

Deloitte.

ÅrsNyt 2013.



December 2013

Deloitte ÅrsNyt 2013

I Deloitte ÅrsNyt 2013 har vi samlet information, som vi har vurderet relevant, når der aflægges årsrapporter for 2013 for virksomheder efter såvel ÅRL som IFRS.

Deloitte ÅrsNyt 2013 omhandler bl.a. nyt om ændringer til ÅRL, herunder om CSR og den kønsmæssige sammensætning af virksomhedens ledelsesorganer samt om en netop vedtaget mulighed for at aflægge årsrapporten udelukkende på engelsk

Af speciel interesse for de børsnoterede selskaber omtales en række nyheder om IFRS og Det Finansielle Råds regnskabskontrol. Desuden omtales Erhvervsstyrelsens netop udsendte "julebrev", som bl.a. indeholder en direkte opfordring til virksomheder om at overveje, hvilken information der (lovligt) vil kunne udelades fra årsrapporten pga. uvæsentlighed.

Endelig behandles en række aktuelle, regnskabsmæssige problemstillinger.

Deloitte ÅrsNyt 2013 er udarbejdet af Deloitte's faggruppe for revisions- og regnskabsforhold, REVREGN.

Har du spørgsmål eller kommentarer til Deloitte ÅrsNyt 2013, er du velkommen til at kontakte din daglige revisor eller Deloitte's faggruppe for revision og regnskab på tlf. 36 10 38 10 eller 36 10 30 80.

Redaktionen af Deloitte ÅrsNyt 2013 er afsluttet den 13. december 2013.

December 2013

Ansvar for indhold

Selvom der er gjort en stor indsats for at sikre, at oplysningerne i Deloitte ÅrsNyt 2013 er korrekte, fralægger Deloitte sig ethvert ansvar for eventuelle indholdsmæssige og faktuelle fejl. Enhver brug af oplysningerne i Deloitte ÅrsNyt 2013 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 2013.

Deloitte ÅrsNyt 2013 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

	Side
1. Nye regler, der trådte i kraft for regnskabsåret 2013	1
1.1. Ændringer vedr. årsregnskabsloven mv.	1
1.1.1. Lempeligere revision for de mindre selskaber	1
1.1.2. Skærpelse af regler om rapportering om samfundsansvar	2
1.1.3. Lov om kønssammensætningen i ledelser	2
1.1.4. Digitale regnskaber (XBRL)	4
1.1.5. Regnskabsvejledning for klasse B- og C-virksomheder	5
1.2. Nye og ændrede internationale regnskabsstandarder mv.	5
1.2.1. Ændringer til IAS 1, <i>Presentation of Financial Statements</i>	6
1.2.2. IFRS 13, <i>Fair Value Measurement</i>	6
1.2.3. Ændret IAS 19 afskaffer korridormetoden for pensionsforpligtelser	8
1.2.4. Ændringer til IAS 32 og IFRS 7 vedr. modregning	10
1.2.5. <i>Improvements to IFRSs 2009-2011</i>	11
1.2.6. IFRIC 20, <i>Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mine</i>	12
1.2.7. Ændret IFRS 1, lempelse for statslån	12
1.2.8. IFRS: Virksomhedskøb med betalinger betinget af sælgers ansættelse	12
2. Nye regler, der gælder for efterfølgende regnskabsår	13
2.1. Ændringer til årsregnskabsloven	13
2.1.1. Årsrapport udelukkende på engelsk	13
2.1.2. Præcisering af bestemmelser om CSR og om kønssammensætning i ledelsen	13
2.1.3. Nyt regnskabsdirektiv vedtaget	14
2.2. Nye og ændrede internationale regnskabsstandarder mv.	14
2.2.1. Konsolidering mv. – pakke med fem nye eller reviderede standarder	14
2.2.2. IFRS 9, <i>Financial Instruments</i>	16
2.2.3. Oplysningskravene om nedskrivninger justeret	17
2.2.4. IFRIC 21, <i>Levies</i>	18
2.2.5. Ændring til IAS 39/IFRS 9 vedr. OTC-derivater	19
2.2.6. Ændring til IAS 19 vedr. medarbejderbidrag til ydelsesbaserede pensionsordninger	19
2.2.7. <i>Improvements to IFRSs 2010-2012</i>	20
2.2.8. <i>Improvements to IFRSs 2011-2013</i>	20
2.3. Øvrige ændringer	21
2.3.1. Nye regler om derivataftaler vil påvirke alle virksomheder, som har renteswaps, valutaterminsforretninger o.l.	21
2.3.2. Nye regler på andelsboligområdet	22
2.3.3. Ændringer til transparensdirektivet afskaffer bl.a. krav om kvartalsrapporter	23
3. Forslag til nye og ændrede regler	24
3.1. Forslag til ændring af årsregnskabsloven	24
3.1.1. XBRL-taksonomi for årsrapporter aflagt efter IFRS	24
3.2. Forslag til nye og ændrede internationale regnskabsstandarder	25
3.2.1. IASB's arbejdsplan	25
3.2.2. IFRS 9, <i>Financial Instruments</i> (replacement of IAS 39)	27
3.2.3. Insurance Contracts	27
3.2.4. IASB's seneste udkast om leasing	27
3.2.5. Revenue recognition	28
3.2.6. Udkast til midlertidig standard om takstregulering fra IASB	30

Indholdsfortegnelse

	Side
3.2.7. IASB udkast til præcisering af IFRS 11	30
3.2.8. Improvements to IFRSs 2012-2014	30
3.2.9. IASB foreslår ændringer vedr. måling af visse biologiske aktiver	31
3.2.10. IASB foreslår præcisering af afskrivningsmetoder i IAS 16 og IAS 38	31
3.2.11. IASB foreslår præcisering vedr. brugen af equity-metoden ³²	31
3.2.12. IASB udkast til præcisering af IFRS 10 og IAS 28	32
3.2.13. IASB foreslår at genindføre equity metoden i moderselskabsregnskabet	33
4. Diskussionsoplæg og andre forhold	34
4.1. Årsrapportprisen 2013	34
4.2. IASB diskussionsoplæg om ny begrebsramme	34
4.3. Begrebsramme for integreret rapportering	35
4.4. IASB har evalueret implementeringen af IFRS 8, <i>Operating Segments</i>	35
4.5. IASB evaluerer implementering af IFRS 3, <i>Business Combinations</i>	35
5. Regnskabskontrollen	36
5.1. Fondsrådets regnskabskontrol 2012	36
5.2. Væsentlige og principielle afgørelser	36
5.3. Påtale fra Finanstilsynet om udskudt skatteaktiv	38
5.4. Erhvervsstyrelsens julebrev	39
5.5. ESMA: EU-regnskabskontrollen i 2012	41
5.6. ESMA's fokusområder 2013	41
5.7. Regnskabskontrol i EU – udvalgte afgørelser	42
6. Aktuelle problemstillinger	44
6.1. Digital indberetning af årsrapporter (XBRL)	44
6.1.1. XBRL-dokumentet er regnskabsmateriale	44
6.1.2. Brug af indtastningsløsning REGNSKAB BASIS	44
6.1.3. Genindberetning af fejlbehæftede årsrapporter	44
6.1.4. Modervirksomheder, der udnytter lempelsen for underkoncerner	45
6.2. Undersøgelse viser både fremgang og plads til forbedringer i CSR-arbejdet	45
6.3. Skat i årsrapporten	46
6.3.1. Regnskabsmæssig behandling af nedsættelse af selskabsskatteprocenten	46
6.3.2. Oplysninger om solidarisk hæftelse for skatter	47
6.3.3. Præsentation af selskabsskat i sambeskattede selskaber	48
6.4. Ikke-indbetalt selskabskapital i investors årsrapport	48
6.5. Opbevaring af materiale i udlandet – ændret praksis	49
7. Nye publikationer mv.	51
7.1. Introduktion til de internationale regnskabsstandarder	51
7.2. IFRSs In Your Pocket 2013	51
7.3. IFRS-tjeklister – regnskabsår 2013	51
7.4. Globalt IFRS-eksempelregnskab 2013	52
7.5. Dansk IFRS-eksempelregnskab 2013	52
8. Selskabsret mv.	53
8.1. Loft over betalingsfrister	53

Indholdsfortegnelse

	Side
8.2. Iværksætterselskaber og nedsættelse af ApS-kapitalkrav fra 1. januar 2014	53
8.3. Ny markedsmisbrugsbekendtgørelse med bl.a. nye krav til insiderlister	55
8.4. God selskabsledelse – nye og forenklede anbefalinger	56
8.5. Nye regler for erhvervsdrivende fonde på vej	57
8.6. Ny anbringelsesbekendtgørelse - fonde	57
Bilag A – Standarder mv. til implementering 2012/13 og senere	59
Bilag B – Tjeklister for børsnoterede virksomheder	60

Anvendte forkortelser

ÅRL: Årsregnskabsloven

SEL: Selskabsloven

VPHL: Værdipapirhandelsloven

ERST: Erhvervsstyrelsen

IASB: International Accounting Standards Board

IFRS IC / IFRIC: IFRS Interpretations Committee (IASBs fortolkningskomité)

ESMA: European Securities and Markets Authority (den europæiske værdipapir- og markedstilsynsmyndighed), tidligere CESR: Committee of European Securities Regulators.

EECS: European Enforcers Coordination Sessions (en gruppe, som er nedsat af ESMA, og som repræsenterer de myndigheder i medlemslandene, der har kompetence til at håndhæve anvendelsen af IFRS).

EFRAG: European Financial Reporting Advisory Group (den europæiske rådgivende regnskabsorganisation)

NASDAQ OMX: NASDAQ OMX Nordic, København

1. Nye regler, der trådte i kraft for regnskabsåret 2013

1.1. Ændringer vedr. årsregnskabsloven mv.

1.1.1. Lempeligere revision for de mindre selskaber

De mindre selskaber kan erstatte revision af årsregnskabet med "udvidet gennemgang" efter en særlig erklæringsstandard. Det er resultatet af sidste års bestræbelser på at lette de administrative byrder for de mindre selskaber.

Hvem kan benytte lempelserne?

Muligheden for at benytte de lempelige regler gælder for selskaber, der er omfattet af årsregnskabslovens klasse B, dvs. selskaber, der ikke i to på hinanden følgende regnskabsår overskrider to af følgende grænser:

- Nettoomsætning: 72 mio.kr.
- Balancesum: 36 mio.kr.
- Antal ansatte: 50

Uanset om selskabet vælger revision eller "udvidet gennemgang", skal der fortsat udarbejdes et regnskab, som skal sendes til offentliggørelse hos Erhvervsstyrelsen.

"Udvidet gennemgang" tilfører fortsat regnskabet troværdighed.

I lighed med revision er en "udvidet gennemgang" udtryk for, at risikoen for væsentlige fejl og mangler i regnskabet reduceres.

En "udvidet gennemgang" giver ikke samme grad af sikkerhed som revision, men i mindre selskaber, hvor ejeren ofte ligeledes varetager ledelsen af selskabet, vil en "udvidet gennemgang" i de fleste tilfælde være tilstrækkeligt til, at risikoen for væsentlige fejl eller mangler i regnskabet vil være reduceret til et passende lavt niveau. Det gælder især i de tilfælde, hvor revisor – som det ofte er tilfældet for de mindre selskaber – yder regnskabsmæssig assistance med opstilling af regnskabet.

En "udvidet gennemgang" kan dermed tilgodese brugernes interesser - herunder ønsket fra myndighederne om et korrekt grundlag for indberetning af skat, moms og andre afgifter mv. En "udvidet gennemgang" vil endvidere give revisor den nødvendige indsigt i virksomheden til fortsat at kunne være den forretningsmæssige sparringspartner.

Fortsat behov for revision i visse tilfælde

Visse virksomheder kan have interesse i fortsat at få regnskabet revideret, hvis der eksempelvis hos et pengeinstitut eller en anden samarbejdspartner stilles krav om revision af regnskaberne som betingelse for et fortsat samarbejde.

Hvad omfatter en "udvidet gennemgang"

En "udvidet gennemgang" kan sidestilles med en gennemgang (review) efter de internationale standarder med tillæg af visse yderligere obligatoriske handlinger.

Disse yderligere obligatoriske handlinger består i at indhente udskrifter fra tingbog, personbog og bilbog, indhente engagementsforespørgsler fra pengeinstitutter, udsende advokatbrev samt indhente dokumentation for visse indberetninger til SKAT.

Valg af udvidet gennemgang skal træffes på en ordinær generalforsamling, men det skal ikke i øvrigt fremgå af årsrapporten.

Det er vigtigt, at muligheden for valg af udvidet gennemgang vurderes i forbindelse med afholdelsen af generalforsamlingerne i foråret.

Det er Deloitte's holdning, at alle selskaber, der har mulighed for det, bør vælge udvidet gennemgang.

1.1.2. Skærpelse af regler om rapportering om samfundsansvar

Folketinget vedtog i juni 2012 en skærpelse af ÅRLs krav om rapportering om samfundsansvar. Der blev i ÅRL § 99a indsat et nyt stk. 3, hvoraf det fremgår, at redegørelsen om samfundsansvar udtrykkeligt skal indeholde oplysninger om virksomhedens politikker for at respektere menneskerettigheder og for at reducere klimapåvirkningen ved virksomhedens aktiviteter. Hvis virksomheden har sådanne politikker, skal der rapporteres herom på de sædvanlige tre dimensioner (se afsnit 6.2). Hvis virksomheden ikke har sådanne politikker, skal dette oplyses i ledelsesberetningen.

Ændringen trådte i kraft for regnskabsår, der begynder den 1. januar 2013 eller senere. For virksomheder med kalenderårsregnskab betyder det, at kravet skal følges første gang i årsrapporten for 2013. Læs mere i nyhed af juni 2012 på Deloitte.dk.

1.1.3. Lov om kønssammensætningen i ledelser

Folketinget vedtog i december 2012, at store virksomheder skal opstille måltal for andelen af det underrepræsenterede køn i det øverste ledelsesorgan og - hvis virksomheden i det seneste regnskabsår har beskæftiget flere end 50 medarbejdere - tillige udarbejde en politik for at øge andelen af det underrepræsenterede køn på virksomhedens øvrige ledelsesniveauer. Kravene er

indarbejdet i bl.a. SEL og omfatter samme gruppe store virksomheder (ca. 1.100), som i dag skal udarbejde en redegørelse for samfundsansvar.

Rapportering om kønssammensætningen

I ÅRL er indsat en ny § 99b, hvorefter virksomheder omfattet af regnskabsklasse C (stor) og D skal redegøre for:

1. status for opfyldelsen af det opstillede måltal for andelen af det underrepræsenterede køn i det øverste ledelsesorgan, herunder for hvorfor virksomheden i givet fald ikke har nået den opstillede målsætning
2. politikken for at øge andelen af det underrepræsenterede køn på virksomhedens øvrige ledelsesniveauer på samme måde som rapportering om samfundsansvar i lovens § 99a, dvs. om virksomhedens politik, handlinger og opnåede resultater.

For begge krav gælder, at hvis der foreligger en ligelig kønsfordeling i hhv. det øverste ledelsesorgan og på virksomhedens øvrige ledelsesniveauer, er det tilstrækkeligt at oplyse dette i ledelsesberetningen. En ligelig kønsfordeling foreligger ifølge lovbemærkningerne, når begge køn er repræsenteret med mindst 40 %. Er det ene køn repræsenteret med mindre end 40 %, er det således underrepræsenteret. I forhold til måltallet ses der i denne sammenhæng bort fra medarbejdervalgte repræsentanter i bestyrelsen.

Vejledning

ERST har udsendt "[Vejledning om måltal og politikker for den kønsmæssige sammensætning af ledelsen og for afrapportering herom](#)" og som supplement hertil en samling af [spørgsmål og svar](#).

Læs mere om problemstillingerne og om vejledningen i nyhed af marts 2013 på [Deloitte.dk](#).

Ikrafttræden

Kravet om fastsættelse af måltal og udarbejdelse af politik trådte i kraft den 1. april 2013. Afrapporteringskravet har virkning for årsrapporter, der begynder den 1. januar 2013 eller senere. Selskaber med kalenderårsregnskab skal derfor medtage oplysningerne i årsrapporten for 2013.

Læs mere om loven, herunder hvilke virksomheder der bliver omfattet af kravet, undtagelser for moder- og dattervirksomheder samt bødestraf, i nyhed af december 2012 på [Deloitte.dk](#). Kontakt Deloitte Sustainability, hvis du har behov for viden og rådgivning om opstilling af måltal og udarbejdelse af politik.

Se endvidere præciseringen omtalt i afsnit 2.1.2.

1.1.4. Digitale regnskaber (XBRL)

1.1.4.1. XBRL-lempler indarbejdet i indsendelsesbekendtgørelsen

ERST har udsendt en opdateret indsendelsesbekendtgørelse¹, som trådte i kraft den 20. november 2013.

Ændringerne er:

- Overgangsordningen vedrørende dobbeltsprogede årsrapporter forlænges et år. Det betyder, at årsrapporter, som indberettes senest den 31. december 2014, kan præsenteres dobbeltsproget i pdf-filen, men alene på dansk i XBRL-filen. Tidligere var fristen 31. december 2013. Efter den 31. december 2014 skal også XBRL-filen indeholde begge sprogversioner. Er det fremmede sprog engelsk, kan virksomheden overveje at overgå til udelukkende at aflægge årsrapport på engelsk, jf. afsnit 2.1.1.
- En ny lempelse betyder, at virksomheder, som udarbejder koncernregnskab efter IFRS og årsregnskab for modervirksomheden efter ÅRL, bliver fritaget for at indberette modervirksomhedens årsregnskab i XBRL i en ikke nærmere angivet overgangsperiode. Disse virksomheder kan og skal alene indberette koncernregnskabet i XBRL. Både koncernregnskabet og modervirksomhedens årsregnskab mv. skal fortsat fremgå i sin helhed af pdf-filen. Lempelsen gælder ikke, hvis årsregnskabet for modervirksomheden udarbejdes efter IFRS.

Se ændringerne til indsendelsesbekendtgørelsen [her](#).

1.1.4.2. Ny taksonomi til XBRL-regnskaber

ERST udsendte i april 2013 en ny taksonomi for indberetning af digitale årsrapporter (XBRL-regnskaber). De væsentligste ændringer omfatter indarbejdelse af en erklæring om "udvidet gennemgang" for regnskabsklasse B og indarbejdelse af en række særlige poster, som fx erhvervsdrivende fonde og forsyningsvirksomheder har behov for. Disse poster er bl.a.:

- Reguleringsmæssige underdækninger under hhv. anlægsaktiver og omsætningsaktiver (forsyningsvirksomheder)
- Hensættelser til reguleringsmæssige overdækninger under hensatte forpligtelser (forsyningsvirksomheder)
- Langfristede og kortfristede reguleringsmæssige overdækninger (forsyningsvirksomheder)
- Sikringsfond under egenkapital (fonde)
- Reservefond under egenkapital (fonde)
- Disponible reserver under egenkapital (fonde).

¹ Bekendtgørelse (nr. 1284 af 12. november 2013) om ændring af bekendtgørelse om indsendelse til og offentliggørelse af årsrapporter m.v. i ERST samt kommunikation i forbindelse hermed.

Udvidelsen af taksonomien med de særlige poster, som fx erhvervsdrivende fonde og forsyningsvirksomheder har manglet, betyder jf. ERST, at det for årsrapporter, der godkendes og indberettes 1. november 2013 eller senere, ikke vil være muligt at opnå dispensation for digital indberetning med henvisning til, at taksonomien ikke indeholder disse poster. Det vil fortsat være muligt at opnå dispensation for erhvervsdrivende fonde, hvis fx resultatopgørelsen og/eller balancen indeholder regnskabsposter vedrørende både erhvervsmæssige og ikke-erhvervsmæssige aktiviteter.

Læs mere på [ERSTs hjemmeside](#) og på [FSRs hjemmeside](#).

1.1.5. Regnskabsvejledning for klasse B- og C-virksomheder

FSR – danske revisorer har offentliggjort en ny regnskabsvejledning for klasse B- og C-virksomheder. Der er tale om en ny vejledning, hvis indhold svarer til en opdatering og en udvidelse af regnskabsvejledningen for mindre virksomheder fra juli 2007. Samtidig blev de eksisterende danske regnskabsvejledninger nr. 1-22 og vejledningen for mindre virksomheder trukket tilbage, da de ikke længere var tidssvarende og i øvrigt ikke længere holdes opdateret.

Som appendiks til vejledningen er vist eksempelregnskaber for et selskab i hhv. klasse B og klasse C (stor) inkl. koncernregnskab.

Anvendelse af vejledningen

Vejledningen er tiltænkt som et opslagsværk – eller et hjælpeværktøj – der afklarer regnskabsmæssige problemstillinger og viser konkrete eksempler på regnskabsopstillinger og noter mv. Vejledningen kan inspirere og bidrage til god regnskabspraksis på konkrete områder, uden at virksomhederne nødvendigvis følger den fuldt ud.

Anvendes vejledningens bestemmelser fuldt ud, vil virksomheden kunne anføre dette i regnskabet.

Flere krav end ÅRL

På flere områder stiller den nye vejledning yderligere krav end ÅRL. Hensigten er at fastholde informationsniveauet på niveau med lovens krav fra 2002, og formålet er at opretholde et fortsat højt kvalitetsniveau i årsrapporter for de virksomheder, der vælger at følge vejledningen.

Læs mere om vejledningen i nyhed af maj 2013 på [Deloitte.dk](#). Nyheden indeholder bl.a. en oversigt over væsentlige forskelle mellem vejledningens krav og ÅRLs krav på væsentlige områder.

1.2. Nye og ændrede internationale regnskabsstandarder mv.

Vi har nedenfor opsummeret væsentlige ændringer til de internationale regnskabsstandarder, som gælder for 2013-årsrapporter. For et hurtigt overblik

over de enkelte standarder henvises til Deloittes publikation [IFRS – Introduktion til de internationale regnskabsstandarder](#).

1.2.1. Ændringer til IAS 1, *Presentation of Financial Statements*

IASB udsendte i juni 2011 en ændring til IAS 1, *Presentation of Financial Statements*. Efter ændringen skal poster, der er præsenteret under anden totalindkomst, grupperes ud fra, om de efterfølgende recirkuleres (*recycling*) fra "anden totalindkomst" til "resultatopgørelsen".

Præsentation af anden totalindkomst efter ændringen

- Det er efter ændringen fortsat muligt at præsentere resultatopgørelsen og anden totalindkomst enten som én samlet totalindkomstopgørelse eller som to separate, men sammenhængende opgørelser, dvs. en separat resultatopgørelse og en separat anden totalindkomstopgørelse.
- Poster under anden totalindkomst skal grupperes i poster, som – ifølge andre standarder – recirkuleres fra "anden totalindkomst" til "resultatopgørelsen" (fx valutakursregulering af udenlandske dattervirksomheder), og poster, som ikke senere recirkuleres (fx opskrivning af materielle anlægsaktiver).
- Hvis poster i "anden totalindkomst" præsenteres før skat (hvilket er valgfrit, da de også kan præsenteres netto efter skat), skal skatten fordeles på poster, der senere recirkuleres, og på poster, der ikke senere recirkuleres.
- Overskriften på totalindkomstopgørelsen ændres til "Resultatopgørelse og opgørelse af anden totalindkomst" (*Statement of profit or loss and other comprehensive income*), når den omtales i IFRS. Virksomhederne må dog gerne benytte en anden overskrift, fx "Totalindkomstopgørelse".
- Der ændres ikke på indregning og måling af poster i resultatopgørelsen eller anden totalindkomst.

Ændringen træder i kraft for regnskabsår, der begynder den 1. juli 2012 eller senere, hvilket for kalenderårsvirksomheder vil sige 2013-årsrapporten.

Læs mere i [IFRS in Focus](#) fra juni 2011.

1.2.2. IFRS 13, *Fair Value Measurement*

IASB udsendte i maj 2011 IFRS 13, *Fair Value Measurement*, hvorved vejledningen om måling af dagsværdi i de enkelte IFRS'er samles i én enkelt standard. IFRS 13 sikrer hermed en ensartet definition af dagsværdi på tværs af de øvrige standarder samt ensartet vejledning og oplysningskrav om måling til dagsværdi.

Anvendelsesområde

IFRS 13 finder – med få undtagelser – anvendelse på de transaktioner eller forhold, hvor IFRS i dag kræver eller tillader hhv. dagsværdimåling og oplys-

ning herom. Standarden kræver ikke yderligere dagsværdimåling, end der allerede kræves eller tillades efter IFRS i dag.

IFRS 13 i hovedtræk

I IFRS 13

- a) defineres dagsværdi
- b) opstilles en begrebsramme for måling af dagsværdi
- c) stilles krav om oplysning vedr. dagsværdimålinger.

Dagsværdi defineres som den pris, der kan opnås ved at sælge et aktiv, eller som skal betales for at overdrage en forpligtelse, i en almindelig transaktion mellem markedsdeltagere (også benævnt "exit price").

Dagsværdi er en markedsbaseret måling og ikke en virksomhedsspecifik måling. Virksomheden anvender de forudsætninger, som markedsdeltagere ville gøre brug af til at fastsætte prisen på et aktiv eller en forpligtelse ud fra eksisterende markedsforhold, herunder forudsætninger vedrørende risici. En virksomheds hensigt med at eje aktivet eller afvikle forpligtelsen er således ikke relevant, når dagsværdien måles.

For at opnå en korrekt dagsværdimåling skal følgende fastlægges:

- a) Aktivet eller forpligtelsen, der skal måles til dagsværdi (beregningseenheden/*unit of account*).
- b) For et ikke-finansielt aktiv, den "bedst mulige anvendelse" af aktivet (*highest and best use*), og om aktivet bruges sammen med andre aktiver eller alene. Ved vurdering af "bedst mulige anvendelse" skal virksomheden bl.a. overveje, om brugen af aktivet er lovlig samt fysisk og økonomisk mulig. Det er alene nødvendigt at overveje anden anvendelse, hvis der er tegn på, at den nuværende anvendelse ikke er den bedst mulige.
- c) Det primære (eller mest fordelagtige) marked (*principal or most advantageous market*), hvorpå en transaktion med aktivet eller forpligtelsen ville finde sted.
- d) De(n) forudsætning(er), som en markedsdeltager ville bruge til at fastsætte prisen på aktivet eller forpligtelsen.

Det primære marked er det marked, der har det højeste aktivitetsniveau og største transaktionsmængde i forhold til aktivet/forpligtelsen. Findes der ikke et sådant, anvendes det mest fordelagtige marked, som er det marked, hvor virksomheden vil kunne opnå den mest fordelagtige pris. Udgangspunktet i IFRS 13 er, at medmindre der foreligger bevis for det modsatte, så er det marked, hvor virksomheden normalt køber/sælger, det primære/mest fordelagtige marked.

Tillæg/fradrag (*premiums/discounts*) tillades alene, hvor dette er i overensstemmelse med beregningseenheden for hhv. aktivet og forpligtelsen. Det betyder fx, at dagsværdien af en beholdning aktier ikke må justeres, hvis

dette alene sker som følge af beholdningens størrelse (fx lavere pris ved salg af hele beholdningen på én gang).

Oplysninger

IFRS 13 kræver en række kvantitative og kvalitative oplysninger om dagsværdimåling. Mange af disse oplysninger er relateret til følgende tre niveauer for måling af dagsværdi (dagsværdihierarkiet), ud fra hvilken type input der indgår i værdiansættelsen:

- Niveau 1: Noterede priser i et aktivt marked for samme type aktiv eller forpligtelse.
- Niveau 2: Noterede priser i et aktivt marked for lignende aktiver eller forpligtelser eller andre værdiansættelsesmetoder, hvor alle væsentlige input er baseret på observerbare markedsdata.
- Niveau 3: Værdiansættelsesmetoder, hvor eventuelle væsentlige input ikke er baseret på observerbare markedsdata.

Et aktiv eller en forpligtelse indplaceres i sin helhed i et af de tre niveauer baseret på det laveste niveau af input, der er væsentlig for målingen.

Tilsvarende oplysningskrav jf. ovenstående hierarki kræves allerede for finansielle instrumenter, jf. IFRS 7, *Financial instruments: Disclosures*, men IFRS 13 udvider oplysningskravene til at gælde for alle aktiver og forpligtelser samt i en vis udstrækning for oplysninger om dagsværdi i noterne, der er omfattet af IFRS 13.

IFRS 13 træder i kraft for regnskabsår, der begynder 1. januar 2013 eller senere. Tidligere anvendelse er tilladt.

Læs mere i [IFRS in Focus](#) fra maj 2011.

1.2.3. Ændret IAS 19 afskaffer korridormetoden for pensionsforpligtelser

IASB udsendte i juni 2011 ændringer til IAS 19, *Employee Benefits*, som ændrer bestemmelserne om indregning, præsentation og oplysninger vedrørende ydelsesbaserede pensionsordninger samt indregning af fratrædelsesgodtgørelse. Bestemmelserne om måling af ydelsesbaserede pensionsordninger og regnskabsmæssig behandling af bidragsbaserede pensionsordninger er ikke ændret.

Ændringerne skal implementeres med tilbagevirkende kraft.

De væsentligste ændringer er som følger:

- Alle ændringer i den opgjorte pensionsforpligtelse og i pensionsordningens aktiver skal straks indregnes i balancen. Dermed fjernes den nuværende mulighed for at udskyde indregning af visse gevinster eller tab (den såkaldte korridormetode). Ændringen kan få betydning for virksom-

hedens nøgletal og dermed for eksempelvis overholdelse af lånebetingelser (*covenants*) samt muligheden for udbyttebetalinger mv.

- Valgmulighederne for præsentation af aktuarmæssige gevinster og tab fjernes, hvilket øger sammenligneligheden. Derudover skelnes der fremover mere klart mellem de forskellige omkostninger og reguleringer, der opstår i forbindelse med ydelsesbaserede pensionsordninger (se nedenfor).
- Oplysningskravene udvides, herunder vedrørende pensionsordningens karakteristika og de med ordningen forbundne risici.
- Regnskabsmæssig behandling af fratrædelsesgodtgørelse ændres, og der skelnes herunder mellem godtgørelse udbetalt for udført arbejde og godtgørelse udbetalt i forbindelse med fratrædelse. Fratrædelsesgodtgørelse skal fremover indregnes på det tidligste tidspunkt af:
 1. det tidspunkt, hvor virksomheden ikke kan trække tilbuddet om fratrædelsesgodtgørelse tilbage
 2. tidspunktet for indregning af tilknyttede hensatte forpligtelser til omstrukturering, jf. IAS 37.
- Herudover er der en række andre, mindre ændringer. Eksempelvis skal personaleydelse, der ikke forventes fuldt udbetalt inden tolv måneder efter regnskabsperiodens udløb, klassificeres som "anden langfristet ydelse" og ikke som "kortfristet ydelse". Dette kan resultere i, at flere personaleydelse klassificeres som langfristede personaleydelse og dermed skal måles ud fra aktuarmæssige forudsætninger. Det ændrer dog ikke på præsentationen som hhv. kortfristet og langfristet gæld, da dette reguleres i IAS 1, *Presentation of Financial Statements*.

Præsentation af pensionsomkostninger

Omkostninger vedrørende ydelsesbaserede pensionsforpligtelser skal fremover opdeles som følger:

Omkostning	Indregnes i
1. Pensionsomkostninger vedrørende indeværende år (<i>service cost</i>)	Resultatopgørelsen (som en del af personaleomkostninger)
2. Nettorenteomkostninger vedrørende en nettopensionsforpligtelse eller nettorenteindtægter fra et nettopensionsaktiv	Resultatopgørelsen (typisk finansielle poster, men kan også præsenteres som en del af personaleomkostninger)
3. Gevinster eller tab ved genmåling (<i>remeasurement</i>) af pensionsforpligtelser og –aktiver	Anden totalindkomst

Forventet afkast af aktiver og renteomkostninger vedrørende pensionsforpligtelsen erstattes af ét nettorentetal. Nettorenten beregnes ud fra en markedsrente og nettopensionsforpligtelsen eller nettopensionsaktivet primo regnskabsperioden. Markedsrenten baseres på virksomhedsobligationer af høj kvalitet eller – hvor der ikke findes et 'dybt' marked for sådanne virksomhedsobligationer – statsobligationer. Tanken med dette nettoprincip er, at nettopensionsforpligtelsen eller nettopensionsaktivet repræsenterer en finan-

siel forpligtelse over for pensionsordningen eller et finansielt tilgodehavende fra pensionsordningen.

Ændringerne træder i kraft for regnskabsår, der begynder den 1. januar 2013 eller senere. Tidligere anvendelse er tilladt. Ændringerne skal med få undtagelser implementeres med tilbagevirkende kraft.

Læs mere i [IFRS in Focus](#) fra juni 2011.

1.2.4. Ændringer til IAS 32 og IFRS 7 vedr. modregning

IASB har udsendt præciseringer til bestemmelserne om modregning i IAS 32, *Financial Instruments: Presentation*. Ændringerne præciserer betydningen af,

- 1) at virksomheden aktuelt har en juridisk ret til at modregne de indregnede beløb (*currently has a legally enforceable right of set-off*)
- 2) bestemmelserne om samtidig afregning af to finansielle instrumenter
- 3) modregning af sikkerhedsstillelser
- 4) hvilken beregningsenhed (*unit of account*) der skal anvendes ved modregning.

Modregning er især relevant for finansielle virksomheder, herunder pengeinstitutter, som ofte har både tilgodehavender og gæld til samme modpart.

Ifølge bestemmelserne skal en virksomhed modregne et indregnet finansielt aktiv og en indregnet finansiell forpligtelse (dvs. præsentere ét nettobeløb i balancen), hvis – og kun hvis – virksomheden har en ubetinget juridisk ret til at foretage modregning og har til hensigt enten at nettoafregne aktivet og forpligtelsen eller realisere aktivet og indfri forpligtelsen samtidig (modregningskriterierne).

Det præciseres desuden, at modregningsretten skal være juridisk bindende under alle omstændigheder (også når en modpart misligholder sine forpligtelser eller går konkurs), og at udøvelsen af retten ikke må afhænge af en fremtidig begivenhed.

Ved vurdering af, om modregningsretten er juridisk bindende, skal der tages hensyn til både de kontraktlige forhold og den lovgivning, der gælder for den pågældende aftale.

Samtidig med udsendelsen af præciseringerne til IAS 32 udsendte IASB ændringer til IFRS 7, *Financial Instruments: Disclosures*. Ændringerne introducerer øgede oplysninger vedrørende finansielle aktiver og forpligtelser, der er modregnet. Der kræves også oplysninger om finansielle aktiver og forpligtelser, der uden at være modregnet efter bestemmelserne i IAS 32 er omfattet af muligheden herfor, fx via aftale (*master netting arrangements*).

Ændringerne til IAS 32 træder i kraft for regnskabsår, der begynder 1. januar 2014 eller senere. Tidligere anvendelse er tilladt. De nye IFRS 7-oplysnings-

krav vedrørende modregning træder i kraft for regnskabsår, der begynder 1. januar 2013 eller senere.

Læs mere i [IFRS in Focus](#) fra december 2011, på [IASPlus](#) og på [IASB's hjemmeside](#). Hør Deloitte's podcast om IAS 32-ændringen [her](#).

1.2.5. **Improvements to IFRSs 2009-2011**

IASB udsendte i maj 2012 ændringer til fem IFRS'er som led i sit årlige forbedringsprojekt (*Annual Improvements to IFRSs: 2009-2011 Cycle*). Ved det årlige forbedringsprojekt foretager IASB nødvendige korrektioner af uoverensstemmelser mellem standarderne eller præciseringer af eksisterende bestemmelser i standarderne.

Ændringerne skal implementeres med tilbagevirkende kraft og træder i kraft for regnskabsår, der begynder den 1. januar 2013 eller senere. Tidligere anvendelse er tilladt.

Ændringerne vedrører:

IFRS/IAS	Omhandler
IFRS 1, <i>First-time Adoption of International Financial Reporting Standards</i>	Fornyet overgang til IFRS samt låneomkostninger
IAS 1, <i>Presentation of Financial Statements</i>	Præcisering af kravene til sammenligningstal, herunder primobalance for sammenligningsåret (den 3. balance)
IAS 16, <i>Property, Plant and Equipment</i>	Klassifikation af reservedele og serviceudstyr
IAS 32, <i>Financial Instruments: Presentation</i>	Skat ved udlodning og andre egenkapitaltransaktioner
IAS 34, <i>Interim Financial Reporting</i>	Segmentoplysninger – samlede aktiver og forpligtelser

Selvom der er tale om mindre ændringer, er præciseringerne til IAS 1 dog interessante. Kravet om en præsentation af primobalancen for sammenligningsåret (den 3. balance) i de tilfælde, hvor virksomheden eksempelvis foretager ændring i anvendt regnskabspraksis eller reklassifikationer, begrænses efter ændringen til de tilfælde, hvor den 3. balance påvirkes væsentligt. Endvidere præciseres, at der ikke stilles notekrav til den 3. balance, ud over de krav der følger af IAS 8 vedr. ændring i anvendt regnskabspraksis og korrektion af fejl samt IAS 1 vedr. reklassifikationer.

Derudover præciseres, at en virksomhed frivilligt kan præsentere sammenligningstal for mere end ét år, fx to års sammenligningstal for resultatopgørelsen, uden at der også skal præsenteres to års sammenligningstal for de øvrige hovedopgørelser (balance, pengestrømsopgørelse, egenkapitalopgørelse). Dette kræver dog også, at der gives ekstra sammenligningstal i de noter, der er relateret til den pågældende hovedopgørelse. Præsentation af ekstra sammenligningstal skal være i overensstemmelse med IFRS.

Læs mere i [IFRS in Focus](#) fra maj 2012.

1.2.6. IFRIC 20, Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mine

IFRS IC udsendte i oktober 2011 en ny fortolkning, IFRIC 20, *Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mine*. Fortolkningen omhandler regnskabsmæssig behandling af omkostninger til at fjerne fx overliggende jord i forbindelse med åbne miner for at få adgang til forekomster af mineralmalm (*stripping costs*).

IFRIC 20 gælder for regnskabsår, der begynder 1. januar 2013 eller senere. Tidligere anvendelse er tilladt.

Læs mere i nyhedsbrevet [IFRS in Focus](#) fra oktober 2011.

1.2.7. Ændret IFRS 1, lempelse for statslån

IASB udsendte i marts 2012 ændringer til IFRS 1, *First-time Adoption of International Financial Reporting Standards*.

Ændringen vedrører en undtagelse for behandlingen af statslån med en forrentning under markedsrenten og træder i kraft for regnskabsår, der begynder 1. januar 2013 eller senere. Læs mere i [IFRS in Focus](#) fra marts 2012.

1.2.8. IFRS: Virksomhedskøb med betalinger betinget af sælgers ansættelse

IFRS IC udsendte via IFRIC Update fra januar 2013 en udtalelse om betingede betalinger (*contingent payments, fx earn-outs*) til sælgende aktionær(er) i forbindelse med virksomhedshandler. Udtalelsen omfatter de tilfælde, hvor sælgende aktionær(er) bliver ansat i, eller fortsætter deres ansættelse i, den solgte virksomhed.

Udtalelsen betyder, at betalinger fra køber til sælger, som er betinget af sælgers fortsatte ansættelse i virksomheden, ikke anses som betaling for virksomhedskøbet, men som betaling for ydelser (fx arbejdsindsats) modtaget efter virksomhedskøbet, medmindre aftalen om disse ydelser er uden substans. Det kan betyde, at en væsentlig del af "købsvederlaget" skal indregnes i resultatopgørelsen hos køber.

Læs mere om udtalelsen på [IASPlus](#).

2. Nye regler, der gælder for efterfølgende regnskabsår

2.1. Ændringer til årsregnskabsloven

2.1.1. Årsrapport udelukkende på engelsk

Folketinget har den 3. december 2013 vedtaget "Lov om ændring af årsregnskabsloven, selskabsloven og forskellige andre love" (L23), som giver danske virksomheder, der er omfattet af ÅRL, mulighed for udelukkende at aflægge årsrapport på engelsk. Ændringsloven træder i kraft 1. januar 2014 og gælder for årsrapporter, der godkendes på en generalforsamling efter 1. januar 2014. Det omfatter kalenderårsrapporter 2013, men vil også være muligt for eksempelvis årsrapporter med balancedag 31. august 2013 eller senere, hvis blot generalforsamlingen afholdes efter 1. januar 2014.

Beslutningen om at aflægge årsrapport udelukkende på engelsk skal træffes på selskabets generalforsamling og skal optages i selskabets vedtægter. Det første år, et selskab aflægger årsrapport udelukkende på engelsk, er det tilstrækkeligt, at det besluttet på generalforsamlingen umiddelbart inden punktet om årsrapportens godkendelse.

En beslutning om udelukkende at aflægge årsrapport på engelsk vil også omfatte delårsrapporter.

Læs mere i nyhed af december 2013 på Deloitte.dk, og læs loven på [Folketingets hjemmeside](http://Folketingets.hjemmeside).

2.1.2. Præcisering af bestemmelser om CSR og om kønssammensætning i ledelsen

Ændringsloven til ÅRL, jf. afsnit 2.1.1, udvider også muligheden for at anvende internationalt anerkendte rapporteringsformer og standarder i forbindelse med CSR-rapportering. ERST bemyndiges til at fastsætte regler for, under hvilke betingelser en virksomhed kan oplyse om samfundsansvar efter internationale retningslinjer eller standarder fx GRI (Global Reporting Initiative), og undlade at give oplysninger om samfundsansvar i sin egen årsrapport.

Ændringen træder i kraft 1. januar 2014.

I lovforslaget indgik også en præcisering af, at små modervirksomheder (der i sig selv er regnskabsklasse B), men som udarbejder koncernregnskab for store koncerner (regnskabsklasse C stor), også er omfattet af bestemmelserne om kønssammensætning i ledelsen. Denne præcisering udgik i forbindelse med behandling af lovforslaget, men af et [høringsnotat](#) fra Erhvervs- og Vækstministeriet fremgår det, at der alene var tale om en præcisering, jf. følgende fra [høringsnotatet](#):

"I relation til ikrafttrædelsestidspunktet skal det bemærkes, at forslaget som nævnt er en præcisering af de allerede gældende regler om den kønsmæssige sammensætning.

Forpligtelsen gælder således allerede i dag, og små modervirksomheder, der aflægger koncernregnskab, for store koncerner, skal således allerede i dag opstille et måltal samt afrapportere herom.”

2.1.3. Nyt regnskabsdirektiv vedtaget

Et nyt regnskabsdirektiv, som skal erstatte 4. direktiv om årsregnskaber fra 1978 og 7. direktiv om koncernregnskaber fra 1983, er endeligt vedtaget og offentliggjort i EU-tidende den 29. juni 2013. Direktivet skal implementeres i medlemsstaternes lovgivning – i Danmark i ÅRL – senest den 20. juli 2015. Medlemsstaterne kan beslutte, at de nye bestemmelser ”første gang finder anvendelse på årsregnskaber for det regnskabsår, som begynder den 1. januar 2016 eller i løbet af 2016”. Det nye regnskabsdirektiv indeholder lempelser for små virksomheder bl.a. ved at indføre et totalharmoniseringsprincip, som betyder, at medlemsstaterne som udgangspunkt ikke kan stille flere oplysningskrav, end direktivet kræver. For store virksomheder er der skærpedelser, fx i form af krav om land-for-land-rapportering (”country-by-country”-rapportering) af betalinger til offentlige myndigheder (skat mv.).

Læs mere i nyhed af august 2013 på Deloitte.dk.

2.2. Nye og ændrede internationale regnskabsstandarder mv.

2.2.1. Konsolidering mv. – pakke med fem nye eller reviderede standarder

IASB udsendte i maj 2011 en samlet pakke med fem nye eller reviderede standarder, der omhandler regnskabsmæssig behandling af konsolidering, joint ventures og oplysning om involvering i andre virksomheder.

De pågældende standarder er tæt forbundet og skal ses i sammenhæng som illustreret ved følgende oversigt.



Som det fremgår af figuren, er oplysningskravene til koncernregnskabet vedrørende involvering i andre virksomheder samlet i IFRS 12, hvorfor IFRS 10, IFRS 11 og IAS 28 ikke indeholder sådanne oplysningskrav.

IASB har efterfølgende udsendt to ændringer til de pågældende standarder. I juni 2012 udsendte IASB ændringer til IFRS 10, IFRS 11 og IFRS 12, som præciserer og lemper overgangsbestemmelserne i de nævnte standarder.

Herudover udsendte IASB i oktober 2012 ændringer til IFRS 10, IFRS 12 og IAS 27, som kræver, at investeringsvirksomheder måler deres investeringer i dattervirksomheder til dagsværdi i stedet for at konsolidere dem.

2.2.1.1. Ikrafttrædelse og overgangsbestemmelser

Standarderne træder i kraft for regnskabsår, der begynder 1. januar 2013 eller senere. Ændringen vedr. investeringsvirksomheder træder dog først i kraft for regnskabsår, der begynder 1. januar 2014 eller senere. Tidligere anvendelse er tilladt.

Den obligatoriske ikrafttrædelse af "konsolideringspakken" er imidlertid udskudt i EU til regnskabsår, der begynder 1. januar 2014 eller senere, men med mulighed for førtidsimplemtering. Hvis konsolideringspakken først implementeres fra 2014, kan virksomheden ikke skrive i anvendt regnskabspraksis, at den følger "IFRS som udstedt af IASB", men alene "IFRS som godkendt af EU".

Førtidsimplemtering af én af standarderne forudsætter, at de øvrige fire standarder i "pakken" implementeres samtidig. Virksomhederne vil dog kunne

indarbejde oplysningskravene i IFRS 12 i deres årsregnskab, uden at der herved teknisk set er tale om tidlig anvendelse af bestemmelserne i IFRS 12.

Med ændringen i juni 2012 præciseres datoen for første anvendelse (*date of initial application*) og for, hvornår IFRS 10 hhv. kræver og ikke kræver tilpasning af sammenligningstal. Endvidere er der givet yderligere overgangslempler til oplysningskravene i IFRS 12.

2.2.1.2. Læs mere om konsolideringspakken

For et hurtigt overblik over de enkelte standarder henvises til Deloittes publikation [IFRS – Introduktion til de internationale regnskabsstandarder](#).

På IASPlus hjemmesiden kan du læse mere om:

IFRS 10, <i>Consolidated Financial Statements</i>	IFRS in Focus fra maj 2011.
IFRS 11, <i>Joint Arrangements</i>	IFRS in Focus fra maj 2011.
IFRS 12, <i>Disclosure of Interests in Other Entities</i>	IFRS in Focus fra maj 2011.
Præciseringerne til ikrafttrædelsesbestemmelserne til IFRS 10-12	IFRS in Focus fra juli 2012.
Ændringen vedr. investeringsvirksomheder (IFRS 10)	IFRS in Focus fra november 2012.

2.2.2. IFRS 9, *Financial Instruments*

IASB er i gang med et samlet projekt, der skal erstatte IAS 39, *Financial Instruments: Recognition and Measurement*, og som løbende opdateres med nye afsnit, efterhånden som IASB færdiggør dem. I nedenstående oversigt angives den forventede tidsmæssige placering af de enkelte dele af det samlede IAS 39/IFRS 9-projekt:

	2008 - 2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015-??
Classification & Measurement of Financial Assets	Final Standard Phase I Assets	Final Standard Phase I Liabilities		Exposure Draft Limited modification to IFRS 9		Final Standard Expected	Expected effective Date ??
Classification & Measurement of Financial Liabilities	Exposure Draft						
Derecognition	Exposure Draft	Final Standard					
Offsetting			Final Standard				
Impairment	Exposure Draft		Supplementary Document	Re-exposure		Final Standard Expected	
General Hedge Accounting		Exposure Draft		Review Draft	Final Standard		
MacroHedge Accounting				Discussion Paper		Discussion Paper Expected	
Deferral of mandatory effective date of IFRS 9			Final Standard				

IASB har løbende revideret sin tidsplan for udestående delprojekter i IAS 39/IFRS 9-projektet. IFRS 9-projektet kan følges på [IASPlus](#) hjemmesiden, hvor der også findes en altid opdateret oversigt over den seneste [arbejds- og tidsplan](#) fra IASB.

I november 2013 udsendte IASB en ændring til IFRS 9, *Financial Instruments* vedrørende regnskabsmæssig sikring (*general hedge accounting*). Samtidig fjernede IASB ikrafttrædelsesdatoen for IFRS 9. En ny ikrafttrædelsesdato bliver fastsat, når IASB færdiggør de igangværende projekter med ændringer til IFRS 9 vedrørende værdiforringelse af finansielle instrumenter samt mindre ændringer til klassifikation og måling af finansielle instrumenter. Dette forventes at ske i løbet af første halvår 2014. Som følge af IASB-beslutningen om at fjerne ikrafttrædelsesdatoen for IFRS 9 indtil videre, og grundet den manglende mulighed for førtidsanvendelse i EU af de færdiggjorte delprojekter for IFRS 9, har vi valgt ikke at omtale IFRS 9 i detaljer.

Vi henviser i stedet til Bilag A i Deloitte's publikation [IFRS – Introduktion til de internationale regnskabsstandarder](#), og nyhed af december 2013 på [Deloitte.dk](#), *IFRS 9 opdateret med bestemmelser om sikring*.

2.2.3. Oplysningskravene om nedskrivninger justeret

IASB har i maj 2013 udsendt ændringer til IAS 36, *Recoverable Amount Disclosures for Non-Financial Assets*, som bl.a. indsnævrer oplysningskravet om genindvindingsværdi vedr. pengestrømsfrembringende enheder.

I forbindelse med implementeringen af IFRS 13 blev der i IAS 36, *Impairment of Assets* indarbejdet krav om at oplyse genindvindingsværdien for hver enkelt pengestrømsfrembringende enhed, hvortil virksomheden har fordelt en

væsentlig andel af goodwill og/eller immaterielle aktiver med ubestemmelig levetid. Efter ændringerne fra maj 2013 skal genindvindingsværdien fremover alene oplyses for de pengestrømsfrembringende enheder, hvor der er indregnet eller tilbageført et tab som følge af værdiforringelse i regnskabsperioden.

Derudover præciseres oplysningskravene for værdiforringede aktiver, og der skal fremover oplyses om anvendte diskonteringsratser, hvis måling af genindvindingsværdi er baseret på dagsværdi minus salgsomkostninger ved anvendelse af værdiansættelsesmodeller.

Ændringerne gælder for regnskabsår, som begynder 1. januar 2014 eller senere, og skal implementeres med tilbagevirkende kraft, dvs. at de ændrede oplysningskrav også gælder for sammenligningstillene. Ændringerne kan anvendes i tidligere perioder – i Danmark dog ikke før ændringerne er godkendt af EU. Dette forventes at ske inden udgangen af 2013, og det anbefales i givet fald, at virksomhederne førtidsimplementerer ændringen.

Læs mere i [IFRS in Focus](#) fra juni 2013.

2.2.4. IFRIC 21, Levies

IASB har udsendt fortolkningsbidraget IFRIC 21, *Levies* (afgifter), der omhandler, hvornår afgifter, som virksomheden er forpligtet til at betale til offentlige myndigheder, skal indregnes i regnskabet.

IFRIC 21 definerer den forpligtende begivenhed ("*obligating event*") som den begivenhed, der ifølge relevant lovgivning udløser kravet om betaling af afgifter. Det betyder, at forpligtelsen til at betale afgifter eksempelvis skal indregnes:

- Progressivt, hvis den forpligtende begivenhed indtræffer over en periode. Hvis den forpligtende begivenhed fx er virksomhedens løbende generering af omsætning, så indregnes forpligtelsen til at betale afgiften, i takt med at omsætningen genereres.
- Når en minimumsgrænse eller en bestemt dato er nået, hvis den forpligtende begivenhed indtræffer, når minimumsgrænsen eller den bestemte dato er nået. Hvis den forpligtende begivenhed fx er, at virksomheden har aktiviteter på et bestemt marked pr. balancedagen (fx den 31. december), så indregnes afgiften på balancedagen den 31. december.

Disse indregningskriterier gælder også i delårsrapporter. Forpligtelsen må således ikke indregnes forholdsmæssigt i forbindelse med aflæggelse af delårsrapporter, hvis den først opstår ultimo regnskabsåret.

IFRIC 21 gælder for regnskabsår, som begynder 1. januar 2014 eller senere, og skal implementeres med tilbagevirkende kraft. Tidligere anvendelse er tilladt – i Danmark dog ikke før den er godkendt af EU.

Læs mere i [IFRS in Focus](#) fra maj 2013.

2.2.5. Ændring til IAS 39/IFRS 9 vedr. OTC-derivater

IASB har udsendt ændringer til IAS 39, *Financial Instruments: Recognition and Measurement* (og ligeledes de kommende bestemmelser i IFRS 9), som betyder, at regnskabsmæssig behandling som sikring af OTC-derivater ("*Over-the-counter-derivater*") kan fortsætte, selvom de ændres til at være indgået med et clearinghus (CCP - *central counterparty*, nogle gange også benævnt *clearing organisation* eller *clearing agency*) eller et medlem af en CCP, som forestår clearingen over for en CCP på vegne af virksomheden (*indirect clearing*).

Baggrunden for ændringen er, at ikke-finansielle virksomheder, der handler OTC-derivater i meget stort omfang, og finansielle virksomheder ifølge EMIR-forordningen fremover skal klare OTC-derivater gennem et clearinghus, jf. afsnit 2.3.1. Hvis IAS 39/IFRS 9 ikke var blevet ændret, ville virksomhedernes tilpasning til de nye bestemmelser om clearing medføre ophør af regnskabsmæssig behandling som sikring af de omfattede OTC-derivater og eventuel etablering af et nyt sikringsforhold.

Ændringerne, der skal anvendes med tilbagevirkende kraft, har virkning for regnskabsår, som begynder den 1. januar 2014 eller senere. Tidligere anvendelse er tilladt, dog ikke før ændringerne er godkendt af EU.

Læs mere i nyhed af august 2013 på [Deloitte.dk](#).

2.2.6. Ændring til IAS 19 vedr. medarbejderbidrag til ydelsesbaserede pensionsordninger

IASB udsendte i november 2013 ændringer til IAS 19, som præciserer den regnskabsmæssige behandling, når medarbejdere eller tredjemand bidrager til ydelsesbaserede pensionsordninger, og disse indskud er tilknyttet arbejdsydelse. Ændringen præciserer, at

- hvis bidraget fra medarbejder eller tredjemand er uafhængigt af antal år, hvor der leveres arbejdsydelse, **kan** bidraget indregnes som en reduktion af pensionsomkostningen (*service cost*) i de perioder, hvori arbejdsydelse leveres
- hvis bidraget fra medarbejder eller tredjemand afhænger af antal år, hvor der leveres arbejdsydelse, **skal** bidraget henføres til de perioder, hvori arbejdsydelse leveres, jf. paragraf 70 i IAS 19.

Ændringen gælder for regnskabsår, der begynder 1. juli 2014 eller senere. Tidligere anvendelse er tilladt – i Danmark dog ikke før den er godkendt af EU.

Læs mere i [IFRS in Focus](#) fra november 2013.

2.2.7. Improvements to IFRSs 2010-2012

IASB har i december 2013 udsendt ændring af syv IFRS'er som led i sit årlige forbedringsprojekt 2010-2012 (*Annual Improvements to IFRSs: 2010-2012 Cycle*).

Ændringerne træder i kraft for regnskabsår, der begynder den 1. juli 2014 eller senere. Tidligere anvendelse er tilladt – i Europa dog ikke før ændringerne er godkendt af EU.

Ændringerne vedrører:

IFRS/IAS	Omhandler
IFRS 2, <i>Share-based Payment</i>	Definition af 'optjeningsbetingelse' (<i>vesting condition</i>)
IFRS 3, <i>Business Combinations</i>	Betinget vederlag i en virksomhedssammenslutning
IFRS 8, <i>Operating Segments</i>	Sammenlægning af driftssegmenter Afstemning af præsentationspligtige segmenter til virksomhedens samlede aktiver
IFRS 13, <i>Fair Value Measurement</i>	Måling af kortfristede tilgodehavender og forpligtelser
IAS 16, <i>Property, Plant and Equipment</i> og IAS 38, <i>Intangible Assets</i>	Opskrivning af aktiver – akkumulerede afskrivninger
IAS 24, <i>Related Party Disclosures</i>	Nøglepersoner i ledelsen

Læs mere i [IFRS in Focus](#) fra december 2013.

2.2.8. Improvements to IFRSs 2011-2013

Som led i sit årlige forbedringsprojekt 2011-2013 udsendte IASB i december 2013 ændring af tre IFRS'er og ændring af konklusionsgrundlaget ("Basis for Conclusions") i én IFRS.

Ændringerne vedrører

IFRS/IAS	Omhandler
IFRS 1, <i>First-time Adoption of International Financial Reporting Standards</i> (kun ændringer til "Basis for Conclusions")	Præcisering af "gældende IFRS'er" (" <i>effective IFRSs</i> ")
IFRS 3, <i>Business Combinations</i>	Undtagelse vedrørende fælleslede arrangementer jf. IFRS 11
IFRS 13, <i>Fair Value Measurement</i>	Anvendelsesområde for "porteføljeundtagelsen"
IAS 40, <i>Investment Property</i>	Indbyrdes sammenhæng mellem IFRS 3 og IAS 40

Ændringerne træder i kraft for regnskabsår, der begynder den 1. juli 2014 eller senere. Tidligere anvendelse er tilladt – i Europa dog ikke før ændringerne er godkendt af EU.

2.3. Øvrige ændringer

2.3.1. Nye regler om derivataftaler vil påvirke alle virksomheder, som har renteswaps, valutaterminsforretninger o.l.

De nye bestemmelser betyder, at alle virksomheder, der har et CVR-nr., fra den 12. februar 2014 skal indrapportere alle aftaler om derivater, fx renteswaps, valutaterminskontrakter, optioner mv. (afledte finansielle instrumenter/derivataftaler) til et centralt transaktionsregister. Derudover følger en række andre krav i forbindelse med indgåelse af OTC-derivataftaler².

Kravene skyldes ikrafttrædelsen af "EMIR" (European Market Infrastructure Regulation), som er betegnelsen for EU's forordning om OTC-derivater, centrale clearingsmodparter og transaktionsregistre. Forordningen medfører, at

1	alle derivataftaler – både OTC-derivater og derivater, der handles på et reguleret marked – skal indrapporteres til et særligt transaktionsregister (indberetningsforpligtelse)
2	ikke-finansielle virksomheder, der handler OTC-derivater i meget stort omfang (over hhv. 1 mia. € eller 3 mia. € - også kaldet IFM+, jf. nedenfor), og alle finansielle virksomheder (uanset omfanget af OTC-derivater) skal klare alle standardiserede OTC-derivataftaler ³ , som disse parter foretager med hinanden, via en central clearingsmodpart (clearingsforpligtelse)
3	alle ikke-clearede OTC-derivater omfattes af særlige krav til risikostyring og risikoreducering (risikoreduktionsforpligtelse).

Alle virksomheder med et CVR-nr., der indgår derivataftaler, bliver omfattet af indberetningsforpligtelsen og er allerede i dag omfattet af risikoreduktionsforpligtelsen, mens det ikke er alle, der bliver omfattet af clearingsforpligtelsen. Indberetnings- og risikoreduktionsforpligtelserne gælder ikke kun koncern-eksterne, men også koncerninterne derivataftaler.

Vi anbefaler, at virksomhederne får afklaret, om deres bankforbindelser (eller andre modparter, som de indgår derivataftaler med), på virksomhedens vegne sørger for opfyldelse af risikoreduktionsforpligtelsen og herudover vil opfylde indberetningspligten, når denne træder i kraft den 12. februar 2014.

Vi anbefaler endvidere, at virksomhederne overvejer, om de selv er i stand til at opfylde de nævnte forpligtelser i forhold til koncerninterne derivataftaler, eller om deres bankforbindelse eller en tredjepart skal bistå virksomheden hermed.

² **OTC-derivater** er alle typer af afledte finansielle instrumenter, der ikke handles på et reguleret marked, men som indgås direkte med en modpart – fx en bank. Typiske eksempler på OTC-derivater er rentederivater (herunder renteswaps), valutaderivater, aktiederivater, kreditderivater og råvarederivater.

³ **Standardiserede OTC-derivataftaler** skal forstås som OTC-derivataftaler, som ESMA har vurderet egnet til central clearing.

Modparter⁴, der indgår OTC-derivater, opdeles i 3 grupper:

1. Finansielle modparter, fx banker
2. Ikke-finansielle modparter ("IFM"), der har udestående OTC-derivater inden for samme kategori for mere end hhv. 1 mia. € eller 3 mia. € afhængig af kategori, jf. nedenfor
3. Andre ikke-finansielle modparter.

En ikke-finansiell modpart er en IFM+, hvis dens beholdning af OTC-derivater eksklusiv sikringsinstrumenter overstiger én af nedenstående grænser:

	OTC-derivatklasse	Nominel bruttoværdi
a	OTC-kreditderivataftaler	1 mia. EUR
b	OTC-aktiederivataftaler	1 mia. EUR
c	OTC-rentederivataftaler	3 mia. EUR
d	OTC-valutaderivataftaler	3 mia. EUR
e	OTC-råvarederivataftaler og andre OTC-derivataftaler, der ikke falder ind under litra a) – d)	3 mia. EUR

Læs mere i dette [notat](#).

2.3.2. Nye regler på andelsboligområdet

Folketinget vedtog i juni 2013 nye regler på andelsboligområdet⁵, som har til formål at styrke gennemsigtigheden på andelsboligmarkedet. De nye regler omfatter:

Nøgleoplysninger

Sælgeren af en andelsbolig bliver forpligtet til at udlevere nærmere fastsatte nøgleoplysninger til køberen. De samme nøgleoplysninger skal medtages i andelsboligforeningers årsregnskab. Kravet om at medtage nøgleoplysninger i årsregnskabet gælder for regnskabsår, der begynder den 1. januar 2013 eller senere, og finder anvendelse på aftaler om overdragelse af andelsboliger, der indgås efter, at det første årsregnskab, hvori nøgleoplysningerne indgår, er aflagt. En bekendtgørelse om de nye nøgleoplysninger har været i høring, men er endnu ikke udsendt i endelig form. Vi informerer på Deloitte.dk når bekendtgørelsen er udsendt.

⁴ **Modparter** er betegnelsen for begge parter, der indgår en derivataftale med hinanden.

⁵ Lov (nr. 610 af 12. juni 2013) om ændring af lov om andelsboligforeninger og andre boligfællesskaber .

Begrænsninger i metoderne for beregning af andelsværdien

Når andelsværdien beregnes, kan ejendommen måles til kostpris, offentlig vurdering eller dagsværdi. Hvis en andelsboligforening stiftes ved erhvervelse af en udlejningsejendom, skal ejendommen i de to første år efter stiftelsen måles til kostpris ved andelsværdiberegningen. Denne ændring gælder for andelsboligforeninger stiftet efter 1. juli 2013.

Oplysning om støtte til etablering af andelsboligforening

Hvis en andelsboligforening har modtaget støtte fra staten eller kommunen til at etablere foreningen, skal størrelsen af den udbetalte støtte, som kan kræves tilbagebetalt ved salg af andelsboligforeningens ejendom eller ved sammenlægning med en anden andelsboligforening, anføres i en note til årsregnskabet. Denne ændring gælder for årsrapporter med regnskabsår, der begynder den 1. januar 2013 eller senere.

Se ændringsloven [her](#).

2.3.3. Ændringer til transparensdirektivet afskaffer bl.a. krav om kvartalsrapporter

Ændringer til transparensdirektivet (gennemsigtighedsdirektivet) er vedtaget og offentliggjort i EU-tidende den 6. november 2013. Ændringerne omfatter bl.a.:

- Afskaffelse af kravet om, at børsnoterede virksomheder skal offentliggøre kvartalsvise regnskabsoplysninger (periodemeddelelse eller en kvartalsrapport for 1. kvartal og 3. kvartal). Formålet er at reducere de administrative byrder og fremme langsigtede investeringer.
- Udvidelse af kravet om at offentliggøre større aktiebesiddelser i børsnoterede virksomheder til også at omfatte visse finansielle instrumenter, der kan anvendes til at erhverve aktier i børsnoterede virksomheder. Formålet er at sikre fuld gennemsigtighed om de børsnoterede virksomheders ejerstruktur.
- Nye krav om land-for-land-rapportering af betalinger til offentlige myndigheder svarende til de krav, der er indarbejdet i det nye regnskabsdirektiv.

Det opdaterede transparensdirektiv skal indarbejdes i dansk lovgivning senest den 26. november 2015.

Se ændringerne til transparensdirektivet [her](#).

3. Forslag til nye og ændrede regler

3.1. Forslag til ændring af årsregnskabsloven

3.1.1. XBRL-taksonomi for årsrapporter aflagt efter IFRS

ERST har i september 2013 udsendt høringsudkast til ny XBRL-taksonomi til brug for årsrapporter aflagt efter IFRS. Virksomheder, der aflægger årsrapport efter IFRS, skal for årsrapporter med balancedato efter 31. december 2013, indsende årsrapporten digitalt til ERST. Ved kalenderårsregnskaber vil det sige årsrapporten for 2014. Det betyder, at årsrapporten skal indsendes i pdf-format og XBRL-format på samme måde, som gælder for årsrapporter aflagt efter ÅRL, dog med de særlige overgangsbestemmelser, som er beskrevet nedenfor.

ERST udsendte i december 2011 den første version af XBRL-taksonomien til brug for IFRS-årsrapporter. ERST har i høringsudkastet til ny taksonomi indarbejdet en række ændringer, primært som konsekvensrettelser af de ændringer, der de seneste to år er foretaget i XBRL-taksonomien vedrørende årsrapporter aflagt efter ÅRL.

Den opdaterede IFRS XBRL-taksonomi forventes udsendt i endelig form i december 2013.

Det er muligt at tilføje nye regnskabsposter o.l. til IFRS-taksonomien

I relation til den digitale indberetning af årsrapporter aflagt efter IFRS skal det bemærkes, at IFRS XBRL-taksonomien kan udvides. Det betyder, at virksomhederne kan tilføje nye regnskabsposter o.l., hvis det vurderes nødvendigt. Sammen med høringsudkastet til den opdaterede IFRS XBRL-taksonomi har ERST udsendt udkast til vejledning om, hvordan udvidelser af taksonomien skal foretages.

Særlige overgangsbestemmelser for IFRS-årsrapporter

Det skal ligeledes bemærkes, at der i indsendelsesbekendtgørelsen er givet en særlig lempelse ifm. digital indsendelse af årsrapporter aflagt efter IFRS. Lempelsen betyder, at virksomhederne - i en ikke nærmere fastsat overgangsperiode - kan nøjes med at konvertere og dermed elektronisk indberettede følgende elementer i XBRL-format:

- Erklæring fra revisor
- Totalindkomstopgørelse, herunder resultatopgørelse
- Balance
- Pengestrømsopgørelse.

I den seneste opdatering af indsendelsesbekendtgørelsen fra november 2013 (se afsnit 1.1.4.1) er det desuden angivet, at såfremt årsrapporten både indeholder et moderselskabsregnskab aflagt efter ÅRL og et koncernregns-

skab aflagt efter IFRS, så skal XBRL-dokumentet alene indeholde koncernregnskabsoplysningerne.

Se høringsudkastet og vejledningen på [ERSTs hjemmeside](#).

3.2. Forslag til nye og ændrede internationale regnskabsstandarder

3.2.1. IASB's arbejdsplan

IASB udsendte den 26. november 2013 en opdateret arbejdsplan, hvori tidspunktet for forventet færdiggørelse af en række projekter angives.

	2013 Q4	2014 Q1	2014 Q2	Se afsnit	Link til:
Major IFRSs					
IFRS 9, Financial Instruments (replacement of IAS 39)					IASPlus
Classification and Measurement (Limited amendments)		Target IFRS		3.2.2	IASPlus
Impairment		Target IFRS			IASPlus
Accounting for macro hedging		Target DP			IASPlus
Insurance Contracts		Redeliberations		3.2.3	IASPlus
Leases	Redeliberations			3.2.4	IASPlus
Revenue recognition		Target IFRS		3.2.5	IASPlus
Rate-regulated activities				3.2.6	IASPlus
Interim IFRS		Target IFRS			
Rate regulation			Target DP		
Narrow scope amendments					
Acquisition of an interest in a Joint Operation (Proposed amendments to IFRS 11)		Target IFRS		3.2.7	IASPlus
Actuarial assumptions: Discount Rate (Proposed amendments to IAS 19)	TBD				IASPlus
Annual Improvements 2012-2014	ED			3.2.8	IASPlus
Bearer Plants (Proposed amendments to IAS 41)		Redeliberations		3.2.9	IASPlus
Clarification of acceptable methods of depreciation and amortization (proposed amendments to IAS 16 and IAS 38)	ED	Target IFRS		3.2.10	IASPlus
Disclosure Initiative Amendments to IAS 1		Target ED			IASPlus
Elimination of gains arising from "downstream" transactions (Proposed amendments to IAS 28)		Target ED			IASPlus
Equity method: Share of Other Net Asset Changes (Proposed amendments to IAS 28)		Target IFRS		3.2.11	IASPlus
Fair Value Measurement: Unit of Account		Target ED			IASPlus
Put Options Written on Non-Controlling Interests (Proposed amendments to IAS 32)		Next steps TBD			IASPlus
Recognition of Deferred Tax Assets for Unrealised Losses (Proposed amendments to IAS 12)			Target ED		IASPlus
Sales or contributions of assets between an investor and its associate/joint venture (proposed amendments to IFRS 10 and IAS 28)		Target IFRS		3.2.12	IASPlus
Separate Financial Statements (Equity Method) (Proposed amendments to IAS 27)	ED			3.2.13	IASPlus
Post-implementation reviews					
IFRS 3, <i>Business combinations</i>		Publish Request for information			
Conceptual Framework					
Conceptual Framework (Chapters addressing elements of financial statements, measurement, reporting entity and presentation and disclosure)		Redeliberations			IASPlus

Kilde: IASB Work plan – as at 26 November 2013.

Se IASB's seneste arbejdsplan på [IASB's hjemmeside](#).

Læs mere om de enkelte projekter på [IASPlus](#), herunder Deloitte's kommentarbreve.

3.2.2. IFRS 9, *Financial Instruments* (replacement of IAS 39)

IASB's projekt vedrørende udarbejdelse af en ny IFRS til afløsning af IAS 39 er som tidligere omtalt opdelt i en række delprojekter. Ved udgangen af 2013 resterer der færdiggørelse af to delprojekter:

- Værdiforringelse af finansielle aktiver
- Mindre ændringer til klassifikation og måling.

Læs mere om delprojektet vedrørende værdiforringelse af finansielle aktiver i nyhed af marts 2013 på Deloitte.dk og i nyhedsbrevet [IFRS in Focus](#) fra marts 2013.

Læs mere om delprojektet vedrørende mindre ændringer til klassifikation og måling på [IASPlus](#), og i nyhedsbrevet [IFRS in Focus](#) fra december 2012.

Ifølge IASB's arbejdsplan forventes det, at de sidste to delprojekter vil være færdiggjort i løbet af første halvår 2014, hvorefter der foreligger én samlet IFRS 9, som fuldt ud erstatter IAS 39 (bortset fra porteføljesikring).

IASB har, som ligeledes nævnt ovenfor, besluttet at fjerne ikrafttrædelsesbestemmelserne fra IFRS 9, indtil de resterende to delprojekter er færdiggjort, hvorefter en ny ikrafttrædelsesdato for den samlede IFRS 9 vil blive indarbejdet. IASB har foreløbigt besluttet, at den samlede IFRS tidligst vil træde i kraft for regnskabsår, der begynder 1. januar 2017 eller senere.

3.2.3. Insurance Contracts

IASB og amerikanske FASB er i fællesskab i gang med et omfattende projekt, som drejer sig om at udvikle en fælles standard for den regnskabsmæssige behandling af forsikringskontrakter i forsikringsselskabers regnskab. IASB udsendte i juni 2013 et opdateret udkast⁶ til en ny standard vedrørende *Insurance Contracts*, med svarfrist den 25. oktober 2013. IASB forventes at behandle de modtagne høringssvar i fjerde kvartal 2013. Der er ikke i IASB's arbejdsplan angivet en dato for, hvornår en endelig standard om forsikringskontrakter kan forventes.

Læs mere om det seneste udkast i Deloitte's nyhedsbrev [The last chance to influence the IASB on the new IFRS on insurance contracts – A closer look at the new proposals](#) fra august 2013 samt Deloitte's kommentarbrev ([comment letter](#)) vedrørende ED/2013/7.

3.2.4. IASB's seneste udkast om leasing

IASB udsendte i maj 2013 andet udkast til en ny standard om leasing i høring. Hvis udkastet resulterer i en endelig standard med samme indhold, vil det medføre ændringer i årsregnskaberne for både leasingtager og leasing-

⁶ ED/2013/7, *Insurance Contracts*

giver, og ændringerne kan være betydelige. Ændringerne vil påvirke fx hoved- og nøgletal og kan dermed få betydning for bl.a. overholdelse af klausuler i låneaftaler (*debt covenants*).

Den foreslåede model

Udkastet afskaffer klassifikationen af leasingaftaler som hhv. operationel og finansiel, men kræver i stedet en ny og anden sondring imellem hhv. Type A- og Type B-leasingaftaler. I nedenstående skema er de væsentligste principper opsummeret.

	Type A	Type B
Leasingaftale vedrørende	Alle andre aktiver end Type B, medmindre lejeperioden alene dækker en ubetydelig del (<i>'insignificant part'</i>) af aktivets samlede levetid , eller nutidsværdien af leasingydelse er ubetydelig (<i>'insignificant'</i>) i forhold til aktivets dagsværdi.	Ejendomme, medmindre leasingperioden dækker hovedparten (<i>'major part'</i>) af ejendommens resterende levetid , eller nutidsværdien af leasingydelse i det store hele svarer til ejendommens dagsværdi (<i>'substantially all of the fair value'</i>).
Regnskabsmæssig behandling hos		
Leasingtager	Alle leasingaftaler, bortset fra kortfristede aftaler (dvs. aftaler hvor leasingperioden, inklusiv eventuel mulighed for forlængelse, maksimalt udgør 12 måneder), indregnes i balancen som hhv. en brugsret til aktivet (<i>'right of use' asset</i>) og en leasingforpligtelse.	
	Brugsretten til aktivet skal afskrives (fx lineært), og leasingforpligtelsen skal amortiseres på basis af den effektive rentes metode, som det i dag kendes fra finansielle leasingkontrakter. For leasingaftaler, der tidligere blev behandlet som operationel leasing, bliver indregning af leasingomkostningen fremrykket og præsenteret i andre regnskabslinjer.	Den samlede nettoleasingomkostning indregnes lineært over leasingperioden, og præsenteres som en driftsomkostning. Den lineære indregning i resultatet (<i>consumption principle</i>) opnås ved justering (forøgelse over tid) af afskrivningen på brugsretten, så denne – sammen med rentekomkostningen (der vil falde over tid) – samlet giver en lineær omkostningsprofil.
Leasinggiver	Virksomheden skal ophøre med at indregne det underliggende aktiv og i stedet indregne et leasingtilgodehavende. Endvidere indregnes et residualaktiv med et beløb svarende til værdien, som aktivet forventes at have efter udlejningsperioden.	Indregnes på samme måde, som operationel leasing indregnes efter nuværende IAS 17.

Læs mere på [IASPlus](#), herunder Deloitte's [kommentarbrev](#), i nyhed af maj 2013 på [Deloitte.dk](#) og [IFRS in Focus](#) fra maj 2013.

3.2.5. Revenue recognition

IASB og amerikanske FASB er i fællesskab i gang med at udvikle en standard vedrørende indregning af indtægter. IASB udsendte i juni 2010 udkast⁷

⁷ ED/2010/6, *Revenue from Contracts with Customers*

til ny standard om indtægter, som skal erstatte IAS 18, *Revenue* og IAS 11, *Construction Contracts*. I november 2011 udsendte IASB et nyt udkast⁸ i høring, hvori der var indarbejdet forskellige ændringer til anvendelse af de overordnede principper for indregning af omsætning i forhold til det oprindelige udkast. IASB forventer at udsende en endelig standard til afløsning af IAS 18 og IAS 11 i første kvartal 2014.

Formålet med projektet er at udvikle en fælles, omfattende og principbaseret standard om indregning af omsætning, som kan anvendes konsistent på komplekse transaktioner på tværs af sektorer.

Det grundlæggende princip i forslaget er, at *"virksomheden skal indregne omsætning for at afspejle den kontraktligt aftalte levering af varer eller serviceydelser med et beløb, som repræsenterer den betaling, som virksomheden forventer at være berettiget til for de leverede varer eller serviceydelser"*.

Forslaget oplister følgende fem vigtige trin, som virksomheden skal følge, når den indregner omsætning:

1. Identifikation af kontrakter med kunder
2. Identifikation af evt. særskilte leveringsforpligtelser i den enkelte kontrakt
3. Fastsættelse af kontraktprisen
4. Fordeling af kontraktprisen på særskilte leveringsforpligtelser
5. Indregning af omsætning ved opfyldelse af den enkelte leveringsforpligtelse (ved kontrolovergang).

Forslaget indeholder bestemmelser og yderligere vejledning for hvert af de fem trin.

De væsentligste ændringer, som forslaget forventes at medføre, er:

- I forslaget fokuseres der i højere grad på indregning af omsætning på det tidspunkt, hvor kontrollen med varen eller serviceydelserne overgår til kunden. Dette kan medføre en ændring i tidspunktet for, hvornår omsætning indregnes.
- Produktionskriteriet vil fortsat kunne anvendes, men kriterierne herfor ændres. Dette kan medføre, at produktionskriteriet skal anvendes på andre kontrakter end i dag, og dermed kan tidspunktet for indregning af omsætningen ændres.
- Der er øget fokus på at opdele kontrakter i separate leveringsforpligtelser, hvilket ligeledes kan påvirke tidspunktet for, hvornår omsætning indregnes på de enkelte leverancer.
- Når kontraktprisen fastsættes, tages der hensyn til kreditrisikoen forbundet med kunden, hvilket kan medføre, at tab på tilgodehavender indregnes tidligere end efter nuværende praksis. Tabet skal ifølge forslaget præsenteres tydeligt (*prominently*) som en omkostning, hvilket formentligt

⁸ ED/2011/6, *Revenue from Contracts with Customers (Revision of ED/2010/6)*

vil sige i en særskilt linje i resultatopgørelsen, og eventuelle efterfølgende reguleringer hertil skal indregnes i samme linje.

- Der foreslås væsentligt øgede oplysningskrav.

Læs mere om projektet og dets aktuelle status i Deloitte's [Project Insight](#) fra november 2013.

3.2.6. Udkast til midlertidig standard om takstregulering fra IASB

IASB har udsendt et udkast⁹ til en midlertidig standard om takstregulering. Udkastet omfatter virksomheder, der er underlagt takstregulering, fx forsyningsvirksomheder, som udarbejder regnskab efter IFRS for første gang. I udkastet foreslås det, at virksomheder, der tidligere har indregnet "regulatoriske" balanceposter ("*regulatory deferral account debit balances*" and "*regulatory deferral account credit balances*") i overensstemmelse med national regnskabslovgivning, kan fortsætte hermed, indtil IASB's projekt om takstregulerede aktiviteter er afsluttet.

Læs mere i nyhed af maj 2013 på [Deloitte.dk](#) og i [IFRS in Focus](#) af maj 2013.

3.2.7. IASB udkast til præcisering af IFRS 11

IASB udsendte i december 2012 et udkast¹⁰ til ændring af IFRS 11, *Joint Arrangements*. IASB foreslår, at det præciseres, at bestemmelserne om virksomhedssammenslutninger i IFRS 3 og andre relevante standarder skal anvendes ved erhvervelse af kapitalandele i fælleskontrollerede aktiviteter, hvis erhvervelsen udgør en virksomhed som defineret i IFRS 3. Det betyder, at sådanne erhvervelser regnskabsmæssigt skal behandles efter overtagelsesmetoden i IFRS 3.

Hverken IFRS 11, *Joint Arrangements* eller IAS 31, *Interests in Joint Ventures* (som IFRS 11 erstatter hhv. fra 1. januar 2013 og 1. januar 2014 i EU – se bilag A) indeholder bestemmelser om den regnskabsmæssige behandling af køb af en andel i en fælleskontrolleret aktivitet, hvilket i praksis har medført en uensartet regnskabsmæssig behandling heraf.

Læs mere i [IFRS in Focus](#) fra februar 2013 og i nyhed af februar 2013 på [Deloitte.dk](#).

3.2.8. Improvements to IFRSs 2012-2014

Som led i sit årlige forbedringsprojekt 2012-2014 udsendte IASB i december 2013 udkast¹¹ til ændring af fire IFRS'er (IFRS 5, *Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations*, IFRS 7, *Financial Instruments: Disclo-*

⁹ ED/2013/5, *Regulatory Deferral Accounts*

¹⁰ ED/2012/7, *Acquisition of an Interest in a Joint Operation (Proposed Amendment to IFRS 11)*

¹¹ ED/2013/11, *Annual Improvements to IFRSs 2012-2014 Cycle*

suers, IAS 19, *Employee Benefits* og IAS 34, *Interim Financial Reporting*). Vi informerer nærmere om udkastet på Deloitte.dk i januar 2014. Du kan læse om udkastet i [IFRS in Focus](#) fra december 2013.

3.2.9. IASB foreslår ændringer vedr. måling af visse biologiske aktiver

IASB har i juni 2013 udsendt et udkast¹² til ændring af IAS 41, *Agriculture* og IAS 16, *Property, Plant and Equipment*. I udkastet foreslås det, at planter, som giver afgrøde (fx i form af frugter) i mere end én periode ("bearer plants"), og som derfor ikke forventes enten solgt som levende planter eller høstet som landbrugsprodukter, skal indregnes og måles efter en kostprisbaseret model i stedet for til dagsværdi.

Læs mere på [IASPlus](#), i nyhedsbrevet [IFRS in Focus](#) fra juni 2013 og i nyhed af august 2013 på Deloitte.dk.

3.2.10. IASB foreslår præcisering af afskrivningsmetoder i IAS 16 og IAS 38

IASB udsendte i december 2012 et udkast¹³ til ændring af IAS 16, *Property, Plant and Equipment*, og IAS 38, *Intangible Assets*, som omhandler afskrivning af aktiver.

Ifølge IAS 16 og IAS 38 skal afskrivningsmetoden fastlægges, så den bedst muligt afspejler virksomhedens forbrug af aktivet, og således at aktivets afskrivningsgrundlag fordeles systematisk over dets brugstid. De mest anvendte metoder er lineær afskrivning (*straight-line method*), saldometoden (*diminishing balance method*) og output-baseret afskrivningsmetode (*units of production method*).

Udkastet indeholder forslag om at præcisere, at indtægtsbaserede metoder for afskrivning ikke er i overensstemmelse med IAS 16 og IAS 38. Begrundelsen er, at sådanne metoder afspejler de fremtidige økonomiske fordele, som aktivet forventes at generere, og ikke forbruget af aktivet.

Det fremgår af IAS 16 og 38, at der skal tages hensyn til teknisk og økonomisk forældelse, når brugstiden for aktiver fastlægges. Det præciseres i udkastet, at der også skal tages hensyn hertil, hvis der regnskabsmæssigt afskrives efter saldometoden.

Læs mere på [IASPlus](#) og i nyhed af december 2013 på Deloitte.dk.

¹² ED/2013/8, *Agriculture: Bearer Plants*

¹³ ED/2012/5, *Clarification of Acceptable Methods of Depreciation and Amortisation (Proposed Amendments to IAS 16 and IAS 38)*

3.2.11. IASB foreslår præcisering vedr. brugen af equity-metoden

IASB udsendte i november 2012 udkast¹⁴ til ændring af IAS 28, *Investments in Associates and Joint Ventures*, som præciserer investors indregning af egenkapitalbevægelser i associerede virksomheder og fælleskontrollerede virksomheder.

I koncernregnskabet¹⁵ skal investeringer i associerede virksomheder og fælleskontrollerede virksomheder indregnes efter equity-metoden, jf. IAS 28.

I udkastet foreslås det, at ændringer i nettoaktiver i associerede virksomheder og fælleskontrollerede virksomheder, der hidrører fra andet end (a) årets resultat, (b) anden totalindkomst eller (c) udbytte, skal indregnes direkte på egenkapitalen i investors koncernregnskab.

Læs mere på [IASPlus](#) og i nyhed af november 2012 på [Deloitte.dk](#).

3.2.12. IASB udkast til præcisering af IFRS 10 og IAS 28

IASB udsendte i december 2012 et udkast¹⁶ til ændring af IFRS 10, *Consolidated Financial Statements* og IAS 28 *Investments in Associates and Joint Ventures*¹⁷, som præciserer, hvordan urealiserede gevinster og tab elimineres i forbindelse med salg eller tilførsel af aktiver mellem en investor og dennes associerede eller fællesledede virksomheder (*Joint ventures*) indregnet efter equity-metoden.

I udkastet foreslås, at

- der skal ske fuld indregning af gevinst eller tab ved transaktioner mellem en investor og dennes associerede eller fællesledede virksomhed, hvis transaktionen omfatter en virksomhed ("*business*" som defineret i IFRS 3), og investor som led i transaktionen mister kontrol over denne virksomhed
- der ved transaktioner mellem en investor og dennes associerede eller fællesledede virksomhed, som omfatter andet end en virksomhed ("*business*" som defineret i IFRS 3), fx overdragelse af enkeltaktiver, alene skal ske delvis indregning af gevinst eller tab baseret på ejerandelene tilhørende de øvrige investorer, således som det er tilfældet i dag.

Læs mere i [IFRS in Focus](#) fra februar 2013 og i nyhed af februar 2013 på [Deloitte.dk](#).

¹⁴ ED/2012/3, *Equity Method: Share of Other Net Asset Changes*

¹⁵ Gælder også for årsregnskaber for investorer, der ikke har dattervirksomheder og derfor ikke udarbejder koncernregnskab

¹⁶ ED/2012/6, *Sale or Contribution of Assets between an Investor and its Associate or Joint Venture* (Proposed amendments to IFRS 10 and IAS 28)

¹⁷ ED/2012/6, *Sale or Contribution of Assets Between an Investor and its Associate or Joint Venture* (Proposed Amendments to IFRS 10 and IAS 28)

3.2.13. IASB foreslår at genindføre equity metoden i moderselskabsregnskabet

IASB har i december 2013 udsendt udkast¹⁸ til ændring af IAS 27, *Separate Financial Statements*, som foreslår at genindføre muligheden for at måle kapitalandele i dattervirksomheder, associerede virksomheder og joint ventures efter equity metoden i moderselskabsregnskabet. Denne mulighed blev ellers afskaffet under IFRS i 2003.

Kommenteringsfristen er den 3. februar 2014. En ikrafttrædelsesdato er ikke forslået, men det foreslås, at ændringen kan førtidsimplementeres - i Europa – og dermed Danmark – dog ikke før ændringen er godkendt af EU.

Læs udkastet på [IASB's hjemmeside](#). Læs mere om ændringen i [IFRS in Focus](#) fra december 2013.

¹⁸ ED/2013/10, *Equity Method in Separate Financial Statements* (Proposed amendments to IAS 27)

4. Diskussionsoplæg og andre forhold

4.1. Årsrapportprisen 2013

Carlsberg vandt Årsrapportprisen 2013, som blev uddelt den 3. september 2013 af FSR – danske revisorer og Dansk Industri. Dommerkomiteen lagde vægt på, at Carlsberg har formået at skabe en informativ årsrapport, som er nem at gå til, og som kan inspirere andre virksomheder. Carlsbergs årsrapport rummer mange gode detaljer, herunder om segmentoplysninger, oplysninger om regnskabsmæssige skøn og vurderinger, oplysninger om finansielle risici samt en velstruktureret ledelsesberetning.

Der blev også uddelt tre specialpriser til:

- **Carlsberg** i kategorien **Detaljen**: Oplysninger om finansielle instrumenter
- **Jeudan** i kategorien **Overblikket**: Oplysninger om risici og regnskabsmæssige skøn
- **DSV** i kategorien **Fremtiden**: Likviditet, pengestrømme og overvejelser om going concern.

Læs mere på [FSR's hjemmeside](#), hvor du også kan se plancher fra prisuddelingen, uddrag af nominerede årsrapporter mv.

4.2. IASB diskussionsoplæg om ny begrebsramme

IASB udsendte i juli 2013 et diskussionsoplæg med forslag til ændringer til begrebsrammen (*Conceptual Framework*). Diskussionsoplægget indeholder alene de ændringer til den gældende begrebsramme, som IASB har vurderet nødvendige, fx forslag til ændrede definitioner af aktiver og forpligtelser, vejledning om ophør af indregning, forklaring af formålet med anden totalindkomst og en begrebsramme for præsentation og oplysning.

Projektet blev sat på IASB's dagsorden igen baseret på en høring om IASB's fremtidige strategi. Projektet kan lyde meget teoretisk og som noget, der alene har interesse for en snæver kreds. Det er imidlertid vigtigt at huske på, at selvom begrebsrammen ikke er en regnskabsstandard i sig selv, så vil de beslutninger, der træffes nu, få konsekvenser for regnskabets mange interessenter, fordi IASB vil lade sig vejlede af den ajourførte begrebsramme i forbindelse med udviklingen af nye og ændrede IFRS'er.

Læs mere i nyhed af august 2013 på [Deloitte.dk](#).

4.3. Begrebsramme for integreret rapportering

IIRC (*The International Integrated Reporting Committee*)¹⁹ har i december 2013 udsendt et Framework (begrebsramme) for integreret rapportering, der skal danne grundlag for en mere sammenhængende rapportering om virksomhedernes værdiskabelse over tid.

Målet med integreret rapportering er at forbedre og kombinere den eksisterende rapporteringspraksis inden for finansiel rapportering, ledelsesberetning, rapportering om ledelse samt bæredygtighed i et samlet hele, som forklarer en virksomheds evne til at skabe værdi over tid.

Læs mere på [IASPlus](#) og på [IIRC's hjemmeside, hvor begrebsrammen kan downloades.](#)

4.4. IASB har evalueret implementeringen af IFRS 8, *Operating Segments*

IASB har afsluttet sin evaluering af implementeringen af IFRS 8, *Operating Segments (Post-implementation Review (PIR))* og konkluderer på baggrund heraf, at mange af IASB's forventninger til implementeringen af IFRS 8 er opfyldt.

Det er den første PIR, som IASB har foretaget som en del af sin proces i forbindelse med udviklingen af nye standarder (*due process*). Kravet om at gennemføre PIR blev føjet til IASB's due process i 2007.

Læs mere i nyhed af august 2013 på [Deloitte.dk](#).

4.5. IASB evaluerer implementering af IFRS 3, *Business Combinations*

IASB har startet evalueringen af IFRS 3, *Business Combinations*. IFRS 3 blev udsendt første gang i 2004, hvor den erstattede IAS 22. I 2008 udsendte IASB en revideret udgave af IFRS 3. Evalueringen vil omfatte både 2004- og 2008-versionerne af IFRS 3 samt de ændringer til IAS 27, *Consolidated and Separate Financial Statements*, som blev udsendt samtidig hermed.

Første fase af evalueringen omfatter en gennemgang af, hvordan IFRS 3 er implementeret. I anden fase afholder IASB debatmøder og gennemgår høringssvar. Der afsluttes med et Feedback Statement, hvor de vigtigste resultater og nødvendige tiltag bliver opsummeret.

Læs mere i nyhed af august 2013 på [Deloitte.dk](#).

¹⁹ IIRC er en international gruppe bestående af ledere fra erhvervslivet, investerings- og revisionsbranchen, værdipapirsektoren, den lovgivende og akademiske sektor, civilsamfundet og standardsættere.

5. Regnskabskontrollen

5.1. Fondsrådets regnskabskontrol 2012

Fondsrådets redegørelse for regnskabskontrollen 2012 viser, at der også i 2012 blev fundet fejl i en stor del af årsrapporter og delårsrapporter for børs-noterede selskaber. Fejlene består bl.a. i manglende dokumentation for udsudte skatteaktiver samt manglende eller for lave nedskrivninger på udlån.

Fondsrådet har opsummeret resultatet af regnskabskontrollen for 2012 og status på de seneste års kontrol samt kort redegjort for de konstaterede fejl. Redegørelsen kan læses på [Finanstilsynets hjemmeside](#).

Fondsrådet er pr. 1. januar 2013 erstattet af Det Finansielle Råd. Regnskabskontrollen fortsætter uændret i regi af Finanstilsynet og ERST, og principielle sager behandles nu i Det Finansielle Råd.

I forbindelse med indgåelsen af aftalen om "Bankpakke 6" i oktober 2013 blev det bestemt, at Det Finansielle Råd skal nedlægges og erstattes af en bestyrelse for Finanstilsynet, suppleret med et ekspertpanel, som samlet set har en bred sagkundskab inden for det finansielle område. Ændringen forventes umiddelbart ikke at medføre væsentlige ændringer i den måde, hvorpå regnskabskontROLSager i praksis håndteres.

Læs mere om Fondsrådets redegørelse og resuméer af afgørelser offentliggjort i 2012 i nyhed af marts 2013 på [Deloitte.dk](#).

5.2. Væsentlige og principielle afgørelser

Resumé af alle de væsentlige og principielle afgørelser, som Det Finansielle Råd har truffet som led i regnskabskontrollen, kan ses på [Finanstilsynets hjemmeside](#). Nedenfor følger en opsummering af hovedbudskabet i de afgørelser²⁰, der er offentliggjort siden udsendelsen af Deloitte ÅrsNyt 2012:

Afgørelser vedrørende ikke-finansielle virksomheder

Link til afgørelse fra	Emne	Hovedbudskab
Decem-ber 2012	Investe-ringsejen-	Et jordareal, som en virksomhed tidligere har anvendt i produktionen og nu er klassificeret som investeringsejendom, kan ikke anses for "investe-

²⁰ Afgørelsen fra december 2012 er truffet af Fondsrådet og offentliggjort på Fondsrådets hjemmeside.

Link til afgørelse fra	Emne	Hovedbudskab
	dom	<p>ringsejendom under opførelse”, idet virksomheden ud over at udføre et begrænset rydningsarbejde på jordarealerne hovedsageligt har arbejdet med at få afklaret den juridiske ejerstruktur. Efter Fondsrådets opfattelse kræver formuleringen ”under opførelse”, at der bliver bygget en bygning eller udført andet lignende anlægsarbejde, før IAS 40.53 kan benyttes.</p> <p>Fondsrådet påbød virksomheden:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. At måle jordarealet til dagsværdi på tidspunktet, hvor det overføres fra domicilejendom til investeringsejendom. Hvis dagsværdien ikke kan opgøres pålideligt på dette tidspunkt, skal investeringsejendommen måles til kostpris, indtil den afhændes. 2. At indregne omkostninger, der er direkte forbundet med at bringe investeringsejendommen i den stand, der kræves for at sikre anvendelsen som investeringsejendom, i kostprisen for investeringsejendommen. 3. At oplyse om metoder og væsentlige forudsætninger ved opgørelsen af dagsværdien, hvis virksomheden måler investeringsejendommen til dagsværdi. <p>Fondsrådet påtalte også, at virksomheden ikke havde oplyst om størrelsen af minimumsleasingydelse for leje af jord i henhold til operationelle leasingaftaler.</p> <p>Endelig blev virksomheden påbudt at rette en række mindre overtrædelser af regnskabsreguleringen (manglende oplysninger) fremadrettet, idet der efter Fondsrådets opfattelse ikke var tale om uvæsentlige forhold, men dog forhold i den nedre del af væsentlighedsskalaen.</p>
Marts 2013	Afkærte koncernformodning og ophørende aktiviteter	<p>I afgørelsen, som har været forelagt Det Finansielle Råd, yder ERST vejledning til virksomheden om følgende to fravigelser fra IFRS:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Virksomheden ejede 60 % af stemmerettighederne i to virksomheder. Det er ERSTs vurdering, at de to virksomheder ikke kan klassificeres som joint ventures med henvisning til, at virksomheden ikke har til hensigt at gøre den bestemmende indflydelse gældende. Kapitalandelene skal klassificeres som dattervirksomheder. 2. ERST fandt ikke, at virksomheden havde godtgjort, at betingelserne for klassifikation af en ejendom som bestemt for salg i årsrapporterne for 2009 og 2011 var opfyldt. Ejendommen var klassificeret som bestemt for salg første gang i årsrapporten for 2009. Ejendommen indeholdt, da den blev sat til salg, en række maskiner, som først i foråret 2011 blev fjernet. Vedrørende klassifikationen i 2011 påpegede virksomheden bl.a., at finanskrisen og den negative udvikling på markedet for erhvervsejendomme gør, at det som oftest tager mere end et år at sælge en erhvervsejendom. Etårsgrænsen er efter ERSTs vurdering en fast tidsgrænse, der ikke påvirkes af udviklingen i markedet for et givent aktiv.
April 2013	Afgørelse om pligt til at aflægge årsrapport	<p>Virksomheden er registeret med hjemsted i Malaysia og er noteret på en malaysisk børs og på NASDAQ OMX. Virksomhedens årsrapport for 2011 er udarbejdet i overensstemmelse med malaysiske regnskabsstandarder</p>

Link til afgørelse fra	Emne	Hovedbudskab
	efter IFRS	<p>og den malaysiske selskabslovgivning.</p> <p>Virksomheden blev påbudt fremadrettet at aflægge års- og delårsrapporter efter IFRS og yderligere krav efter IFRS-bekendtgørelsen eller alternativt at offentliggøre supplerende, revideret information ved aflæggelse af års- og delårsrapporter. Den supplerende information skal give regnskabsbrugerne et klart og overskueligt billede af, hvordan anvendelse af malaysisk GAAP fremfor IFRS i koncernregnskabet har påvirket de relevante regnskabsposter.</p> <p>Det alternative påbud skal bl.a. ses i sammenhæng med, at IASB har påbegyndt udarbejdelsen af et ændringsforslag²¹ til IAS 41, <i>Agriculture</i>, hvorefter ikke-høstede landbrugsprodukter ("<i>bearer crops</i>") fremadrettet kan måles efter en kostprisbaseret model i stedet for til dagsværdi. En sådan ændring vil betyde, at malaysisk GAAP i al væsentlighed svarer til IFRS.</p>
<u>Juni 2013</u>	Krav til specifikation af omsætning og kontraktrettigheder	<p>Virksomheden blev påbudt at rette følgende fejl vedrørende årsrapporten for 2011/12.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Omsætningen er ikke vist for hver væsentlig kategori. Levering af tjenesteydelser udgør 94 % af omsætningen, og dette fremgår ikke klart af noterne til årsrapporten. 2. Der er ikke oplyst om alle individuelt væsentlige kontraktrettigheder. Det er ERSTs vurdering, at minimum to navngivne kontraktrettigheder hver især er væsentlige for virksomhedens koncernregnskab, og at de skal beskrives, herunder med angivelse af værdi, resterende afskrivningsperiode og med identifikation af de pågældende kontraktrettigheder. 3. Kravene til redegørelse for virksomhedsledelse er ikke fulgt fuldt ud, idet virksomheden ikke har begrundet fravigelser. 4. Den korrekte regnskabsmæssige værdi for pantsatte grunde og bygninger er ikke anført. <p>ERST påbød virksomheden at udarbejde og offentliggøre supplerende information i overensstemmelse med påbud 1 og 2 og at følge påbud 3 og 4 ved fremtidige regnskabsaflæggelser.</p>

5.3. Påtale fra Finanstilsynet om udskudt skatteaktiv

Finanstilsynet har i juli 2013 offentliggjort en redegørelse, hvor en bank får en påtale for at indregne et udskudt skatteaktiv i årsrapporten for 2012.

Banken kunne ikke fremlægge overbevisende dokumentation for værdien af det udskudte skatteaktiv, hvilket var et krav, da den over en længere årrække havde genereret underskud.

²¹ IASB har offentliggjort et udkast med ændringsforslag til IAS 41 i juni 2013. Se afsnit 3.2.9

Et tilgodehavende sambeskatningsbidrag kunne ikke indregnes med en værdi, idet tilgodehavendet beroede på en uafsluttet skattesag hos et under-skudsgivende selskab med negativ egenkapital.

Læs mere i nyhed af august 2013 på Deloitte.dk.

5.4. Erhvervsstyrelsens julebrev

ERST, som bl.a. forestår regnskabskontrollen af de ikke-finansielle virksomheder, har i december 2013 udsendt julebrevet "[Information vedr. regnskabskontrollen med de børsnoterede virksomheder omfattet af årsregnskabsloven](#)". Vi anbefaler børsnoterede og andre IFRS-virksomheder at læse julebrevet, der behandler følgende emner:

Hovedområde	Indeholder
Nye regler	Nyt om ÅRL omfattende vedtagelse af muligheden for alene at aflægge årsrapporter på engelsk, de nye oplysningskrav til store virksomheder om den kønsmæssige sammensætning af ledelsen i forlængelse af nyt krav i SEL § 139a om opstilling af måltal og evt. politikker samt sidste nyt om digital indberetning af årsrapporten.
Bedre årsrapporter	ERSTs forslag til områder, hvor virksomhederne – samtidig med at årsrapporterne skal overholde lovens krav – kan fokusere på at forbedre præsentationen af regnskaberne fx ved at undgå gentagelser og generisk information samt begrænse omtale af mere reklamemæssig karakter. Herudover opfordrer ERST direkte virksomhederne til aktivt at vurdere, i hvilket omfang uvæsentlig information kan udelades af årsrapporten.
European Securities and Markets Authority's (ESMA's) fokusområder	De europæiske tilsynsmyndigheders fælles fokusområder i forbindelse med regnskabskontrollen af årsrapporterne for hhv. 2012 og 2013. Det omfatter bl.a. værdiforringelse af ikke-finansielle aktiver, målings- og oplysningskrav vedrørende pensionsforpligtelser, den nye standard om dagsværdimåling (IFRS 13) og oplysningsforpligtelser i den forbindelse, beskrivelse af anvendt regnskabspraksis, vurderinger og skøn samt målings- og oplysningskrav vedrørende finansielle instrumenter.
Udvalgte forhold konstateret i regnskabskontrollen omhandler forskellige fejl og mangler, der er observeret i forbindelse med styrelsens regnskabskontrol inden for følgende områder:	<p>Lovpligtig redegørelse for virksomhedsledelse, hvor styrelsen minder om, at der ved placering på hjemmesiden skal angives direkte og rigtige links, der skal være tale om én samlet redegørelse, redegørelsen skal være tilgængelig, når årsrapporten offentliggøres, og den skal ved placering på hjemmesiden benævnes "Lovpligtig redegørelse for virksomhedsledelse, jf. ÅRLs § 107b".</p> <p>Redegørelse for samfundsansvar. Styrelsen minder om, at der skal afrapporteres på de tre dimensioner i § 99a (politikker, implementering heraf samt hvad virksomheden har opnået) og påpeger herudover, at hvis virksomheden henviser til en fremskridtsrapport som erstatning for redegørelsen for samfundsansvar i egen ledelsesberetning, så skal fremskridtsrapporten være offentligt tilgængelig på det tidspunkt, hvor årsrapporten gøres offentligt tilgængelig.</p> <p>Formelle krav til årsrapportens forside. Styrelsen har observeret, at en del virksomheder ikke lever op til de formelle krav til årsrapportens forside. Denne skal indeholde betegnelsen "årsrapport", virksomhedens fulde navn (inkl. selskabsformen fx A/S), CVR-nummer, regnskabsperioden, navnet på dirigenten (som skal være let læseligt) på generalforsamlingen eller det tilsva-</p>

	rende godkendelsesorgan samt datoen for godkendelsen af årsrapporten. Styrelsen henstiller desuden til, at der ikke anføres unødig information på forsiden.
	<p>Formelle krav til delårsrapportens indhold. Styrelsen har bl.a. observeret, at en del virksomheder ikke lever op til de formelle oplysningskrav, der er til delårsrapporter. Det omfatter bl.a., at såfremt halvårsrapporten er revideret eller gennemgået (review) af revisor, så skal revisors erklæring indgå i halvårsrapporten. Hvis halvårsrapporten ikke er revideret eller gennemgået af revisor, skal der oplyses herom.</p> <p>Styrelsen har også konstateret, at det i ledelsespåtegningen erklæres, at delårsrapporten er aflagt i overensstemmelse med IFRS, selvom det tydeligt fremgår af indholdet, at den er aflagt efter IAS 34 og ikke efter fuld IFRS.</p> <p>Herudover omtales oplysning om, hvilke nye eller ændrede IFRS'er der er relevante i delårsrapporten, perioder, der skal præsenteres i delårsrapporten, samt præsentation af subtotaler.</p>

Resumé af udvalgte afgørelser truffet af ERST, hvoraf kan nævnes:	Ledelsesberetningens beskrivelse af den forventede udvikling. For at opfylde oplysningskravet om forventet udvikling i ÅRL skulle der som minimum anføres et interval for resultatforventningen.
	Klassifikation og præsentation af aktivitet, som besiddes med henblik på salg. Det var styrelsens vurdering, at der allerede pr. 31. december 2012 var tale om en aktivitet, der er omfattet af IFRS 5, og at virksomheden skulle have klassificeret og præsenteret aktiviteten i overensstemmelse hermed.
	Præsentation af ophørende aktivitet. Det var styrelsens vurdering, at idet der var sket salg af virksomhedens samlede aktiviteter, opfyldte dette salg betingelsen i IFRS 5:32 om afhændelse af <i>en del af</i> en virksomhed.
	Oplysningskrav vedrørende immaterielle anlægsaktiver og tab ved værdiforringelse herpå. Det var styrelsens vurdering, at da virksomheden selv havde lagt til grund, at aktiverede omkostninger knyttet til hvert enkelt projekt var et selvstændigt aktiv, skulle der for hvert enkelt, væsentligt aktiv gives de oplysninger, der kræves efter IAS 38:122b.
	Indregning af ophørt renteswap. Det var efter styrelsens vurdering en fejl, at virksomheden havde indregnet opløsning af reserve for regnskabsmæssig sikring direkte på egenkapitalen og ikke i resultatopgørelsen, jf. IAS 39:101c.
	Nedskrivningstest på udviklingsprojekt. Virksomheden havde ikke dokumenteret, at nedskrivningstesten var udført i overensstemmelse med de procedurer og krav, der følger ved værdiforringelse af aktiver, jf. IAS 36. Genindvindingsværdien var ikke opgjort, ej heller aktivets dagsværdi.
	Indregning af udskudt skatteaktiv. Det er, jf. IAS 12:34, generelt en forudsætning for at kunne indregne et skatteaktiv, baseret på uudnyttede skattemæssige underskud, at det er sandsynligt, at der vil være fremtidig skattepligtig indkomst til rådighed, hvori de uudnyttede skattemæssige underskud kan udnyttes. Har virksomheden for nylig været tabsgivende, kan skatteaktivet efter IAS 12:35 alene indregnes, i det omfang virksomheden har skattepligtige midlertidige forskelle, eller der foreligger overbevisende anden dokumentation for den fremtidige skattepligtige indkomst.

Læs julebrevet [her](#).

5.5. ESMA: EU-regnskabskontrollen i 2012

ESMA udgav i juli 2013 "[Activity Report on IFRS Enforcement in the European Economic Area in 2012](#)". Rapporten er baseret på arbejdet i EECS – et samarbejde mellem de europæiske regnskabskontrolorganer. Samlet set vurderer de europæiske regnskabskontrolorganer, at kvaliteten af IFRS-regnskaber bliver bedre hvert år, men der er fortsat områder, som kan forbedres. Eksempler på områder, som regnskabsaflæggere også fremadrettet bør have fokus på, er nedskrivning af goodwill og virksomhedsspecifikke oplysninger om risici mv.

Læs mere i nyhed af august 2013 på [Deloitte.dk](#).

5.6. ESMA's fokusområder 2013

ESMA har udsendt en meddelelse (*Public Statement*), hvori der er redegjort for [fokusområderne for de europæiske tilsynsmyndigheders regnskabskontrol af børsnoterede virksomheders 2013 regnskaber](#). Fokusområderne for 2013, hvoraf de tre markeret med '**' nedenfor også var fokusområder i 2012 (om end med lidt andet indhold), er:

ESMA fokusområder 2013

- Nedskrivning af ikke-finansielle aktiver* (IAS 36)
- Måling af - og oplysninger om - ydelsesbaserede pensionsforpligtelser* (IAS 19)
- Dagsværdimåling og oplysninger herom (IFRS 13)
- Oplysninger om anvendt regnskabspraksis samt regnskabsmæssige vurderinger og skøn (IAS 1)
- Måling af finansielle instrumenter og oplysning om tilhørende risici* (IAS 39 og IFRS 7).

ESMA udmeldte som anført også fokusområder for regnskabskontrollen 2012. Erfaringen viser, at der i forbindelse med regnskabskontrollen af 2012-årsrapporterne spørges ind til et eller flere af de udmeldte fokusområder. Deloitte anbefaler derfor et forøget fokus på ovenstående områder i forbindelse med årsafslutningen for 2013.

Nedskrivning af ikke-finansielle aktiver var i 2012 et fokusområde som følge af en undersøgelse af 2011-årsregnskaber, der viste, at det kun var meget få virksomheder, der havde foretaget større nedskrivninger af goodwill i 2011-årsregnskaberne. Læs mere om undersøgelsen i nyhed af januar 2013 på [Deloitte.dk](#).

ESMA forventer, at børsnoterede virksomheder og deres revisorer tager hensyn til disse fokusområder i forbindelse med hhv. udarbejdelse og revision af 2013 IFRS-regnskaber. Læs mere [her](#).

5.7. Regnskabskontrol i EU – udvalgte afgørelser

ESMA udsendte i april 2013 og i november 2013 resuméer af udvalgte principielle, nationale afgørelser fra regnskabskontrollen i EU. Afgørelserne vedrører et bredt udsnit af standarderne. De udsendte resuméer er – i lighed med tidligere – baseret på arbejde i EECS, som koordinerer regnskabskontrollen i EU.

Afgørelserne fra april 2013 vedrører:

Standard	Afgørelsen omhandler
IAS 39, <i>Financial Instruments: Recognition and Measurement</i>	Omkostninger vedrørende finansielle forpligtelser, der blev målt til amortiseret kostpris, skulle fortsat amortiseres, uanset at betaling af renter var suspenderet.
IAS 38, <i>Intangible Assets</i>	Et immaterielt aktiv, der vedrørte kundeforhold med individer, vil per definition have en begrænset (og dermed bestemt) brugstid.
IFRIC 12, <i>Service Concession Arrangements</i>	Indtægter fra et aktiv tilknyttet en koncession kan ikke modregnes i opførelsesomkostninger for aktivet, men skal vises brutto.
IAS 36, <i>Impairment of Assets</i>	Omkostninger til stabsfunktioner/selskabets ledelse (salgschef, personalechef, økonomichef mv.) skal medtages ved nedskrivningstest af goodwill.
IAS 8, <i>Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors</i> og IAS 40, <i>Investment Property</i>	En fejl, som vedrørte opskrivning af én enkelt investeringsejendom til dagsværdi i strid med den anvendte regnskabspraksis (som var kostprismodellen i IAS 40), blev anset for væsentlig.
IAS 24, <i>Related Party Disclosures</i> og IAS 34, <i>Interim Financial Reporting</i>	En delårsrapport indeholdt ikke oplysninger om a) en optionsaftale med selskabets væsentligste aktionær og b) en væsentlig stigning i regnskabsposten andre finansielle aktiver, hvilket var i strid med IAS 34.
IFRS 3, <i>Business Combinations</i>	Køb af aktier i et andet selskab, som ejede en række underliggende selskaber hver med et eller to skibe, kunne ikke anses som køb af enkeltaktiver (skibe), men skulle behandles som køb af en "virksomhed" i overensstemmelse med IFRS 3.
IFRS 7, <i>Financial Instruments: Disclosures</i> og IAS 39, <i>Financial Instruments: Recognition and Measurement</i>	Klassifikation af finansielle aktiver og forpligtelser i dagsværdihierarkiets niveau 3 var ikke i overensstemmelse med IFRS 7, idet der fandtes observerbare markedsdata. Selskabets indregning af gevinst/tab ved første indregning (<i>day one gain/loss</i>) var ikke i overensstemmelse med IAS 39.
IAS 36, <i>Impairment of Assets</i>	Selskabets nedskrivningstest af goodwill var ikke i overensstemmelse med IAS 36.
IAS 16, <i>Property, Plant and Equipment</i>	Beregning af restværdi af skibe baseret på kostpris (i den konkrete sag til 50 % af kostpris) var ikke i overensstemmelse med IAS 16. Der skulle tages højde for mæglervurderinger ved hver regnskabsafslutning, og afskrivninger skulle ophøre, hvis/når disse vurderinger oversteg skibenes regnskabsmæssige værdi.

Afgørelserne fra november 2013 vedrører:

Standard	Afgørelsen omhandler
IAS 39, <i>Financial Instruments: Recognition and Measurement</i>	En dattervirksomheds udlån til dets ultimative moderselskab, og gæld vedrørende udstedelse af præferenceinstrumenter til tredjemand til finansiering af udlånet, opfyldte ikke betingelserne for ophør af indregning (var ikke et <i>pass-through arrangement</i>).
IAS 39, <i>Financial Instruments: Recognition and Measurement</i>	En dattervirksomheds udlån til modervirksomheden (i form af " <i>silent contribution</i> ") opfyldte ikke betingelserne for klassifikation som "lån og tilgodehavender".
IAS 39, <i>Financial Instruments: Recognition and Measurement</i>	Indbyggede derivater, som ikke blev udskilt fra hovedkontrakten ved første indregning, kunne ikke senere udskilles fra hovedkontrakten – heller ikke ved en efterfølgende etablering af et sikringsforhold, hvor de indbyggede derivater ansås for at være det sikrede.
IFRS 7, <i>Financial Instruments: Disclosures</i>	Kvalitative og kvantitative oplysninger om finansielle risici i investeringsforening var for generelle (<i>boilerplate</i>) og utilstrækkelige.
IAS 7, <i>Cash Flow Statements</i>	En engangsbetaling for nedbringelse af det nominelle beløb i en forward varekontrakt, som virksomheden behandlede som en <i>own use</i> -kontrakt, skulle indgå i pengestrømsopgørelsen under pengestrømme fra driftsaktivitet.
IAS 1, <i>Presentation of Financial Statements</i>	Effekten af opskrivning af varebeholdninger til dagsværdi i forbindelse med købsprisallokeringen i en virksomhedssammenslutning kunne ikke ved det efterfølgende salg af varebeholdningerne præsenteres separat fra vareforbrug/produktionsomkostninger som en ikke-tilbagevendende omkostning (eller under særlige poster).
IAS 27, <i>Consolidated Financial Statements</i>	Nationale regler anvendes ved afgørelsen af, om en virksomhed er forpligtet til at aflægge koncernregnskab. IFRS afgør, hvilke virksomheder der skal indgå i konsolideringen.
IFRS 3, <i>Business Combinations</i>	En banks tilkøb af indlånsoverskud i forbindelse med en virksomhedssammenslutning skulle indregnes som et separat immaterielt aktiv med begrænset levetid, og kunne ikke indgå som en del af goodwill.
IAS 32, <i>Financial Instruments: Presentation</i>	Betingede betalinger ved køb af minoritetsinteresser kunne ikke alene oplyses som en eventualforpligtelse, men skulle indregnes som gæld opgjort til dagsværdi.
IAS 12, <i>Income Taxes</i>	En bank kunne ikke fremvise anden overbevisende dokumentation (<i>convincing other evidence</i>) for, at der ville være tilstrækkelig fremtidig skattepligtig indkomst til at udnytte udskudte skatteaktiver. Værdien af fremførbare underskud kunne derfor alene indregnes med et beløb svarende til de skattepligtige midlertidige forskelle.
IFRS 8, <i>Operating Segments</i>	Goodwill skulle indgå i oplysningerne om anlægsaktiver fordelt på virksomhedens hjemland og udlandet (<i>entity wide disclosures</i>).
IAS 8, <i>Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors</i>	Oplysninger vedrørende nye og ændrede standarder og fortolkningsbidrag, som endnu ikke er trådt i kraft og derfor ikke implementeret, skal omfatte alle standarder og fortolkningsbidrag udstedt af IASB og ikke kun standarder og fortolkningsbidrag, der er godkendt i EU.

Afgørelserne kan læses på ESMA's hjemmeside. Afgørelserne fra april kan downloades [her](#), og afgørelserne fra november kan downloades [her](#).

6. Aktuelle problemstillinger

6.1. Digital indberetning af årsrapporter (XBRL)

6.1.1. XBRL-dokumentet er regnskabsmateriale

Den digitale årsrapport består af et pdf-dokument og et XBRL-dokument. ERST har oplyst, at XBRL-dokumentet – på samme måde som den generalforsamlingsgodkendte årsrapport – er en del af virksomhedens regnskabsmateriale. XBRL-dokumentet skal derfor opbevares hos virksomheden efter de samme regler, som gælder for papirversionen af årsrapporten. XBRL-dokumentet kan opbevares elektronisk som XBRL-dokument eller i udskrevet form.

6.1.2. Brug af indtastningsløsning REGNSKAB BASIS

ERST har præciseret, at såfremt virksomheder anvender ERSTs indtastningsløsning REGNSKAB BASIS til indberetning af årsrapporter, så er det årsrapporten dannet i indtastningsløsningen, der skal udskrives og anvendes som selskabets officielle årsrapport.

Det betyder, at det er pdf-dokumentet dannet i REGNSKAB BASIS, der skal udskrives og fremlægges for ledelsen til godkendelse, revisor til påtegning og afslutningsvis generalforsamlingen til godkendelse. Det er ikke tilladt at udarbejde en årsrapport i Word e.l., som godkendes på generalforsamlingen, og så efterfølgende indtaste oplysninger fra denne i REGNSKAB BASIS. Sidstnævnte fremgangsmåde kan medføre ubevidste eller bevidste fejl i den indtastede årsrapport, som indberettes til Erhvervsstyrelsen

Hvis en virksomhed ønsker at udarbejde årsrapport i Word e.l., så kan Deloitte assistere med at udarbejde selve XBRL-dokumentet, således at den af virksomheden udarbejdede årsrapport kan indberettes som pdf-dokument.

6.1.3. Genindberetning af fejlbehæftede årsrapporter

Hvis det efter indberetning af en årsrapport til ERST opdages, at den indberettede årsrapport indeholder væsentlige fejl eller mangler, så kan ERST anmodes om tilladelse til genindberetning af korrigeret årsrapport. Accepterer ERST genindberetningen, vil både den oprindelige årsrapport og den korrigerede årsrapport blive tilgængelige på www.virk.dk.

Væsentlige fejl og mangler kan fx være, at regnskabsperioden er angivet forkert, at resultatdisponeringen ikke afspejler beslutningen på generalforsamlingen, eller at XBRL-dokumentet er indberettet som artsopdelt resultatopgørelse, mens pdf-dokumentet viser en funktionsopdelt resultatopgørelse.

Bemærk i den forbindelse, at forkert angivet regnskabsperiode opfattes som en betydelig fejl, der kan have som konsekvens, at årsrapporten ikke anses for indberettet rettidigt, med deraf følgende risiko for opkrævning af afgifter hos ledelsesmedlemmerne.

Den genindberettede årsrapport skal være godkendt af generalforsamlingen, hvilket kan gøre det nødvendigt, at der afholdes en ekstraordinær generalforsamling.

Genindberetning af årsrapport skal foretages ved brug af REGNSKAB SPECIAL-løsningen på www.virk.dk.

6.1.4. Modervirksomheder, der udnytter lempelsen for underkoncerner

En modervirksomhed, der indregnes i koncernregnskabet for en højereliggende modervirksomhed, kan unnlade selv at udarbejde koncernregnskab, jf. ÅRL § 112. En af betingelserne for at bruge ÅRL § 112 er, at det overliggende koncernregnskab indsendes til ERST **senest samtidig** med virksomhedens egen årsrapport. Det overliggende koncernregnskab skal indsendes, selvom det overliggende koncernregnskab er dansk og dermed tilgængeligt i styrelsen i forvejen. Styrelsens digitale indrapporteringsløsninger kan ikke p.t. håndtere modtagelse af både virksomhedens årsrapport og det overliggende koncernregnskab. Derfor skal både virksomhedens årsrapport og det overliggende koncernregnskab fortsat indsendes samtidigt på papir til ERST, jf. indsendelsesbekendtgørelsens § 9, stk. 6. Kravet om indsendelse på papir gælder uanset om det overliggende moderselskab er dansk eller udenlandsk.

Ved indsendelse til ERST er det hensigtsmæssigt at gøre opmærksom på, at årsrapporten og det overliggende koncernregnskab indsendes på papir i overensstemmelse med indsendelsesbekendtgørelsens § 9, stk. 6, således at ERST ikke tror, at det er en fejl, at virksomheden ikke indberetter digitalt.

6.2. Undersøgelse viser både fremgang og plads til forbedringer i CSR-arbejdet

De største danske virksomheder har siden 2009 været underlagt ÅRLs § 99a om rapportering om samfundsansvar. En undersøgelse fra ERST udarbejdet af CBS konkluderer, at det generelt går fremad med CSR-rapporteringen. Undersøgelsen viser dog også, at mange virksomheder stadig kan finde plads til at forbedre kvaliteten af rapporteringen.

Manglende konsistens

Der er kun 44 %, der lever op til konsistenskravet. Fuld konsistens betyder, at sammenhængen mellem politikker, aktiviteter og resultater inden for et givent emne bliver beskrevet (se lovens krav nedenfor). Især rapportering om virksomhedens resultater volder problemer, hvilket er ærgerligt, for det er her, at værdien af virksomhedens aktiviteter skal findes.

Årsregnskabslovens krav om CSR-oplysninger

Virksomheder i regnskabsklasse C (stor) og D skal supplere ledelsesberetningen med en redegørelse for samfundsansvar (CSR). Redegørelsen skal indeholde oplysninger om følgende tre dimensioner:

1. Virksomhedens **politikker** for samfundsansvar ("det vi vil")
2. Hvordan virksomheden omsætter sine politikker for samfundsansvar til **handling** ("det vi gør")
3. Virksomhedens vurdering af, hvad der er opnået som følge af arbejdet med samfundsansvar (**resultater**), og eventuelle forventninger til arbejdet fremover ("det vi får ud af det").

Hvis virksomheden ikke har politikker for samfundsansvar, skal dette oplyses i ledelsesberetningen. Ligeledes skal det oplyses, hvis virksomheden har politikker og omsætter disse til handling, men blot ikke har datagrundlaget til at kunne vurdere effekten af arbejdet.

Som omtalt i afsnit 1.1.2 udvides kravene i § 99a gældende for 2013-årsrapporterne.

Det er Deloitte's erfaring, at de bedste redegørelser ofte er korte, baseret på et solidt, bagvedliggende arbejde med virksomhedens samfundsansvar, og henviser til mere uddybende oplysninger i et selvstændigt kapitel i årsrapporten eller en selvstændig kommunikation.

Læs mere om undersøgelsen, og hvordan Deloitte's sustainability-eksperter kan hjælpe på Deloitte.dk, og læs undersøgelsen [her](#).

6.3. Skat i årsrapporten

6.3.1. Regnskabsmæssig behandling af nedsættelse af selskabsskatteprocenten

Folketinget vedtog den 27. juni 2013 at nedsætte selskabsskatteprocenten gradvist fra 25 % til 22 % over tre år. Nedsættelsen indføres således:

- 24,5 % i 2014
- 23,5 % i 2015
- 22 % i 2016.

Nedsættelsen af selskabsskatteprocenten betyder, at den udskudte skat skal opgøres med en lavere skatteprocent end tidligere med effekt for års- og delårsrapporter med balancedag pr. 30. juni 2013 eller senere.

Til brug for opgørelsen af den udskudte skat pr. balancedagen og dermed effekten af nedsættelsen af skatteprocenten skal der foretages en beregning af, hvor stor en del af de midlertidige forskelle pr. balancedagen (fx pr. 31. december 2013), der forventes at blive tilbageført i hhv. a) 2014, b) 2015 og c) 2016 og senere. For a) beregnes den udskudte skat med 24,5 %, for b) med 23,5 % og for c) med 22 %.

Læs mere i nyhed af [juni 2013 på Deloitte.dk](#).

6.3.2. Oplysninger om solidarisk hæftelse for skatter

Sambeskattede selskaber hæfter solidarisk for selskabs- og kildeskatter, der skal betales af de sambeskattede selskaber. Hæftelsen for selskabsskat har virkning fra og med indkomstår, der begynder 1. juli 2012, hvilket betyder, at selskaber med kalenderårsregnskab skal oplyse herom første gang i årsrapporten for 2013. Hæftelsen for kildeskatter gælder for skatter, der forfalder til betaling 1. juli 2012 eller senere.

Den solidariske hæftelse skal som hovedregel oplyses under eventualforpligtelser i de sambeskattede selskabers årsregnskaber. ÅRL kræver som udgangspunkt beløbsmæssig oplysning herom, hvilket kan være praktisk umuligt at opfylde, især i større koncerner, hvor de enkelte selskaber ikke nødvendigvis har kendskab til de øvrige koncernselskabers skatteforhold.

Efter Deloitte's opfattelse vil det derfor være tilstrækkeligt i **de enkelte daterselskaber** omfattet af sambeskatningen at noteoplyse om eksistensen af sambeskatningshæftelsen uden at angive beløb, samtidig med at det oplyses, at de sambeskattede selskabers samlede kendte nettoforpligtelse over for SKAT fremgår af administrationsselskabets regnskab.

I **administrationsselskabets** regnskab vil den samlede kendte nettoforpligtelse fremgå af balancen, ligesom den solidariske hæftelse også bør oplyses som eventualforpligtelse i administrationsselskabet som følge af risikoen for, at SKAT efterfølgende korrigerer selskabernes skattepligtige indkomster.

I situationer, hvor det kan dokumenteres, at det er meget usandsynligt, at der vil opstå et tab som følge af hæftelse for de øvrige sambeskattede selskaber, kan oplysningen om den solidarisk hæftelse helt udelades. Som det fremgår nedenfor, skal der dog foretages en meget kritisk og dokumenteret vurdering af, om oplysningen kan udelades.

Kildeskatter

Den solidariske hæftelse for kildeskatter omfatter kildeskatter af udbytter samt renter og royalties, der betales til udenlandske samhandelspartnere. De sambeskattede selskaber kan efter Deloitte's opfattelse undlade at oplyse om hæftelse for kildeskatter for de sambeskattede selskaber, hvis

- ingen af de sambeskattede selskaber udbetaler renter og royalties, som medfører indeholdelsespligt af kildeskat, og
- de kan dokumentere, at alle de sambeskattede selskaber har indbetalt den indeholdte udbytteskat for det udbytte, som er udloddet i hæftelsesperioden.

Selskabsskatter

Der kan i meget sjældne tilfælde opstå situationer, hvor de sambeskattede selskaber ikke skal betale skat for det pågældende indkomstår og tidligere år (så langt tilbage i tid, som SKAT kan omgøre selvangivelserne - dog maks.

tilbage til 2013), hvorved risikoen for tab vurderes meget usandsynlig, og oplysningen derfor kan udelades. Det kan fx være i en situation, hvor

- selskabet har kendskab til alle de selskaber, der er omfattet af sambeskatningen (det er fx ikke altid opfyldt, hvis moderselskabet er udenlandsk, og det har flere danske underkoncerner),
- der inden for sambeskatningen er væsentlige skattemæssige underskud, som medfører, at der ikke skal betales selskabsskat i de sambeskattede selskaber, og
- der ikke er transaktioner med udenlandske, koncernforbundne selskaber, som kan medføre transfer pricing-korrektioner.

Der kræves således meget stærk dokumentation for, at et tab vurderes meget usandsynligt.

6.3.3. Præsentation af selskabsskat i sambeskattede selskaber

Sambeskattede selskaber hæfter som nævnt i afsnittet ovenfor solidarisk for selskabsskatter, som skal betales af de sambeskattede selskaber. Administrationselskabet er det selskab, som foretager alle skattebetalinger og modtager overskydende skat fra skattemyndighederne. De ændrede hæftelsesregler betyder, at administrationselskabet fremover skal indregne

- en gældsforpligtelse (eller en tilgodehavende skat) til skattemyndighederne bestående af den samlede beregnede, aktuelle skat for alle koncernvirksomhederne fratrukket betalte acontoskatter
- et tilgodehavende (eller skyldigt) sambeskatningsbidrag hos de øvrige koncernvirksomheder.

Tilgodehavende og skyldige sambeskatningsbidrag må ikke modregnes balancen.

6.4. Ikke-indbetalt selskabskapital i investors årsrapport

Ved kontant indskud af selskabskapital stiller SEL alene krav om indbetaling af 25 % af den tegnede selskabskapital. I anpartsselskaber skal der som minimum indbetales 80 t.kr. (nedsættes til 50 t.kr. pr. 1. januar 2014 jf. afsnit 8.2)

Præsentation i udsteders regnskab

Virksomheden kan efter ÅRL præsentere ikke-indbetalt selskabskapital som et tilgodehavende (bruttopræsentation), eller ved at fratække et beløb svarende til den ikke-indbetalte selskabskapital tydeligt under selskabskapitalen (nettopræsentation). Uanset valg af metode skal et beløb svarende til den ikke-indbetalte selskabskapital overføres fra regnskabsposten "Overført resultat" (eller fra en anden fri reserve) til "Reserve for ikke-indbetalt selskabskapital" under egenkapitalen.

Præsentation i investors regnskab

Den regnskabsmæssige behandling af den delvise indbetaling af selskabskapital i investors regnskab er ikke direkte reguleret i ÅRL. Da investor har erhvervet kapitalandelene med de tilhørende stemme- og udbytteretter, skal investor efter Deloittes opfattelse indregne hele den tegnede kapital som kapitalandele. Derudover skal investor indregne en gældsforpligtelse svarende til den ikke-indbetalte selskabskapital. Investor har således ikke mulighed for at anvende en nettopræsentation.

Gældsforpligtelsen skal som udgangspunkt præsenteres under kortfristede gældsforpligtelser, idet ikke-indbetalt selskabskapital kan kræves indbetalt på anfordring af selskabets centrale ledelsesorgan. Gældsforpligtelsen skal måles efter lovens almindelige regler, dvs. til kostpris ved første indregning jf. ÅRL § 36, og herefter til amortiseret kostpris efter § 37. Da gælden kan kræves betalt på anfordring, vil kostprisen og den amortiserede kostpris sædvanligvis svare til den nominelle gældsforpligtelse.

6.5. Opbevaring af materiale i udlandet – ændret praksis

I en lang periode har ERST haft en meget restriktiv praksis for, hvornår en virksomhed fik dispensation for opbevaring af regnskabsmateriale på servere uden for de nordiske lande. Det var således næsten umuligt at få dispensation. Denne praksis er nu ændret, og det er vores indtryk, at de fleste, der søger om dispensation, får dispensationen – naturligvis under forudsætning af, at der indsendes en fyldestgørende ansøgning, og at bestemte kriterier er opfyldt.

Styrelsen har på opfordring udarbejdet [en vejledning om dispensation til opbevaring](#) af regnskabsmateriale. Af vejledningen fremgår det bl.a., hvilke oplysninger en ansøgning skal indeholde.

Der gives alene dispensation for treårige perioder, og dispensationerne gives typisk med følgende vilkår:

- Regnskabsmateriale, der opbevares i udlandet skal opbevares i overensstemmelse med de krav, der følger af de øvrige bestemmelser i bogføringsloven.
- Systembeskrivelser og adgangskoder skal opbevares i Danmark i klar-skrift.
- Alt fysisk regnskabsmateriale skal opbevares i Danmark eller et af de andre nordiske lande efter hovedreglerne i bogføringslovens § 12, stk. 1–3 og 5.
- Der vil blive foretaget en fornyet vurdering af ansøgningen, hvis der sker ændringer i de faktiske forhold, eller hvis et eller flere af de anførte vilkår overtrædes.

Tidligere har der været en meget lang behandlingstid på ansøgninger, men også her er der godt nyt, idet vi netop har set eksempel på en virksomhed, der har modtaget dispensationen godt en måned efter indsendelsen af ansøgningen.

7. Nye publikationer mv.

7.1. Introduktion til de internationale regnskabsstandarder

Deloitte's populære bog, *IFRS - Introduktion til de internationale regnskabsstandarder*, er udkommet i fjerde udgave. I bogen har vi kogt vores omfattende viden om IFRS ned til 370 knivskarpe sider, der giver et hurtigt overblik over regnskabsstandarderne og de fortolkningsbidrag, der hører til – og ikke mindst de vigtigste forskelle mellem ÅRL og IFRS. Det gør det langt nemmere at forstå og anvende standarderne.

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

Bogen kan bestilles via ifrs@deloitte.dk, eller den kan downloades fra Deloitte.dk.

7.2. IFRSs In Your Pocket 2013

Deloitte's populære publikation foreligger nu i tolvte, opdaterede udgave. IFRSs in Your Pocket 2013 er den ideelle guide for både nuværende og fremtidige IFRS-aflæggere.

Publikationen på 116 sider kan downloades på [IASPlus hjemmesiden](http://IASPlus.hjemmesiden).

7.3. IFRS-tjeklister – regnskabsår 2013

I Deloitte's globale IFRS-tjeklister er bestemmelser, som først træder i kraft for regnskabsår, der begynder 1. januar 2014 eller senere, markeret med rød skrift.

Tjeklisterne kan som følge af ovenstående opbygning anvendes både for regnskabsår, der afsluttes 31. december 2013, og for regnskabsår, der afsluttes senere end 31. december 2013. I sidstnævnte tilfælde skal man blot være opmærksom på, hvilke af de med rødt markerede bestemmelser der er trådt i kraft for det pågældende regnskabsår. Ikrafttrædelsesdatoen for de enkelte ændringer fremgår i umiddelbar tilknytning til ændringen.

Tjeklisterne er opdateret med nye og ændrede standarder og fortolkningsbidrag, som er udsendt af IASB til og med 30. april 2013, og er tilgængelige via [IASPlus hjemmesiden](#).

I en vejledning, som kan downloades [her](#), kan du læse mere om tjeklisten og få vejledning i at anvende den.

7.4. Globalt IFRS-eksempelregnskab 2013

Deloitte's globale IFRS-eksempelregnskab 2013 er opdateret med nye og ændrede standarder og fortolkningsbidrag, og illustrerer IFRS' krav til præsentation og oplysninger for regnskabsår, som slutter 31. december 2013. Eksempelregnskabet illustrerer herunder effekten af implementering af nye eller ændrede IFRS-standarder, der træder i kraft for regnskabsperioder, som begynder 1. januar 2013. I denne forbindelse gør vi opmærksom på, at der i eksempleregnskabet er foretaget implementering af konsolideringspakken (se afsnit 2.2.1). I EU kræves disse standarder først implementeret for regnskabsår, der begynder 1. januar 2014 eller senere, men der er mulighed for førtidsimplementering, forudsat at alle fem standarder i konsolideringspakken implementeres samtidigt.

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

7.5. Dansk IFRS-eksempelregnskab 2013

Deloitte's danske IFRS-eksempelregnskab er opdateret med nye og ændrede standarder og fortolkningsbidrag, som i EU træder i kraft for kalenderåret 2013²², samt danske oplysningskrav for børsnoterede virksomheder, herunder oplysninger om måltal for mangfoldighed i ledelsen.

Eksempelregnskabet kan downloades på Deloitte.dk under [publikationer](#).

²² Konsolideringspakken er ikke indarbejdet i eksempleregnskabet. Se afsnit 2.2.1 om ikrafttræden af konsolideringspakken, som i EU er udskudt til regnskabsår, der begynder 1. januar 2014 eller senere med mulighed for førtidsimplementering.

8. Selskabsret mv.

8.1. Loft over betalingsfrister

En ændring af renteloven, som trådte i kraft den 1. marts 2013, betyder, at betalingsfrister ved aftaler mellem erhvervsdrivende og mellem erhvervsdrivende og offentlige myndigheder som udgangspunkt ikke kan være mere end 30 dage. Begrænsningen gælder dog ikke, hvis leverandøren udtrykkeligt har godkendt en længere betalingsfrist, og betalingsfristen ikke er urimelig over for leverandøren. Ved aftale om ratevis betaling finder fristerne anvendelse på de enkelte rater.

Ved forsinket betaling har leverandøren krav på et fast kompensationsbeløb til dækning af inddrivelsesomkostninger på 310 kr. samt renter, betaling af rykker- og inkassogebyrer mv. Rente ved forsinket betaling (morarenter) forhøjes med lovændringen fra 7 % til 8 %.

Ændringen implementerer et EU-direktiv, der blev vedtaget i 2011, med det formål at sikre et velfungerende indre marked og derved i højere grad fremme virksomhedernes – herunder navnlig de små og mellemstore virksomheders – konkurrenceevne.

Læs mere i nyhed af marts 2013 på Deloitte.dk. Se mere om lovændringen på [Folketingets hjemmeside](http://Folketingets.hjemmeside).

8.2. Iværksætterselskaber og nedsættelse af ApS-kapitalkrav fra 1. januar 2014

Fra 1. januar 2014 bliver det muligt at stifte et iværksætterselskab med en kapital på 1 kr. og stifte et anpartsselskab med en kapital på 50.000 kr.

Delvis ikrafttræden af ændringslov

Folketinget vedtog den 16. maj 2013 ”Lov om ændring af selskabsloven, lov om visse erhvervsdrivende virksomheder, årsregnskabsloven og lov om Det Centrale Virksomhedsregister” ([L152](#)). Erhvervs- og vækstministeren, som blev bemyndiget til at fastsætte tidspunktet for lovens ikrafttræden, har den 13. december 2013²³ offentliggjort, hvilke bestemmelser, der træder i kraft 1. januar 2014. Hovedparten af de vedtagne ændringer træder i kraft med virkning fra 1. januar 2014. Dette gælder dog eksempelvis ikke muligheden for

²³ [BEK nr. 1385 af 15/11/2013](#)

delvis indbetaling af overkursen i anpartsselskaber og muligheden for at undlade udarbejdelse af åbnings-/overtagelsesbalance ved indskud af en bestemmende kapitalandele. ERST har udarbejdet en guide om iværksætter-selskaber, ligesom de har udarbejdet en række vejledninger om iværksætter-selskaber. Se [her](#).

Nedenfor er en oversigt over væsentlige ændringer og deres ikrafttræden.

Ændringer i selskabsloven	Ikrafttræden
Kapitalkravet for anpartsselskaber nedsættes fra 80.000 kr. til 50.000 kr.	01.01.2014
Alene krav om indbetaling af 25 % af overkursen ved kontant stiftelse/forhøjelse i anpartsselskaber.	Senere
Mulighed for at stifte et "Iværksætterselskab" med en kapital på 1 kr.	01.01.2014
Det præciseres i bemærkningerne, at de samme værdier ikke kan anvendes til at stifte tre eller flere selskaber ("rullende kapital").	01.01.2014
Kravet om åbningsbalance/overtagelsesbalance ophæves ved indskud af bestemmende kapitalandele.	Senere
Kravet om at indføre aktier i ejerbogen i numerisk rækkefølge udgår.	01.01.2014
Perioden for indløsning af minoritetskapitalejere forkortes. Fremover kan minoritetskapitalejere indløses ved deponering af indløsningssummen efter 4 uger.	Senere
Fuldmagt til ledelsen kan fremover gives for mere end 12 måneder.	01.01.2014
Præcisering af, at egne kapitalandele og datterselskabers kapitalandele i moderselskaber ikke kan medregnes ved opgørelsen af ejer- og stemmekrav.	01.01.2014
Fremover vil det alene være muligt at erhverve egne kapitalandele for de midler, der kan anvendes til ordinært udbytte.	01.01.2014
Bundgrænsen på 62.500 kr. ved kapitaltab ophæves. Kapitaltabsbestemmelsen finder således fremover anvendelse, hvis det konstateres, at et kapital-selskabs egenkapital udgør mindre end halvdelen af den tegnede kapital.	01.01.2014
Det præciseres, at revisor ikke skal afgive en særskilt erklæring, hvis revisor har rapporteret om manglende opfyldelse af ledelsens pligter til at føre bøger, protokollater mv. i revisionspåtegningen.	01.01.2014
Udlodning af ekstraordinært udbytte i fx januar 2013 kan fremover ske på baggrund af resultatet i 2012, selvom der ikke er aflagt årsrapport for 2012 endnu.	01.01.2014
Revisorer bliver forpligtet til at bistå skifteretten i forbindelse med tvangsopløsning af selskaber, dog kun hvis skifteretten ikke kan indhente oplysningerne fra selskabets hidtidige ledelse.	01.01.2014
Det præciseres i loven, at der ved fravalg af fusionsplan eller spaltningsplan skal sendes en meddelelse til ERST.	01.01.2014
Frist for anmeldelse af fordringer i forbindelse med fusion og spaltning bliver kortere.	Senere
Regler om grænseoverskridende flytning af hjemsted indarbejdes.	01.01.2014
Fremover kan andelshaverne i enighed beslutte, at der ikke skal udarbejdes en omdannelsesplan ved omdannelse af et andelsselskab til et aktieselskab.	Senere

Ændring i Lov om visse erhvervsdrivende virksomheder	Ikrafttræden
Muligheden for at stifte "selskaber med begrænset ansvar (S.M.B.A.)" udfases.	01.01.2014

Årsregnskabsloven	Ikrafttræden
Nyt krav om reserve for en eventuel ikke-indbetalt overkurs i et anpartsselskab.	Senere
Ny bestemmelse om, at iværksættervirksomheder årligt skal henlægge mindst 25 % af virksomhedens overskud til en bunden reserve til opbygning af virksomhedens kapitalgrundlag, indtil denne reserve sammen med virksomhedskapitalen udgør mindst 50.000 kr.	01.01.2014

Læs mere i nyhed af november 2013 på Deloitte.dk, og læs ændringsloven på [Folketingets hjemmeside](http://Folketingets.hjemmeside).

8.3. Ny markedsmisbrugsbekendtgørelse med bl.a. nye krav til insiderlister

Finanstilsynet udsendte i april 2013 en ny [markedsmisbrugsbekendtgørelse](#)²⁴, som ændrer den måde, hvorpå ledende medarbejdere skal give meddelelse om deres transaktioner med værdipapirer i det børsnoterede selskab. Bekendtgørelsen indeholder derudover detaljerede krav til indholdet af børsnoterede selskabers insiderlister.

Den nye markedsmisbrugsbekendtgørelse trådte i kraft den 1. maj 2013.

Meddelelesespligt jf. værdipapirhandelslovens § 28

Efter de hidtil gældende regler skal ledende medarbejdere i børsnoterede selskaber indberette deres handler til det udstedende selskab, som herefter skal indberette handlerne til Finanstilsynet. Efter ændringen af værdipapirhandelsloven § 28a²⁵ skal ledende medarbejdere selv indberette sådanne transaktioner til Finanstilsynet senest 2 hverdage efter transaktionen. Indberetning kan dog ske af en anden person eller af det udstedende selskab efter fuldmagt fra den ledende medarbejder.

Insiderlister jf. værdipapirhandelslovens § 37, stk. 4

Den nye markedsmisbrugsbekendtgørelse kræver mere detaljerede oplysninger om identiteten af personer på insiderlisten end hidtil. Det er derfor nu

²⁴ Bekendtgørelse (nr. 386 af 18. april 2013) om meddelelse, indberetning og offentliggørelse af ledende medarbejders transaktioner, insiderlister, underretning om mistænkelige transaktioner, indikationer på kursmanipulation og accepteret markedspraksis.

²⁵ Jf. [Lov nr. 155 af 28. februar 2012](#).

et krav, at insiderlisterne indeholder oplysninger om fysiske personers CPR-nr., og hvis en person ikke har et dansk CPR-nr., skal listen indeholde oplysning om personens adresse og fødselsdato. For juridiske personer skal listen indeholde oplysning om CVR-nr., og hvis den juridiske person ikke har registreringsmæssigt hjemsted i Danmark, skal listen indeholde oplysning om adresse og registreringsnummer i hjemlandet.

Læs mere i nyhed af maj 2013 på Deloitte.dk, og se den nye markedsmissbrugsbekendtgørelse [her](#).

8.4. God selskabsledelse – nye og forenklede anbefalinger

Komitéen for god Selskabsledelse udsendte i maj 2013 nye anbefalinger for god selskabsledelse.

Fokus på værdiskabelse, ledelse og aktivt ejerskab

Komitéen har ved ajourføring af anbefalingerne haft særlig fokus på selskabernes værdiskabelse, på bestyrelsens selvevaluering og involvering i selskabernes udvikling og på, hvordan selskaberne kan bidrage til at fremme aktivt ejerskab.

Forenkling

Antallet af anbefalinger er reduceret fra 79 til 47 anbefalinger, men efter Komitéens opfattelse er der ikke hermed slækket på kravene til god selskabsledelse.

Kommentarerne til de enkelte anbefalinger er bearbejdet, og Komitéen forventer, at kommentarerne kan inspirere selskabernes ledelser i arbejdet med god selskabsledelse.

Regler for udstedere af aktier på NASDAQ OMX er ændret, så de nye, reviderede anbefalinger skal anvendes for regnskabsår, som starter den 1. januar 2013 eller senere.

Komitéen anbefaler, at den lovpligtige redegørelse for virksomhedsledelse (jf. ÅRL § 107b) offentliggøres på selskabets hjemmeside jf. indledningen:

"Komitéen finder, at offentliggørelse af redegørelsen for god selskabsledelse på selskabets hjemmeside – med en præcis henvisning dertil i ledelsesberetningen – skaber størst transparens. Når redegørelsen offentliggøres på selskabets hjemmeside, vil den være lettere tilgængelig for investorer og andre interessenter."

Læs mere om de nye anbefalinger i nyhed af maj 2013 Deloitte.dk, hvor vi i bilag til nyheden har opsummeret, hvad det er vigtigt at være opmærksom på, når redegørelsen offentliggøres på hjemmesiden. De nye anbefalinger for god selskabsledelse kan læses på corporategovernance.dk.

8.5. Nye regler for erhvervsdrivende fonde på vej

Et forslag til en ny lov om erhvervsdrivende fonde og ændring af ÅRL har været i høring. Forslaget bygger i høj grad på de anbefalinger, som Erhvervsfundsudvalget fremkom med i december 2012. ERST har bl.a. på en række punkter tilpasset lovgivningen for erhvervsdrivende fonde til den, der gælder for aktie- og anpartsselskaber, som en naturlig konsekvens af moderniseringen af SEL i 2009.

Forslaget indeholder nogle centrale nye bestemmelser for erhvervsdrivende fonde bl.a.:

- Ændrede krav til vedtægternes indhold, herunder at væsentlige gavegiveres sidestilles med stifter.
- Præcisering af bestyrelsens og direktionens roller i fonden svarende til det, der kendes fra selskaber, herunder bestemmelser om, at bestyrelsesformanden ikke samtidig kan være direktør i fonden.
- Krav om, at bestyrelsen i årsrapporten eller på fondens hjemmeside skal forholde sig til Anbefalinger for god fondsledelse.
- Krav om forretningsorden for bestyrelsen.
- Revisor får pligt til at underrette fondsmyndigheden direkte om ikke uvæsentlige overtrædelser af fondslovgivningen eller vedtægterne.
- Mulighed for at uddele optjent overskud og frie reserver, der er blevet frigivet i regnskabsåret (svarende til de selskabsretlige regler for ekstraordinært udnytte).
- Krav om et årligt regnskabsmøde, hvor revisor som udgangspunkt har pligt til at deltage.
- Øgede oplysningskrav for fondens uddelingspolitik og krav om oplysning om uddelinger fordelt på hovedkategorier.
- Krav om årlig indsendelse af legatarfortegnelse til fondsmyndigheden.
- Krav om oplysning om ledelsens vederlag og andre transaktioner med nærtstående parter i årsrapporten.

Forslag, høringsbrev og høringsliste kan downloades på [Høringsportalen](#).

Deloitte udsender yderligere information, når lovforslaget fremsættes i Folketinget.

8.6. Ny anbringelsesbekendtgørelse - fonde

Justitsministeriet har udsendt en ny anbringelsesbekendtgørelse²⁶, som trådte i kraft den 22. juli 2013.

²⁶ Bekendtgørelse (nr. 957 af 10. juli 2013) om anbringelse og bestyrelse af fondes midler

De væsentligste ændringer i forhold til den tidligere anbringelsesbekendtgørelse er:

- Alle fondens midler kan investeres i rentebærende erhvervsobligationer med en rating svarende til mindst investment grade²⁷. Tidligere kunne højst halvdelen af fondens midler anbringes i erhvervsobligationer.
- Fonde kan ikke længere anbringe midler i pantebreve. En overgangsbestemmelse betyder, at fonde, der har anbragt midler i pantebreve før bekendtgørelsens ikrafttræden, kan beholde disse, indtil pantebrevene er indfriet.

Derudover er der visse præciseringer vedrørende investeringer i investeringsforeninger, primært som følge af en ændring af lovgivningen for investeringsforeninger.

Læs den nye anbringelsesbekendtgørelse [her](#).

²⁷ Investment grade-erhvervsobligationer er obligationer udstedt af virksomheder, som de internationale kreditvurderingsbureauer vurderer, har en meget lille sandsynlighed for at misligholde deres gældsforpligtelser.

Bilag A – Standarder mv. til implementering 2012/13 og senere

Denne oversigt indeholder standarder og fortolkningsbidrag, som træder i kraft for 2012/13 og senere, samt standarder og fortolkningsbidrag, der endnu ikke er trådt i kraft.

Standard/ændring	Udsendt	Ikrafttrædelse	Godkendt i EU?
Ændringer med ikrafttrædelse for 2012/13-regnskaber (regnskabsår, der begynder 01.07 – 01.12.2012)			
Ændret IAS 12, <i>Indkomstskatter: Genindvinding af underliggende aktiver</i>	December 2010	1.1.2012	Ja
Ændret IAS 1, <i>Præsentation af årsregnskaber</i>	Juni 2011	1.7.2012	Ja
Ændringer med ikrafttrædelse for 2013-kalenderårsregnskaber			
Konsolideringspakken (IFRS 10-12 og IAS 27-28 jf. nedenfor)	Maj 2011	1.1.2013	Ja ¹
IFRS 13, <i>Dagsværdimåling</i>	Maj 2011	1.1.2013	Ja
Ændret IAS 1, <i>Præsentation af årsregnskaber</i>	Juni 2011	1.7.2012	Ja
IAS 19, <i>Personaleydelser</i>	Juni 2011	1.1.2013	Ja
IFRIC 20, <i>Bortfjernelsesomkostninger i produktionsfasen for en åben mine</i>	Oktober 2011	1.1.2013	Ja
Ændret IFRS 7, <i>Finansielle instrumenter: Oplysninger (Modregning af finansielle aktiver og finansielle forpligtelser)</i>	December 2011	1.1.2013	Ja
Ændret IFRS 1, <i>Førstegangsansøgning af IFRS (Statslån)</i>	Marts 2012	1.1.2013	Ja
Årlige forbedringer til IFRS, 2009-2011 cyklus	Maj 2012	1.1.2013	Ja
Ændringer med ikrafttrædelse for 2014-kalenderårsregnskaber			
IFRS 10, <i>Konsolidering/koncernregnskaber</i>	Maj 2011	1.1.2014 ¹	Ja
IFRS 11, <i>Fællesledede arrangementer</i>	Maj 2011	1.1.2014 ¹	Ja
IFRS 12, <i>Oplysning om involvering i andre virksomheder</i>	Maj 2011	1.1.2014 ¹	Ja
Ændret IAS 27, <i>Separate regnskaber</i>	Maj 2011	1.1.2014 ¹	Ja
Ændret IAS 28, <i>Investeringer i associerede virksomheder og joint ventures</i>	Maj 2011	1.1.2014 ¹	Ja
Ændret IFRS 10-12: (Overgangsbestemmelser)	Juni 2012	1.1.2014 ¹	Ja
Ændret IAS 32, <i>Finansielle instrumenter: Præsentation (Modregning af finansielle aktiver og finansielle forpligtelser)</i>	December 2011	1.1.2014	Ja
Ændret IFRS 10, IFRS 12 og IAS 27, <i>Investment Entities</i>	Oktober 2012	1.1.2014	Ja
IFRIC 21, <i>Afgifter (Levies)</i>	Maj 2013	1.1.2014	Nej
Ændret IAS 36, <i>Værdiforringelse af aktiver – Oplysninger om genindvindingsværdi for ikke-finansielle aktiver</i>	Maj 2013	1.1.2014	Nej
Ændret IAS 39, <i>Finansielle instrumenter: Indregning og måling (Novation af derivater og fortsat regnskabsmæssig sikring)</i>	Juni 2013	1.1.2014	Nej
Ændringer med ikrafttrædelse for 2014/15-regnskaber (regnskabsår, der begynder 01.07.2014 eller senere)			
Ændret IAS 19, <i>Personaleydelser: Medarbejderbidrag</i>	November 2013	1.7.2014	Nej
Ændringer med ikrafttrædelse for 2015 eller senere			
IFRS 9, <i>Finansielle instrumenter: Klassifikation og måling (Finansielle aktiver)</i>	November 2009	? ²	Nej
IFRS 9, <i>Finansielle instrumenter: Klassifikation og måling (Finansielle forpligtelser)</i>	Oktober 2010	? ²	Nej
Ændringer til IFRS 9 og IFRS 7, <i>Ikrafttrædelses- og overgangsbestemmelser (Udskudt ikrafttrædelse til 1.1.2015)</i>	December 2011	? ²	Nej
Ændringer til IFRS 9, <i>Regnskabsmæssig sikring</i>	November 2013	? ²	Nej

- 1) Bemærk, at den af IASB fastsatte ikrafttrædelsesdato for de nævnte standarder er regnskabsår, der begynder 1. januar 2013 eller senere, men EU har udskudt den obligatoriske ikrafttrædelse i EU til 1. januar 2014.
- 2) I november 2013 fjernede IASB ikrafttrædelsesdatoen for IFRS 9 i standarden. En ny ikrafttrædelsesdato vil blive indsat i IFRS 9, når de resterende projekter vedrørende værdiforringelse af finansielle instrumenter og mindre ændringer til klassifikation og måling er færdiggjort.

Bilag B – Tjeklister for børsnoterede virksomheder

Tjeklister og link på Deloitte.dk	Indhold
Krav til indhold i årsregnskabsmeddelelser	Tjeklisten indeholder kravene til en årsregnskabsmeddelelse for børsnoterede virksomheder, der er optaget til handel på NASDAQ OMX.
IFRS-tjekliste	De omfattende IFRS-tjeklister er konverteret til Excel, hvilket giver mulighed for mere automatiseret tilpasning af tjeklisten til de konkrete regnskabsposter og forhold i det årsregnskab, som skal gennemgås. Tjeklisten indeholder spørgsmål om indregning og måling (<i>compliance</i>) og præsentation og oplysninger (<i>presentation & disclosure</i>). Læs mere om IFRS-tjeklisten her .
Supplerende tjekliste for børsnoterede selskaber, der følger IFRS	Heri er samlet de yderligere danske oplysningskrav ifølge IFRS-bekendtgørelsen og NASDAQ OMX' regelsæt (Oplysningsforpligtelserne) i én samlet regnskabstjekliste for børsnoterede virksomheder, der aflægger årsrapport efter IFRS.

Om Deloitte

Deloitte leverer ydelser inden for Revision, Skat, Consulting og Financial Advisory til både offentlige og private virksomheder i en lang række brancher. Vores globale netværk med medlemsfirmaer i mere end 150 lande sikrer, at vi kan stille stærke kompetencer til rådighed og yde service af højeste kvalitet, når vi skal hjælpe vores kunder med at løse deres mest komplekse forretningsmæssige udfordringer. Deloitte's ca. 182.000 medarbejdere arbejder målrettet efter at sætte den højeste standard.

Deloitte Touche Tohmatsu Limited

Deloitte er en betegnelse for Deloitte Touche Tohmatsu Limited, der er et britisk selskab med begrænset ansvar, og dets netværk af medlemsfirmaer. Hvert medlemsfirma udgør en separat og uafhængig juridisk enhed. Vi henviser til www.deloitte.com/about for en udførlig beskrivelse af den juridiske struktur i Deloitte Touche Tohmatsu Limited og dets medlemsfirmaer.