabsloven**IASB:** International Accounting Standards Board**IFRS IC/IFRIC:** IFRS Interpretations Committee (IASB's fortolkningskomité)**ESMA:** European Securities and Markets Authority (den europæiske værdipapir- og markedstilsynsmyndighed)**ERST:** Erhvervsstyrelsen

1. Særlige forhold for regnskabsaflæggelsen 2021

1.1. Generelle overvejelser relateret til COVID-19 (ÅRL/IFRS)

2021 blev desværre igen et år, der stod i COVID-19 pandemiens skær. Mange virksomheder har i større eller mindre omfang været direkte eller indirekte præget af følgerne af COVID-19. Det kan være i form af nedlukninger af aktiviteter som følge af indførte restriktioner, ansøgte og modtagne kompensationsindtægter grundet tabt nettoomsætning, konstaterede eller forøgede risici for tab på kundetilgodehavender, faldende indtjening og afledt risiko for nedskrivning af anlægsaktiver, faldende omsætningshastighed på varelagre og afledt nedskrivningsrisiko, presset likviditet med potentiel risiko for, at virksomheden ikke vil kunne fortsætte driften m.fl.



Selvom mange virksomheder gennem snart to år i et vist omfang har vænnet sig til at håndtere effekterne af COVID-19, så giver nye varianter af COVID-19 virussen fortsat usikkerhed om mange virksomheders fremtidige udvikling, der igen øger nødvendigheden af at udøve regnskabsmæssige skøn i forbindelse med aflæggelsen af årsrapporterne for 2021. Dette gælder uanset om årsrapporterne aflægges med reference til årsregnskabsloven (ÅRL) eller de internationale regnskabsstandarder (IFRS).

I lighed med sidste år er det derfor vigtigt, at virksomhederne ved regnskabsaflæggelsen for 2021 er opmærksomme på det øgede behov for beskrivelser af de usikkerheder, som er knyttet til regnskabsaflæggelsen, og de forudsætninger, som virksomhederne har lagt til grund for den foretagne indregning og måling af aktiver og forpligtelser, som er påvirket af disse usikkerheder.

Igen i år vil mange virksomheders aktiviteter og opnåede resultater være væsentligt påvirket af COVID-19 og afledte konsekvenser, hvilket øger behovet for dels noteoplysninger til resultatopgørelsens poster, som beskriver usædvanlige forhold for året, herunder effekt af eventuelle ændrede regnskabsmæssige skøn, indregnede kompensationsordninger og eventuelt tilbagebetaling heraf (se også afsnit 1.1.1), dels uddybende beskrivelse i ledelsesberetningen af ændringer i virksomhedens aktiviteter og økonomiske forhold sammenholdt med tidligere år. Vær også opmærksom på, at det kan være nødvendigt at give yderligere oplysninger i årsregnskabet, hvis de lovkrævede oplysninger ikke er tilstrækkelige til at give et retvisende billede af virksomhedens resultat, aktiver og passiver eller finansielle stilling.

Vi har i Bilag A gengivet vores bilag til ÅrsNyt 2020, hvoraf fremgår en række forhold relateret til COVID-19, som virksomhederne også ved regnskabsaflæggelsen for 2021 bør overveje.

1.1.1. Erhvervsstyrelsens vejledning om regnskabsmæssige problemstillinger relateret til COVID-19

ERST udsendte i februar 2021 en [vejledning](#) omhandlende regnskabsmæssige problemstillinger relateret til COVID-19.

I vejledningen omtales bl.a.:

- Præsentation af løntilskud og kompensation for faste omkostninger, der bl.a. foreskriver, at det under ÅRL ikke er tilladt at modregne modtagne offentlige tilskud i de omkostninger, de er tiltænkt at kompensere for. I stedet for skal modtagne kompensationsindtægter præsenteres som "andre driftsindtægter" i resultatopgørelsen. Bemærk i den forbindelse, at hvis der i årsrapporten for 2020 er foretaget modregning af kompensationsindtægter i omkostningsposter, så kan det være nødvendigt at ændre regnskabspraksis i årsrapporterne for 2021 med omtale af den ændrede regnskabspraksis og tilpasning af sammenligningstal.
- Oplysning af modtagne kompensationsindtægter som særlige poster i noterne til resultatopgørelsen, herunder angivelse af deres art og beløbsmæssige størrelse, medmindre de modtagne kompensationsindtægter ud fra en konkret vurdering udgør uvæsentlige beløb.
- Fastlæggelse af indregningstidspunktet for statslige tilskud relateret til COVID-19, hvortil det bl.a. angives, at tilskud generelt skal indregnes i den regnskabsperiode, de vedrører, herunder at der skal foretages periodisering over to regnskabsperioder, hvis tilskud modtages for en periode, der strækker sig hen over en balancedag. Det er en forudsætning for indregning, at der ansøges om det pågældende tilskud inden for de gældende frister og at de objektive kriterier for at opnå tilskuddet er opfyldt. Det kan være nødvendigt at skønne over beløbets størrelse, hvis dette ikke er modtaget på balancetidspunktet, ligesom der kan være behov for indregning af en forpligtelse, hvis virksomheden har fået udbetalt for meget i tilskud og forventer at skulle tilbagebetale en andel heraf. Bemærk, at det ved regnskabsaflæggelsen for 2021 kan være nødvendigt at korrigere regnskabsmæssige skøn foretaget ved aflæggelse af årsregnskabet for 2020, som i årsrapporten for 2021 skal noteoplyses som ændring i regnskabsmæssige skøn.
- Regnskabsmæssig behandling af modtagne lejerreduktioner fra udlejer, når lejeaftalen behandles som en operationel leasingaftale. Det fastlås i den forbindelse, at eventuelle lejerreduktioner skal periodiseres

over den resterende lejeperiode og ikke kan indregnes straks i resultatopgørelsen. Hvis virksomheden alene har fået henstand med betaling af lejen, påvirkes indregningen i resultatopgørelsen ikke.

De i vejledningen omtalte regnskabsmæssige problemstillinger kan også være relevante ved aflæggelse af årsrapporter for 2021.

1.1.2. Øvrige regnskabsmæssige problemstillinger affødt af COVID-19

For yderligere omtale af særlige regnskabsmæssige problemstillinger knyttet til COVID-19, kan henvises til [ÅrsNyt 2020](#), hvori der bl.a. nærmere er omtalt følgende forhold:

1. Indregning, måling, præsentation og oplysningskrav vedrørende kompensationsindtægter
2. Den regnskabsmæssige behandling af likviditetsunderstøttende tiltag som fx moms- og lønsumsafgiftslån
3. Den regnskabsmæssige behandling af lejereduktioner
4. Personaleomkostninger relateret til hjemsendte medarbejdere

Det skal i forbindelse med punkt 1 bemærkes, at ERST i den vejledning om COVID-19 relaterede forhold, som er omtalt i afsnit 1.1.1 ovenfor, der udkom efter udsendelsen af ÅrsNyt 2020, anfører, at det under ÅRL ikke er tilladt at foretage modregning af kompensationsindtægter i de omkostninger, som de er tiltænkt at dække. I ÅrsNyt 2020 var omtalt, at det var Deloitte's opfattelse, at modregning af kompensationsindtægterne i de tilknyttede omkostninger var tilladt under såvel IFRS som ÅRL.

1.2. Regnskabsmæssige udfordringer afledt af aktuelle markedsforhold

På samme måde som COVID-19 fortsat kan få en væsentlig indvirkning på regnskabsaflæggelsen for 2021, jf. afsnit 1.1, kan de aktuelle markedsforhold, som delvis er afledte effekter fra COVID-19, ligeledes påvirke mange årsrapporter for 2021. De aktuelle markedsforhold betyder, at mange virksomheder er udfordret som følge af blandt andet:

- Usikre forsyningskæder
- Begrænset fragtkapacitet
- Stigende råvarepriser
- Begrænset medarbejderudbud
- Stigende renter

Ovenstående kan give anledning til en række udfordringer i forbindelse med aflæggelse af årsrapport for 2021. Eksempler på forhold der bør overvejes er:

- Behov for nedskrivning af immaterielle, materielle og finansielle anlægsaktiver som følge af fx faldende eller udskudt forventet indtjening
- Nedskrivning af varebeholdninger som følge af fx begrænsninger i muligheder for distribution til kunder eller tilsvarende udfordringer hos kunder
- Nedskrivning af tilgodehavender som følge af fx likviditetsmæssige udfordringer hos kunder og samhandelspartnere
- Tabsgivende kontrakter som følge af fx stigende råvarepriser, overskridelse af tidsfrister o.l.
- Dagsværdiopgørelser som følge af fx øget volatilitet på de finansielle markeder og stigende renteniveau
- Ophør af sikringsforhold som følge af fx ineffektivitet eller forventede sikrede transaktioner ikke længere er højst sandsynlige
- Going concern forudsætning som følge af fx udfordringer med at få betaling fra kunder, med at få leveret varer ud til kunder eller modtage varer til produktion eller gennemførelse af varesalg, ændrede markedsforhold generelt m.fl.

- Oplysninger om ændringer i regnskabsmæssige skøn og forudsætninger relateret til fx ovenstående forhold
- Beskrivelse af forventninger til fremtiden og opfølgning på tidligere udmeldte forventninger i ledelsesberetningen afledt af de aktuelle og forventede fremtidige markedsforhold, herunder særlige forudsætninger gjort i den forbindelse og eventuelle følsomhedsanalyser overfor konkrete væsentlige forudsætninger

Hvis en virksomhed, som følge af manglende levering af råvarer ikke kan producere varer til videresalg, kan det medføre behov for vurdering af nedskrivningsbehov på anlægsaktiver. Der kan også være indgået aftaler, som indeholder bestemmelser om bod ved manglende eller forsinket levering, hvilket kan medføre, at kontrakterne bliver tabsgivende. De stigende råvare- og energipriser kan tilsvarende medføre, at produktionsomkostningerne stiger. Hvis virksomheden ikke har mulighed for at hæve prisen overfor virksomhedens kunder, kan det betyde manglende rentabilitet og behov for nedskrivning af anlægsaktiver, hensættelse til tabsgivende kontrakter mv.

Som følge af begrænset fragtkapacitet oplever mange virksomheder, at det kan være vanskeligt at få fragtet varer ud til kunderne og/eller stigende fragtpreiser, hvilket kan medføre et nedskrivningsbehov for varelagre.

Mange brancher har vanskelig ved at få kvalificerede medarbejder. Det gælder fx i restaurations- og hotelbranchen, hvor nogle restauranter og hoteller ikke har fuld kapacitet og må sige nej til kunder, som følge af mangel på medarbejdere. Det kan få væsentlig betydning for resultatet og kan også medføre behov for nedskrivning af anlægsaktiver, hensættelse til tabsgivende lejekontrakter mv.

Det er virksomheden, der er ansvarlig for udøvelsen af regnskabsmæssige skøn som fremgår ovenfor. Det er derfor 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, ligesom det er ledelsens ansvar at vælge passende metode/model samt fastlægge forudsætninger for skønnet. Rimeligheden af såvel metoden som forudsætningerne skal vurderes af ledelsen og understøttelse med passende dokumentation herfor.

De regnskabsmæssige skøn vil være påvirket af de aktuelle markedsforhold, som således kan have indvirkning på både indregning og måling i det aktuelle regnskabsår, men kan også have betydning for fremtiden. Overvejelser om oplysninger om skøn, forudsætninger, forventninger til fremtiden, going concern forudsætninger mv., er tilnærmelsesvis de samme som gælder i relation til påvirkningen af COVID-19 og der henvises derfor til afsnit 1.1 for en nærmere gennemgang af kravene hertil.

1.3. Klimaforandrings indvirkning på årsregnskabet (ÅRL/IFRS)

Klimaforandringer er et tema, der fylder mere og mere for virksomhederne og deres omgivelser, og således også når der skal aflægges årsrapport. Det gælder principielt uanset virksomhedernes størrelse. Bl.a. har ERST fokus på øget gennemsigtighed af ikke-finansiel information, ikke mindst om miljø og klima, ligesom det europæiske børstilsyn European Securities and Markets Authority (ESMA) har meldt ud, at oplysninger mv. om klimarelaterede forhold er et af fokusområderne i forbindelse med regnskabskontrollen af de børsnoterede virksomheder for 2021, jf. afsnit 4.2.2. Investorer og andre interessenter udtrykker også i stadig stigende grad forventninger om mere detaljerede oplysninger på området.

Efterhånden som virksomheder verden over søger nye veje mod et økonomisk opsving efter følgerne af COVID-19 pandemien, er indsatsen mod klimaændringer ved at blive et centralt element i de strategier, der undersøges og i de forretningsmodeller, som virksomhederne definerer. Regeringer og virksomheder undersøger, hvordan de kan stimulere et bæredygtigt økonomisk opsving. Forbrugerne efterspørger i stigende grad også mere klimavenlige produkter, energi, transportformer mv.

Klimaforandringer forventes at drive væsentlige ændringer i virksomhederne. Indvirkning på fx varer og tjenesteydelser, forsyningskæder og værdiforringelse af aktiver er eksempler forårsaget af hyppigere og mere alvorlige klimarelaterede begivenheder. Forskydning i efterspørgsel efter klimavenlige produkter mv. betyder også, at industrier, der producerer og sælger mere miljøbelastende produkter og serviceydelser, kan forvente lavere efterspørgsel og dermed har behov for at revurdere værdiansættelse af anlægsaktiver, varebeholdninger mv.

Deloitte har i publikationen [A closer look: Climate change – from a Danish perspective](#) samlet en række overvejelser om eksempelvis TCFDs (Taskforce on Climate-related Financial Disclosures) anbefalinger, typer af klimarisici, risk management, betydningen for årsrapporten, herunder indregning og måling af balancens poster, samt links til gode eksempler på oplysninger om klimaindsatsen i årsrapporterne.

2. ÅRL mv.

2.1. Nye regler mv., der træder i kraft for regnskabsåret 2021

2.1.1. Ændringer til ÅRL – Krav om redegørelse for dataetik

Folketinget vedtog den 26. maj 2020 en [ændring](#) til årsregnskabsloven, som indebærer, at de største danske virksomheder omfattet af regnskabsklasse C (stor) og D skal redegøre for deres politik for dataetik i ledelsesberetningen efter et "følg-eller-forklar"-princip. Kravet gælder også for koncerner.

Formålet med reglerne er at styrke og skabe gennemsigtighed om de største virksomheders arbejde med dataetik, herunder skal reglerne:

- Give regnskabsbrugerne et billede af virksomhedens eventuelle politik for dataetik i forbindelse med dataanvendelse, herunder udvikling og brug af kunstig intelligens.
- Være med til at skabe åbenhed om og incitament til, at virksomhederne tager højde for de etiske overvejelser, som følger af brug af data.

Ved en politik for dataetik forstås bredt virksomhedens interne retningslinjer, målsætninger eller andet, der beskriver, hvordan virksomheden arbejder med dataetik, herunder etiske overvejelser i forbindelse med ansvarlig brug af data og nye teknologier. Begrebet dataetik omfatter brugen af alle former for data og omhandler virksomheders generelle tilgang til anvendelse af disse data. Dataetik er således ikke begrænset til gældende regler om data- og privatlivsbeskyttelse i form af GDPR o.l.

ERST har udsendt en [vejledning](#), som skal hjælpe virksomheder med at efterleve lovkravet om at redegøre for deres politik for dataetik eller for fravalget af en sådan politik. I vejledningen er oplistet en række oplysninger, som vil være relevant at adressere i forhold til dataetik. Der er også udsendt en [vejledning](#) udarbejdet af FSR i samarbejde med Rådet for Digital Sikkerhed og flere erhvervsorganisationer, hvor der kan findes inspiration til at udarbejde dataetiske principper og politikker.

Der stilles ikke krav om, at de omfattede virksomheder skal have en politik for dataetik, men hvis virksomheden ikke har en politik for dataetik, skal den forklare ("følg-eller-forklar"-princippet), hvorfor virksomheden ikke har en politik. Virksomheden skal konkret oplyse, hvorfor det ikke er relevant for den pågældende virksomhed at have en politik for dataetik. Det er ikke tilstrækkeligt at begrunde med forhold som virksomhedens størrelse eller branche.

En modervirksomhed kan undlade at give oplysningerne, når oplysningerne gives for koncernen som helhed. Endvidere kan en dattervirksomhed, som indgår i en koncern, undlade at medtage oplysningerne i sin ledelsesberetning, hvis en modervirksomhed opfylder oplysningskravene for koncernen. Anvendes undtagelsen, skal dattervirksomheden oplyse dette, herunder hvilken modervirksomhed der har medtaget redegørelsen, og hvor den er offentliggjort.

Redegørelsen kan medtages i enten ledelsesberetningen eller på virksomhedens hjemmeside. Ved offentliggørelse på en hjemmeside, skal der være et link i ledelsesberetningen til redegørelsen.

Ændringerne til årsregnskabsloven træder i kraft med virkning for regnskabsår, der begynder den 1. januar 2021 eller senere.

Læs mere i [nyhed af 4. juni 2020 på Deloitte.dk](#)

2.1.2. Krav om digital indberetning af børsnoterede virksomheders årsrapporter

Alle børsnoterede virksomheder i EU skal for regnskabsår, der begynder 1. januar 2021 eller senere, foretage digital indberetning af årsrapporter til Finanstilsynet i et xHTML-format og koncernregnskaber i et inline XBRL-format (iXBRL), betegnet ESEF (European Single Electronic Format), jf. EU-kommissionens ESEF-forordning¹.

Formålet med ESEF er at harmonisere det elektroniske rapporteringsformat for børsnoterede virksomheders årsrapporter i EU til gavn for udstederne, investorerne og offentlige myndigheder. Investorer kan med det nye fælles format nemmere sammenligne de ønskede talmæssige oplysninger i koncernregnskaberne, selvom disse er udarbejdet på forskellige sprog, ligesom investorerne relativt simpelt kan omdanne iXBRL-formatet til andre formater, fx. Excel, og viderebearbejde oplysningerne.

Alle børsnoterede virksomheder skal udarbejde deres årsrapport i xHTML-format, der kan åbnes i diverse standard webbrowsere.

Koncernregnskaber skal derudover XBRL-opmærkes (iXBRL) for at sikre, at oplysningerne er strukturerede og maskinlæsbare. XBRL giver mulighed for at behandle store mængder af finansielle data uden omkostningstung, manuel behandling. XBRL-opmærkning skal ske op mod en særskilt ESEF XBRL-taksonomi, der er baseret på IASB's IFRS-taksonomi.

xHTML- og iXBRL-formatet udgør det nye obligatoriske format, som de børsnoterede virksomheder skal anvende ved fremsendelse af årsrapporterne til Finanstilsynet og børserne efter godkendelse af bestyrelsen og bør også være dette format, som anvendes ved offentliggørelse af årsrapporten på virksomhedernes hjemmeside o.l., da det er årsrapporten i dette format, der er den officielle udgave af årsrapporten.

Revisor skal i sin revisionspåtegning særskilt erklære sig om overholdelse af ESEF-kravene i f.t. såvel xHTML-formatet som iXBRL-formatet.

Der er i ESEF-reglerne indarbejdet en overgangsfase, hvor det for 2021-koncernregnskaberne er tilstrækkeligt, at de primære regnskabsopgørelser totalindkomstopgørelse, herunder resultatopgørelse, balance, pengestrømsopgørelse og egenkapitalopgørelse XBRL-tagges (iXBRL). Clob-opmærkning af koncernregnskabets noter er først obligatorisk for 2022-årsrapporterne.

Efter godkendelse af årsrapporten på generalforsamlingen kan årsrapporten i xHTML- og iXBRL-format tillige indberettes til ERST, hvor det generelt anbefales at anvende den version af årsrapporten, som tidligere er offentliggjort i xHTML- og iXBRL-format, da det er denne version, der er påtegnet af ledelse og revisor. En sådan fremgangsmåde kræver, at årsrapporten udover opmærkning til ESEF XBRL-taksonomien tillige er opmærket til ERST's DK GAAP XBRL-taksonomi fsva. bl.a. redegørelser i ledelsesberetningen og revisors erklæring.

Finanstilsynet har udarbejdet en række [FAQ'er](#) relateret til ESEF-kravene og ERST har udarbejdet en teknisk [vejledning](#) for indberetning af årsrapport i Regnskab Special med ESEF-taksonomien efter godkendelse af årsrapporten på selskabets generalforsamling.

Læs mere på [Finanstilsynets hjemmeside](#).

¹ Kommissionens delegerede forordning (EU) 2018/815 af 17. december 2018 om supplerende regler til Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2004/109/EF for så vidt angår reguleringsmæssige tekniske standarder til præcisering af et fælles elektronisk rapporteringsformat. Se [her](#).

2.1.3. Store børsnoterede virksomheder skal oplyse om miljømæssigt bæredygtige økonomiske aktiviteter

Store børsnoterede virksomheder omfattet af årsregnskabsloven skal fra og med årsrapporter, der aflægges 1. januar 2022 eller senere – dvs. for 2021-årsrapporter - give nye oplysninger om deres eventuelle bæredygtige økonomiske aktiviteter. Oplysningskravet er et af flere initiativer i EU's plan "Green Deal", der bl.a. har til formål at skabe øget gennemsigtighed på markedet for grønne investeringer.

Oplysningskravet følger af artikel 8 i den såkaldte taksonomiforordning, der har til formål at skabe en fælles definition på, hvilke økonomiske aktiviteter, der bidrager til at opfylde EU's klima- og miljømål.

Alle børsnoterede virksomheder med mere end 500 ansatte, der har aktiviteter, der falder ind under de branchekoder, der er angivet i taksonomien, er omfattet af kravet. For årsrapporter, der aflægges efter 1. januar 2022, er visse aktiviteter knyttet til følgende sektorer omfattet:

- 1) Skovbrug
- 2) Miljøbeskyttelses- og genopretningsaktiviteter
- 3) Fremstilling
- 4) Energi
- 5) Vandforsyning, kloakvæsen, affaldshåndtering og rensning af jord og grundvand
- 6) Transport
- 7) Bygge- og anlægsvirksomhed og fast ejendom
- 8) Information og kommunikation
- 9) Liberale, videnskabelige og tekniske aktiviteter
- 10) Pengeinstitut- og finansvirksomhed, forsikring
- 11) Undervisning
- 12) Sundhedsvæsen og sociale foranstaltninger
- 13) Kultur, forlystelser og sport.

Der vil løbende blive tilføjet sektorer til listen.

De omfattede virksomheder skal oplyse hvordan og i hvilket omfang virksomhedens nettoomsætning, anlægsinvesteringer og driftsomkostninger er forbundet med økonomiske aktiviteter, der kan klassificeres som miljømæssigt bæredygtige ud fra et omfattende fælles EU-klassifikationssystem kaldet en taksonomi. Derudover skal gives en række kvalitative oplysninger, som er relevante for bl.a. at forstå, hvordan andelen af miljømæssige aktiviteter er opgjort, herunder anvendt praksis og foretagne vurderinger. Oplysningskravene vil fremadrettet løbende blive udvidet i takt med at taksonomien udvides.

Hvorvidt omsætning, anlægsinvesteringer og driftsomkostninger kan anses for miljømæssigt bæredygtige, afhænger af i hvilket omfang følgende klima- og miljømål er understøttet af virksomhedens økonomiske aktiviteter:

- a) Modvirkning af klimaændringer
- b) Tilpasning til klimaændringer
- c) Bæredygtig anvendelse og beskyttelse af vand- og havressourcer
- d) Omstilling til en cirkulær økonomi
- e) Forebyggelse og bekæmpelse af forurening
- f) Beskyttelse og genopretning af biodiversitet og økosystemer.

Endvidere skal visse yderligere kriterier være opfyldt. For årsrapporter, der aflægges 1. januar 2022 eller senere, er det alene aktiviteter knyttet til klimaændringer, jf. a) og b) ovenfor, der skal gives oplysninger

om. For årsrapporter, der aflægges 1. januar 2023 eller senere, skal oplysningerne også omfatte de resterende klima- og miljømål c) – f).

Taksonomiforordningen blev godkendt i EU i starten af december 2021 jf. nyhed af 9. december 2021 på [Eurosif.org](https://www.eurosif.org) og offentliggjort i endelig udgave [her](#). Forordningen skal ikke implementeres i dansk lovgivning men gælder direkte for de omfattede virksomheder.

Oplysningerne skal gives i ledelsesberetningen som en del af redegørelsen for samfundsansvar, jf. ÅRL § 99a. Det forventes, at der på sigt vil blive fastsat krav om, at oplysningerne skal XBRL-opmærkes ved indberetning af årsrapporten til ERST.

Læs mere i [nyhed af 15. november 2021 på Deloitte.dk](#)

2.1.4. Bekendtgørelse om offentliggørelse af en række redegørelser efter ÅRL

ERST har udsendt en opdateret bekendtgørelse om offentliggørelse af en række redegørelser efter ÅRL ([Bek. nr. 1088 af 31. maj 2021](#)) i form af redegørelse for god fondsledelse, redegørelse for fondens uddelingspolitik, redegørelse for samfundsansvar, redegørelse for den kønsmæssige sammensætning af ledelsen, redegørelse for betalinger til myndigheder, redegørelse for politik for dataetik, redegørelse for virksomhedsledelse og redegørelse for mangfoldighedspolitik.

Det nye krav om redegørelse for politik for dataetik (jf. afsnit 2.1.1), er indarbejdet i bekendtgørelsen, så der gælder de samme krav om offentliggørelse af denne redegørelse, som for de øvrige redegørelser efter årsregnskabslovens §§ 99a-c, bortset fra at en redegørelse for dataetik ikke kan gives i en supplerende beretning.

Vedrørende redegørelse for samfundsansvar og redegørelse for den kønsmæssige sammensætning af ledelsen er det præciseret, at en redegørelse efter internationale retningslinjer eller standarder skal dække samme periode som årsrapportens regnskabsperiode, og at sproget kan være på engelsk, uanset sproget i virksomhedens årsrapport.

Bekendtgørelsen har virkning for regnskabsår, der begynder den 1. januar 2021 eller senere, men kan dog anvendes for regnskabsår, der slutter den 30. juni 2021 eller senere.

2.1.5. Indsendelsesbekendtgørelse

ERST har udsendt en opdateret bekendtgørelse om indberetning til og offentliggørelse af årsrapporter m.v. i ERST samt kommunikation i forbindelse hermed ([Bek. nr. 1054 af 31.05.2021](#))

Det er indsat en bestemmelse (§ 9, stk. 2) om, at ERST ved tilbagetrækning af en årsrapport skal offentliggøre en notits på cvr.dk om, at årsrapporten er trukket tilbage og en begrundelse for tilbagetrækningen. ERST fik med vedtagelse af Kontrolpakken, gældende fra 1. juli 2020, bemyndigelse til at tilbagetrække en årsrapport, der enten indeholder så alvorlige fejl eller mangler, at dokumentet er groft misvisende eller ikke er behørigt godkendt og revideret.

Endvidere præciseres i bekendtgørelsens § 31, at kun børsnoterede virksomheder, som efter delårsrapportbekendtgørelsen skal udarbejde en delårsrapport, har pligt til at indberette denne til ERST. Dermed er der ikke længere krav om, at virksomheder, som alene udsteder gældsinstrumenter og som frivilligt udarbejder delårsrapport, skal indberette denne til ERST.

Bekendtgørelsen træder i kraft den 1. juli 2021.

2.1.6. Delårsrapportbekendtgørelse

ERST har udsendt en opdateret bekendtgørelse om udarbejdelse af delårsrapporter for virksomheder, der har værdipapirer optaget til handel på et reguleret marked, og hvor virksomheden er omfattet af årsregnskabsloven ([Bek. nr. 1089 af 31.05.2021](#)).

Bestemmelsen (§ 1, stk. 7) om at bekendtgørelsen finder anvendelse, hvis en virksomhed, som alene udsteder store gældsinstrumenter, frivilligt udarbejder delårsrapport, er slettet, da ERST ikke har hjemmel til at fastsætte nærmere regler for disse virksomheder.

Endvidere er der indsat en ny bestemmelse (§ 13) om, at en redegørelse for virksomhedens økonomiske forhold (periodemeddelelse), som ikke er en delårsrapport, ikke må fremstå, så den kan forveksles med en delårsrapport.

Bekendtgørelsen har virkning for regnskabsår, der begynder den 1. juli 2021 eller senere, men kan dog anvendes for regnskabsår, der begynder den 30. januar 2021 eller senere.

2.1.7. Vejledning om Årsregnskabslovens bestemmelser om kapitalinteresser

ERST udsendte i maj 2021 en [vejledning](#) om den nye aktivkategori "kapitalinteresser", som blev tilføjet årsregnskabsloven ved en lovændring i 2018. Det har i praksis været uklart, hvad en kapitalinteresse er, og i hvilket omfang kapitalandele i en associeret virksomhed fortsat kan præsenteres som en særskilt regnskabspost i årsregnskabet. I vejledningen forklarer ERST de enkelte elementer i definitionen af en kapitalinteresse, illustrerer klassifikation som kapitalinteresse med eksempler og behandler særlige problemstillinger for holdingvirksomheder.

Klassifikation som kapitalinteresse

En kapitalinteresse er defineret som

"En virksomheds, eller virksomhedens og dennes dattervirksomheders, ret over egenkapital i en anden virksomhed, når formålet med besiddelsen er at fremme virksomhedens egne aktiviteter gennem en varig tilknytning til den anden virksomhed. Ret over egenkapital i en anden virksomhed formodes at være en kapitalinteresse, når rettigheden udgør mindst 20 pct. af egenkapitalen i den anden virksomhed."

Vejledningen indeholder eksempler, som bl.a. illustrerer, at der kan være tale om en kapitalinteresse, selvom ejerandelen er langt under 20 pct., når det er tilstrækkeligt klart, at formålet med kapitalinteressen er at fremme virksomhedens egne aktiviteter gennem en varig tilknytning til den anden virksomhed.

En holdingvirksomheds aktivitet består ofte alene i investering i kapitalandele, hvorfor alle kapitalandele i princippet medvirker til at fremme virksomhedens egen aktivitet. I vejledningen præciseres det, at der for en holdingvirksomhed skal lægges forholdsvis mere vægt på, om investeringen i den enkelte kapitalandel kan betegnes som strategisk og afledt heraf, at alene strategiske investeringer kan vurderes at opfylde kravet om at fremme virksomhedens egen aktivitet. Et eksempel herpå fra vejledningen er opsummeret nedenfor og er en ofte forekommende konstruktion indenfor liberale erhverv, herunder advokatfirmaer, ejendomsrådgivere og i revisionsbranchen.

Eksempel på strategisk investering

En holdingvirksomhed ejer 2% af et advokatfirma, hvor ejeren er partner. Virksomheden ejer advokatfirmaet sammen med 49 andre partnere, hvis ejerandel også er placeret i holdingvirksomheder. Kapitalandelen besiddes med henblik på en varig tilknytning.

ERST konkluderer i vejledningen, at i ovennævnte scenarie er der en så tæt sammenhæng mellem kapitalandelen og ejerens funktion som partner i advokatvirksomheden, at kapitalandelen kan betegnes som en strategisk besiddelse. Kapitalinteressen kan derfor, uanset at ejerandelen er langt under 20 %, klassificeres som en kapitalinteresse.

Præsentation af associeret virksomhed

Regnskabsposterne for associerede virksomheder er med indarbejdelsen af den nye aktivkategori "kapitalinteresser" udgået af årsregnskabslovens skemaer for resultatopgørelse og balance, da associerede virksomheder nu anses som en undergruppe af de nye regnskabsposter vedrørende kapitalinteresser.

Hvis virksomheden både har kapitalinteresser og kapitalandele i associerede virksomheder, kan regnskabsposterne opdeles, så den del, der vedrører associerede virksomheder, præsenteres særskilt. Af vejledningen fremgår, at en sådan opdeling kun er mulig, hvis virksomheden både har kapitalinteresser og kapitalandele i associerede virksomheder. Har virksomheden alene kapitalandele i associerede virksomheder, skal benævnelsen "kapitalinteresser" anvendes.

Hvis en virksomhed alene har kapitalandele i associerede virksomheder og vil anvende benævnelsen "Kapitalandele i associerede virksomheder" i årsrapporten, skal dette kunne begrundes med, at det bidrager til et bedre retvisende billede.

Klassifikation som omsætningsaktiver

I vejledningen er præciseret, at kravet om "varig tilknytning" betyder, at kapitalinteresser, kapitalandele i associerede virksomheder og kapitalandele i joint ventures ikke kan klassificeres som omsætningsaktiver. Hvis en virksomhed tidligere fx har klassificeret kapitalandele i associerede virksomheder som omsætningsaktiver, vil disse nu alt andet lige skulle reklassificeres til en porteføljeinvestering, som skal måles til dagsværdi eller kostpris. Dette vil være en ændring i anvendt regnskabspraksis, der skal behandles som sådan inklusive tilpasning af sammenligningstal. Hvis ledelsen ændrer hensigten med en investering, således at en kapitalandel, der er klassificeret som en porteføljeinvestering under omsætningsaktiver, fremover skal anses som en kapitalinteresse og reklassificeres til anlægsaktiver, er det en ændring af et regnskabsmæssigt skøn. En sådan ændring skal beskrives med angivelse af den beløbsmæssige effekt på årets resultat, balance og egenkapital, men uden tilretning af sammenligningstal.

2.1.8. Vejledning om lovpligtig redegørelse for samfundsansvar

Store virksomheder i regnskabsklasse C og alle virksomheder i regnskabsklasse D skal redegøre for virksomhedens arbejde med samfundsansvar jf. ÅRL § 99a. Det er frivilligt for virksomhederne, om de ønsker at udarbejde politikker for samfundsansvar, men redegørelsen skal indeholde en klar og begrundet forklaring på de områder, hvor virksomheden har valgt ikke at have en politik. Virksomhederne skal endvidere give en række oplysninger, uanset om de har politikker for samfundsansvar. Disse oplysninger omfatter fx beskrivelse af forretningsmodel, risici og ikke-finansielle nøgletal.

ERST har i maj 2021 udsendt en opdateret [vejledning](#) om lovpligtig redegørelse for samfundsansvar, som skal hjælpe virksomheder med at efterleve reglerne.

2.1.9. Vejledning om ESG taksonomi

Virksomheder har siden årsskiftet frivilligt kunnet XBRL-opmærke de ESG-nøgletal, som redegørelsen for samfundsansvar indeholder, i forbindelse med indberetningen af virksomhedens årsrapport. For at gøre

det nemt og hurtigt for virksomheder at opmærke ESG-nøgletal, har ERST i maj 2021 udsendt en [vejledning](#) om, hvordan man bruger de nye felter i XBRL-taksonomien til frivillig indberetning af de mest anvendte ESG-nøgletal.

2.1.10. Opdateret regnskabsvejledning for andelsboligforeninger på vej

ERST har i samarbejde med en række interessenter opdateret Regnskabsvejledningen for andelsboligforeninger. En endelig udgave af den opdaterede version forventes offentliggjort ultimo december 2021. Siden den seneste opdatering i 2015 har ændringer i andelsboligloven, debatten om måling af renteswap i efteråret 2020 samt brugerønsker vist et behov for opdatering af vejledningen.

Vejledningen med modelregnskabet udtrykker ERSTs opfattelse af, hvordan årsregnskabslovens regler kan finde anvendelse for andelsboligforeninger, der aflægger årsrapport efter regnskabsklasse A. Vejledningen er frivillig at anvende, men nogle af ændringerne i den nye vejledning kan henføres til ændringer i årsregnskabsloven eller i styrelsens fortolkning heraf, som alle andelsboligforeninger skal være opmærksomme på.

Styrelsen henleder særligt opmærksomheden på ændringer relateret til ejendomme, gæld og tilskudsordninger, som kan medføre ændring af anvendt regnskabspraksis. Nedenfor er en meget kort opsummering af de væsentligste ændringer vedrørende indregning og måling.

Ejendomme

Det præciseres, at ejendomme kan måles til kostpris eller dagsværdi. Dagsværdien skal være baseret på den aktuelle dagsværdi på balancedagen, hvorfor en valuarvurdering i henhold til andelsboligloven og den offentlige ejendomsvurdering ikke længere kan anvendes.

Andelsboligforeninger, som har målt ejendommen til dagsværdi, kan vælge at ændre praksis, så ejendommen fremadrettet måles til kostpris. Ændring af praksis kan dog kun foretages én gang.

Gæld i ejendommen

Gæld i ejendomme kan fremover måles til amortiseret kostpris eller kursværdi. Hidtil har alene amortiseret kostpris været tilladt. Konvertible lån, som kan indfries til kurs 100, skal i årsregnskabet måles til højst kurs 100, og regnskabet skal indeholde oplysninger om, at lånet er konvertibelt.

Renteswap

Andelsboligforeninger kan måle renteswap til "basisværdi". "Basisværdi" er et nyt begreb, som hverken findes i årsregnskabsloven eller i andelsboligloven. Basisværdi er den værdi af en renteswap, som typisk fremgår af opgørelsen fra pengeinstituttet og er et udtryk for nutidsværdien af de fremtidige, forventede pengestrømme i renteswapaftalens løbetid tilbagediskonteret med en tilnærmelsesvis risikofri rente, hvori der ikke er taget hensyn til foreningens kreditrisiko mv. Basisværdien er ikke nødvendigvis udtryk for det beløb, foreningen skal betale til pengeinstituttet for at frigøre sig for renteswappen, da renteswappens indfrielsesværdi er bestemt af den konkrete aftale, foreningen har indgået med pengeinstituttet. Basisværdi har været anvendt tidligere i langt de fleste andelsboligforeninger, der har renteswap, og for disse vil der derfor alene være tale om en begrebsændring. Basisværdi er ikke det samme som dagsværdi i henhold til årsregnskabsloven (se også afsnit 2.3.3), og må derfor ikke beskrives som sådan. Derfor vil beskrivelse af anvendt regnskabspraksis o.l. skulle tilpasses, såfremt måling sker til basisværdi.

Bemærk, at der gælder særlige regler for indregning af værdien af en renteswap ved opgørelse af andelsværdien, jf. en [vejledende udtalelse om renteswapaftaler i andelsboligforeninger](#) udsendt af Indenrigs- og Boligministeriet den 5. november 2021. Heraf fremgår bl.a., at en renteswap ikke kan måles til dagsværdi efter IFRS 13 ved opgørelse af andelsværdien.

Indregning af tilskud

Tilskud skal fremover præsenteres som en særskilt indtægt, og må ikke modregnes i de omkostninger eller investeringer, tilskuddet vedrører.

Grundejernes Investeringsfond mv.

Den regnskabsmæssige behandling af indestående og forpligtelser i henhold til Grundejernes Investeringsfond (GI) er ændret:

- Der kan fremover ikke indregnes en hensættelse svarende til indestående på bindingskontoen hos GI.
- Lejeindtægter, som kan henføres til GI, skal ikke længere periodiseres.
- Reservation til vedligeholdelse af ejendommen, svarende til indeståendet i GI, kan foretages via resultatdisponeringen og klassificeres som andre reserver under egenkapitalen.
- Indestående på foreningens konto hos GI skal fremover klassificeres som likvide beholdninger og ikke tilgodehavender.

Klassifikationen af foreningens forpligtelse vedrørende indvendig vedligeholdelse efter lejelovens § 22 skal fremover klassificeres som en hensættelse, idet forfaldstidspunktet er usikkert.

2.2. Udkast til nye regler mv.

2.2.1. Forslag til ny bogføringslov og ændring af årsregnskabsloven mv.

ERST har udsendt et forslag til en ny bogføringslov og ændring af årsregnskabsloven mv. i høring. Forslaget er udarbejdet på baggrund af en bred politisk aftale om krav til revision, som blev indgået i juni 2021, som skal styrke indsatsen mod fejl og svindel. Formålet med forslaget er at udnytte det potentiale, der er ved øget digitalisering af bogføringen, styrke regnskabskvaliteten og regelefterlevelse generelt samt at styrke ERSTs kontrolfunktion.

Ny bogføringslov

Lovforslaget indeholder forslag til en ny bogføringslov. De væsentligste ændringer i forhold til den gældende bogføringslov er:

- Krav om digital registrering og opbevaring af regnskabsmateriale og en sikkerhedskopi heraf. Kravet gælder dog ikke virksomheder med personlig hæftelse med nettoomsætning, der i de seneste to indkomstår ikke har overskrevet 300.000 kr.
- Hjemmel til at ERST kan gennemføre en risikobaseret bogføringskontrol af virksomheder, der ikke har indsendt deres første årsrapport og virksomheder, der har fravalgt revision.
- Forenklede krav til virksomheders beskrivelse af deres procedurer for registrering af transaktioner og opbevaring af regnskabsmateriale.
- Definitionen af regnskabsmateriale udvides til at omfatte dokumentation for faktuelle oplysninger i ledelsesberetningen i virksomhedens årsrapport.
- Indførsel af et markant forhøjet bødeniveau med mulighed for bøder op til 1,5 mio.kr., hvis virksomheden hverken kan stille det originale, digitale regnskabsmateriale eller den digitale sikkerhedskopi til rådighed for myndigheder, der har hjemmel til indsigt heri.

Ændringer til årsregnskabsloven

De væsentligste ændringer til årsregnskabsloven er:

- Krav om revisorerklæring efter eget valg for virksomheder i særlige risikobrancher med en årlig nettoomsætning mellem 5-8 mio. kr. i to på hinanden følgende år.
- Krav om revisionspligt for virksomheder med en balancesum over 50 mio. kr. i to på hinanden følgende år, uanset størrelsen af virksomhedens nettoomsætning.
- Krav om at oplysning om antal ansatte også skal gives i noterne til årsregnskabet, hvis der er 0 ansatte.

- Fristen for indberetning af årsrapporter forlænges fra fem måneder til seks måneder for klasse B og C. For klasse D er fristen uændret fire måneder.
- Tilføjelse af hvidvasklovgivning i bestemmelsen om at fravalg af revision ikke kan ske, når virksomheden eller den, som har bestemmende indflydelse over virksomheden, accepterer bødeforelæg eller som led i en straffesag dømmes for overtrædelse af selskabslovgivningen, regnskabslovgivningen eller skatte- og afgiftslovgivningen. Desuden vil fravalg af revision ikke kunne ske, hvis et ledelsesmedlem inden for de seneste to år har været optaget i konkurskarantænerregisteret.
- Mulighed for administrativt at påbyde revision, hvis der konstateres væsentlige fejl eller mangler i virksomhedens bogføring.

Ikrafttræden

Det forslås, at loven træder i kraft den 1. juli 2022, med følgende undtagelser:

- Kravene om digital registrering og opbevaring af regnskabsmateriale har virkning for regnskabsmateriale, der vedrører økonomiske transaktioner, der finder sted for regnskabsår, der begynder den 1. januar 2023 eller senere.
- Ændringerne til årsregnskabsloven har virkning for regnskabsår, der begynder den 1. januar 2023 eller senere. Dog kan forslaget om forlængelse af indsendelsesfristen for årsrapporter til seks måneder anvendes for regnskabsår, der begynder den 1. januar 2022 eller senere, dvs. første gang for kalenderårsrapporter for 2022.

Læs høringsudkastet på [Folketingets hjemmeside](#)

Læs den politiske aftale på [Erhvervsministeriets hjemmeside](#)

2.3. Aktuelle forhold og praktiske problemstillinger

I det følgende har vi opsummeret et udvalg af aktuelle forhold og faglige problemstillinger, som Deloitte's faggruppe har vurderet relevant for aflæggelse af årsrapport for 2021. I overskriften er angivet "ÅRL" og regnskabsklasse, hvis spørgsmålet primært er relevant for virksomheder, der aflægger årsrapport efter ÅRL, og "ÅRL/IFRS", hvis problemstillingen både kan være relevant for virksomheder, der aflægger årsrapport efter ÅRL og IFRS. Da ÅRL fortolkes efter IFRS, vil de fleste spørgsmål, som er relevante for IFRS-aflæggere, også kunne have en afsmittende effekt for særligt større virksomheder, som aflægger årsrapport efter ÅRL.

2.3.1. ERST har offentliggjort oversigt over kontrolindsatser i 2021 (ÅRL B-D)

ERST har i juli 2021 udsendt årsberetning for erhvervsrettet kontrol og tilsyn i 2020. Udover redegørelse for ERSTs aktiviteter mv. i 2020, indeholder beretningen en oversigt over de kontrolaktiviteter, som ERST vil have særlig fokus på i 2021. På områderne selskabskontrol, regnskabskontrol og tilsyn med erhvervsdrivende fonde vil fokusområderne være:

Regnskabskontrol

Kontrollen vil i stigende grad blive fokuseret efter risiko og væsentlighed. Det betyder bl.a.:

- Fortsat udvikling af digitale modtagekontroller, der effektueres ved forsøg på indberetning af årsrapport til ERSTs systemer.
- Videreudvikling af en Machine Learning-model, der udsøger fiktive regnskaber og kontrollerer udsøgte sager.

Selskabskontrol

- Fokus på svigsager frem for sager med formelle fejl.
- Anvendelse af nye hjemler i kontrolloven om forbud mod stråmænd og nye muligheder for identitetskontrol.

Erhvervsdrivende fonde

- Fokus på ejendomsfondes indregning og måling af ejendomme samt brug af administrator.
- Rettidig og korrekt registrering af ledelsesmedlemmer mv.

ERST har erfaringsmæssigt også fokus på oplysninger om ledelsesvederlag i erhvervsdrivende fonde, herunder at der eventuelt sker en korrekt fordeling af ledelsesmedlemmernes vederlag for de erhverv de udfører i den erhvervsdrivende fond og de tilknyttede virksomheder. Hvis et ledelsesmedlem således både udfører opgaver for den erhvervsdrivende fond og tilknyttede virksomheder, er det vigtigt, at ledelsesvederlaget er korrekt fordelt og oplyst i årsrapporterne for både den erhvervsdrivende fond og de tilknyttede virksomheder.

2.3.2. ERST konstaterer fejl i årsrapporter for virksomheder i regnskabsklasse C (ÅRL)

ERST iværksatte i slutningen af 2019 en stikprøvekontrol af 40 årsrapporter for virksomheder omfattet af regnskabsklasse C og udsendte i februar 2021 en redegørelse herom. Kontrollen havde til formål at undersøge årsrapporterne for åbenbare overtrædelser af årsregnskabsloven. Styrelsen forventer at lave en opfølgning på kontrollen, og forventer at øvrige virksomheder i regnskabsklasse C retter op på eventuelle tilsvarende overtrædelser.

Styrelsen konstaterede en række overtrædelser af årsregnskabslovens bestemmelser og gav virksomheder påbud om at berigtige forhold vedrørende ledelsesberetning, anvendt regnskabspraksis, koncernregnskab og oplysninger om nærtstående parter. Nedenfor er de konkrete overtrædelser af årsregnskabsloven og styrelsens begrundelser opsummeret. Redegørelsen kan læses i sin helhed på [ERSTs hjemmeside](#).

ÅRL Krav	Konstateret mangel
Ledelsesberetning	
Redegørelse for udviklingen i virksomhedens aktiviteter og økonomiske forhold (§ 99)	Det er ikke nok at opliste beløb, som kan aflæses i selve regnskabet. Virksomheden skal forklare, hvorfor beløbene ser ud, som de gør.
Beskrivelse af virksomhedens forventede udvikling (§ 99)	Ofte for upræcis redegørelse. Der skal så vidt muligt oplyses om niveauet for de væsentligste hovedtal som fx årets resultat og omsætning. Oplysningerne kan gives i intervaller, som dog ikke må være så store, at de bliver intetsigende.
Beskrivelse af virksomhedens videnressourcer (§ 99)	En virksomhed, der beskæftigede sig med udvikling af software, skulle medtage en beskrivelse af virksomhedens videnressourcer i ledelsesberetningen.
Beskrivelse af virksomhedens påvirkning af det eksterne miljø (§ 99)	En transportvirksomhed havde en påvirkning på miljøet som følge af Co2-udledninger og blev påbudt at redegøre herfor.
Beskrivelse af årets resultat sammenholdt med den forventede udvikling (§ 100)	Manglede ofte i årsrapporterne eller der manglede begrundelse for eventuelle afvigelser til de tidligere udmeldte forventninger.
Andre forhold	
Anvendt regnskabspraksis	Flere eksempler på mangelfulde og/eller ikke virksomhedsspecifikke beskrivelser af anvendt regnskabspraksis

ÅRL Krav	Konstateret mangel
Undladelse af udarbejdelse af koncernregnskab med henvisning til overliggende koncernregnskab (ÅRL § 112)	Manglende oplysninger om navn, hjemsted og cvr-nummer (eller registreringsnummer for udenlandske enheder) for overliggende modervirksomhed, der har udarbejdet koncernregnskab. Ikke-rettidig indsendelse af overliggende koncernregnskab.
Oplysninger om nærtstående parter (ÅRL § 98c)	Manglende oplysninger om nærtstående parter med bestemmende indflydelse, som fremgik af ejerregistret. Manglende oplysninger om anvendelse af undtagelse, når der alene oplyses om transaktioner med nærtstående parter, der ikke er gennemført på normale markedsvilkår.

2.3.3. Ny praksis for måling af renteswapaftaler og andre derivater (ÅRL B-D)

ERST udsendte i marts 2021 et [baggrundsnotat](#) og et [notat](#) om den regnskabsmæssige behandling af renteswapaftaler efter årsregnskabsloven. Notatet blev opdateret i juli 2021, hvor bl.a. et beslutningstræ blev slettet, da det ikke tog højde for alle relevante forhold.

I notatet præciseres, at renteswapaftaler efter årsregnskabsloven skal måles til dagsværdi som defineret i den internationale regnskabsstandard IFRS 13 *Fair Value Measurement*, hvor der bl.a. ved opgørelse af dagsværdien skal tages hensyn til virksomhedens egen kreditrisiko. Ifølge IFRS 13 er dagsværdien den værdi, der kan opnås ved et salg af et aktiv eller skal betales ved overdragelse af en forpligtelse (overdragelsesværdi).

Det har hidtil været almindelig praksis under årsregnskabsloven at anvende den værdi, som bankerne oplyser i årsopgørelser o.l., som grundlag for indregning af renteswapaftalen i årsregnskabet. Den af bankerne oplyste værdi har været anset svarende til den værdi, som instrumentet kan afregnes til overfor banken (indfrielsesværdi). Denne værdi beregnes typisk som en tilbagediskontering af de forventede fremtidige betalinger ved anvendelse af en tilnærmelsesvis risikofri rente (basisværdi), der ikke tager hensyn til kreditrisici mv.

Som følge af andelsboligforeningernes særlige karakteristika gælder ovenstående ikke for andelsboligforeninger, der aflægger årsrapport efter regnskabsklasse A jf. særskilt [notat](#) herom udsendt af ERSTs i marts 2021. Andelsboligforeninger kan derfor i henhold til vejledningen alt andet lige anvende den af banken oplyste værdi ved måling af renteswappen i årsregnskabet. Se også afsnit 2.1.10.

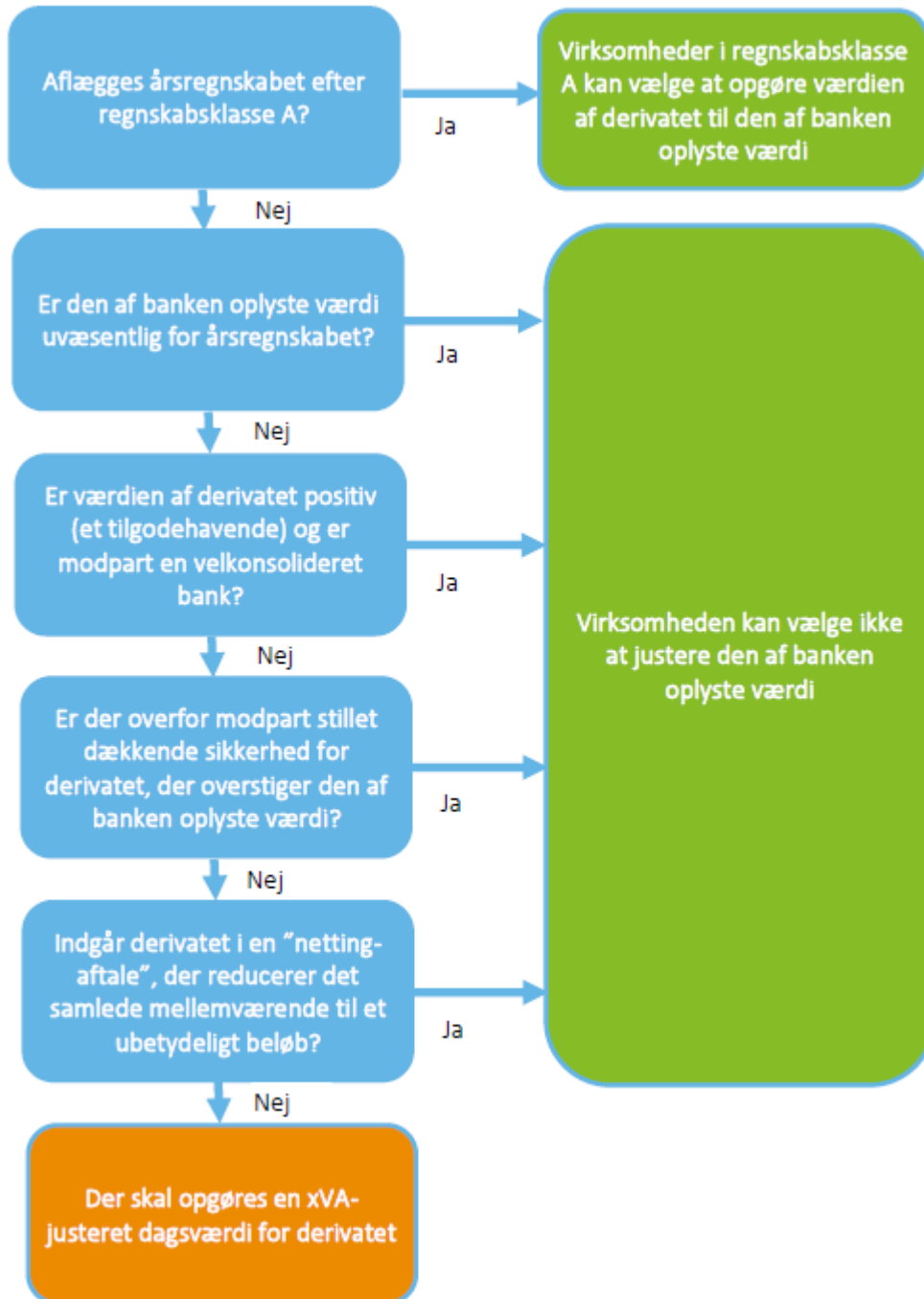
Skal værdien oplyst af banken korrigeres?

Som følge af ERSTs udmelding er det nødvendigt at vurdere, om der er behov for at korrigere den af banken oplyste værdi for bl.a. virksomhedens egen kreditrisiko og eventuelle andre faktorer, som en markedsdeltager ville lægge vægt på, hvis vedkommende skulle overtage den pågældende renteswapaftale. I det omfang at renteswapaftalen udgør en forpligtelse for virksomheden, vil måling til dagsværdi skulle tage udgangspunkt i den værdiansættelse, som modparten i aftalen ville foretage i sit årsregnskab, hvilket bl.a. betyder, at der skal korrigeres for risikoen for, at modparten ville kunne få betaling for de pengestrømme, der kunne være aktuelle i renteswapaftalens løbetid (virksomhedens egen kreditrisiko). De faktorer, der potentielt skal korrigeres for, benævnes xVA'er, hvor de primære faktorer er følgende:

- CVA (Credit Value Adjustment) – afspejler markedsværdien af risikoen for, at modparten kan gå konkurs. I praksis vil der kunne ses bort fra effekten af CVA, hvis swapaftalen er indgået med en velkonsolideret modpart (typisk et pengeinstitut).
- DVA (Debt Value Adjustment) – er udtryk for modpartens CVA, dvs. markedsværdien af risikoen for, at virksomheden selv kan gå konkurs. Er indfrielsesværdien af en renteswapaftale negativ (dvs. en forpligtelse), vil en korrektion for DVA betyde, at den af banken oplyste værdi, reduceres med et beløb, der afspejler risikoen for, at virksomheden ikke vil kunne indfri forpligtelsen over aftalens løbetid.

Effekten heraf kan være væsentlig i f.t. det enkelte instrument, afhængig af særligt instrumentets løbetid og kreditvurdering af virksomheden selv.

Til brug for vurdering af om der skal ske korrektion af den af bankerne oplyste værdi, kan nedenstående beslutningstræ anvendes, der er baseret på en væsentlighedsvurdering.



Hvis det med udgangspunkt i ovenstående beslutningstræ vurderes nødvendigt at opgøre en dagsværdi, der inkluderer effekt af xVA'er, eller hvis virksomheden har valgt at opgøre en sådan værdi og værdien er væsentlig for årsregnskabet, vil det typisk være nødvendigt at involvere en specialist i dagsværdimåling af finansielle instrumenter.

Oplysningskrav

For virksomheder, der aflægger årsrapport efter regnskabsklasse B, C og D, skal der gives en række noteoplysninger, der er relateret til opgørelsen af dagsværdi for derivater, herunder:

- Værdiansættelsesmodeller og -teknikker, som er anvendt ved opgørelse af dagsværdien
- Oplysninger om dagsværdien ultimo regnskabsåret, årets dagsværdireguleringer indregnet i henholdsvis resultatopgørelsen og i egenkapitalen.
- Centrale forudsætninger, som er anvendt ved dagsværdiberegningen.
- Omfanget og karakteren af afledte finansielle instrumenter samt væsentlige betingelser (vilkår), som kan få betydning for beløbet, tidspunktet og sikkerheden for fremtidige pengestrømme.

Ikrafttræden

Det er ERSTs opfattelse, at det ikke er et nyt forhold, at dagsværdien af renteswapaftaler og andre derivater i henhold til årsregnskabsloven skal opgøres efter bestemmelserne i IFRS 13. Derfor skulle ændringen i opgørelsesmetode ske ved aflæggelsen af årsregnskaber med balancedag 31. december 2020 eller senere og behandles som ændring i regnskabsmæssige skøn eller alternativt som en fejl. Da ERSTs notat først blev udsendt i marts 2021, fik mange virksomheder ikke ændret målingsmetoden i 2020 årsrapporten til de nye udmeldinger, men det vil om nødvendigt skulle ske ved aflæggelse af den kommende årsrapport for 2021.

2.3.4. Software-as-a-Service arrangements (SaaS)

Det er flere og flere virksomheder som køber sig adgang til cloudbaserede it-løsninger. Det vil sige it-løsninger, hvor kunderne køber sig adgang til at anvende en virksomheds software-løsning i stedet for, at softwaren installeres på kundens egne computere.

Det har rejst nogle regnskabsmæssige problemstillinger, som har medført, at IFRS-fortolkningsorganet IFRIC har offentliggjort to såkaldte agenda decisions:

- **Agenda decision 1 fra marts 2019:** Heri konkluderes, at en SaaS-aftale, hvor køber alene får adgang til leverandørens software-løsning skal behandles som en serviceaftale og ikke et køb (eller leje) af software (immaterielt aktiv eller leasingaftale).
- **Agenda decision 2 fra april 2021:** Behandler den regnskabsmæssige behandling af konfiguration- og tilpasningsomkostninger i forbindelse med implementeringen af SaaS aftalen.

De to agenda decisions redegør for, hvordan SaaS-aftaler skal behandles regnskabsmæssigt, set ud fra en købers perspektiv, men kan også anvendes til fortolkning af, hvordan SaaS-aftaler skal behandles ud fra en sælgers perspektiv.

De to agenda decisions kan påvirke og ændre den regnskabsmæssige behandling af sådanne ydelser for både køber og sælger. Det er Deloitte's vurdering, at fortolkningerne også skal anvendes under ÅRL, da det vedrører fortolkning af generelle bestemmelser i IAS 38 *Intangible Assets* og således ikke nye eller ændrede bestemmelser i IFRS'erne.

Hovedbudskaberne i agenda decision 2 er opsummeret nedenfor. Da det er et meget komplekst område, som kræver en nærmere analyse af de enkelte aftaler sammenholdt med den nye fortolkning, anbefaler Deloitte, at virksomheder, som har afholdt eller skal afholde væsentlige omkostninger til konfiguration/tilpasning i forbindelse med indgåelse af SaaS aftaler, foretager en nærmere analyse af aftalegrundlaget sammenholdt med IFRICs fortolkninger. Læs også mere på [IASPlus](#) i publikationen fra juni 2021 [A Closer Look — Software-as-a-Service arrangements — Accounting changes are the result of an era of digital transformation](#).

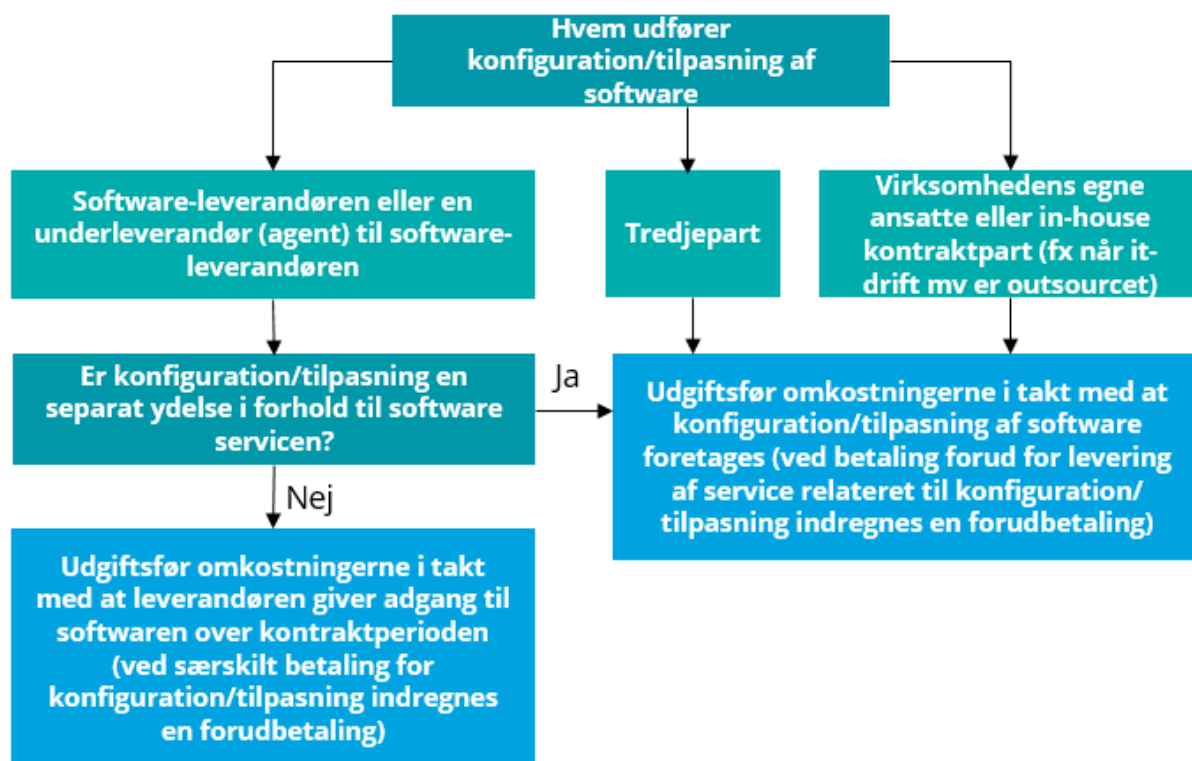
Konfigurations- og tilpasningsomkostninger

En del SaaS-aftaler indeholder aftale om konfigurering og tilpasning af softwaren ud fra kundens ønsker og behov. Omkostninger hertil kan være betydelige og omfatte omkostninger til:

- **Konfiguration** som defineres som værende opsætning af softwarens eksisterende kodning til at fungere på en bestemt måde
- **Tilpasninger** som defineres som værende ændringer til softwarens nuværende kodning eller udvikling af ny kodning.

Hvis konfigurationen og/eller tilpasningen af softwaren sker på kundens egne systemer (dvs. bag kundens firewall), og kunden kontrollerer IP rettighederne til kodningen, er der tale om separate immaterielle aktiver. De immaterielle aktiver indregnes i balancen, hvis de øvrige indregningskriterier for immaterielle aktiver er opfyldt, dvs. at aktivet forventes at tilføre fremtidige økonomiske fordele for kunden, og at omkostningerne kan opgøres pålideligt.

Hvis konfigurationen og/eller tilpasningen af softwaren derimod sker på SaaS leverandørens software, vil kunden som hovedregel ikke kontrollere konfigurationen eller tilpasningen af softwaren. Den regnskabsmæssige behandling af omkostningerne er i den situation afhængig af, om konfigurationen/tilpasningen sker af softwareleverandøren, af tredjepart eller af kunde selv. Det kan helt overordnet illustreres som nedenfor:



- **Hvis konfigurationen /tilpasningen sker af udbyderen** og det er en integreret del af den cloudbaserede it-løsning, der tilbydes kunden, kan omkostningen indregnes over aftaleperioden. Hvis

det ikke er en integreret del af selve den cloudbaserede it-løsning, skal omkostningerne resultatføres i takt med at konfigurationen/tilpasningen sker.

- **Hvis det er 3. part eller køber selv der udfører konfigurationen/tilpasningen** skal omkostningerne som udgangspunkt resultatføres i takt med, at tilpasningen sker.

Ændring af anvendt regnskabspraksis, som følge af ovenstående fortolkninger, skal behandles som en ændring i anvendt regnskabspraksis, dvs. at ændringerne skal foretages med tilbagevirkende kraft og sammenligningstallene skal tilpasses. I anvendt regnskabspraksis skal medtages et afsnit, der beskriver ændringen i regnskabspraksis, herunder også den beløbsmæssige effekt.

2.3.5. Beskrivelse af anvendelse af finansielle instrumenter i ledelsesberetningen (ÅRL C-D/IFRS)

Virksomheder omfattet af regnskabsklasse C og D skal fra og med regnskabsår, der begynder den 01.01.2020 eller senere, medtage en beskrivelse i ledelsesberetningen af virksomhedens anvendelse af finansielle instrumenter, hvis det er væsentligt for at vurdere virksomhedens aktiver, forpligtelser, finansielle stilling og resultat. Det tidligere krav om at beskrive særlige risici, udover almindeligt forekommende risici inden for virksomhedens branche, er ophævet.

Mange virksomheder har i forbindelse med aflæggelse af årsrapport for 2020 ikke været opmærksomme på det nye krav, herunder at det indholdsmæssige i kravet er anderledes i forhold til kravet om at beskrive særlige risici. Det er således ikke blot overskriften, der er ændret, men også det reelle indhold af beskrivelsen.

I ledelsesberetningen skal nu beskrives:

- virksomhedens mål og politikker for styring af finansielle risici, herunder virksomhedens politik for regnskabsmæssig sikring af alle større grupper af forventede fremtidige transaktioner, for hvilke der anvendes regnskabsmæssig sikring, og
- virksomhedens risikoeksponering i forbindelse med mulige ændringer i priser, kreditværdighed, likviditet og pengestrømme.

Omfanget og indholdet af beskrivelsen vil afhænge af, i hvilket omfang virksomheden anvender finansielle instrumenter og i øvrigt af, i hvilket omfang virksomheden er eksponeret over for de enkelte typer af finansielle risici, herunder risiko for tab for finansielle aktiver (kreditrisiko), renterisici, valutarisici, likviditetsrisici og markedspriserisici i øvrigt, fx i forbindelse med råvarekontrakter o.l. Der kan i den forbindelse henvises til bestemmelserne i den internationale regnskabsstandard IFRS 7 *Financial Instruments: Disclosures*, for nærmere inspiration til hvilke oplysninger, det kan være relevant at medtage i beskrivelsen, og hvordan de kan præsenteres. Det skal i den forbindelse bemærkes, at IFRS 7 kræver, at oplysningerne gives i noter til regnskaberne og ikke i ledelsesberetningen.

2.3.6. Klassifikation af en kassekredit som negative likvider i pengestrømsopgørelsen (ÅRL C-D)

Det har været en udbredt praksis for mange danske virksomheder at præsentere almindelige kassekreditter som en del af likviderne i pengestrømsopgørelsen.

ERST offentliggjorde i 2018 en regnskabskontrolafgørelse, hvor ERST påtalte, at kortfristede kreditfaciliteter var klassificeret som negative likvider i pengestrømsopgørelsen, selvom alle forudsætningerne for klassifikation som likvider i pengestrømsopgørelsen, jf. IAS 7, afsnit 8, ikke var opfyldte. Begrundelsen for, at forudsætningerne ikke ansås som opfyldt var, at der var knyttet opsigelsesvarsler til kreditfaciliteterne, hvorefter banken ikke kunne kræve kassekreditten tilbagebetalt "på anfordring". Det var således ERSTs

konklusion, at da kreditfaciliteterne ikke af banken kunne opsiges på anfordringsvilkår, så kunne de ikke præsenteres som likvider i pengestrømsopgørelsen.

Da IAS 7 skal anvendes til fortolkning af årsregnskabsloven, betyder ovennævnte afgørelse og udviklingen i praksis, at en kassekredit i en dansk bank som altovervejende hovedregel ikke kan klassificeres som negative likvider i pengestrømsopgørelsen. Begrundelsen er, at en kassekredit i en dansk bank som altovervejende hovedregel ikke kan kræves indfriet med en frist på blot 1-2 dage, og derfor ikke kan anses for "repayable on demand".

Hvis det er nødvendigt at ændre præsentationen i pengestrømsopgørelsen som følge af denne udmeldte fortolkning, skal ændringen behandles som en ændring i anvendt regnskabspraksis med tilpasning af sammenligningstal. Ændringen skal begrundes, og der skal gives oplysninger om den beløbsmæssige indvirkning. Omtalen kan fx ske sådan:

Ændring i anvendt regnskabspraksis

I overensstemmelse med en nylig fortolkning fra ERST er træk på selskabets kassekredit i pengestrømsopgørelse klassificeret som pengestrømme fra finansieringsaktiviteter, hvor trækket på kassekrediten tidligere blev klassificeret som likvider i pengestrømsopgørelsen. Ændringen medfører en positiv/negativ effekt på pengestrømme fra finansieringsaktiviteter på xx kr. i 20x1 (xx kr. for 20x0) og en stigning i likvide beholdninger på x kr. pr. 31.12.20x1 (x kr. pr. 31.12.20x0). Sammenligningstallene er tilpasset i overensstemmelse hermed.

2.3.7. Regnskabsmæssige overvejelser som følge af Brexit (ÅRL/IFRS)

Storbritannien (UK) udtrådte af EU den 31. januar 2020 og er dermed ikke længere et EU/EØS land. Det betyder, at danske virksomheder med relationer til UK i nogle tilfælde reguleres af andre regler i ÅRL end før Brexit.

Lempelsen for koncernregnskaber En modervirksomhed kan på visse betingelser undlade at udarbejde koncernregnskab, hvis modervirksomheden selv er dattervirksomhed af en højere modervirksomhed. Da en UK modervirksomhed ikke henhører under lovgivningen i et EU/EØS-land, kan undtagelsen i ÅRL § 112, stk. 1 ikke længere anvendes for en UK modervirksomhed. Derfor skal det vurderes, om betingelserne i ÅRL § 112, stk. 2 er opfyldt. Kravet i § 112, stk. 2 er, at den højere modervirksomhed udarbejder et koncernregnskab og - hvor relevant - en konsolideret ledelsesberetning i overensstemmelse med EU's regnskabsdirektiv eller regler, der i det mindste er ligeværdige hermed. Derfor kan en dansk modervirksomhed undlade at aflægge koncernregnskab med henvisning til § 112, stk. 2, hvis den overliggende modervirksomhed i UK udarbejder koncernregnskab efter:

- IFRS
- UK GAAP.

UK GAAP accepteres indtil videre som ligeværdige med EU's regnskabsdirektiv. Hvis der sker væsentlige ændringer i UK GAAP fremadrettet, skal det revurderes, om § 112, stk. 2 kan anvendes.

Det forventes, at EU-Kommissionen på et tidspunkt vil foretage en ækvivalens-vurdering af, om UK GAAP er i overensstemmelse med EU's regnskabsdirektiv. Hvis det er tilfældet, kan UK GAAP også fremadrettet anvendes i relation til ÅRL § 112, stk. 2.

Andre undtagelser, der ændres for virksomheder med relationer til UK

Følgende undtagelser kan bl.a. ikke længere anvendes af en dansk virksomhed med henvisning til et UK-koncernregnskab:

- ÅRL § 3, stk. 1 nr. 2: Hvorefter et I/S kan undlade at aflægge årsrapport og i stedet indsende en undtagelseserklæring.
- ÅRL § 5, stk. 1, nr. 2, og stk. 3, nr. 1: Hvorefter et K/S kan undlade at aflægge årsrapport og i stedet indsende en undtagelseserklæring.
- ÅRL § 6, stk. 1, nr. 2: Hvorefter en dattervirksomhed uden aktivitet kan undlade at aflægge årsrapport og i stedet indsende en undtagelseserklæring.
- ÅRL § 96, stk. 3: Hvorefter en stor (datter-) virksomhed kan undlade at oplyse om revisionshonorar i sit selskabsregnskab.

For filialer af UK-virksomheder kan undtagelsen i ÅRL § 143, der i visse tilfælde giver filialer mulighed for at indsende en ikke-revideret årsrapport for den udenlandske virksomhed, ikke anvendes. Muligheden for at indsende koncernregnskabet for modervirksomheden til den udenlandske virksomhed (§ 144) kan heller ikke anvendes af danske filialer af UK-virksomheder.

3. IFRS

3.1. Nye og ændrede internationale regnskabsstandarder mv., der træder i kraft for regnskabsåret 2021 og 2021/22.

3.1.1. Ændringer til IFRS 16 som følge af COVID-19

IASB udsendte i maj 2020 ændringer til IFRS 16 *Leases*, som giver leasingtager visse lempelser i relation til behandlingen af reduktion eller udskydelse af leasingbetalinger foranlediget af COVID-19.

COVID-19 pandemien har medført hel eller delvis reduktion eller udskydelse af leasingbetalinger i mange leasingforhold. Den regnskabsmæssige behandling af ændringer i leasingbetalinger afhænger ifølge IFRS 16 af, hvorvidt ændringen opfylder betingelserne for at skulle behandles som en "modifikation" af leasingkontrakten. I givet fald skal der foretages en genberegning af leasingkontrakten, så effekten af ændringen fordeles over den resterende leasingperiode. For leasingtager kan det være byrdefuldt at vurdere, hvorvidt ændringer i leasingbetalinger er modifikationer, særligt ved store porteføljer af leasingkontrakter, og i givet fald foretage genberegninger for disse.

Ændringerne af IFRS 16 giver leasingtager en midlertidig fritagelse fra vurderingen af, om ændringerne er modifikationer, således at ændringerne i stedet kan behandles som om de ikke er modifikationer. Det vil i de fleste tilfælde medføre, at ændringerne til leasingbetalingerne behandles som en (negativ) variabel leasingydelse, der indregnes i resultatopgørelsen i den periode, hvor den begivenhed eller situation, som udløser den variable leasingydelse, indtræffer.

Den midlertidige undtagelse gælder alene for ændringer, der er en direkte konsekvens af COVID-19, og alene hvis alle følgende betingelser er opfyldt:

1. Ændringerne i leasingbetalinger resulterer i leasingbetalinger, der stort set er identiske med – eller lavere end – leasingbetalingerne umiddelbart før ændringerne.
2. Reduktion i leasingbetalinger er udelukkende relateret til leasingbetalinger med forfald til og med 30. juni 2021 (ændring i leasingbetaling, som medfører reduktion i perioder inden 30. juni 2021 og efterfølgende stigning i efterfølgende perioder, opfylder også dette krav). Se dog afsnit 3.2.1 vedrørende forlængelse af ændringen.
3. Der er ikke ændringer til øvrige bestemmelser i leasingkontrakten.

Det er frivilligt, om virksomheden vil anvende den midlertidige undtagelse. Hvis den anvendes, skal den anvendes konsistent for alle leasingkontrakter med ensartede karakteristika, og der skal oplyses herom i noterne til års- og koncernregnskabet. Desuden skal virksomheden oplyse det beløb, som er indregnet i resultatopgørelsen vedrørende ændringer til leasingbetalinger som følge af COVID-19.

Ændringerne gælder for regnskabsår, der begynder 1. juni 2020 eller senere. Tidligere anvendelse er tilladt.

Læs mere i [IFRS in Focus fra maj 2020](#) og i [nyhed af 8. juni 2020 på Deloitte.dk](#).

3.1.2. Ændringer til IFRS som følge af IBOR-reformen (fase 2)

IASB udsendte i august 2020 ændringer til IFRS 9 *Financial Instruments*, IAS 39 *Financial Instruments: Recognition and Measurement* og IFRS 7 *Financial Instruments: Disclosures*, IFRS 4 *Insurance Contracts* og IFRS 16 *Leases*. Dette er anden del af det tofasede projekt, som skal mindske byrderne for virksomhederne, når referencerenter ændres i sikrings- eller låneforhold udelukkende som følge af reformen af systemet

vedrørende referencerenter (IBOR-reformen). I [IFRS in Focus fra september 2019](#) kan du læse mere om fase 1.

Referencerenter – eller benchmarkrenter – er offentligt tilgængelige rentesatser, såsom LIBOR, EONIA og STIBOR. De repræsenterer omkostningerne ved at opnå usikret finansiering i en bestemt kombination af valuta og løbetid og på et bestemt interbank-udlånsmarked.

Ændringerne skal mindske de regnskabsmæssige konsekvenser, når IBOR referencerenter udskiftes med alternative referencerenter som følge af IBOR-reformen.

De vedtagne ændringer vedrører:

Modifikation af finansielle aktiver, finansielle forpligtelser og leasingforpligtelser

Der er indarbejdet lempelser i IFRS 9 og IFRS 16, som betyder, at ændringer til eksisterende kontrakter, som er en direkte konsekvens af IBOR-reformen og som indgås på økonomisk tilsvarende vilkår, behandles ved at opdatere den effektive rente.

Regnskabsmæssig sikring

Virksomhederne skal ikke ophøre med anvendelse af regnskabsmæssig sikring alene som følge af IBOR-reformen. Sikringsforholdene og dokumentationen opdateres, så de afspejler ændringerne til det sikrede, sikringsinstrumentet og den sikrede risiko. De ændrede sikringsforhold skal fortsat opfylde kriterierne for anvendelse af regnskabsmæssig sikring, herunder vedr. sikringseffektivitet.

Oplysningskrav

Der skal oplyses om, hvordan virksomheden styrer overgangen til nye referencerenter, fremskridt i transformationen til dato og risici relateret til transformationen.

Desuden skal der gives kvalitative og kvantitative oplysninger om finansielle instrumenter (separat for finansielle aktiver, finansielle forpligtelser og derivater), som fortsat indeholder referencerenter, og som vil blive påvirket af IBOR-reformen. Oplysningerne skal gives for hver væsentlig referencerente.

Ikrafttrædelse

Ændringerne træder i kraft for regnskabsår, der begynder den 1. januar 2021 eller senere, og skal implementeres med tilbagevirkende kraft. Der er dog ikke krav om tilpasning af sammenligningstal. Tidligere anvendelse er tilladt

Læs mere i [IFRS in Focus fra August 2020](#).

3.2. Nye og ændrede internationale regnskabsstandarder mv., der gælder for efterfølgende regnskabsår²

3.2.1. IASB forlænger undtagelse i IFRS 16 vedr. COVID-19 relaterede nedslag i leasingydelse

Som beskrevet i afsnit 3.1.1 vedtog IASB i maj 2020 ændringer til IFRS 16 *Leasing*, som gav leasingtager visse lempelser i relation til behandlingen af reduktion eller udskydelse af leasingbetalinger foranlediget af COVID-19. Lempelserne var begrænset til leasingbetalinger, som forfaldt til betaling senest 30. juni 2021, men er som følge af de fortsat betydelige og forlængede effekter af COVID-19 forlænget, således at de kan

² Aktuel status vedr. EU-godkendelse af standarder og ændringer hertil – se <http://www.efrag.org/Endorsement>

anvendes på reduktioner i eller udskydelser af leasingbetalinger, som oprindeligt forfalder til betaling senest 30. juni 2022.

De øvrige betingelser for anvendelse af lempelserne, jf. ændringen fra maj 2020 jf. afsnit 3.1.1 skal fortsat være opfyldt.

Ikrafttrædelse

Ændringerne træder i kraft for regnskabsår, der begynder 1. april 2021 eller senere med mulighed for førtidsimplementering.

Ændringerne (forlængelsen af lempelserne) skal implementeres med fuld tilbagevirkende kraft, dog således, at den akkumulerede effekt af implementeringen af ændringen indregnes i primo egenkapitalen i implementeringsåret.

Det betyder, at lempelserne skal anvendes konsistent på alle leasingkontrakter med samme karakteristika, som opfylder betingelserne for anvendelse, uanset om betingelserne er opfyldt i overensstemmelse med ændringerne fra maj 2020 eller ændringerne fra marts 2021.

En virksomhed, som har anvendt den oprindelige lempelse fra maj 2020, skal således anvende lempelsen for alle leasingkontrakter med tilsvarende karakteristika, hvis der opnås reduktion eller udskydelse af leasingbetalinger, som opfylder de ændrede betingelser fra marts 2021.

Det gælder også for eventuelle rabatter eller udskydelser af leasingbetalinger modtaget i fx 2020 som havde oprindeligt forfaldstidspunkt efter 30. juni 2020, og som derfor ved aflæggelsen af årsrapporten for 2020 ikke opfyldte betingelserne for anvendelse af lempelserne. For disse har virksomheden i årsrapporten for 2020 anvendt bestemmelserne i IFRS 16 vedrørende modifikation af leasingkontrakter, men dette skal korrigeres i åbningsbalancen for 2021.

Ændringerne fra marts 2021 giver ikke en virksomhed mulighed for at anvende lempelserne, hvis virksomheden tidligere har valgt ikke at anvende lempelserne fra maj 2020 på reduktioner eller udskydelser af leasingbetalinger, som ellers opfyldte betingelserne herfor.

Hvis virksomheden ikke tidligere har fastlagt regnskabspraksis for behandling af COVID-19 relaterede reduktioner eller udskydelser af leasingbetalinger, kan virksomheden beslutte at anvende lempelserne baseret på ændringerne fra marts 2021, men skal i givet fald anvende dem fuldt retrospektivt på leasingkontrakter med ens karakteristika.

Læs mere om ændringerne i [IFRS in Focus fra marts 2021](#).

3.2.2. Ændret IFRS 3, Referencer til framework

IASB udsendte i maj 2020 ændringer til IFRS 3 *Business Combinations*, som opdaterer referencerne i IFRS 3 til den i 2018 opdaterede IFRS begrebsramme. Referencerne blev ikke opdateret ved implementeringen af den nye begrebsramme i 2018, da dette kunne medføre en konflikt mellem bestemmelserne i IFRS 3 og begrebsrammen.

For at sikre, at opdateringen af referencerne ikke får betydning i praksis, præciseres det,

- a) at for transaktioner og andre begivenheder omfattet af IAS 37 og IFRIC 21 anvendes disse i stedet for IFRS begrebsrammen til identifikation af overtagne forpligtelser i virksomhedssammenslutningen, og
- b) at eventualaktiver overtaget i en virksomhedssammenslutning ikke indregnes i overtagelsesbalancen.

Ændringen gælder for regnskabsår, der begynder den 1. januar 2022 eller senere. Tidligere anvendelse er tilladt.

Læs mere i [IFRS in Focus fra maj 2020](#).

3.2.3. Ændret IAS 16, Indtægter fra anlægsaktiver under opførelse

IASB udsendte i maj 2020 ændringer til IAS 16 *Property, Plant and Equipment* vedrørende indtægter fra anlægsaktiver under opførelse.

Efter den gældende IAS 16 indregnes omkostninger forbundet med afprøvning af, om et anlægsaktiv fungerer korrekt, med fradrag af nettoavancen fra salg af enheder, der er produceret, som tillæg til kostprisen på et materielt anlægsaktiv.

Ændringen medfører, at indtægter fra et aktiv under opførelse samt omkostninger medgået til produktion af de solgte varer skal indregnes i resultatopgørelsen. Der skal oplyses om indtægter og omkostninger indregnet i resultatopgørelsen fra producerede varer, som ikke stammer fra virksomhedens ordinære aktiviteter (fx varer produceret på anlægsaktiver under opførelse), samt hvilke linjer i resultatopgørelsen, de er indregnet i.

Ændringen gælder for regnskabsår, der begynder den 1. januar 2022 eller senere. Tidligere anvendelse er tilladt. Ændringen skal implementeres med tilbagevirkende kraft, men kun for materielle anlægsaktiver, som færdiggøres efter første dag i sammenligningsperioden.

Læs mere i [IFRS in Focus fra maj 2020](#).

3.2.4. Ændret IAS 37, Tabsgivende kontrakter – omkostninger til opfyldelse af kontrakten

IASB udsendte i maj 2020 ændringer til IAS 37 *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*, som præciserer, hvilke omkostninger der skal medtages ved opgørelsen af omkostninger forbundet med opfyldelsen af en kontrakt, når det vurderes, om en kontrakt er tabsgivende.

Ændringen præciserer, at omkostninger forbundet med opfyldelse af kontrakten omfatter omkostninger, som relaterer sig direkte til kontrakten. De består af både

- a) falde-bort omkostninger ("incremental cost"), såsom direkte løn og materialer, og
- b) allokering af andre omkostninger, som er direkte relateret til opfyldelsen af kontrakten, såsom afskrivninger af anlægsaktiver, der anvendes til opfyldelse af kontrakten.

Ændringen gælder for regnskabsår, der begynder den 1. januar 2022 eller senere. Tidligere anvendelse er tilladt. Ændringen gælder for de kontrakter, hvor virksomheden ikke har opfyldt alle sine forpligtelser ved begyndelsen af det regnskabsår, hvori ændringen implementeres. Sammenligningstal korrigeres ikke.

Læs mere i [IFRS in Focus fra maj 2020](#).

3.2.5. Forbedringer af IFRS'er (2018-2020)

Som led i sit årlige forbedringsprojekt udsendte IASB i maj 2020 *Annual Improvements to IFRS Standards 2018-2020 Cycle*.

I de årlige forbedringsprojekter foretager IASB nødvendige korrektioner af uoverensstemmelser mellem standarderne eller præciserer eksisterende bestemmelser i standarderne. Ændringerne omfatter:

IFRS/IAS	Omhandler
IFRS 1 <i>First-time Adoption of International Financial Reporting Standards</i>	<p>De nuværende regler tillader, at et datterselskab, som bliver førstegangsafslægger senere end moderselskabet, kan måle dets aktiver og passiver til den bogførte værdi, som er medtaget i moderselskabets konsolidering.</p> <p>Ændringen til IFRS 1 gør det nu muligt for datterselskabet også at måle akkumulerede valutakursregulering af udenlandske enheder til den bogførte værdi af disse i moderselskabets koncernregnskab, korrigeret for effekterne af konsolidering og omvurderinger i forbindelse med moderselskabets køb af dattervirksomheden. Associerede virksomheder og Joint Ventures kan anvende tilsvarende undtagelse.</p>
IFRS 9 <i>Financial Instruments</i>	<p>Under IFRS 9 kan et nyt lån anses som en modifikation af et hidtidigt lån, hvis lånebetingelserne for det nye lån ikke er væsentligt forskellige fra det hidtidige lån. Herunder skal nutidsværdien af det nye låns pengestrømme afvige med mindre end 10 % fra nutidsværdien af det hidtidige låns pengestrømme.</p> <p>Ændringen til IFRS 9 præciserer, hvilke gebyrer der medtages i 10 % testen. Gebyrer medtages, når de er betalt eller modtaget mellem långiver og låntager, herunder gebyrer, der er betalt eller modtaget af enten långiver eller låntager på den andens vegne.</p> <p>Ændringen skal implementeres med fremadrettet effekt.</p>
IFRS 16 <i>Leases</i>	<p>Illustrativt eksempel nr. 13 til IFRS 16 viser godtgørelse i relation til indretning af lejede lokaler ("lease incentive"). Eksemplet indeholder ikke en klar konklusion på, om godtgørelsen opfylder definitionen på et leasing-incident, som skal behandles i overensstemmelse med IFRS 16, eller en kompensation, som modregnes i kostprisen for indretning af lejede lokaler.</p> <p>Ændringen fjerner godtgørelsen fra eksemplet, for at fjerne mulig tvivl.</p>
IAS 41 <i>Agriculture</i>	<p>Ændringen i IAS 41 sikrer, at der er konsistens imellem standarden og IFRS 13 <i>Fair Value Measurement</i> vedrørende anvendelse af før skat diskonteringsrente og før skat pengestrømme</p> <p>Ændringen skal implementeres med fremadrettet effekt.</p>

Ændringerne træder i kraft for regnskabsår, der begynder den 1. januar 2022 eller senere. Tidligere anvendelse er tilladt.

Læs mere i [IFRS in Focus fra maj 2020](#).

3.2.6. Ændret IAS 1, Præsentation af forpligtelser som hhv. kort- og langfristede

IASB udsendte i januar 2020 ændringer til IAS 1 *Presentation of Financial Statements*, som har til formål at præcisere bestemmelserne om klassifikation af forpligtelser som enten kort- eller langfristede.

Ændringerne skal sikre, at IAS 1, afsnit 69d og IAS 1, afsnit 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").

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

Ændringerne præciserer:

- Klassifikationen af forpligtelser som enten kort- eller langfristede skal ske på grundlag af de rettigheder ("rights"), der eksisterer på balancedagen. Både IAS 1, afsnit 69d og IAS 1, afsnit 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.

- b) Hvis rettigheden til at udskyde afvikling af forpligtelsen er betinget af, at virksomheden opfylder nærmere angivne betingelser, eksisterer rettigheden på balancedagen kun, hvis virksomheden opfylder betingelserne på balancedagen. Det gælder, uanset at modparten først tester opfyldelsen af betingelserne på et senere tidspunkt.
- c) Klassifikationen er ikke afhængig af forventninger om, hvorvidt en virksomhed vil udnytte sin ret til at udskyde afviklingen af en forpligtelse.
- d) Afvikling af en forpligtelse refererer til overførsel af kontanter, egenkapitalinstrumenter, andre aktiver eller tjenesteydelser til modparten.

Ændringerne skulle gælde for regnskabsår, der begynder den 1. januar 2022 eller senere. Som følge af COVID-19 udskød IASB i juli 2020 ikrafttrædelsen til regnskabsår, der begynder den 1. januar 2023 eller senere. Ændringerne skal implementeres med tilbagevirkende kraft. Tidligere anvendelse er tilladt - i Danmark dog ikke før ændringerne er godkendt af EU.

IASB har i november 2021 udsendt et udkast til ændring af IAS 1 vedrørende ovenstående punkt b. IASB foreslår, at betingelser, som virksomheden skal opfylde indenfor 12 måneder efter balancedagen (fx en egenkapitalandel på 40% pr. 30. juni 20x2), ikke skal have betydning for klassifikationen af en forpligtelse som enten kort- eller langfristede pr. balancedagen (fx pr. 31. december 20x1). I stedet skal der gives oplysninger, der gør det muligt for regnskabsbrugere at vurdere risikoen for, at forpligtelsen skal tilbagebetales inden for 12 måneder. Desuden skal en forpligtelse for hvilket, der er betingelser, som skal opfyldes inden 12 måneder efter balancedagen, præsenteres særskilt i balancen. Læs mere herom i [IFRS in Focus fra november 2021](#). IASB foreslår desuden, at ikrafttrædelsen for ændringen til IAS 1 i januar 2020 udskydes yderligere til regnskabsår der begynder 1. januar 2024 eller senere.

Læs mere i [IFRS in Focus fra januar 2019](#) og vedrørende udskydelse af ikrafttrædelsen i [IFRS in Focus fra juli 2020](#).

3.2.7. 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 vedr. 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 1. januar 2023 eller senere. Tidligere anvendelse er tilladt - i Danmark dog ikke før ændringerne er godkendt af EU.

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

3.2.8. 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 - i Danmark dog ikke før ændringerne er godkendt af EU.

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

3.2.9. 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.

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 leasingydelser. 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 - i Danmark dog ikke før ændringerne er godkendt af EU.

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

3.2.10. IFRS 17 *Insurance Contracts*

IASB udsendte i maj 2017 IFRS 17 om forsikringsselskabers behandling af forsikringskontrakter. IASB har desuden udsendt ændringer til IFRS 17 i juni 2020. Deloitte vurderer, at det vil kræve en stor indsats at implementere IFRS 17, idet de nye krav påvirker både de interne processer og forsikringsselskabernes regnskabspræsentation betydeligt. Den nye standard skulle træde i kraft for regnskabsår, der begynder den 1. januar 2021 eller senere, men ikrafttræden er udskudt, så den træder i kraft for regnskabsår, der begynder den 1. januar 2023 eller senere.

Forsikringsselskabers mulighed for at udskyde implementeringen af IFRS 9 er ligeledes udskudt til 2023. Læs mere herom på [IASB's hjemmeside](#).

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

3.3. 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.

4. Regnskabskontrollen

4.1. Regnskabskontrollen i Danmark

4.1.1. Regnskabskontrollen 2020

Finanstilsynet og ERST udsendte i maj 2021 en opsummering af regnskabskontrollen for 2020 og status på de seneste års kontrol samt en kort redegørelse for de konstaterede fejl. Redegørelsen viser, at der fortsat findes fejl i de kontrollerede års- og delårsrapporter for børsnoterede selskaber.

ERST og Finanstilsynet havde i 2020 særligt fokus på de fælleseuropæiske temaer, som ESMA havde fastlagt for 2019 årsrapporterne. Temaerne var forhold relateret til anvendelsen af IFRS 9 og IFRS 15, IFRS 16, IAS 12 samt forhold i ledelsesberetningen vedrørende ikke-finansielle oplysninger.

Læs redegørelsen for Finanstilsynets og ERSTs regnskabskontrol 2020 på [Finanstilsynets hjemmeside](#).

4.1.2. 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. Nedenfor er en kort opsummering af hovedbudskaberne i afgørelser, som er offentliggjort siden udsendelsen af Deloitte ÅrsNyt 2020. Hvis en eller flere afgørelser vurderes relevante, anbefaler vi, at afgørelsen og begrundelsen herfor læses i sin helhed.

Afgørelse	Emne	Hovedbudskab
December 2020	Oplysning om baggrund for opstået badwill	En virksomhed fik en påtale for ikke at have oplyst om baggrunden for den opståede badwill i forbindelse med en virksomhedssammenslutning i delårsrapporten for 1. halvår 2020.
Januar 2021	Oplysninger om omsætningskategorier	<p>En virksomhed fik en påtale for ikke at præsentere en fordeling af omsætningen på to kategorier, der sælges til forskellige kundetyper, i årsrapporten for 2018/2019.</p> <p>Virksomheden har i ledelsesberetningen omtalt udviklingen i virksomhedens afsætning af to produkttyper og oplyst til ERST, at produkterne sælges til forskellige kundetyper.</p> <p>Efter IFRS 15, afsnit 114 skal omsætningen opdeles i kategorier, der afspejler, hvordan arten og størrelsen af, tidspunktet for samt usikkerheden forbundet med omsætningen og pengestrømme påvirkes af økonomiske faktorer. Af IFRS 15, afsnit B89 fremgår blandt andet, at markeder og kundetyper er eksempler på forskellige kategorier, som det kan være hensigtsmæssigt at anvende.</p>
Januar 2021	Påbud om at redegøre for samfundsansvar	<p>ERST har i en regnskabskontROLSAG vedrørende en årsrapport for 2019 påbudt en virksomhed at redegøre for samfundsansvar.</p> <p>Af virksomhedens ledelsesberetning under overskriften "Corporate Social Responsibility (CSR)" fremgår, at virksomheden har outsourcet hele driften, og derfor ikke har politikker for samfundsansvar. I samme afsnit fremgår, at virksomheden anvender velrenommerede serviceleverandører, der er kendt for at overholde miljølovgivningen og internationale retningslinjer for menneskerettigheder og antikorrupcion.</p>

Afgørelse	Emne	Hovedbudskab
		Da de anvendte principper for valg af serviceleverandør reelt er politikker for samfundsansvar, skal virksomheden fremover redegøre herfor i overensstemmelse med ÅRL § 99a.
<u>Maj 2021</u>	Krav til ledelsesberetning	En virksomhed fik et påbud om fremadrettet at nævne modervirksomheden i ledelsespåtegningen. Virksomheden har i sin delårsrapport for 1. halvår 2020 ikke opfyldt kravene til indholdet af ledelsespåtegningen, da halvårsregnskabet for modervirksomheden ikke eksplicit nævnes i ledelsespåtegningen.
<u>Juni 2021</u>	Måling af investerings-ejendomme i delårsrapport	<p>ERST har i en regnskabskontrol af en virksomheds delårsrapport for 1. halvår 2020 konstateret, at virksomheden i perioden 2017-2020 primært har foretaget værdiregulering af investeringsejendomme i forbindelse med udarbejdelse af virksomhedens årsrapporter. Ved udarbejdelse af delårsrapporter, har virksomheden vurderet, hvorvidt det er sket væsentlige ændringer i lejeindtægt, driftsresultat og afkastkrav i forhold til den seneste valuarvurdering baseret på en samlet vurdering for hele ejendomsporteføljen. Efter ERSTs vurdering medfører dette, at væsentlige ændringer for enkelte ejendomme eller ejendomstyper ikke identificeres.</p> <p>ERST har derfor påbudt virksomheden at foretage en tilstrækkelig vurdering af, om dagsværdien af investeringsejendomme er ændret siden den senest aflagte årsrapport. Virksomheden skal, ejendom for ejendom, konkret forholde sig til ændringer i de væsentligste variabler, som indgår i virksomhedens afkastmodel, herunder afkastkrav, forventede lejeindtægter og driftsresultat. Eventuelle ændringer i værdien skal indarbejdes i delårsrapporten.</p> <p>Virksomheden fik også påbud om at medtage sammenligningstal i delårsrapporten og vurdere, hvorvidt ovenstående gav anledning til ændring af sammenligningstal.</p>
<u>Juni 2021</u>	Manglende oplysninger om bl.a. samfundsansvar i relation til COVID-19	<p>ERST har i forbindelse med regnskabskontrol af en virksomheds årsrapport for 2019/20 påtalt nedenstående to forhold.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Virksomhedens regnskabsår (31.3.2020) udløb efter udbruddet med COVID-19 i Danmark, hvilket virksomheden ikke havde omtalt i relation til redegørelsen for samfundsansvar efter årsregnskabslovens § 99a. På baggrund af oplysninger fra virksomheden var det styrelsens vurdering, at virksomheden inden statusdagen havde identificeret risici som følge af COVID-19 udbruddet og iværksat tiltag til håndtering af disse risici. Det var desuden styrelsens vurdering, at de iværksatte tiltag var en del af virksomhedens politikker for sociale forhold, hvorfor virksomheden i årsrapporten for 2019/20 skulle have oplyst om politikker, handlinger, risici mv. relateret hertil i overensstemmelse med ÅRL § 99 a. 2) I noten vedrørende nedskrivningstest af goodwill havde virksomheden alene oplyst et afkastkrav efter skat og således ikke den benyttede diskonteringsrate før skat, hvilket er et krav jf. I AS 36, afsnit 134d, punkt v.

4.1.3. Fremtidig aflæggelse af års- og delårsrapporter for børsnoterede virksomheder

ERST har den 23. november 2021 udsendt en orientering om fremtidig aflæggelse af års- og delårsrapporter for børsnoterede virksomheder og rådgivere. Orienteringen omtaler en række forhold, der kan være nyttige at forholde sig til i forbindelse med den kommende aflæggelse af årsrapporter for 2021 og omfatter såvel ny regulering mv. som forhold, styrelsen har konstateret i sin kontrol af årsrapporter.

Orienteringen omhandler nedenstående emner. I parentes er henvist til afsnit i dette ÅrsNyt, der omhandler emnet. Du kan læse mere på [ERSTs hjemmeside](#).

- 1) ESEF – indberetning (afsnit 2.1.2)
- 2) Nye rapporteringskrav efter Taksonomiforordningen (afsnit 2.1.3)
- 3) Retningslinjer for vurdering af aktiver og forpligtelser målt til dagsværdi i delårsrapporter (afsnit 4.1.2, afgørelse fra juni 2021)
- 4) Regnskabsmæssige forhold vedr. COVID-19 (afsnit 1.1)
- 5) ESMA's fokusområder for årsrapporterne for 2021 (afsnit 4.2.2)
- 6) Nye retningslinjer for regnskabskontrol fra ESMA (afsnit 4.2.2)
- 7) Øget fokus i regnskabskontrollen på IFRS 15 – Indtægter fra kontrakter med kunder (afsnit 4.2.2)
- 8) Registrering af børsnoterede virksomheder og anmeldelse af hjemland
- 9) Opdatering af bekendtgørelser (afsnit 2.1.5 og 2.1.6)

4.2. Regnskabskontrollen i EU

4.2.1. Regnskabskontrol i EU – udvalgte afgørelser

ESMA udsendte i juli 2021 det 25. 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. Udvalgte uddrag fra databasen offentliggøres med henblik på, at virksomhederne kan følge med i, hvordan de nationale regnskabstilsyn vurderer udfaldsrummet i fortolkningen af IFRS - det vil sige, hvad der efter tilsynenes vurdering ligger indenfor henholdsvis uden for det accepterede udfaldsrum i henhold til IFRS.

Emnerne i det 25. uddrag dækker perioden fra november 2019 til juli 2020, og er opsummeret nedenfor. Hvis en eller flere afgørelser vurderes relevante, anbefaler vi, at afgørelsen og begrundelsen herfor læses i sin helhed.

På ESMA's hjemmeside kan det 25. uddrag læses [her](#).

Nr.	IFRS	Emne
I	IFRS 9 <i>Financial Instruments</i>	Måling af forventede kredittab Debitor indgår i tilgodehavender fra salg, men er også en kreditor. Kan der ved vurdering af kredittab på tilgodehavende tages hensyn til at debitor forventes at modregne beløb, som debitor har til gode som kreditor?
IX	IFRS 9 <i>Financial Instruments</i>	Måling af erhvervede værdiforringede finansielle aktiver (POCI) Den kreditjusterede effektive rente, der blev fastsat ved første indregning, kunne ikke ændres alene på grund af ændringer i forventede pengestrømme
X	IFRS 9 <i>Financial Instruments</i>	Oplysninger om ændringer i kreditrisiko Der skal oplyses om effekten af ændringer i egen kreditrisiko, når finansielle forpligtelser måles til dagsværdi gennem resultat
IV	IFRS 9 <i>Financial Instruments</i> IFRS 7 <i>Financial Instruments: Disclosure</i>	Nedskrivning af leasingtilgodehavender Som valg af anvendt regnskabspraksis skal den forenklede metode (livslangt forventet kredittab) eller den generelle metode (12 måneders forventet kredittab) anvendes til måling af forventede kredittab i hele koncernen
II.	IFRS 16 <i>Leases</i>	Indregning af leasing ved førstegangsansværelse af IFRS 16 Leasing af jord til vindmøller var omfattet af IFRS 16, selv om udlejer kunne anvende dele af jord til andre formål

Nr.	IFRS	Emne
III.	IFRS 16 <i>Leases</i>	Afskrivninger af leasede aktiver og omkostninger til nedrivning Afskrivningsperiode for forpligtelser til fjernelse af aktiver skal tilpasses leasingperioden og dermed med afskrivninger for leasingaktivet
V.	IAS 1 <i>Presentation of Financial statements</i>	Præsentation af omkostninger i forbindelse med COVID-19 Præsentation af COVID-19 relaterede omkostninger som ikke-tilbagevendende poster, gav ikke en retvisende, konsistent og relevant præsentation. Det var således ikke klart, om alle forhold i regnskabet var identificeret og isoleret, og der var ikke fremlagt tilstrækkelig dokumentation herfor. Endvidere var det usikkert om effekten af COVID-19 ville være begrænset til en periode.
VI	IAS 1 <i>Presentation of Financial statements</i> IAS 34 <i>Interim Financial Reporting</i>	Præsentation af langfristede/kortfristede forpligtelser i balancen Forpligtelsen skulle præsenteres som kortfristet, da der ikke på balancedagen var en formel og juridisk bindende bekræftelse fra långiver om, at betingelserne for at forlænge kreditten var opfyldt.
VIII.	IAS 1 <i>Presentation of Financial statements</i>	Oplysninger om finansiell risiko En banks behandling af negative renter var ikke tilladt, og banken gav ikke tilstrækkelige oplysninger, f.eks. om fremadrettede oplysninger, nedskrivningspolitik, fastlæggelse af kreditforringede finansielle aktiver og definition af misligholdelse.
VII.	IAS 7 <i>Statement of Cash Flows</i>	Afstemning af forpligtelser Oplysninger om forpligtelser opfyldte ikke kravene i IAS 7:44A

4.2.2. ESMA's prioriteter for regnskabskontrol af 2021 regnskaber

ESMA har den 29. oktober 2021 offentliggjort de temaer, som de europæiske tilsynsmyndigheder (i Danmark ERST og Finanstilsynet) vil have fokus på i forbindelse med regnskabskontrollen af de børsnoterede virksomheders 2021 regnskaber.

Fokusområderne for 2021 omfatter nedenstående områder, opdelt på den finansielle del af årsrapporten, den ikke-finansielle del af årsrapporten og andre forhold (APM'er)

	Finansielle del	Ikke-finansielle del	APM'er
Effekt af COVID-19	✓ 1.1	✓ 2.1	✓ 3
Klimarelaterede risici	✓ 1.2	✓ 2.2	
Forventede kredittab (for finansielle virksomheder)	✓ 1.3		
Oplysninger i henhold til artikel 8 i taksonomiforordningen		✓ 2.3	

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 2021. I forhold til fokusområder relateret til den finansielle del uddybes ovenstående emner fx under følgende underoverskrifter:

1.1 Effekt af COVID-19	1.2 Klimarelaterede risici	1.3 Forventede kredittab (for finansielle virksomheder)
<ul style="list-style-type: none"> • Langtidseffekter af COVID-19 • Tilbagevending til normale tilstande efter COVID-19 • Offentlige hjælpepakker 	<ul style="list-style-type: none"> • Konsistens mellem regnskab og ledelsesberetning • Klimarisici i forhold til de enkelte IFRS standarder • Væsentlige regnskabsmæssige skøn og vurderinger • Væsentlighed i forhold til klimarisici 	<ul style="list-style-type: none"> • Betydelige ledelsesmæssige skøn vedrørende forventede kredittab • Betydelige ændringer i kreditrisiko (ændring i niveau/stage transfers) • Fremadskuende information • Gennemsigtighed vedrørende ændringer i tabshensættelse, kreditrisikoeksponeringer og sikkerhedsstillelse • Klimarisicis effekt på forventede kredittab.

ESMA gør i øvrigt virksomhederne opmærksom på anbefalingerne ved brug af APM'er (se afsnit 4.2.3) og henviser til et [Q&A-dokument](#), udsendt af ESMA, særligt Q&A 18, som vedrører vejledning i at anvende retningslinjerne for APM'er ifm. COVID-19.

Endelig gør ESMA opmærksom på det nye krav om indberetning af årsrapporter for regnskabsår, der begynder 1. januar 2021 eller senere i ESEF-format (European Single Electronic Format). Læs mere herom i afsnit 2.1.2.

Læs mere på [IASPlus](#) og på [ESMA's hjemmeside](#).

ESMA's nye retningslinjer for regnskabskontrollen og betydning for regnskabskontrollen i Danmark

De lokale tilsynsmyndigheder kan beslutte at tilføje andre fokusområder til ovenstående. Af et informationsbrev udsendt af ERST i november 2021 (se afsnit 4.1.3) fremgår, at ESMA's opdaterede retningslinjer for regnskabskontrollen betyder, at styrelsen i større omfang end tidligere ved regnskabskontrollen vil spørge ind til væsentlige og risikofyldte områder i årsrapporterne. Dette gælder selvom der ikke umiddelbart er indikationer på fejlinformation. Nettoomsætning er specifikt nævnt som en regnskabspost, som vil have styrelsens bevågenhed i forhold til hvordan virksomheden i henhold til IFRS 15 har indregnet, målt og oplyst om nettoomsætningen.

4.2.3. Alternative Performance Measures

Som nævnt i afsnit 4.2.2 gør ESMA virksomhederne opmærksom på anbefalingerne ved brug af APM'er ("Alternative Performance Measures"). Anbefalingerne er beskrevet i [ESMA's Guidelines on Alternative Performance Measures](#), som blandt andet foreskriver:

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

ESMA har udsendt et [Q&A-dokument](#) med vejledning i at anvende retningslinjerne for APM'er ifm. COVID-19 pandemien. ESMA opfordrer virksomhederne til at udvise forsigtighed ved tilpasning af APM'er og ved inddragelse af nye APM'er for at imødegå virkningerne af COVID-19. Endvidere opfordrer ESMA virksomhederne til at give en række oplysninger vedrørende virkningen af COVID-19.

Uanset, at ESMA's guidelines ikke formelt er indarbejdet i ÅRL, anbefaler Deloitte, at virksomheder, som anvender APM'er i årsrapporten, er opmærksom på ovenstående anbefalinger, da tilsynsmyndighederne – både ERST og især Finanstilsynet, fx i forbindelse med prospekter – har fokus herpå.

5. Selskabsret

5.1. Vejledning om kontrol af selskaber, forbud mod stråmænd i ledelsen mv.

ERST har i juni 2021 udsendt en vejledning om en række nye regler for kapitalselskaber, som blandt andet ændrer ERST's kontrol i forbindelse med anmeldte registreringer på selskaber og efterfølgende kontrol heraf. De nye regler trådte i kraft den 1. januar 2021 og blev vedtaget i maj 2020 som en del af kontrollovspakken. Se mere om kontrollovspakken på [Folketingets hjemmeside](#).

Vejledningen omhandler:

- Forbud mod stråmænd – krav om faktisk ledelse
- Skærpet kontrol med identiteter af personer
- Skærpet kontrol med adresser
- Nyt krav om opbevaring af selskabsdokumenter i fem år

Forbud mod stråmænd – krav om faktisk ledelse

Efter de nye regler skal registrerede medlemmer af et kapitalselskabs ledelse være personer, som faktisk fungerer som ledelsesmedlemmer, jf. SEL § 112. Formålet med kravet er at undgå, at et kapitalselskab registrerer stråmænd, dvs. direktører, bestyrelsesmedlemmer eller lignende for et selskab, som sidder i ledelsen af navn og ikke af gavn.

En anmelder af en registrering har ansvaret for, at en registrering er lovlig foretaget. Hvis ERST konstaterer, at en anmelder afgiver urigtige oplysninger, herunder registrerer stråmænd, kan ERST fratage en anmelder muligheden for at foretage straksregistreringer i ERST's It-systemer og politianmelde forholdet.

ERST fører kontrol med, om den registrerede ledelse udøver sine ledelsesforpligtelser og kan afregistrere ledelsesmedlemmer, som ikke udøver faktisk ledelse. Selskabet vil herefter få en frist til at vælge og indberette den ledelse, som udøver den faktiske ledelse. Hvis det ikke sker, oversendes selskabet til tvangsopløsning.

Skærpet kontrol med identiteter

De nye regler betyder, at ERST vil skærpe kontrollen med identiteten af anmeldere og selskabsdeltagere.

Kan en anmelder ikke identificere sig selv enten ved indsendelse af dokumentation eller ved fysisk fremmøde hos ERST, kan ERST nægte at registrere en anmeldelse og derudover foretage en efterfølgende kontrol af tidligere foretagne registreringer. ERST kan derudover lukke for en anmelders adgang til at foretage straks registreringer via ERST's selvbetjeningsløsning på [virk.dk](#). Hvis der er tale om afgivelse af urigtige oplysninger, vil ERST tillige politianmelde forholdet.

Skærpet kontrol med adresser

For at sikre at et selskabs hjemstedsadresse i CVR er en adresse, hvor selskabet kan modtage post, og hvor det skal være muligt at komme i kontakt med ledelsen eller en repræsentant for ledelsen, vil der ske en skærpet kontrol med de adresser, som anføres i forbindelse med en registrering. Endvidere kan styrelsen som noget nyt foretage en udgående kontrol af, om selskabet kan kontaktes på hjemstedsadressen, hvis ERST bliver opmærksom på, at et selskab muligvis ikke kan kontaktes på sin registrerede hjemstedsadresse. Hvis ledelsen eller en repræsentant herfor ikke kan kontaktes på selskabets hjemsted, vil selskabet få mulighed for at berigtige de ukorrekte oplysninger. Hvis berigtigelse ikke sker inden for en fastsat frist, vil ERST oversende selskabet til tvangsopløsning ved skifteretten.

Nye krav til opbevaring af selskabsdokumenter

ERST kan fremover stille krav om, at der indsendes bevis for, at en registrering eller anmeldelse er lovligt foretaget i indtil 5 år fra registreringstidspunktet. De nye regler indfører således en pligt for direktionen i et selskab til at opbevare selskabsdokumenter i fem år efter udløbet af det regnskabsår, som materialet vedrører. Opbevaringskravet var før 3 år fra registreringstidspunktet.

Selskabsdokumenter er alle de dokumenter, der skal udarbejdes efter selskabsloven, herunder

- stiftelsesdokumentet og vedtægter,
- dokumentation for indbetaling af selskabskapital,
- selskabets forretningsorden, generalforsamlingsprotokollater og dokumentation vedrørende oplysninger om ejerforhold,
- dokumenter, som udarbejdes af fx revisor i henhold til selskabsloven, fx en vurderingsberetning, og
- dokumenter, der indgår som led i en selskabsretlig beslutning vil være at betragte som bilag til beslutningen og vil dermed være omfattet af opbevaringspligten.

Konstaterer revisor ved sin revision, at selskabet ikke opbevarer de selskabsretlige dokumenter i fem år, skal revisor medtage en oplysning om ledelsesansvar i revisionspåtegningen.

Læs mere i vejledningen på [ERST's hjemmeside](#).

5.2. Kontante kapitalforhøjelser

Kontrollovspakken, som bl.a. omfattede ændringer til selskabsloven, trådte i kraft pr. 1. januar 2021. En af de ændringer, som blev sat i kraft, var kravet om at indsende "bevis" til ERST i forbindelse med en kontant kapitalforhøjelse, tilsvarende de gældende krav ved kontante stiftelser.

Derfor er der nu på CVR.dk krav om, at et selskabs bankforbindelse, advokat eller revisor i forbindelse med registreringen erklærer sig om kapitalens tilstedeværelse. I praksis afgives erklæringen ved, at bank, advokat eller revisor logger ind på CVR.dk og sætter et "hak" i systemet. Hakket er udtryk for, at den pågældende har erklæret sig om kapitalens tilstedeværelse. I praksis forventer vi, at det oftest vil være virksomhedens bank eller advokat, som erklærer sig herom. Særligt fordi disse parter ikke er underlagt særlige regler om erklæringsafgivelse. Hvis revisor bliver bedt om at afgive erklæring, vil der være tale om en erklæring med høj grad af sikkerhed omfattet af erklæringsbekendtgørelsen. Det er ikke muligt at vedlægge erklæringen på CVR.dk, men den skal udfærdiges til virksomheden og eventuelt fremsendes til ERST på deres forlangende.

5.3. Vederlagspolitik og vederlagsrapport – nyt for 2021/2022

Børsnoterede virksomheder skulle på den ordinære generalforsamling i 2020 fremlægge en vederlagspolitik. I forbindelse med afholdelse af den ordinære generalforsamling i 2021 skulle virksomhederne fremlægge en vederlagsrapport vedrørende det seneste regnskabsår og afholde en vejledende afstemning herom. I vederlagsrapporten for det efterfølgende regnskabsår, dvs. 2021 ved kalenderårsregnskaber, skal virksomheden forklare, hvordan der er taget hensyn til resultatet af det forrige års afstemning på generalforsamlingen. Dvs. at der skal medtages en forklaring på forrige års afstemning første gang i den vederlagsrapport, der fremlægges på den ordinære generalforsamling i 2022.

ERST har i november 2021 udsendt en opdateret [Vejledning om vederlagspolitik og vederlagsrapport 3.0](#) som har til formål at hjælpe børsnoterede selskaber, når de skal udarbejde og offentliggøre henholdsvis en vederlagspolitik og vederlagsrapport. Vejledningen vil blive opdateret i takt med, at de børsnoterede selskaber gør sig erfaringer med udarbejdelse af en vederlagspolitik og en vederlagsrapport.

Læs mere om kravet om vederlagspolitik og vederlagsrapport i nyheden [Aktionærrettighedsdirektivet er nu implementeret - nye krav til børsnoterede virksomheder](#).

Læs mere om, hvordan revisor kan tilføre værdi til vederlagsrapporten i nyheden [Assurance on the remuneration report for 2020 - How and why it may be beneficial for you](#).

5.4. God selskabsledelse

5.4.1. Årsberetning fra Komitéen for god Selskabsledelse

Komitéen for god Selskabsledelse udsendte i september 2021 sin årsberetning for perioden 1. juli 2020 - 30. juni 2021, 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 er ledelsesevalueringer et fokusområde. Et nyt fokusområde i forhold til tidligere års årsberetninger er efterlevelsen af anbefalingen om samfundsansvar, hvor det anbefales, at bestyrelsen godkender en politik for samfundsansvar og påser, at den efterleves samt at politikken er tilgængelig i ledelsesberetningen og/eller på selskabets hjemmeside.

Komitéens årsberetning indeholder herudover oplysninger om aktiviteter, som komitéen har beskæftiget sig med i det foregående år, samt opgaver komitéen vil foretage sig i det kommende år.

Komiteen henleder opmærksomheden på cyberrisici

Komitéen anbefaler, at bestyrelserne tager stilling til de risici, som selskabet måtte have, og digitale risici er en del af disse. Fremfor at komitéen for god selskabsledelse udarbejder egne anbefalinger om digitale-/cyberrisici henviser komiteen til Anbefalinger til Styrkelse af Cyberkompetencer, som Bestyrelsesforeningen m.fl. i 2021 har offentliggjort i en opdateret version. På komitéens hjemmeside er et link til vejledningen, som kan findes [her](#).

Compliance-undersøgelse – Anbefalinger for god Selskabsledelse

Den årlige compliance-undersøgelse, som omfatter årsrapporter for 2020 for 115 selskaber, viser, at de børsnoterede selskabers efterlevelse af Anbefalingerne for god Selskabsledelse generelt er meget høj. Undersøgelsen viser at:

- 88,5 % af selskaberne følger helt eller delvist.
- 9,9 % af selskaberne følger ikke, men forklarer, hvordan de i stedet har indrettet sig.
- 0,2 % af selskaberne følger ikke, uden at forklare, hvordan de i stedet har indrettet sig.

Den samlede efterlevelse af de enkelte anbefalinger er på 98,3 % i denne rapporteringsperiode, hvilket er en stigning i forhold til sidste år, hvor efterlevelsesholdningen lå på 97,9 %.

Anbefalinger med laveste efterlevelse er:

- Anbefaling 3.4.2. om flertallet af et ledelsesudvalgs medlemmer er uafhængige.
- Anbefaling 3.5.1. om fastlæggelse af procedure for bestyrelsesevaluering.

Efterlevelse af anbefaling 3.4.2 er som sidste år, hvor fire selskaber ikke efterlevede anbefalingen. Det er dog ikke de samme fire selskaber, der ikke efterlevede anbefalingerne.

Der er også fire selskaber, der ikke efterlever anbefaling 3.5.1, mens der sidste år var 15 selskaber, der ikke efterlevede anbefalingen, hvoraf tre af selskaberne indgår i de fire selskaber, der ikke efterlevede i år. Da anbefaling 3.5.1 også var på listen over anbefalingerne med lavest efterlevelse i sidste rapporteringsperiode, vil komitéen også i det kommende år have øget fokus på ledelsesevalueringer.

Læs årsberetningen på [Corporategovernance.dk](#).

5.4.2. Reviderede Anbefalinger for god Selskabsledelse

Komitéen for god Selskabsledelse udsendte i december 2020 reviderede anbefalinger for god selskabsledelse, som træder i kraft for regnskabsår, der begynder den 1. januar 2021 eller senere. Formålet med revisionen af de gældende anbefalinger fra 2017 er at forenkle anbefalingerne og sikre, at anbefalingerne er tidssvarende og harmoniserer med de internationale tendenser, hvilket er vigtigt for at bibeholde et attraktivt aktiemarked.

Ved revisionen har komitéen:

- Tilføjet en indledning med overordnede principper til hvert af de fem afsnit med anbefalinger. Principperne beskriver de grundtanker, som selskaberne med fordel kan overveje ved stillingtagen til efterlevelse af den enkelte anbefaling.
- Lagt særlig vægt på at fremhæve vigtigheden af selskabernes langsigtede værdiskabelse, herunder at øge dialogen med en bred kreds af interessenter, selskabernes bæredygtighed, selskabernes overvejelser og transparens i forhold til ledelsesaflønnning samt selskabernes stillingtagen til deres overordnede formål (deres "purpose").
- Haft relevans for øje og derfor udfaset de anbefalinger om vederlagspolitik og vederlagsrapport, der er erstattet af lovkrav efter implementeringen af andet aktionærrettighedsdirektiv.
- Præciseret anbefalingen om bestyrelsesevalueringer.
- Udformet nye anbefalinger, sammenskrevet og flyttet eksisterende anbefalinger, foretaget sproglige og redaktionelle ændringer samt præciseret og udformet nye kommentarer.

De reviderede anbefalinger kan læses på [Komitéen for god Selskabsledelses hjemmeside](#).

Deloitte har opsummeret de væsentligste ændringer i et notat, som kan læses i nyheden [Reviderede Anbefalinger for god Selskabsledelse](#).

5.5. Udbudsregler for EU PIE's

En revisionsaftale for EU PIE virksomheder kan højst gælde i 10 år, men med mulighed for forlængelse heraf op til 20 år, såfremt revisionsopgaven sendes i udbud efter nærmere fastlagte kriterier efter de første 10 år.

I marts 2021 udsendte CEAOB³ en ny vejledning om reglerne for udpegelse af revisor. Vejledningen beskriver hvilke situationer, der skal udføres et udbud, hvilke EU PIE virksomheder der er undtaget fra disse udbudsregler, og hvilke dokumentationskrav EU PIE virksomheden skal overholde i forbindelse med udbuddet.

EU PIE virksomheder, der falder ind under en af de to følgende kategorier, er undtaget fra udbudsreglerne:

- Virksomheder der ikke overstiger mindst to af følgende tre kriterier
 - Gennemsnitligt antal ansatte over 250 i løbet af regnskabsåret
 - Balancesum over EUR 43m
 - Omsætning over EUR 50m
- Virksomheder, der har et market cap under EUR 200m

³ Committee of European Auditing Oversight Bodies

For virksomheder, der ikke er underlagt undtagelsesbestemmelserne gælder, at:

- Der skal gennemføres et udbud i henhold til de fastlagte kriterier i EU Forordningens artikel 16 stk. 3 hver gang en EU PIE virksomhed vælger ny revisor
- Udbuddet skal udføres efter udløbet af den første 10 års periode. Vælger virksomheden at sende en revisionsopgave i udbud inden udløbet af de 10 år og vælger samme revisor igen for en periode udover de 10 år, skal der stadig gennemføres et udbud efter det 10. år.
- Når en virksomhed bliver EU PIE, skal revisionen hurtigst muligt derefter sendes i udbud i overensstemmelse med EU Forordningens artikel 16 stk. 3, med mindre at virksomheden er undtaget jf. ovenfor
- Ved en fusion mellem to PIE's skal der udføres en udbudsproces, hvis den absorberende virksomhed vælger en anden revisor end den revisor, som den absorberende virksomhed havde inden fusionen

Den fulde vejledning kan tilgås på ERST's hjemmeside jf. [Information og vejledninger fra Erhvervsstyrelsen og CEAOB | erhvervsstyrelsen.dk](#).

5.6. Registrering af reelle ejere skal undersøges årligt

Selskabsloven indeholder krav om, at ledelsen i selskaber mindst én gang om året skal undersøge, om der er sket ændringer i de registrerede oplysninger om reelle ejere. Resultatet af ledelsens undersøgelse skal fremlægges på mødet, hvor direktionen/bestyrelsen godkender årsrapporten. Såfremt undersøgelsen viser, at der er sket ændringer i de reelle ejere, og disse ændringer ikke er registreret hos ERST, skal ledelsen sikre, at ændringerne registreres. Indberetningen af reelle ejere skal ske via Virk Indberet.

Selskabet skal opbevare dokumentation for de indhentede oplysninger om selskabets reelle ejere, herunder indhentede oplysninger om forsøg på identifikation af reelle ejere, i fem år. For anpartsselskaber med en direktion med kun ét medlem anbefaler Deloitte, at resultatet af denne undersøgelse fremlægges på generalforsamlingen for herved at dokumentere, at den er blevet fremlagt.

6. Publikationer og værktøjer

6.1. 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 slutningen af 2018 i femte udgave, og på [Deloitte.dk](https://deloitte.dk) bliver de enkelte kapitler løbende opdateret ved væsentlige ændringer til de internationale regnskabsstandarder. Publikationen er senest opdateret i 2020 og der forventes udsendt en opdatering i begyndelsen af 2022.

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 ÅRL's rammebestemmelser.

Publikation kan bestilles via ifrs@deloitte.dk, eller den kan downloades eller læses på [Deloitte.dk](https://deloitte.dk).

6.2. 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.

6.3. IFRS Checklist 2021 (DK)

Deloitte har udarbejdet IFRS Checklist 2021 (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 2021 (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 2021 (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](https://iasplus.com).

6.4. Globalt IFRS-eksempelregnskab 2021

Deloitte's globale IFRS-eksempelregnskab 2021 er opdateret med nye og ændrede standarder og fortolkningsbidrag, og illustrerer IFRS' krav til præsentation og oplysninger for regnskabsår, som slutter 31. december 2021.

I appendiks 1 er vist en oversigt over hvilke afsnit i eksempelregnskabet, som er påvirket af klimaændringer og COVID-19.

Det globale IFRS-eksempelregnskab 2021 kan downloades i pdf-format på [IASPlus](#).

6.5. IFRS – oversigt over nye og ændrede standarder og fortolkningsbidrag 2021

Deloitte opdaterer løbende en dansk publikation med oversigt over alle nye og ændrede standarder og fortolkningsbidrag, som skal implementeres i 2021, 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](#).

6.6. IFRS in Focus – Closing Out 2021

På [IASPlus](#) udsendes sidst i december 2021 nyhedsbrevet "*IFRS in Focus - Closing out*", som indeholder omtale af de nye standarder og ændringer gældende for 2021 regnskaber. Nyhedsbrevet omtaler desuden en række regnskabsmæssige forhold, som kan være relevante i forbindelse med udarbejdelse af årsrapporten pr. 31. december 2021 efter IFRS.

6.7. 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](#). Næste opdatering forventes udsendt i marts 2022.

Bilag 1

Vi har i nedenstående skema oplistet en række af de forhold, virksomheder bør forholde sig til i forbindelse med regnskabsaflæggelsen for 2021 som følge af COVID-19. Oplistingen er ikke udtømmende, men kan tjene til inspiration for hvilke forhold, der bør overvejes og adresseres i forbindelse med regnskabsaflæggelsen for 2021. Punkterne i tabellen er tænkt som en bruttoliste til overvejelse, hvor relevansen af de enkelte punkter må overvejes på baggrund af virksomhedens forhold og den regnskabsklasse, som virksomheden er omfattet af.

Område	Forhold til overvejelse
Generelle overvejelser	<ul style="list-style-type: none"> • Uanset om virksomheden er væsentligt påvirket af COVID-19 eller ej, bør COVID-19 overvejes adresseret i årsrapporten, da information herom vil være væsentlig for regnskabsbrugers vurdering af årsrapporten – både i forhold til, hvordan det har påvirket 2020- og 2021-årsrapporten, men også i forhold til, hvordan ledelsen forventer, at det vil påvirke virksomhedens fremtidige økonomiske udvikling. • Hvad er de væsentligste konsekvenser af COVID-19 for virksomhedens økonomiske forhold, og er de beskrevet i årsrapporten? • Har COVID-19 medført væsentlige enkeltstående begivenheder eller transaktioner, og er disse beskrevet i årsrapporten? • Har COVID-19 ændret virksomhedens forretningsmodel, og er dette beskrevet i årsrapporten? • Har COVID-19 ændret virksomhedens risikoprofil, og er dette beskrevet i årsrapporten tillige med tiltag til imødegåelse af de nye risici? • Har COVID-19 medført, at regnskabsaflæggelsen er underlagt væsentlig usikkerhed ved indregning og måling, herunder i relation til opfyldelse af betingelser vedrørende indregning af kompensationer, og er dette beskrevet? • Har COVID-19 medført væsentlige ændringer til tidligere foretagne regnskabsmæssige skøn, og er disse beskrevet i årsrapporten? • Har ændringer i virksomhedens økonomiske forhold medført en ændret vurdering af, hvornår forhold er væsentlige for årsrapportens udvisende?
Virksomhedsledelse	<ul style="list-style-type: none"> • Har COVID-19 og afledte effekter medført ændringer i virksomhedens ledelse og organisering, og er disse forhold beskrevet i årsrapporten? • Hvad har været ledelsens primære fokusområder for 2021, og vil dette fortsætte i 2022 og fremadrettet?
Ledelsesrapportering	<ul style="list-style-type: none"> • Har COVID-19 medført ændringer i virksomhedens interne økonomirapportering til ledelsen, og er det udtryk for forhold, der også skal medføre ændringer i præsentationen af årsregnskabet?

Område	Forhold til overvejelse
Risikostyring og interne kontroller	<ul style="list-style-type: none"> • Har COVID-19 medført væsentlige ændringer i virksomhedens risikostyringsprocesser mv. og interne kontroller, og er disse beskrevet i årsrapporten, herunder effekten af eventuel hjemsendelse af medarbejdere?
Udbytte og kapitalstruktur	<ul style="list-style-type: none"> • Har virksomheden ændret politik for udlodning af udbytter o.l. som følge af COVID-19, og er dette omtalt i årsrapporten?
Forventninger til fremtiden	<ul style="list-style-type: none"> • Er der oplyst konkrete forventninger til fremtiden, herunder resultatinterval for de(t) kommende år, og er der oplyst om eventuelle særlige forudsætninger og usikkerheder relateret til disse forventninger? • Er der fulgt op på tidligere udmeldte forventninger for regnskabsåret og redegjort for årsagen til, at forventningerne eventuelt ikke er opfyldt?
Going concern	<ul style="list-style-type: none"> • Har ledelsen vurderet helt frem til tidspunktet for aflæggelse af årsrapporten, om forudsætningerne for at aflægge årsrapporten under forudsætning af fortsat drift er opfyldt? Ledelsen skal aflægge årsrapporten under forudsætning af fortsat drift, medmindre ledelsen har til hensigt at indstille virksomhedens drift eller vurderer ikke at have noget realistisk alternativ hertil. Vurderingen skal omfatte en periode på minimum 12 måneder fra balancedagen. • Hvis forudsætningen om fortsat drift ikke er opfyldt grundet begivenheder, der er indtruffet efter balancedagen, er effekten af dette da indarbejdet i årsregnskabet som en regulerende begivenhed? • Er der i årsrapporten redegjort for eventuel usikkerhed relateret til, om forudsætningerne om fortsat drift er opfyldt?
Likviditet	<ul style="list-style-type: none"> • Har COVID-19 haft indflydelse på virksomhedens likviditetsmæssige situation, og er dette omtalt i årsrapporten tillige med oplysning om, hvordan ledelsen har planlagt at håndtere den fremtidig betydning for virksomhedens likviditetssituation?
Præsentation af årsregnskabet generelt	<ul style="list-style-type: none"> • Er der sammenhæng mellem de oplysninger, der gives om virksomhedens påvirkning fra COVID-19 og udtrykte forventninger til fremtidig udvikling, og den indregning og måling samt præsentation og oplysninger, der er indarbejdet i årsregnskabet i øvrigt? • Er oplysninger om de særlige forudsætninger, der er lagt til grund til for vurdering af behov for nedskrivninger mv., konsistente på tværs af årsrapportens bestanddele?

Område	Forhold til overvejelse
Væsentlige regnskabsmæssige vurderinger og skønsmæssige usikkerheder	<ul style="list-style-type: none"> • Som følge af COVID-19 kan mange poster i årsregnskabet være underlagt væsentlig usikkerhed ved indregning og måling, og det er derfor vigtigt, at der i årsregnskabet indarbejdes oplysninger om disse usikkerheder, herunder anvendte forudsætninger ved udøvelse af væsentlige regnskabsmæssige skøn for de pågældende poster, herunder fx anvendelse af kompensationsordninger, overholdelse af lånebetingelser, forventninger til restriktioner, alternative finansieringsmuligheder, forventninger til fremtidig udvikling for virksomheden og dens branche mv.
Præsentation af resultatopgørelse	<ul style="list-style-type: none"> • Resultatopgørelsen skal vise effekten af regnskabsårets transaktioner og begivenheder og må ikke indeholde proformatal, som om COVID-19 ikke var indtruffet. • Den økonomiske effekt af COVID-19 på virksomhedens drift skal indgå i virksomhedens driftsresultat, medmindre effekten er relateret til indregning og måling af finansielle aktiver og forpligtelser, der indregnes som finansielle poster. • Præsentationen af resultatopgørelsen bør være i overensstemmelse med tidligere perioders praksis, herunder fx effekt af nedskrivninger og omstruktureringer, og skal følge skemaerne for enten den artsopdelte eller den funktionsopdelte resultatopgørelse. • Hvis præsentationsformen ændres, er der tale om en ændring i praksis, der skal oplyses og begrundes i årsregnskabet. • Nye resultatposter og mellemtotaler må ikke anvendes til at tegne et billede af virksomhedens udvikling mv., som var COVID-19 ikke indtruffet.
Præsentation af balance	<ul style="list-style-type: none"> • Gæld skal præsenteres som kortfristet, medmindre virksomheden på balancedagen har en ubetinget ret til at udskyde betaling i mere end 12 måneder. Vær særlig opmærksom på, om der er lånebetingelser på balancedagen, der er brudte og som betyder, at långiver kan kræve indfrielse af lån.
Nettoomsætning	<ul style="list-style-type: none"> • Kan betingelser knyttet til salg af varer og tjenesteydelser som følge af COVID-19 være ændret på væsentlige områder, der betyder at regnskabsmæssig indregning og måling ikke kan foretages som hidtil, men skal korrigeres? Fx kan betalingsbetingelser være væsentligt forlængede, varesalg kan være foretaget med forbehold for kundens videresalg, betingede salgsaftaler kan blive tabsgivende, og der kan på tidspunktet for gennemførelse af salget være væsentlig usikkerhed forbundet med kundens mulighed for at betale for leverancen.

Område	Forhold til overvejelse
Offentlige tilskud	<ul style="list-style-type: none"> • Er indregningskriterierne for compensationer og tilskud fra offentlige myndigheder opfyldt på balancedagen, og understøtter præsentationen af indregnede compensationer samt oplysninger herom kravene i regnskabsreguleringen og hensynet til et retvisende billede? • Er der undladt modregning af modtagne tilskud i de omkostninger, som tilskuddene er tiltænkt at kompensere for og er tilskuddene i stedet for indregnet som "andre driftsindtægter"?
Personale-omkostninger	<ul style="list-style-type: none"> • Er der ved indregning og måling samt præsentation og noteoplysninger taget hensyn til afledte konsekvenser af COVID-19, herunder fx manglende opfyldelse af kriterier for indregning af bonus eller udskydelse heraf, hensættelse til afskedigede og fritstillede medarbejdere samt indregning, præsentation og noteoplysninger om lønkomensationer? Husk, at feriepengeforpligtelse skal opgøres baseret på forventninger til lønnen for det kommende år.
Lejeomkostninger	<ul style="list-style-type: none"> • Er der ved indregning og måling af leasingydelse samt – hvis relevant - leasingaktiver og -forpligtelser taget hensyn til eventuelle midlertidige eller permanente ændringer til leasingkontrakterne, herunder reducerede eller udskudte lejebetalinger, i overensstemmelse med bestemmelserne i henholdsvis IAS 17 eller IFRS 16? • Vær opmærksom på ændringen til IFRS 16 vedrørende reducerede leasingydelse som følge af COVID-19, hvorefter reduktion i leasingydelse under visse betingelser kan anses for en variabel leasingydelse, der kan indregnes i resultatopgørelsen i den periode, reduktionen vedrører. Ændringen gælder ikke for leasinggivere og heller ikke ved brug af IAS 17 som fortolkningsbidrag til ÅRL. • Er der foretaget indregning af hensættelse til eventuelle tabsgivende lejeaftaler som følge af fx opsigelse af lejemål grundet faldende aktivitet e.l.? Bemærk, at der ikke kan indregnes hensættelse til dækning af forventede driftstab.
Indkomstskatter	<ul style="list-style-type: none"> • Er der ved indregning og måling af udskudte skatteaktiver taget hensyn til virksomhedens eventuelle forventede reduktion i fremtidige overskud som følge af COVID-19, herunder særligt hvis der også i tidligere år har været konstateret underskud eller hvis det forventes, at COVID-19 vil have en længerevarende negativ indvirkning på indtjeningen i virksomheden?

Område	Forhold til overvejelse
Nedskrivning af anlægsaktiver	<ul style="list-style-type: none"> • Er der ved indregning og måling af virksomhedens anlægsaktiver foretaget nedskrivningstest, såfremt der er indikationer på, at aktiverne kunne være værdiforringet, og er der ved opgørelse af eventuel genindvindingsværdi (højeste værdi af forventet salgsværdi fratrukket salgsomkostninger og aktivets kapitalværdi ved fortsat brug) taget hensyn til eventuel forventet fremtidig reduceret indtjening i virksomheden som følge af COVID-19 og en eventuel højere risikopræmie ved fastlæggelse af eventuel diskonteringsfaktor? • Er der indarbejdet tilstrækkelige oplysninger i årsrapporten om eventuel usikkerhed ved indregning og måling af anlægsaktiverne, herunder opgørelse af eventuel genindvindingsværdi og de anvendte forudsætninger ved opgørelse af denne?
Varebeholdninger	<ul style="list-style-type: none"> • Er der ved opgørelse af kostpriser for varebeholdninger i produktionsvirksomheder taget hensyn til eventuel lavere aktivitet ved opgørelse af indirekte produktionsomkostninger og afledt behov for tilpasning af normalkapaciteten, så der ikke aktiveres omkostninger relateret til overkapacitet? • Er det vurderet, om der er behov for nedskrivning af varebeholdninger som følge af faldende efterspørgsel efter virksomhedens varer afledt af COVID-19, og er nedskrivning i givet fald foretaget til forventet nettorealisationsværdi og er der indarbejdet tilstrækkelige oplysninger herom i årsrapporten?
Finansielle aktiver og forpligtelser	<ul style="list-style-type: none"> • Er det vurderet, om COVID-19 har givet anledning til forøgelse af nedskrivning af tilgodehavender o.l. til dækning af forventede fremtidige kredittab? • Er der ved måling af finansielle aktiver og finansielle forpligtelser til dagsværdi, herunder afledte finansielle instrumenter, taget hensyn til aktuelle markedsforhold, og er eventuelle værdiansættelsesmodeller udfordret i forhold til, om de i tilstrækkelig grad tager hensyn til aktuelle markedsforhold? • Er det i relation til finansielle instrumenter indgået til sikring af fremtidige pengestrømme vurderet, om det fortsat er sandsynligt, at de forventede pengestrømme realiseres som oprindeligt forudsat ved indgåelse af sikringsforholdet, og er det vurderet, om de pågældende instrumenter fortsat repræsenterer en effektiv sikring? • Fremgår der betingelser af låneaftaler mv., som kunne være brudt som følge af afledte konsekvenser af COVID-19, herunder fx krav til soliditetsgrader e.l., og dermed krav om præsentation af de pågældende lån som kortfristede i balancen?

Område	Forhold til overvejelse
Hensatte forpligtelser	<ul style="list-style-type: none"> • Er der identificeret eventuelle tabsgivende kontrakter i form af entreprisekontrakter, leje- og leasingkontrakter e.l., hvor der skal indregnes en hensat forpligtelse til dækning af de omkostninger, der vil skulle afholdes for at afregne den pågældende forpligtelse, og er der medtaget tilstrækkelige oplysninger i årsrapporten vedrørende de pågældende forpligtelser, herunder om eventuelle usikkerheder ved indregning og måling og anvendte forudsætninger? • Er der alene indregnet hensatte forpligtelser affødt af eventuelle besluttede omstruktureringer af virksomheden, såfremt virksomheden har en detaljeret plan for gennemførelse af omstruktureringen og enten har påbegyndt gennemførelse af denne plan eller har kommunikeret om den, således at de berørte medarbejdere mv. på balancedagen har en berettiget forventning om, at omstruktureringen vil blive gennemført?
Eventualforpligtelser	<ul style="list-style-type: none"> • Er der givet tilstrækkelige oplysninger om eventualforpligtelser pr. balancedagen, herunder tilføjet eventuelle nye forpligtelser som følge af COVID-19, fx garantier e.l., herunder oplysninger om eventualforpligtelsernes karakter, deres forventede finansielle effekt – så vidt muligt med beløb - og eventuelle usikkerheder knyttet hertil samt den forventede tidsmæssige afvikling?
Begivenheder efter balancedagen	<ul style="list-style-type: none"> • Er det vurderet, om der er indtruffet begivenheder efter balancedagen, som kan have indvirkning på regnskabsbrugers vurdering af virksomhedens finansielle stilling og fremtidige udvikling, herunder fx indførte restriktioner og deres afledte effekt, tab på finansielle instrumenter inklusive tilgodehavender, nedskrivninger af anlægs- og omsætningsaktiver i øvrigt mv., og er der givet oplysninger herom, herunder så vidt muligt med beløb?

Deloitte.

Om Deloitte

Deloitte leverer ydelser indenfor revision, consulting, financial advisory, risikostyring, skat og dertil knyttede ydelser til både offentlige og private kunder i en lang række brancher. Deloitte betjener fire ud af fem virksomheder på listen over verdens største selskaber, Fortune Global 500®, gennem et globalt forbundet netværk af medlemsfirmaer i over 150 lande, der leverer kompetencer og viden i verdensklasse og service af høj kvalitet til at håndtere kundernes mest komplekse forretningsmæssige udfordringer. Vil du vide mere om, hvordan Deloitte omkring 330.000 medarbejdere gør en forskel, der betyder noget, så besøg os på Facebook, LinkedIn eller Twitter.

Deloitte Touche Tohmatsu Limited

Deloitte er en betegnelse for en eller flere af Deloitte Touche Tohmatsu Limited ("DTTL"), dets netværk af medlemsfirmaer og deres tilknyttede virksomheder. DTTL (der også omtales som "Deloitte Global") og alle dets medlemsfirmaer udgør separate og uafhængige juridiske enheder. DTTL leverer ikke ydelser til kunderne. Vi henviser til www.deloitte.com/about for nærmere oplysninger.