



Høringsforslag om ændringer til
årsregnskabsloven

1. oktober 2018

Audit & Assurance



Høringsforslag om ændringer til årsregnskabsloven

Erhvervsstyrelsen har sendt et udkast til lov om ændring af årsregnskabsloven i høring. I høringsudkastet foreslås en række ændringer til årsregnskabsloven, som har til formål at sikre en korrekt og hensigtsmæssig implementering af EU's regnskabsdirektiv i årsregnskabsloven. Endvidere foreslås ændringer som sikrer, at de nye internationale regnskabsstandarder, IFRS 9 *Financial Instruments*, IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers* og IFRS 16 *Leases* kan anvendes til at udfylde lovens rammer – IFRS 9 dog alene i det omfang, standarden ikke er i konflikt med lovens ordlyd.

Det foreslås, at ændringerne skal træde i kraft den 1. juli 2019 med virkning for regnskabsår, der begynder den 1. januar 2020 eller senere. Der er mulighed for at anvende ændringerne for regnskabsår, der slutter den 31. december 2018 eller senere, hvis anvendelsen sker systematisk og konsekvent. For kalenderårsrapporter kan ændringerne således anvendes i 2018 årsrapporten, og de skal anvendes senest i 2020 årsrapporten.

Høringsfristen er den 12. oktober 2018, og lovforslaget forventes fremsat i Folketinget i november 2018. Høringsudkastet kan læses [her](#).

Vi har opsummeret de væsentligste ændringer nedenfor.

1. Anvendelse af IFRS 9, IFRS 15 og IFRS 16 til fortolkning af loven

Vedtages høringsudkastet, vil virksomheder, der aflægger årsrapport efter årsregnskabsloven, kunne anvende IFRS 15 og IFRS 16 ved fortolkning af årsregnskabsloven. Virksomhederne vil endvidere på visse områder kunne anvende IFRS 9 til fortolkning af loven.

Muligheden for at anvende de nye IFRS'er og de særlige overgangsbestemmelser heri (se nedenfor), har særligt betydning for dattervirksomheder af modervirksomheder, der aflægger årsrapport efter IFRS.

IFRS 9 *Financial Instruments*

Direktivet og ÅRL er bygget op omkring den tidligere standard for finansielle instrumenter, IAS 39. IFRS 9 kan derfor kun anvendes til at udfylde rammerne i loven i den udstrækning, der ikke opstår konflikt med lovens ordlyd.

Af lovbemærkningerne til høringsforslaget fremgår, at IFRS 9 er bedre egnet til at udfylde lovens rammer end IAS 39 i forhold til, hvornår der skal indregnes et tab på udlån. IFRS 9 tager i højere grad hensyn til forsigtighedsprincippet, idet der efter "expected loss" modellen i IFRS 9 skal indregnes et forventet tab allerede ved lånets (eller tilgodehavendets) etablering, mens der efter IAS 39 først skal indregnes et tab, når der er objektive indikationer på, at debitor ikke kan overholde sine betalingsforpligtelser.

Af lovbemærkningerne fremgår også, at IFRS 9 er egnet til at fortolke en ny bestemmelse i loven om sikring af ikke-finansielle aktiver (fx et varelager) og ikke-finansielle forpligtelser, idet reglerne om sikring af ikke-finansielle aktiver og forpligtelser er lempet i IFRS 9 i forhold til IAS 39, og ÅRL hidtil har været fortolket lempeligere i forhold til kravene i IAS 39 for så vidt angår sikring.

IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers*

Der foreslås en enkelt tilpasning til lovens bestemmelse om anvendelse af produktionsmetoden (ÅRL § 83b), som er et krav for virksomheder i regnskabsklasse C og D. Tilpasningen betyder jf. lovbemærkningerne, at alle virksomheder kan vælge at anvende IFRS 15 til fortolkning af lovens rammebestemmelser.

Alternativt vil de tidligere standarder IAS 11 og 18 stadig kunne bruges til at udfylde lovens rammer. Valg af IFRS 15 eller IAS 11 og 18 vil være et valg af anvendt regnskabspraksis og skal derfor omtales tydeligt i virksomhedens beskrivelse af anvendt regnskabspraksis i årsrapporten.

IFRS 16 Leasing

I høringsudkastet foreslås også enkelte ændringer til ÅRL §§ 33 og 83a om indregning af leasede aktiver. Ændringerne betyder, at den nye leasingstandard (IFRS 16), hvorefter alle leasingaktiver med undtagelse af aktiver med lav værdi og kortfristede leasingkontrakter indregnes i balancen, kan anvendes til at udfylde lovens rammer. Alternativt kan virksomhederne fortsat vælge at anvende den tidligere standard IAS 17, hvor alene finansielt leasede aktiver indregnes i balancen. Valg af IFRS 16 eller IAS 17 vil ligeledes være et valg af anvendt regnskabspraksis og skal derfor også omtales tydeligt i virksomhedens beskrivelse af anvendt regnskabspraksis i årsrapporten.

Overgangsbestemmelser ved ændring af anvendt regnskabspraksis

Tilpasning til IFRS 15 og IFRS 16 vil være en ændring af anvendt regnskabspraksis, der som udgangspunkt skal ske med tilbagevirkende kraft og med tilpasning af sammenligningstal. Da ændring af praksis med tilbagevirkende kraft kan være meget byrdefuldt, idet det kan omfatte en fornyet vurdering af et stort antal kontrakter, foreslås, at de lempelige overgangsbestemmelser i IFRS 15 og IFRS 16 ligeledes kan anvendes, såfremt IFRS 15 og IFRS 16 anvendes ved fortolkning af årsregnskabsloven. Det betyder, at der kun skal ske en fornyet vurdering af kontrakter, som rækker ind i det regnskabsår, hvor ændringen af regnskabspraksis sker. Kontrakter, som er afsluttet inden dette regnskabsår, skal følgelig ikke revurderes. Endvidere skal sammenligningstal ikke tilpasses.

2. Andre ændringer

Nedenfor er andre ændringer til loven opsummeret med angivelse af, hvilke regnskabsklasser ændringerne vedrører.

		Gælder for klasse			
		B	C (m)	C (s)	D
Foreslåede ændringer til årsregnskabsloven					
Indregning og måling	ÅRL				
Lovens grundlæggende princip om " neutralitet " præciseres, således at forsigtighed tydeligere fremgår af definitionen. Det forventes ikke i praksis at ændre på indregning og måling.	§ 13	✓	✓	✓	✓
Der gives mulighed for at præsentere anvendt regnskabspraksis som en del af de relevante noter på en systematisk og konsekvent måde.	§ 17	✓	✓	✓	✓
Muligheden for at præsentere egenkapitalopgørelsen som en note i regnskabsklasse B ophæves.	§ 17	✓			
Leasede aktiver kan vælges indregnet efter hidtidig praksis, jf. IAS 17, hvorefter finansielt leasede aktiver indregnes i balancen, eller efter den nye IFRS 16, hvor alle leasede aktiver som udgangspunkt indregnes i balancen. Aktiver med lav værdi og kortfristede leasingkontrakter er dog undtaget fra indregning. Virksomheder i regnskabsklasse B kan fortsat helt undlade at indregne leasede aktiver i balancen, hvis de vælger fortsat at anvende IAS 17 til fortolkning af loven.	§ 33 § 83a	✓	✓	✓	✓

		Gælder for klasse			
		B	C (m)	C (s)	D
Muligheden for at præsentere ikke-indbetalt virksomhedskapital netto ophæves. Brutto præsentationen skal således fremover anvendes ved delvis indbetaling af selskabskapitalen. Det betyder, at ikke indbetalt selskabskapital (og eventuel overkurs) skal præsenteres som et tilgodehavende, og et tilsvarende beløb skal bindes på "Reserve for ikke indbetalt virksomhedskapital og overkurs".	§ 35b	✓	✓	✓	✓
Bestemmelsen, der giver mulighed for at måle finansielle aktiver og forpligtelser til dagsværdi, når de er effektivt sikret af et sikringsinstrument, der måles til dagsværdi, udvides. Fremadrettet bliver ikke-finansielle aktiver og forpligtelser omfattet af bestemmelsen, hvilket betyder, at når en virksomhed fx sikrer værdien af sin varebeholdning , kan varebeholdningen måles til dagsværdi, når sikringen af varebeholdningen sker med et finansielt instrument, som efter § 37 skal måles til dagsværdi. Reguleringer til dagsværdi skal indregnes i resultatopgørelsen. Da både tab på fx varebeholdningen og en modsvarende gevinst på det finansielle aktiv indregnes i resultatopgørelsen, påvirkes regnskabet ikke af udsving i dagsværdien.	§ 37a § 49	✓	✓	✓	✓
Valutakursomregning af udenlandske enheder skal fremover indregnes i en dagsværdireserve under egenkapitalen. Dagsværdireserven skal opløses, når de indregnede beløb realiseres eller tilbageføres. Når de indregnede beløb realiseres, indregnes gevinst henholdsvis tab i resultatopgørelsen. Der foreslås en særlig overgangsordning, så indregning i dagsværdireserven kan udskydes til regnskabsår, der begynder den 1. januar 2020 eller senere. Ovenstående gælder tillige monetære poster, som er en del af en virksomheds nettoinvestering i en udenlandsk enhed , typisk et langfristet tilgodehavende (jf. definitionen i IAS 21, afsnit 15). Dagsværdireserven er en fri reserve, som bl.a. kan anvendes til udbytteudlodning.	§ 39 § 49	✓	✓	✓	✓
Der gives mulighed at undlade eliminering af interne avancer i forhold til associerede virksomheder i det omfang, de nødvendige oplysninger ikke er kendte eller tilgængelige.	§ 43a, stk. 3	✓	✓	✓	✓
Det præciseres, at indregning af finansielle instrumenter efter bestemmelserne om regnskabsmæssig sikring kan tilvælges for hvert enkelt instrument. Efter de gældende regler skal regnskabsmæssig sikring vælges pr. transaktionstype, fx anvendelse af bestemmelserne for valutaafdækning men fravalg af bestemmelserne for renteafdækning.	§ 49, stk. 2, nr. 3	✓	✓	✓	✓

		Gælder for klasse			
		B	C (m)	C (s)	D
<p>Dagsværdiregulering af pengestrømssikring skal fremover indregnes i en dagsværdireserve under egenkapitalen. Dagsværdireserven skal opløses, når de indregnede beløb realiseres eller tilbageføres.</p> <p>Når de indregnede beløb realiseres, indregnes gevinst henholdsvis tab i resultatopgørelsen. Der foreslås en særlig overgangsordning, så indregning i dagsværdireserven kan udskydes til regnskabsår, der begynder den 1. januar 2020 eller senere.</p> <p>Dagsværdireserven er en fri reserve, som bl.a. kan anvendes til udbytteudlodning.</p>	§ 49, stk. 3	✓	✓	✓	✓
<p>Henvisningen til brug af produktionsmetoden udgår. Efter bestemmelsens nye ordlyd kan virksomheder i regnskabsklasse C og D ikke undlade at indregne indtægter i takt med at de indtjenes, jf. undtagelsen for regnskabsklasse B i § 49. Ændringen sikrer, at virksomhederne kan vælge at anvende IFRS 15 i stedet for at anvende IAS 11 og 18 til udfyldelse af lovens rammer.</p>	§ 83b			✓	✓
Noter					
<p>For hver kategori af aktiver eller forpligtelser, som måles til dagsværdi jf. §§ 37-38, skal oplyses om:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Dagsværdien ultimo regnskabsåret, • ændringer af dagsværdien indregnet i resultatopgørelsen og • ændringer, der er indregnet i dagsværdireserven under egenkapitalen. <p>Endvidere skal medtages en oversigt, som viser bevægelser i dagsværdireserven i løbet af regnskabsåret.</p>	§ 58a	✓	✓	✓	✓
<p>Oplysningskravet om renter, der er aktiveret i kostprisen ved opførelse af anlægsaktiver, ændres, så det alene er de i året aktive rede renter, som skal oplyses, og således ikke de akkumulerede renter fra tidligere år.</p>	§ 59	✓	✓	✓	✓
<p>Bestemmelserne om ledelsesberetningen har hidtil indeholdt et krav om, at virksomheden skulle beskrive de særlige risici udover almindeligt forekommende risici inden for virksomhedens branche. Dette erstattes nu af et krav om at oplyse om finansielle risici.</p> <p>Ledelsesberetningen skal således fremover indeholde beskrivelse af virksomhedens mål/politikker for styring af finansielle risici, hvis det er væsentligt for vurderingen af regnskabet, herunder politik for sikring af alle større grupper af forventede transaktioner, hvor der anvendes sikring samt en beskrivelse af virksomhedens risikokseponering i forbindelse med mulige ændringer i priser, kreditværdighed, likviditet og pengestrømme.</p>	§ 99		✓	✓	✓
<p>Der foreslås en ny affattelse af bestemmelsen om at oplyse om samfundsansvar, som indebærer en ændring i bestemmelsens struktur, en række præciseringer, enkelte nye krav, herunder krav om redegørelse for ikke-finansielle risici, og en undtagelsesmulighed for så vidt angår visse oplysninger, hvis offentliggørelse kan volde betydelig skade for virksomheden. De nye præciseringer mv. skal sikre konsistens i bestemmelsen og en mere hensigtsmæssig implementering af direktivets krav.</p>	§ 99a			✓	✓

		Gælder for klasse			
		B	C (m)	C (s)	D
Bestemmelsen om rapportering om måltal og politikker for det underrepræsenterede køn omskrives for at gøre bestemmelsen mere enkel og overskuelig. Fx henvises ikke længere til § 99a.	§ 99b			✓	✓
Børsnoterede virksomheder, der overskrider størrelsesgrænser svarende til regnskabsklasse C (stor), og statslige aktieselskaber skal supplere ledelsesberetningen med en redegørelse om mangfoldighed . Redegørelsen skal omfatte en beskrivelse af virksomhedens mangfoldighedspolitik, der anvendes i forbindelse med sammensætningen af virksomhedens ledelse, for så vidt angår fx alder, køn, eller uddannelses- og erhvervsmæssig baggrund. Af lovbemærkningerne fremgår, at mangfoldighed også kan omfatte andre aspekter fx geografisk herkomst, international erfaring, ekspertise inden for relevante bæredygtighedsspørgsmål, medarbejderrepræsentation eller andre aspekter, fx socioøkonomisk baggrund. Hvis virksomheden ikke har en politik for mangfoldighed, skal ledelsesberetningen indeholde en redegørelse med forklaring af baggrunden herfor.	§ 107d				✓
Det præciseres, at det er en betingelse for anvendelse af sammenlægningsmetoden , at virksomhederne er underlagt den samme bestemmende interesses indflydelse både før og efter virksomhedssammenslutningen, og at denne fælles bestemmende indflydelse ikke er midlertidig.	§ 121	✓	✓	✓	✓
Andre ændringer					
Definitionen af associeret virksomhed ændres, idet "kapitalandele" ændres til "kapitalinteresser". Ejervirksomheden skal således besidde "kapitalinteresser" i den underliggende virksomhed (typisk mindst 20 % ejerskab) og have betydelig indflydelse (typisk mindst 20 % af stemmerettighederne), for at der er tale om en associeret virksomhed.	Bilag 1, B	✓	✓	✓	✓
Kapitalinteresse defineres som ret over egenkapital i en anden virksomhed, når formålet med besiddelsen er at fremme virksomhedens egne aktiviteter gennem en varig tilknytning til den anden virksomhed. Ret over egenkapital i en anden virksomhed formodes at være en kapitalinteresse, når rettigheden udgør mindst 20 % af egenkapitalen i den anden virksomhed.	Bilag 1, B	✓	✓	✓	✓
For at tilpasse skemaerne til direktiverne ændres "associerede virksomheder" til "kapitalinteresser" alle steder i balanceskemaerne. Hvis virksomheden har begge kategorier, kan regnskabsposten opdeles i "kapitalinteresser" og "associerede virksomheder". Hvis virksomheden kun har én kategori, fx associerede virksomheder, skal benævnelsen "kapitalinteresser" anvendes.	Bilag 2	✓	✓	✓	✓

1. oktober 2018

Deloitte i Danmark

Deloitte leverer ydelser inden for revision, consulting, financial advisory, risikostyring, skat og dertil knyttede ydelser til både offentlige og private kunder i en lang række brancher. Deloitte betjener fire ud af fem virksomheder på listen over verdens største selskaber, Fortune Global 500®, gennem et globalt forbundet netværk af medlemsfirmaer i over 150 lande, 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 Deloitte 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 publikation indeholder alene generelle oplysninger, og ingen i Deloitte Touche Tohmatsu Limited, dets medlemsfirmaer eller disses tilknyttede virksomheder (samlet benævnt Deloitte netværket) yder gennem denne meddelelse faglig rådgivning eller faglige ydelser. Du bør, inden du træffer beslutninger eller foretager handlinger, der kan påvirke Deres økonomi eller virksomhed, rådføre Dem med en kompetent professionel rådgiver. Ingen enhed i Deloitte-netværket skal holdes ansvarlig for nogen form for skade eller tab, som personer, der gør brug af denne meddelelse, måtte pådrage sig.

© 2018 Deloitte Statsautoriseret Revisionspartnerselskab. Medlem af Deloitte Touche Tohmatsu Limited