Deloitte.

07. oktober 2016

Ændringer til årsregnskabsloven

Sorteret efter regnskabets bestanddele

Folketinget vedtog i maj 2015 en række væsentlige ændringer af årsregnskabsloven. Du kan læse mere om ændringerne her. Til brug for en overordnet vurdering af ændringernes betydning for et selskabs årsrapport, er de væsentligste ændringer nedenfor sorteret efter årsrapportens bestanddele. Oversigten kan også anvendes som hjælpeværktøj i forbindelse med gennemgang af en årsrapport udarbejdet efter den nye ÅRL.

Lempelserne for mikrovirksomheder og mellemstore dattervirksomheder i klasse C er ikke medtaget i nedenstående. Der henvises i stedet til deloitte.dk via ovenstående links.

Overgangsregler
I oversigten er de bestemmelser, hvor der er særlige overgangsregler (OR), markeret med et nr. i højre kolonne, som refererer til overgangsreglerne, der er opsummeret i bilag 1.

Lempelse/skærpelse
I venstre kolonne er markeret, om ændringen er en lempelse, en skærpelse eller en ændring, der i nogle situationer kan være en lempelse og i andre situationer en skærpelse. Der er anvendt følgende farvermarkeringer:

* = en lempelse
* = en skærpelse
* = en ændring, der både kan være en lempelse og en skærpelse

Opdeling
Ændringerne er opdelt i følgende emner:

- Ledelsespåtegning
- Ledelsesberetning
- Anvendt regnskabspraksis
- Resultatopgørelsen
- Aktiver
- Forpligtelser
- Egenkapitalopgørelse
- Noter
- Koncernregnskabspligt
- Koncernregnskab
- Virksomhedsovertagelser
- Fusioner

Det er præciseret i loven, at bestemmelserne om virksomhedsovertagelser også skal anvendes ved udarbejdelse af åbningsbalancer og overtagelse af en aktivitet, hvorfor disse ændringer også kan være relevante for et mindre selskab. Bestemmelserne er medtaget i oplistningen i afsnittet "Virksomhedssammenslutninger".

Listen indeholder alene de ændringer, som vi forventer har størst betydning i praksis. I bilag 2 er oplistet en række yderligere ændringer, som alene forventes at være relevante i sjældnere tilfælde.

Du kan læse mere om den nye årsregnskabslov på www.deloitte.dk i publikationen "Ændring af årsregnskabsloven - betyder det noget for mit årsregnskab?", samt i en række korte nyhedsbreve, herunder fx "Ny årsregnskabslov – overgangsbekendtgørelse" på www.deloitte.dk.

Find dit nærmeste Deloitte kontor på www.deloitte.dk og aftal et møde, hvor vi sammen gennemgår din virksomheds forhold og ser på den nye lovs betydning for din virksomhed.

		ÅRL §	**OR, se bilag 1**
	Ledelsespåtegning		
*	Hvis årsrapporten **underskrives digitalt**, bortfalder kravet om, at underskriften og underskriftens datering skal gives i tilknytning til ledelsespåtegningen. Virksomheder, som alene har **ét ansvarligt ledelsesmedlem** (fx et ApS), kan undlade at medtage en ledelsespåtegning.	§ 9 § 9a	
	Ledelsesberetning		
	Alle regnskabsklasser		
*	Oplysninger om **beholdning af egne kapitalandele** er flyttet fra noterne til ledelsesberetningen. Oplysningerne kan dog fortsat gives i noterne.	§ 76, ny § 77	
	Regnskabsklasse B		
*	Krav om **ledelsesberetning er** genindført. Der skal oplyses om: • Virksomhedens væsentligste aktiviteter (var tidligere et notekrav) • Eventuelle væsentlige ændringer i virksomhedens aktiviteter og økonomiske forhold (hvis dette punkt er relevant, skulle der også efter den tidligere lov medtages en ledelsesberetning).	§ 76a	

		ÅRL §	OR, se bilag 1
	Regnskabsklasse C og D		
*	Oplysninger om anvendte metoder til opgørelse af de **nøgletal**, der indgår i ledelsesberetningen, skal fremover gives i ledelsesberetningen (fx i tilknytning til nøgletallene). Oplysningerne kan fortsat gives i anvendt regnskabspraksis.	§ 87	
*	Kravet om **tilpasning af hoved- og nøgletal** for 2.-4. foregående regnskabsår ved ændring i regnskabspraksis er udgået (gælder allerede for C mellem). Hvis der ikke sker tilpasning af hoved- og nøgletal, skal der oplyses herom, herunder med en overordnet omtale af, hvilken indvirkning den ændrede regnskabspraksis har på sammenligningstallene.	§ 101	
*	Oplysninger om **begivenheder efter balancedagen** skal fremover gives i noterne (se også nedenfor). Oplysningerne kan dog fortsat gives i ledelsesberetningen.	§ 98d	
*	Kravene til oplysninger om **samfundsansvar** er skærpet. Virksomheder, der er omfattet af regnskabsklasse C stor samt børsnoterede virksomheder i klasse D med mindre end 500 medarbejdere, kan vente med at følge de skærpede krav om CSR indtil regnskabsår, der begynder 1. januar 2018. Indtil da kan de anvende den tidligere bestemmelse i § 99a om rapportering om samfundsansvar, suppleret med et nyt specifikt krav om at rapportere om eventuelle politikker for miljøforhold.	§ 99a	21
*	Virksomheder, der har aktiviteter inden for efterforskning, prospektering, opdagelse, udvikling og udvinding af mineral-, olie- og naturgasforekomster m.v. eller skovning af primærskove, skal oplyse om betaling af skatter, afgifter, produktionsrettigheder, udbytte mv. til offentlige myndigheder i ledelsesberetningen (også kaldet **land-for-land-rapportering**).	§ 99c	
	Anvendt regnskabspraksis		
	Alle regnskabsklasser		
*	Virksomheder, der har finansielle indtægter og indtægter fra investeringsvirksomhed, som mindst svarer til **nettoomsætningen,** skal til brug for indplacering i regnskabsklasse, jf. ÅRL § 7, beregne nettoomsætningen som summen af nettoomsætning, finansielle indtægter og indtægter fra investeringsvirksomhed. Det samme gælder ved afgørelse af, om koncernregnskab kan undlades jf. ÅRL § 110, og ved afgørelse af, om virksomheden kan undtages fra revisionspligt jf. ÅRL § 135.	§ 7 § 110 § 135	
*	Muligheden for at pro rata-konsolidere kapitalandele i **fællesledede virksomheder** i moderselskabsregnskabet er udgået. Det betyder, at kapitalandele i en fællesledet virksomhed, der er en associeret virksomhed, fremover skal indregnes efter bestemmelserne om associerede virksomheder, dvs. til kostpris, til dagsværdi med opskrivning over egenkapitalen eller efter den indre værdis metode (equity metoden). En fællesledet virksomhed, der ikke er en associeret virksomhed, skal måles til kostpris eller dagsværdi med opskrivning over egenkapitalen.	§ 34	18
*	Begrebet "**fundamentale fejl**" er ændret til "**væsentlige fejl".**	§ 52, stk. 2	
*	For aktiver og forpligtelser, der **måles til dagsværdi** jf. §§ 37 og 38, og hvor dagsværdien ikke måles på basis af observationer på et aktivt marked, skal der gives oplysninger om værdiansættelsesmodeller og -teknikker, som er anvendt ved opgørelse af dagsværdien.	§ 53, stk. 2	
*	Afskrivningsperioden for **goodwill** skal altid begrundes. Desuden er bestemmelser om brugstid ændret – se nedenfor under aktiver.	§ 53, stk. 2	

		ÅRL §	OR, se bilag 1
	Resultatopgørelsen		
	Alle regnskabsklasser		
*	**Ekstraordinære** indtægter og udgifter er udgået. I stedet introduceres begrebet "Særlige poster", som dog alene er et notespecifikationskrav og ikke en ny linje i resultatopgørelsen - se nedenfor vedr. § 67a.	§ 30	
	Regnskabsklasse B		
*	**Resultatdisponeringen** skal placeres i tilknytning til resultatopgørelsen. Den kan således ikke længere præsenteres under egenkapitalen. Det præciseres, at ekstraordinært udbytte skal fremgå særskilt af resultatdisponeringen. Hvis der er foretaget udlodning af ekstraordinært udbytte efter regnskabsårets udløb, skal dette fremgå i tilknytning til resultatdisponeringen.	§ 31	
	Regnskabsklasse C og D		
*	De aktiviteter, der ifølge en samlet plan skal afhændes, lukkes eller opgives (**ophørte aktiviteter**), skal præsenteres i én linje i henholdsvis resultatopgørelsen og balancen, forudsat de kan udskilles fra virksomhedens øvrige aktiviteter. De poster, som er sammendraget i én linje i henholdsvis resultatopgørelsen og balancen, skal specificeres i noterne.	§ 80	
	Aktiver		
	Alle regnskabsklasser		
*	Det er præciseret, at **eventualaktiver** først kan indregnes, når det er overvejende sandsynligt, at de vil resultere i, at fremtidige økonomiske fordele vil tilflyde virksomheden. Dvs. en højere tærskel end under den tidligere ÅRL, hvor eventualaktiver normalt skulle indregnes, når det er sandsynligt, at de vil resultere i fremtidige økonomiske fordele.	§ 36, stk. 2	
*	I opremsningen af internt oparbejdede **immaterielle rettigheder**, som virksomhederne kan undlade at indregne, er **koncessioner og varemærker udgået**. Det er alene en sproglig tilpasning til IAS 38, *Immaterielle aktiver,* da det i forvejen alene er eksternt erhvervede varemærker, der kan indregnes.	§ 33, stk. 1	2
*	**Immaterielle anlægsaktiver,** der handles på et aktivt marked, kan opskrives til dagsværdi.	§ 41, stk. 1	
*	Den maksimale **brugstid for immaterielle anlægsaktiver** på 20 år er ophævet. I særlige tilfælde, hvor virksomheden ikke er i stand til pålideligt at skønne over brugstiden for goodwill og udviklingsprojekter, skal denne antages at være 10 år.	§ 43, stk. 3	
*	Ændres regnskabspraksis ved **opskrivning af anlægsaktiver** til dagsværdi, skal ændringen ikke ske med tilbagevirkende kraft, idet modposten til opskrivningen skal indregnes direkte på egenkapitalen ultimo regnskabsåret. Sammenligningstal skal ikke tilpasses.	§ 51, stk. 2	
*	**Nedskrivning af anlægsaktiver**, bortset fra goodwill, skal tilbageføres, hvis det forhold, der begrunder nedskrivningen, ikke længere består.	§ 42, stk. 3	4
*	**Restværdier** for materielle og immaterielle anlægsaktiver skal løbende revurderes.	§ 43, stk. 2	19
* *	Målingsbestemmelserne vedrørende **investeringsaktiver** er ændret**:** • Kravet om "hovedaktivitet" er udgået. • § 38 kan ikke længere anvendes for andre investeringsaktiver (fx finansielle instrumenter) end investeringsejendomme.	§ 38. stk. 1	16 17

		ÅRL §	OR, se bilag 1
*	**Biologiske aktiver** kan måles til dagsværdi, også selvom biologiske aktiviteter ikke er virksomhedens hovedaktivitet.	§ 38, stk. 2	
*	Muligheden for at opskrive **varebeholdninger** til genanskaffelsesværdi er ophævet.	§ 46	
*	Mulighed for at **modregne** forudbetalinger fra kunder i aktivposterne varebeholdninger og igangværende arbejder er udgået.	§ 26	
*	Muligheden for at opskrive **omsætningsaktiver**, som ikke løbende reguleres til dagsværdi efter §§ 37 eller 38, er ophævet.	§ 46	
*	**Nedskrivning af omsætningsaktiver**, der ikke løbende reguleres til dagsværdi, skal tilbageføres, hvis det forhold, der begrunder nedskrivningen, ikke længere består.	§ 46, stk. 2	
*	**Kapitalandele i unoterede selskaber** kan måles til kostpris, hvor de efter den tidligere lov skulle måles til dagsværdi.	§ 37, stk. 4	
*	**Finansielle aktiver og forpligtelser, herunder afledte finansielle instrumenter**, kan indregnes og måles i overensstemmelse med de EU-godkendte IFRS'er samt efterfølgende ændringer, som vedtages af Kommissionen. Anvender virksomheden denne mulighed, skal der gives de oplysninger, som er krævet i de nævnte standarder, fx IFRS 7, *Finansielle instrumenter: Oplysninger* og IFRS 13, *Dagsværdimåling*. Der skal være tale om et konsekvent valg for alle finansielle instrumenter.	§ 37, stk. 5	
	Regnskabsklasse C og D		
*	Koncessioner er udgået af opremsningen af internt oparbejdede **immaterielle rettigheder**, som virksomheder i regnskabsklasse C stor og D skal indregne.	§ 83, stk. 1	
*	**Indirekte produktionsomkostninger** skal alene indregnes for varebeholdninger. Det er således frivilligt at indregne indirekte produktionsomkostninger for egenfremstillede anlægsaktiver.	§ 82	6
*	Ved aktivering af **udviklingsomkostninger** (som er krav for C stor og D) i balancen skal et beløb, svarende til de aktiverede udviklingsomkostninger med fradrag af udskudt skat, indregnes i en reserve under egenkapitalen. Reserven reduceres i takt med at udviklingsomkostningerne afskrives. Vælger **klasse B eller C (mellem)** at indregne udviklingsomkostninger i balancen, skal de tilsvarende indregne en reserve svarende til de aktiverede udviklingsomkostninger under egenkapitalen.	§ 83, stk. 2	7
	Passiver		
	Alle regnskabsklasser		
*	**Gæld tilknyttet investeringsaktiver** kan ikke længere måles til dagsværdi, men skal måles til amortiseret kostpris.	§ 38	16
*	**Reserve for opskrivning af anlægsaktiver** kan reduceres med de løbende afskrivninger efter skat.	§ 41, stk. 3 nr. 5	
*	**Hensatte forpligtelser til omstrukturering** skal indregnes, når de er besluttet, og processen med at gennemføre omstruktureringen er påbegyndt. Det er ikke længere nok, at omstruktureringen blot er besluttet.	§ 47	5
*	Muligheden for at indregne ledelsens forslag til **udbytte** som en gældsforpligtelse er udgået. Forslag til udbytte skal dermed altid vises som en del af egenkapitalen.	§ 48 (ophæ-vet)	

		ÅRL §	OR, se bilag 1
*	Aktuarmæssige gevinster og tab vedrørende **ydelsesbaserede pensionsordninger** skal indregnes direkte på egenkapitalen. Ydelsesbaserede pensionsordninger er som udgangspunkt alene relevant for virksomheder med udenlandske aktiviteter, da danske virksomheders pensionsordninger normalt er bidragsbaserede.	§ 49, stk. 2 nr. 7	20
	Egenkapitalopgørelse		
	Regnskabsklasse B		
*	Kravet om en **egenkapitalopgørelse** er udgået. Nogle oplysninger skal dog fremgå på anden måde, fx afstemning af opskrivningshenlæggelse jf. § 58. Deloitte anbefaler, at der fortsat medtages en egenkapitalopgørelse.	§ 56	
	Regnskabsklasse C og D		
*	**Egenkapitalopgørelse** skal medtages som en særskilt regnskabsopstilling (og ikke i en note).	§ 86a	
	Noter		
	Alle regnskabsklasser		
*	Noter skal præsenteres i samme **rækkefølge** som de poster i resultatopgørelsen og balancen, de vedrører.	§ 52a	
*	**Særlige poster** Der skal oplyses om størrelse og arten af indtægter og udgifter, som er særlige pga. størrelse eller art, herunder årets a) tilbageførsler af nedskrivninger på omsætningsaktiver b) nedskrivninger af omsætningsaktiver, som overstiger normale nedskrivninger c) nedskrivninger på anlægsaktiver d) tilbageførsel af nedskrivninger på anlægsaktiver. Oplysninger jf. a) og b) ovenfor skulle også medtages efter den tidligere lov (tidligere § 58). Bemærk, at der alene er tale om et specifikationskrav og **ikke en ny linje** i resultatopgørelsen.	§ 67a	
*	**Bruttobeløb** skal oplyses, hvis der er sket **modregning** i forbindelse med dagsværdisikring.	§ 50	
*	For **anlægsaktiver målt til opskrevet værdi** skal der oplyses om bevægelser i posten *"Reserve for opskrivninger"* under egenkapitalen, herunder størrelsen primo, tilgange, tilbageførsler, årets afskrivninger, afgange og størrelsen ultimo. Endvidere er oplysningskravet om forskel mellem den regnskabsmæssige værdi og værdien uden opskrivning ændret. Fremover skal oplyses om den værdi, aktivet ville have haft, hvis opskrivning ikke var foretaget.	§ 58	
*	Der skal oplyses om de positive og negative forskelsbeløb (**goodwill og badwill**), som konstateres ved første indregning af kapitalandele efter equity-metoden (jf. § 43a). Oplysningen skal kun gives i det år, hvor kapitalandele erhverves.	§ 58c	
*	For **aktiver og forpligtelser, der måles til dagsværdi** jf. §§ 37, 37a og 38, og hvor dagsværdien ikke måles på basis af observationer i et aktivt marked, skal der gives oplysninger om centrale forudsætninger, som er anvendt ved	§ 58a	

		ÅRL §	OR, se bilag 1
	beregningen. Oplysningerne kan gives for kategorier/grupper af aktiver, hvis de centrale forudsætninger ikke afviger væsentligt indbyrdes.		
*	For **afledte finansielle instrumenter**, som måles til dagsværdi, skal der oplyses om omfanget og karakteren af instrumenterne, herunder væsentlige betingelser, som kan få betydning for beløb, tidspunkt og sikkerhed for fremtidige pengestrømme. Oplysningerne kan gives samlet for ensartede afledte finansielle instrumenter.	§ 58b	
*	Kravet om at oplyse om **tilgodehavender hos eller sikkerhedsstillelser for ledelsen** mv. er udvidet, således at det gælder alle virksomheder og ikke kun kapitalselskaber. Dvs. at interessentskaber, kommanditselskaber og andelsselskaber også bliver omfattet af oplysningskravet. Endvidere skal der – som noget nyt – oplyses om nedskrivninger på ledelseslån, herunder skal det oplyses, hvis der er givet afkald på indregnede beløb.	§ 73	
*	Der skal særskilt oplyses om **eventualforpligtelser, pantsætninger og sikkerhedsstillelser** overfor tilknyttede og associerede virksomheder. Kravet om oplysning vedr. **associerede virksomheder** er nyt. Det er også nyt, at pantsætninger og sikkerhedsstillelser tillige omfattes af oplysningskravet.	§ 64, stk. 3	
	Regnskabsklasse B		
*	Det gennemsnitlige **antal ansatte** skal oplyses, men der er ikke krav om sammenligningstal i noten for virksomheder i regnskabsklasse B.	§ 68	
*	Kravet om at oplyse om **navn, hjemsted og retsform for kapitalandele** i dattervirksomheder, associerede virksomheder, I/S og K/S, samt kravet om at oplyse om ejerandel, egenkapital og resultat ifølge seneste godkendte årsrapport for datter- og associerede virksomheder, er ophævet.	§ 72 (ophæ-vet)	
*	Oplysninger om **tilgodehavende** hos eller sikkerhedsstillelse for **ledelsen** mv. kræves ikke længere for: • Ledelsesmedlemmer i en eventuel modervirksomhed • Personer, som står ledelsesmedlemmer i virksomheden eller modervirk-somheden særligt nær.	§ 73, stk. 3 og 4	
*	Oplysningskravet om **virksomhedskapitalen** er udgået, herunder kravet om at specificere virksomhedskapitalen, hvis den består af flere klasser, samt kravet om, at A/S'er skal oplyse om: • Antal og pålydende værdi af aktier • Stiftelsesomkostninger i første årsregnskab • Omkostninger ved eventuelle forhøjelser af aktiekapitalen i året.	§ 75	
*	Krav om at specificere **eventualforpligtelser**, herunder særskilt oplysningskrav om leje- og leasingkontrakter, er udgået. Den samlede forpligtelse skal oplyses. Eventualforpligtelser omfatter leasing-, kautions- og garantiforpligtelser samt andre eventualforpligtelser, som ikke er indregnet i balancen. Pensionsforpligtelser er udgået af opremsningen, idet (ydelsesbaserede) pensionsforpligtelser altid skal indregnes i balancen jf. ÅRL.	§ 64	
*	Der kræves ikke længere oplysning om **største koncern**, som virksomheden er en del af, og hvor årsrapport for koncernen kan rekvireres. Der er fortsat krav om at oplyse om navn og hjemsted for den modervirksomhed (den **mindste koncern**), hvori virksomheden indgår som dattervirksomhed.	§ 71	
	Regnskabsklasse C + D		
*	Der skal oplyses om ledelsens forslag til **resultatdisponering** i en note. Forslag til udbytte skal præsenteres som en særskilt post i egenkapitalen. Er	§ 95a	

		ÅRL §	OR, se bilag 1
	der foretaget udlodning af ekstraordinært udbytte, skal dette oplyses. Det gælder også udlodning efter regnskabsårets udløb. Oplysning om udlodninger i tidsrummet mellem balancedagen og den ordinære generalforsamling kan fx gives umiddelbart under egenkapitalopgørelsen eller i en note hertil.		
*	Der er sket en sproglig justering af krav om **segmentoplysninger (C stor og D).** "Forretningssegmenter" ændres til "aktiviteter" og "geografiske segmenter" ændres til "geografiske markeder". Endvidere ændres formuleringen, således at fordelingen skal oplyses for aktiviteter og geografiske markeder, der afviger **betydeligt** indbyrdes.	§ 96	
*	Kravet om at medtage sammenligningstal for **antal ansatte** og specifikationen af **personaleomkostninger** er ophævet.	§ 98a	
*	Der skal oplyses om de særlige forudsætninger, som ligger til grund ved indregning og måling af **udviklingsprojekter og skatteaktiver**.	§ 88a	
*	Oplysninger om størrelsen af egenkapitalen og resultatet ifølge den senest godkendte årsrapport for **datter- og associerede virksomheder** kan ikke længere udelades med henvisning til, at den pågældende datter- eller associerede virksomhed indgår ved konsolidering eller indregnes efter den indre værdis metode (equity-metoden). **Bemærk**: I følge lovforlag L 23 fremsat den 5. oktober 2016 om ændring af bl.a. årsregnskabsloven foreslås denne skærpelse ophævet.	§ 97a	
*	For **finansielle anlægsaktiver** målt til kostpris, hvor indregnet værdi er højere end dagsværdien, skal følgende oplyses: • Indregnet værdi og dagsværdi for enkeltaktiver eller grupper af aktiver • Årsagen til, at den indregnede værdi ikke nedreguleres, inkl. hvilken dokumentation, der ligger til grund herfor.	§ 88b	
*	Kravet om at specificere **virksomhedskapitalen**, hvis den består af flere klasser, gælder fremover også for **partnerselskaber.** For alle kapitalselskaber er tilføjet et krav om oplysninger om kapitalandele uden pålydende værdi (styk-kapitalandele). Endvidere er tilføjet et krav om, at kapitalselskaber skal oplyse om antallet og den pålydende værdi (eller ved kapitalandele uden pålydende værdi, den bogførte pariværdi) af nye kapitalandele tegnet i regnskabsåret.	§ 87a	
*	For **udskudt skat** skal der oplyses om det indregnede beløb primo, årets bevægelser indregnet i henholdsvis resultatopgørelsen og på egenkapitalen samt det indregnede beløb ultimo. Oplysningerne skal gives, uanset om virksomheden har en udskudt skatteforpligtelse eller et skatteaktiv.	§ 93a	
*	I notekravet om **konvertible gældsbreve** er tilføjet, • at der skal oplyses om omfanget af alle relevante rettigheder tilknyttet henholdsvis de pågældende værdipapirer og rettigheder • at oplysningskravet gælder tilsvarende for warrants og andre lignende rettigheder.	§ 93	
*	Arrangementer, som ikke er indregnet i **balancen:** Oplysningskravet for mellemstore virksomheder er udvidet til også at omfatte (jf. det gældende krav for store virksomheder): • Risici og fordele, der er forbundet med arrangementerne. • Den finansielle indvirkning heraf.	§ 94a	
*	Der skal som hovedregel oplyses om alle **transaktioner med nærtstående parter**, herunder arten af forholdet til den nærtstående part, transaktionernes	§ 98c	

		ÅRL §	OR, se bilag 1
	art, beløbsmæssige størrelse, mellemværender samt henholdsvis årets og de akkumulerede nedskrivninger af tilgodehavender. Som en undtagelse hertil kan virksomhederne – på samme måde som efter den tidligere lov – vælge alene at give oplysninger om de transaktioner med nærtstående parter, der **ikke er gennemført på normale markedsmæssige vilkår**. Anvendes denne undtagelse, skal det oplyses.		
*	Der skal fremover oplyses om **begivenheder efter balancedagen** i noterne. Oplysningskravet er flyttet til noterne fra ledelsesberetningen. Som et nyt krav skal der herudover oplyses om den **finansielle virkning** af begivenhederne.	§ 98d	
	Regnskabsklasse D		
*	Kravet om at give **segmentoplysninger** for ordinært resultat før finansielle poster samt aktiver og forpligtelser er ophævet.	§ 106a	
	Koncernregnskabspligt		
*	**Størrelsesgrænserne for små koncerner**, som kan undlade at aflægge koncernregnskab, er forhøjet til de nye grænser for regnskabsklasse B. Endvidere kan størrelsesgrænserne opgøres på konsolideret basis efter eliminering af koncerninterne transaktioner samt mellemværender og udligning af kapitalandele (dvs. på konsolideret niveau). Størrelsesgrænserne kan alternativt opgøres uden elimineringer og udligning af kapitalandele. I så fald kan der ske en samtidig forhøjelse af størrelsesgrænserne med 20 %.	§ 110	
*	Muligheden for at **undlade at udarbejde koncernregnskab** med henvisning til, at virksomheden indregnes til indre værdi i et koncernregnskab for en modervirksomhed, er ophævet. Virksomheden skal være indregnet ved fuld konsolidering i et koncernregnskab for en modervirksomhed for at undladelsesmuligheden kan anvendes.	§ 112	
	Koncernregnskab		
*	En **konsolideret dattervirksomheds balancedag** kan fremover ligge op til tre måneder forud for eller efter modervirksomhedens balancedag. Efter de tidligere regler skulle der udarbejdes et særligt regnskab pr. modervirksomhedens balancedag, hvis dattervirksomhedens balancedag lå efter modervirksomhedens balancedag.	§ 116	
*	**Minoritetsinteresser** skal fremover præsenteres som en del af egenkapitalen, og minoritetsinteressernes andel af resultatet skal vises i resultatdisponeringen. Ændringen medfører også, at køb af minoritetsandele i en dattervirksomhed og salg af minoritetsandele i en dattervirksomhed, som ikke medfører opnåelse/tab af kontrol, behandles som en **egenkapitaltransaktion** i koncernregnskabet, så forskellen mellem vederlaget og den regnskabsmæssige værdi indregnes i moderselskabets andel af egenkapitalen.	§ 118, stk. 4	8
*	Muligheden for at undlade eliminering af **koncerninterne gevinster og tab** i de særlige tilfælde, hvor transaktionen er sket på normale vilkår, og elimineringen desuden ville medføre uforholdsmæssigt store omkostninger, er udgået.	§ 120, stk. 2	9
	Virksomhedssammenslutninger		
*	Sammenlægningsmetoden eller overtagelsesmetoden jf. §§ 122-123 skal anvendes i **åbningsbalancen.**	§ 19	1

		ÅRL §	OR, se bilag 1
*	Det præciseres, at overtagelse af en bestående virksomhed **(en samlet aktivitet**) skal behandles på samme måde som køb af en virksomhed jf. §§ 122-123.	§ 36	3
*	I lovbemærkningerne præciseres, at der skal indregnes **udskudt skat** af goodwill ved en **skattefri virksomhedsomdannelse**. Dette gælder, uanset at det er i strid med IAS 12, *Indkomstskatter,* idet indregning af udskudt skat ved en skattefri virksomhedsomdannelse er forudsat i skattelovgivningen.	§ 47	
*	Der skal oplyses om anvendt regnskabspraksis ved **virksomhedssammenslutninger.**	§ 53, stk. 2 nr. 4	
*	Muligheden for at bruge **sammenlægningsmetoden**, når **ligeværdige parter** etablerer en koncern eller indgår i en fusion, er udgået. Sammenlægningsmetoden kan fremover alene anvendes ved koncerninterne omstruktureringer, eller hvor parterne i øvrigt er underlagt fælles kontrol.	§ 121, stk. 3	10
*	**Sammenlægningsmetoden** kan fremover anvendes **pr. erhvervelsestidspunktet** uden tilpasning af sammenligningstal.	§ 123	11
*	Forventede omkostninger til **omstrukturering** i en erhvervet virksomhed kan ikke længere indregnes som en hensat forpligtelse i overtagelsesbalancen. De generelle regler (ÅRL § 47) for indregning af hensatte forpligtelser gælder også for indregning af omkostninger til omstruktureringer.	§ 122, stk. 1 2. pkt	12
*	Ved vurderingen af, hvilken virksomhed der er den erhvervende virksomhed, skal der fremover tages udgangspunkt i de **faktiske forhold** (dvs. den reelle erhverver i stedet for den formelle erhverver skal anses for den erhvervende virksomhed). Hvor det ikke er åbenbart, hvem der er den reelle erhverver, kan den formelt erhvervende virksomhed anses for erhverver.	§ 122, stk. 2	13
*	**Negativ goodwill (badwill)** skal indtægtsføres straks i resultatopgørelsen.	§ 122, stk. 4	14
*	Antal medarbejdere i **pro rata-konsoliderede** virksomheder skal oplyses.	§ 126, stk. 6	
*	Der skal oplyses om ændringer i reserverne som følge af anvendelse af **sammenlægningsmetoden** samt navn og hjemsted på de virksomheder, der er indregnet efter sammenlægningsmetoden.	§ 126, stk. 7	
	Fusioner		
*	Der skal også ved **fusioner** tages udgangspunkt i de reelle forhold ved vurderingen af, hvilken virksomhed der er den erhvervende virksomhed. Se ovenfor vedr. § 122, stk. 2.	§ 129	15

Bilag 1

Ændringer til ÅRL - overgangsregler

I det følgende er overgangsreglerne i lov nr. 738 af 1. juni 2015 om ændring af årsregnskabsloven og forskellige andre love samt tilhørende bekendtgørelse[1] opsummeret. Overgangsbestemmelser jf. bekendtgørelsen er markeret med grå baggrund i højre kolonne.

	Følgende ændringerne kan implementeres således, at alene forhold, der indtræffer fra det første regnskabsår, som begynder den 1. januar 2016 eller senere (ved førtidsimplementering: 31. december 2015 eller senere), behandles efter de nye regler. Det betyder, at sammenligningstal ikke skal tilrettes.	
Nr.	**Ændring**	**ÅRL**
1	Sammenlægningsmetoden eller overtagelsesmetoden jf. § 122-123 skal anvendes i **åbningsbalancen.**	§ 19
2	Ophævelse af muligheden for at aktivere internt oparbejdede **koncessioner og varemærker.**	§ 33, stk. 1
3	Det præciseres, at overtagelse af en bestående virksomhed (en **samlet aktivitet**) skal behandles på samme måde som køb af en virksomhed jf. §§ 122-123.	§ 36
4	Ophævelse af muligheden for at **tilbageføre nedskrivning af goodwill**.	§ 42, stk. 3
5	Hensatte forpligtelser til **omstrukturering** kan først indregnes, når de er besluttet, og processen med at gennemføre omstruktureringen er påbegyndt. Det er ikke længere nok, at omstruktureringen er besluttet.	§ 47
6	Ikke længere krav om at indregne **indirekte produktionsomkostninger** for egenfremstillede anlægsaktiver.	§ 82
7	Reserve for **udviklingsomkostninger** implementeres fremadrettet, således at der skal indregnes en reserve under egenkapitalen for de udviklingsomkostninger, der indregnes første gang i balancen i regnskabsår, der begynder den 1. januar 2016 eller senere.	§ 83, stk. 2
8	**Minoritetsinteresser** skal præsenteres som en del af egenkapitalen, og minoritetsinteressernes andel af resultatet skal vises i resultatdisponeringen. Ændringen medfører også, at køb af minoritetsandele i en dattervirksomhed og salg af minoritetsandele i en dattervirksomhed, som ikke medfører opnåelse/tab af kontrol, behandles som en egenkapitaltransaktion i koncernregnskabet, så forskellen mellem vederlaget og den regnskabsmæssige værdi indregnes i moderselskabets andel af egenkapitalen.	§ 118, stk. 4
9	Ophævelse af muligheden for at undlade **eliminering af koncerninterne gevinster og tab** i de særlige tilfælde, hvor transaktionen er sket på normale vilkår, og elimineringen desuden ville medføre uforholdsmæssigt store omkostninger.	§ 120, stk. 2
10	Muligheden for at bruge **sammenlægningsmetoden**, når **ligeværdige parter** etablerer en koncern eller indgår i en fusion, er udgået. Sammenlægningsmetoden kan fremover alene anvendes ved koncerninterne omstruktureringer, eller hvor parterne i øvrigt er underlagt fælles kontrol.	§ 121, stk. 3
11	**Sammenlægningsmetoden** kan fremover anvendes **pr. erhvervelsestidspunktet** uden tilpasning af sammenligningstal.	§ 123
12	Forventede omkostninger til **omstrukturering** i en erhvervet virksomhed kan ikke længere indregnes som en hensat forpligtelse i overtagelsesbalancen. De generelle regler (ÅRL § 47) for indregning af hensatte forpligtelser gælder også for indregning af omkostninger til omstruktureringer.	§ 122, stk. 1, 2. pkt
13	Ved vurderingen af, hvilken virksomhed der er den erhvervende virksomhed, skal der fremover tages udgangspunkt i de faktiske forhold (dvs. den **reelle erhverver** i stedet for den formelle erhverver skal anses for den erhvervende virksomhed). Hvor det ikke er åbenbart, hvem der er den reelle erhverver, kan den formelt erhvervende virksomhed anses for erhverver.	§ 122, stk. 2
14	Negativ goodwill (**badwill**) skal indtægtsføres straks i resultatopgørelsen.	§ 122, stk. 4
15	Der skal også ved **fusioner** tages udgangspunkt i de reelle forhold ved vurderingen af, hvilken virksomhed der er den erhvervende virksomhed. Se ovenfor vedr. § 122, stk. 2.	§ 129

[1] Bekendtgørelse nr. 1849 af 15.12.2015 om overgangsbestemmelser ved anvendelse af visse bestemmelser i årsregnskabsloven, som disse er ændret ved lov nr. 738 af 1. juni 2015 om ændring af årsregnskabsloven og forskellige andre love.

	Andre overgangsregler		
Nr.	**Ændring af loven medfører**	**Lempelse**	**ÅRL**
16	at 1) **andre investeringsaktiver** (fx finansielle instrumenter) end investeringsejendomme og 2) **finansielle forpligtelser** tilknyttet investeringsaktiver ikke længere kan indregnes til dagsværdi med værdiregulering over resultatopgørelsen.	Ved ændring af regnskabspraksis fra måling til dagsværdi til måling til 1) kostpris, 2) amortiseret kostpris, 3) dagsværdi med værdiregulering over egenkapitalen eller 4) indre værdi for disse aktiver og forpligtelser, kan den indregnede dagsværdi i årsrapporten for det sidste regnskabsår, som begynder før den 1. januar 2016, anvendes som ny kostpris, ved overgang til den nye lovs ændrede regler.*	§ 38
17	at **investeringsejendomme** fremover kan måles til dagsværdi med værdiregulering over resultatopgørelsen, uanset at investeringsvirksomhed ikke er virksomhedens eneste hovedaktivitet.	Ved første indregning af investeringsejendomme til dagsværdi som følge af denne ændring kan første regulering til dagsværdi indregnes direkte på egenkapitalen ultimo for regnskabsår, der begynder senest den 31. december 2016.*	§ 38
18	at muligheden for at **pro rata-konsolidere** kapitalandele i fællesledede virksomheder i moderselskabsregnskabet er udgået.	Ved ændring i regnskabspraksis fra pro rata-konsolidering til indregning til kostpris, kan den indregnede nettoværdi i årsregnskabet for det sidste regnskabsår, som begynder før den 1. januar 2016, anses som ny kostpris for kapitalandelene i årsregnskabet for det efterfølgende regnskabsår.*	§ 34
19	at forventet **restværdi** af materielle og immaterielle anlægsaktiver løbende skal revurderes.	Ændringen kan anvendes således, at restværdierne revurderes første gang i regnskabsår, der begynder senest 31. december 2016.*	§ 43, stk. 2
20	at aktuarmæssige gevinster og tab vedrørende ydelsesbaserede **pensionsordninger** skal indregnes direkte på egenkapitalen.	Virksomheder, som måtte have anvendt den såkaldte **korridormetode**, og dermed udskudt indregning af tab på visse pensionsforpligtelser i overensstemmelse med den tidligere version af IAS 19, *Personaleydelser* kan anvende denne metode til og med regnskabsår, der begynder før den 1. januar 2021. Efter dette tidspunkt kan korridormetoden således ikke anvendes længere.	§ 49, stk. 2 nr. 7
21	Kravene til oplysninger om **samfundsansvar** er skærpet.	Virksomheder, der er omfattet af regnskabsklasse C stor samt børsnoterede virksomheder i klasse D, med mindre end 500 medarbejdere, kan vente med at følge de skærpede krav om CSR indtil regnskabsår, der begynder 1. januar 2018. Indtil da kan de anvende den tidligere bestemmelse i § 99a om rapportering om samfundsansvar, suppleret med et nyt specifikt krav om at rapportere om eventuelle politikker for miljøforhold.	§ 99a
	***Bruges denne lempelse, skal sammenligningstallene i balancen eller resultatopgørelsen ikke ændres.**		

Bilag 2

	Ændringer, som forventes at være relevant i meget sjældne tilfælde.	**ÅRL §**
*	Efter nugældende lov kan en **dattervirksomhed**, der i regnskabsåret ikke har haft aktivitet, under visse betingelser undlade at aflægge årsrapport og i stedet indsende en undtagelseserklæring. En af betingelserne er, at dattervirksomhedens regnskab indgår ved fuld konsolidering eller ved indregning og måling til regnskabsmæssig indre værdi i et koncernregnskab, der er aflagt af en modervirksomhed. Bestemmelsen er ændret, således at det fremover er et krav, at dattervirksomheden indgår ved fuld konsolidering, dvs. at indregning og måling til regnskabsmæssig indre værdi ikke længere fritager for pligten til at udarbejde årsrapport.	§ 6
*	**Finansielle aktiver og forpligtelser**, der efter § 37, stk. 2 skal måles til amortiseret kostpris, kan måles til dagsværdi, hvis de er effektivt sikret af et sikringsinstrument, der skal måles til dagsværdi. Denne allerede gældende undtagelse er flyttet fra bekendtgørelse nr. 263 af 19. april 2004 til loven.	§ 37a
*	Undtagelser fra kravet om måling til dagsværdi af **visse finansielle aktiver og forpligtelser** er flyttet fra bekendtgørelse nr. 263 af 19. april 2004[2] til loven. Samtidig er bestemmelserne gjort mere dynamiske, og der lægges i lovbemærkningerne op til, at bestemmelserne skal fortolkes i overensstemmelse med den løbende udvikling i de internationale regnskabsstandarder.	§ 37, stk. 3, litra 5-7
*	**Begrænsningen i anvendelsen af undtagelsen fra koncernregnskabspligten** er udvidet, således at undtagelsen ikke kan anvendes, hvis en dattervirksomhed er et kreditinstitut eller forsikringsselskab.	§§ 109 og 110
*	Fristen for **indsendelse af halvårsrapporte**r for statslige aktieselskaber er forlænget fra to måneder til tre måneder efter udløbet af den pågældende seksmåneders periode.	§ 148
*	Muligheden for at opstille balancen i beretningsform er udgået. Det eksisterende skema i kontoform videreføres. Der er tilføjet et nyt **skema** i kontoform, hvor opstillingen opdeles i kort- og langfristet (tilpasning til IFRS). I det nye skema indgår hovedposten "**hensatte forpligtelser**" ikke. Hensatte forpligtelser skal i det nye skema klassificeres under langfristede eller korfristede gældsforpligtelser.	Bilag
*	**Et aktivt marked**, som er en terminologiændring fra det nuværende "velfungerende marked" defineres som: "*Et marked, hvor transaktioner med aktivet eller forpligtelsen finder sted med tilstrækkelig hyppighed og i et tilstrækkeligt omfang til løbende at give prisfastsættelsesoplysninger*".	Bilag 1, A nr. 1
*	Definitionen af **associeret virksomhed** er ændret. Det er frem over et krav, at en virksomhed eller dens dattervirksomhed skal have en ejerandel i en anden virksomhed, for at der kan være tale om en associeret virksomhed.	Bilag 1, B nr. 5

[2] Bekendtgørelse nr. 263 af 19. april 2004 om undtagelser fra lov om erhvervsdrivende virksomheders aflæggelse af årsregnskab m.v. (årsregnskabsloven).

Deloitte i Danmark
Deloitte leverer ydelser inden for Revision, Consulting, Financial Advisory, Risk Advisory, Skat og dertil knyttede ydelser til både offentlige og private kunder i en lang række brancher. Deloitte betjener fire ud af fem virksomheder på listen over verdens største selskaber, Fortune Global 500®, gennem et globalt forbundet netværk af medlemsfirmaer i over 150 lande, som leverer kompetencer og viden i verdensklasse samt service af høj kvalitet til at håndtere kundernes mest komplekse forretningsmæssige udfordringer. Vil du vide mere om, hvordan Deloittes omkring 225.000 medarbejdere gør en forskel, der betyder noget, så besøg os på Facebook, LinkedIn eller Twitter.

Deloitte Touche Tohmatsu Limited
Deloitte er en betegnelse for en eller flere af Deloitte Touche Tohmatsu Limited, der er et britisk selskab med begrænset ansvar (”DTTL”), dets netværk af medlemsfirmaer og deres tilknyttede virksomheder. DTTL og alle dets medlemsfirmaer udgør separate og uafhængige juridiske enheder. DTTL (der også betegnes “Deloitte Global”) leverer ikke selv ydelser til kunderne. Vi henviser til www.deloitte.dk/OmDeloitte for en udførlig beskrivelse af DTTL og dets medlemsfirmaer.

Denne meddelelse er udelukkende tiltænkt intern distribution og anvendelse blandt medarbejdere i Deloitte Touche Tohmatsu Limited, dettes medlemsfirmaer samt disses tilknyttede virksomheder (samlet benævnt Deloitte-netværket). Ingen i Deloitte-netværket skal holdes ansvarlig for nogen form for skader eller tab, som personer, der gør brug af denne meddelelse, måtte pådrage sig.

© 2016 Deloitte Statsautoriseret Revisionspartnerselskab. Medlem af Deloitte Touche Tohmatsu Limited