



Guide til brug af de forhøjede størrelsesgrænser
i årsregnskabsloven

Deloitte, 2. maj 2024



Indholdsfortegnelse

Nye størrelsesgrænser for regnskabsklasserne	3
1. Indledende problemstillinger om de nye størrelsesgrænser	4
1.1. Hvornår kan de nye størrelsesgrænser anvendes?	4
1.2. Hvordan vurderer virksomheden, om den er over størrelsesgrænserne?	5
1.3. Hvad skal virksomheden overveje, hvis den skifter regnskabsklasse?	5
1.3.1. Tilvalg fra højere regnskabsklasse	6
2. Hvilken betydning har en nedrykning i regnskabsklasse for virksomhedens årsrapport?	6
2.1. Virksomheden skifter fra regnskabsklasse C (stor) til C (mellem)	7
2.2. Virksomheden skifter fra regnskabsklasse C (mellem) til B	7
2.3. Virksomheden falder under grænserne for koncernregnskabspligt	8
3. Regnskabsmæssige spørgsmål, når en virksomhed skifter regnskabsklasse	9
3.1. Skal der oplyses om nedrykning i regnskabsklasse, selvom der ikke sker praksisændringer?	9
3.2. Hvordan skal ændringer i anvendt regnskabspraksis behandles og beskrives i årsregnskabet?	10
3.2.1. Årsrapporten skal beløbsmæssigt tilrettes til den nye regnskabspraksis	10
3.2.2. Praksisændringen skal beskrives i anvendt regnskabspraksis	11
3.2.3. Beskrivelse af praksisændringen i ledelsesberetningen	12
3.3. Kan der undlades sammenligningstal for notekrav, der bortfalder ved nedrykning i regnskabsklasse?	12
3.4. Kan nettoomsætningen undlades oplyst for sammenligningsåret, hvis den kan for regnskabsåret?	12
3.5. Hvordan skal tilvalg fra højere regnskabsklasse behandles og beskrives i årsrapporten?	13
3.6. Skal der oplyses om overgang til ikke-koncernregnskabspligt?	13

Få med denne guide svar på de regnskabsmæssige spørgsmål, der opstår, når en virksomhed kan rykke ned i regnskabsklasse.



Nye størrelsesgrænser for regnskabsklasserne

De nye og forhøjede størrelsesgrænser for regnskabsklasserne i årsregnskabsloven er nu vedtaget. Det gjorde Folketinget den 2. maj 2024. Størrelsesgrænserne er blevet forhøjet med ca. 25 %, hvorved en række virksomheder allerede fra og med 2023-årsrapporten kan rykke en regnskabsklasse ned. Herudover kan visse modervirksomheder undlade at udarbejde koncernregnskab, idet størrelsesgrænserne for koncernregnskabspligt følger grænserne for regnskabsklasse B.

I denne guide ser vi nærmere på, hvad en virksomhed skal være opmærksom på, hvis den rykker ned i regnskabsklasse som følge af de forhøjede størrelsesgrænser, og de regnskabsmæssige spørgsmål, der kan opstå i den forbindelse.

De vedtagne, forhøjede størrelsesgrænser er gengivet i tabellen nedenfor.

De nye og forhøjede størrelsesgrænser for regnskabsklasserne i årsregnskabsloven er blevet vedtaget af Folketinget den 2. maj 2024.

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

Den [lovændring](#), som indeholder forhøjelsen af størrelsesgrænserne, indeholder også de kommende krav til bæredygtighedsrapportering i form af implementering af CSRD-direktivet i dansk lovgivning. Forhøjelsen af størrelsesgrænserne har bl.a. den væsentlige betydning, at færre danske virksomheder bliver omfattet af kravet om detaljeret bæredygtighedsrapportering iht. CSRD-direktivet, hvorfor lempelsen ved de forhøjede grænser vurderes at være størst for de virksomheder, som får mulighed for at rykke ned fra klasse C (stor) til klasse C (mellem).

Betydningen af de forhøjede størrelsesgrænser vurderes at være størst for de virksomheder, som får mulighed for at rykke ned fra klasse C (stor) til klasse C (mellem).

I publikationen [Ændring af ÅRL: Forhøjelse af størrelsesgrænser mv.](#) kan du læse mere om den del af det vedtagne lovforslag, som indeholder ændringen vedrørende størrelsesgrænserne samt en række andre kommende ændringer til årsregnskabsloven, der ikke vedrører CSRD-direktivet.

I publikationen [Implementering af EU's direktiv om bæredygtighedsrapportering \(CSRD\) i dansk lovgivning mv.](#) kan du læse mere om den del af lovændringen, der vedrører CSRD-direktivet og de nye krav om bæredygtighedsrapportering.

1. Indledende problemstillinger om de nye størrelsesgrænser

De nye størrelsesgrænser giver indledningsvist anledning til følgende tre spørgsmål:

- 1.1. Hvornår kan de nye størrelsesgrænser anvendes?
- 1.2. Hvordan vurderer virksomheden, om den er over størrelsesgrænserne?
- 1.3. Hvad skal virksomheden overveje, hvis den skifter regnskabsklasse?

1.1. Hvornår kan de nye størrelsesgrænser anvendes?

De nye størrelsesgrænser kan anvendes allerede fra og med 2023-årsrapporten, dvs. årsrapporter hvori regnskabsperioden begynder 1. januar 2023 eller senere. Ved ændring i lovens størrelsesgrænser gælder kravet om, at størrelsesgrænserne ikke må være overskredet i to på hinanden følgende år med tilbagevirkende kraft. Det betyder for kalenderårsregnskaber for 2023, at de nye størrelsesgrænser vurderes op mod regnskabstallene pr. 31. december 2023 og det foregående års tal pr. 31. december 2022.

Det er i den forbindelse Deloitte's vurdering, at de nye størrelsesgrænser kan anvendes allerede fra lovens vedtagelse den 2. maj 2024, selvom loven først træder i kraft 1. juni 2024. Hvis en 2023-årsrapport aflægges efter den 2. maj 2024, er det dermed efter Deloitte's opfattelse muligt at anvende de nye størrelsesgrænser heri, da det har været formålet med lovændringen at give så mange virksomheder som muligt mulighed for at benytte sig af de forhøjede størrelsesgrænser.

Det er Deloitte's vurdering, at de nye størrelsesgrænser kan anvendes for 2023-årsrapporter, der aflægges efter lovens vedtagelse den 2. maj 2024.

1.2. Hvordan vurderer virksomheden, om den er over størrelsesgrænserne?

Selvom grænserne for regnskabsklasserne i loven er ændret, er det fortsat de samme principper og beregningsmetoder, der skal anvendes, når virksomheden skal vurdere, om størrelsesgrænserne er overskredet, og dermed om virksomheden kan skifte ned i regnskabsklasse.

Det betyder bl.a. følgende:

- Hvis finansielle indtægter og/eller indtægter fra investeringsvirksomhed mindst svarer til virksomhedens nettoomsætning, skal disse som hidtil medtages i beregningsgrundlaget for størrelsen på nettoomsætning.
- Ved vurdering af koncernregnskabspligt er det fortsat muligt at opgøre nettoomsætning og balancesum på konsolideret basis efter eliminering af koncerninterne transaktioner (metode 1) eller før eliminering og med 20 % forhøjelse af grænserne (metode 2).
- Nystiftede selskaber skal vurdere størrelsesgrænserne ud fra virksomhedens tal for nettoomsætning, balancesum og antal ansatte ved første regnskabsaflæggelse.
- Hvis et regnskabsår er kortere eller længere end 12 måneder, fx i det første regnskabsår eller ved omlægning af regnskabsåret, skal nettoomsætningen omregnes til en 12-måneders nettoomsætning.

Selvom grænserne for regnskabsklasserne i loven er ændret, er det fortsat de samme principper og beregningsmetoder, der skal anvendes, når virksomheden skal vurdere, om størrelsesgrænserne er overskredet.

Det er som udgangspunkt virksomhedens valgte regnskabspraksis, der skal lægges til grund ved beregning af størrelsesgrænserne. Hvis en virksomhed ved at ændre praksis til en regnskabspraksis, som kan anvendes i en lavere regnskabsklasse, falder under grænserne for denne lavere regnskabsklasse, er det tilladt at foretage en sådan ændring i regnskabspraksis og samtidig rykke ned i regnskabsklasse. I den forbindelse lægges de ændrede sammenligningstal til grund for vurderingen af, i hvilket omfang virksomheden i to på hinanden følgende år har overskredet størrelsesgrænserne.

For at rykke ned i regnskabsklasse skal virksomheden i to på hinanden følgende år ikke længere overskride to af størrelsesgrænserne. Det behøver ikke være de to samme størrelsesgrænser for de to år, som ikke længere overskrides. Det kan fx være antal ansatte og nettoomsætning det første år og balancesum og nettoomsætning det næste år.

1.3. Hvad skal virksomheden overveje, hvis den skifter regnskabsklasse?

En række virksomheder vil rykke en regnskabsklasse ned som følge af de forhøjede størrelsesgrænser, og for mange virksomheder kan det have sine fordele som følge af muligheden for at anvende de mere lempelige regler i en lavere regnskabsklasse.

Et skift til en lavere regnskabsklasse giver ofte virksomheden mulighed for at anvende mere lempelige regler for indregning og måling af regnskabsposter, ligesom præsentations- og oplysningskravene lempes. Af hensyn til kontinuiteten er det dog ikke hensigtsmæssigt, at der hyppigt sker ændringer i regnskabspraksis eller årsrapportens mest centrale oplysninger. Hvis der er sandsynlighed for, at virksomheden snart igen vil overskride størrelsesgrænserne, kan det være hensigtsmæssigt fortsat at følge reglerne for en højere regnskabsklasse, end hvad virksomheden er forpligtet til.

Hvis der er en sandsynlighed for, at virksomheden snart igen vil overskride størrelsesgrænserne, kan det være hensigtsmæssigt fortsat at følge reglerne for en højere regnskabsklasse, end hvad virksomheden er forpligtet til.

Inden virksomheden træffer endelig beslutning om at ændre praksis eller foretage væsentlige ændringer i præsentation og oplysninger, er det vigtigt at overveje de afledte

konsekvenser af ændringerne. Visse virksomheder ligger måske tæt på størrelsesgrænserne og har væsentlige udsving i deres aktiviteter, som gør, at der er en risiko for, at virksomheden efter kort tid vokser over grænserne igen. Det samme kan være tilfældet for virksomheder, der forventer en betydelig vækst over de kommende år. Ud over en effekt på årsrapporten isoleret set, kan en ændring i praksis ofte også have afledte konsekvenser på andre forhold såsom overholdelse af betingelser i fx låneaftaler og bonusaftaler, som skal tages med i betragtning.

1.3.1. Tilvalg fra højere regnskabsklasse

Selvom en virksomhed rykker en regnskabsklasse ned, har den altid mulighed for at tilvælge udvalgte regler fra en højere regnskabsklasse, så længe dette sker på en systematisk og konsekvent måde. En virksomhed, der rykker en regnskabsklasse ned, kan derfor fastholde dens regnskabspraksis fra højere regnskabsklasse på de relevante områder, mens virksomheden samtidig ved nedrykningen kan undlade at opfylde visse notekrav, som ikke relaterer sig til tilvalgene.

Det kan fx være relevant for en virksomhed, som rykker fra klasse C (stor) til C (mellem), og som har væsentlige udviklingsprojekter. Her kan virksomheden af hensyn til det retvisende billede og kontinuiteten i regnskabsaflæggelsen vælge at fastholde denne regnskabspraksis fra klasse C (stor) med aktivering i balancen. Særligt hvis der samtidig er en forventning om en snarlig senere oprykning i regnskabsklasse.

Hvis det har en væsentlig negativ påvirkning på det retvisende billede af årsregnskabet, vil det kunne være i strid med årsregnskabslovens overordnede krav om et retvisende billede at ændre praksis, selvom virksomheden rykker en regnskabsklasse ned. Det gælder specifikt for regnskabspraksis for udviklingsomkostninger, ligesom det også gælder for reglerne om finansiel leasing og indregning af entreprisekontrakter efter produktionsmetoden. Hvis den manglende aktivering af disse forhold medfører, at årsregnskabet ikke giver et retvisende billede, skal den tidligere praksis fra højere regnskabsklasse derfor opretholdes.

En virksomhed, der rykker en regnskabsklasse ned, kan vælge at fastholde dens regnskabspraksis fra højere regnskabsklasse på relevante områder.

Deloitte anbefaler

Deloitte anbefaler, at forskellige faktorer overvejes, før der tages beslutning om ændringer i regnskabspraksis eller væsentlige ændringer i præsentationen som følge af skiftet i regnskabsklasse. Selvom størrelsesgrænserne for 2023-årsrapporten skal vurderes op imod de historiske regnskabstal for 2023 og 2022, er det samtidig vigtigt at se fremad i forhold til virksomhedens fremtidige forventede udvikling og sammensætning af aktiviteter for dermed at sikre, at de ændringer i kontinuiteten i virksomhedens regnskabsaflæggelse, der er forbundet med fx at ændre praksis, står mål med de lempelser, som virksomheden opnår – også vurderet på længere sigt.

2. Hvilken betydning har en nedrykning i regnskabsklasse for virksomhedens årsrapport?

For de virksomheder, der som følge af de forhøjede størrelsesgrænser får mulighed for at rykke ned i regnskabsklasse, kan kravene til virksomhedens årsrapport ændre sig væsentligt. Det gælder både kravene til beskrivelser i ledelsesberetningen, kravene til indregning og måling af regnskabsposter og kravene til noteoplysninger og præsentation.

Nedenfor giver vi et overblik over ændring i kravene ved nedrykning i regnskabsklasse i følgende situationer:

- 2.1. Virksomheden skifter fra regnskabsklasse C (stor) til C (mellem)
- 2.2. Virksomheden skifter fra regnskabsklasse C (mellem) til B
- 2.3. Virksomheden falder under grænserne for koncernregnskabspligt

Få et overblik over ændringen i kravene til ledelsesberetning ved nedrykning i regnskabsklasse i de to efterfølgende oversigter.

2.1. Virksomheden skifter fra regnskabsklasse C (stor) til C (mellem)

I oversigten nedenfor fremgår det, hvilke centrale områder i årsrapporten, der bliver påvirket af nedrykning fra regnskabsklasse C (stor) til C (mellem).

Ledelsesberetningen, hvor følgende kan undlades omtalt:	
Redegørelse for samfundsansvar, herunder de kommende krav til bæredygtighedsrapportering	§ 99 a
Redegørelse for det underrepræsenterede køn	§ 99 b
Oplysning om betalinger til myndigheder	§ 99 c
Redegørelse for dataetik	§ 99 d
Indregning og måling af regnskabsposter, hvor der ikke stilles krav om:	
Aktivering af udviklingsomkostninger	§ 83
Ved denne praksisændring opløses reserven for udviklingsomkostninger, og notekravet om særlige forudsætninger for indregning og måling af udviklingsprojekter bortfalder.	§ 88 a
Noteoplysninger og præsentation, hvor følgende kan undlades:	
Oplysninger om eventualaktiver	§ 90 b
Oplysninger om nettoomsætningens fordeling på segmenter	§ 96
Oplysninger om revisionshonorar	§ 96
Oplysning om nettoomsætningen i resultatopgørelsen, da der er mulighed for at sammendrage poster til bruttofortjeneste eller bruttotab.	§ 32

2.2. Virksomheden skifter fra regnskabsklasse C (mellem) til B

I oversigten nedenfor fremgår det, hvilke centrale områder i årsrapporten, der bliver påvirket af nedrykning fra regnskabsklasse fra C (mellem) til B.

Ledelsesberetningen, hvor følgende kan undlades omtalt:	
Udviklingen i virksomhedens aktiviteter og økonomiske forhold, medmindre der er væsentlige ændringer (da disse kræves oplyst for klasse B jf. § 76 a)	§ 99
Usikkerhed ved indregning og måling, medmindre det er nødvendigt for at give en retvisende redegørelse	§ 99
Usædvanlige forhold, medmindre det er nødvendigt for at give en retvisende redegørelse	§ 99
Den forventede udvikling	§ 99
Videnressourcer	§ 99
Påvirkning af det eksterne miljø	§ 99
Forsknings- og udviklingsaktiviteter	§ 99
Filialer i udlandet	§ 99
Mål og politikker for styring af finansielle risici og risikoeksponering	§ 99
Årets resultat sammenholdt med den forventede udvikling	§ 100
Hoved- og nøgletaloversigten	§ 101

Indregning og måling af regnskabsposter, hvor der ikke stilles krav om:	
Indregning af finansiel leasing i balancen	§ 33
Indregning af entreprisekontrakter efter produktionsmetoden	§ 49
Indregning af indirekte produktionsomkostninger (IPO) på varebeholdninger	§ 82
Noteoplysninger og præsentation, hvor følgende kan undlades:	
Pengestrømsopgørelse	§ 86
Egenkapitalopgørelse	§ 86 a
Præsentation af ophørende aktiviteter og specifikation heraf i noterne	§ 80
Specifikation af virksomhedskapitalen i klasser	§ 87 a
Anlægsnote for hver post under anlægsaktiver	§ 88
Særlige forudsætninger for indregning og måling af udviklingsprojekter og Skatteaktiver	§ 88 a
Oplysning om finansielle anlægsaktiver, der er indregnet til en højere værdi end dagsværdi	§ 88 b
Forklaring af periodeafgrænsningsposter under aktiver	§ 89
Væsentlige forskelle mellem varebeholdningers genanskaffelsesværdi og kostpris	§ 89
Forklaring af periodeafgrænsningsposter under passiver og hensatte forpligtelser	§ 91
Oplysning om konvertible gældsbreve	§ 93
Oplysning om tilbagetrædelseserklæringer	§ 93
Specifikation af primo-ultimo-bevægelser for udskudt skat	§ 93 a
Oplysning om ikke-balanceførte arrangementer	§ 94 a
Forklaring til indtægter og omkostninger opstået ved ændring af regnskabsmæssige skøn	§ 95
Oplysning om navn, hjemsted, retsform, ejerandel, resultat og egenkapital for kapitalandele	§ 97 a
Oplysning om egne kapitalandele ejet af dattervirksomheder	§ 98
Specifikation af personaleomkostninger (skal altid medtages ved artsopdelt resultatopgørelse)	§ 98 a
Oplysning om ledelsesvederlag og særlige incitamentsprogrammer	§ 98 b
Oplysning om transaktioner med nærtstående	§ 98 c
Noteoplysninger og præsentation, som bliver mere lempelige:	
Resultatdisponering skal specificeres i forlængelse af resultatopgørelsen i stedet for i en note	§ 31
Oplysning om gæld, der forfalder efter 5 år, kan gøres summarisk	§ 63
Oplysning om eventualforpligtelser samt pantsætninger og sikkerhedsstillelser kan gøres summarisk	§ 64
Der er kun krav om at oplyse om den modervirksomhed, der udarbejder koncernregnskab for den mindste koncern, hvori dattervirksomheden indgår (og ikke også den største koncern)	§ 71

2.3. Virksomheden falder under grænserne for koncernregnskabspligt

Størrelsesgrænserne for koncernregnskabspligt følger grænserne for klasse B, hvorfor nedsættelsen af størrelsesgrænserne medfører, at visse virksomheder fremover kan undlade at udarbejde koncernregnskab. Denne ændring gælder også fra og med 2023-årsrapporten.

En modervirksomhed, der er koncernregnskabspligtig, skal som minimum følge reglerne for regnskabsklasse C (mellem). Hvis koncernregnskabspligten bortfalder fra og med 2023, kan modervirksomheden aflægge sin egen årsrapport efter regnskabsklasse B for 2023.

Hvis koncernregnskabspligten bortfalder fra og med 2023, kan modervirksomheden aflægge sin egen årsrapport efter regnskabsklasse B for 2023.

Koncernregnskabet og moderselskabsregnskabet indarbejdes normalt altid i samme årsrapport, hvorfor omfanget og informationerne i denne samlede årsrapport reduceres betydeligt ved udtræden af koncernregnskabspligt, idet alle opstillinger og noter med koncernantal inkl. sammenligningstal udgår, ligesom oplysningerne i ledelsesberetningen kan ændre sig væsentligt. Derfor kan det være relevant at oplyse om denne ændring, hvilket er nærmere beskrevet i afsnit 3.6 nedenfor.

En modervirksomhed i regnskabsklasse B kan frivilligt vælge at aflægge koncernregnskab efter reglerne i klasse B, hvis koncernen samlet set ikke overskrider størrelsesgrænserne for regnskabsklasse B. Når en modervirksomhed frivilligt aflægger koncernregnskab, kan moderselskabsregnskabet også aflægges efter klasse B.

3. Regnskabsmæssige spørgsmål, når en virksomhed skifter regnskabsklasse

Den regnskabsmæssige behandling af en nedrykning i regnskabsklasse er ikke reguleret i årsregnskabsloven på samme måde, som det er tilfældet med oprykning i regnskabsklasse, men flere af de regnskabsmæssige problemstillinger reguleres alligevel gennem lovens andre bestemmelser.

I den forbindelse er det vigtigt at skelne mellem, om et skift i regnskabsklasse samtidig medfører ændringer i den anvendte regnskabspraksis, eller om den alene medfører ændringer vedrørende årsrapportens oplysninger. Det har en væsentlig betydning for den regnskabsmæssige behandling af nedrykningen i regnskabsklasse.

Det har en væsentlig betydning for den regnskabsmæssige behandling af nedrykningen i regnskabsklasse, om der samtidig hermed sker ændringer i den anvendte regnskabspraksis eller ej.

Nedenfor er der beskrevet følgende typiske problemstillinger ved nedrykning i regnskabsklasse:

- 3.1. Skal der oplyses om nedrykning i regnskabsklasse, selvom der ikke sker praksisændringer?
- 3.2. Hvordan skal ændringer i anvendt regnskabspraksis behandles og beskrives i årsregnskabet?
- 3.3. Kan der undlades sammenligningstal for notekrav, der bortfalder ved nedrykning i regnskabsklasse?
- 3.4. Kan nettoomsætningen undlades oplyst for sammenligningsåret, hvis den kan for regnskabsåret?
- 3.5. Hvordan skal tilvalg fra højere regnskabsklasse behandles og beskrives i årsrapporten?
- 3.6. Skal der oplyses om overgang til ikke-koncernregnskabspligt?

3.1. Skal der oplyses om nedrykning i regnskabsklasse, selvom der ikke sker praksisændringer?

Når en virksomhed rykker ned i regnskabsklasse som følge af de forhøjede størrelsesgrænser, er det ikke specifikt påkrævet af loven, at der oplyses herom i årsrapporten. Deloitte anbefaler dog, at der oplyses om denne nedrykning i regnskabsklasse, selvom det ikke har givet anledning til praksisændringer. Det har til formål at gøre regnskabsbruger

Deloitte anbefaler, at der oplyses om en nedrykning i regnskabsklasse, selvom det ikke har givet anledning til praksisændringer.

opmærksom på denne ændring i oplysninger og eventuel præsentation i årsrapporten og årsagen hertil. Det kan fx formuleres på følgende måde:

Eksempel på beskrivelse af nedrykning i regnskabsklasse uden praksisændringer

Virksomheden er med virkning for regnskabsåret 2023 overgået fra regnskabsklasse C (stor) til regnskabsklasse C (mellem), hvilket skyldes, at størrelsesgrænserne for regnskabsklasserne i årsregnskabsloven er forhøjet med virkning for regnskabsåret 2023. Dette har ikke påvirket virksomhedens regnskabspraksis for indregning og måling af regnskabsposter, men har alene betydet ændrede krav til præsentation og oplysninger. Årsregnskabet er derfor aflagt efter samme regnskabspraksis for indregning og måling som sidste år, men der er foretaget ændringer i præsentationen af resultatopgørelsen, da virksomheden i forbindelse med ændringen i regnskabsklasse har valgt at foretage sammendragning af resultatopgørelsens øverste regnskabsposter til bruttofortjeneste.

3.2. Hvordan skal ændringer i anvendt regnskabspraksis behandles og beskrives i årsregnskabet?

Når en virksomhed ændrer regnskabspraksis, er der forskellige krav, som skal overholdes for at indarbejde denne praksisændring korrekt i årsrapporten. Disse i alt tre centrale krav er gennemgået enkeltvis nedenfor.

3.2.1. Årsrapporten skal beløbsmæssigt tilrettes til den nye regnskabspraksis

Når en virksomhed ændrer anvendt regnskabspraksis, skal det som hovedregel ske med tilbagevirkende kraft. Det betyder, at de berørte regnskabsposter i det indeværende regnskabsår skal indregnes og måles efter den nye praksis, og at der herudover skal ske tilpasning af sammenligningstallene i resultatopgørelse, balance, pengestrømsopgørelse, egenkapitalopgørelse, hoved- og nøgletaloversigt samt i noteoplysningerne. Sammenligningstallene skal tilpasses til den nye praksis, som om denne praksis altid havde været anvendt. Den akkumulerede effekt af praksisændringen skal indregnes som en korrektion til egenkapitalen primo.

Sammenligningstallene skal tilpasses til den nye praksis, som om denne praksis altid havde været anvendt. Den akkumulerede effekt af praksisændringen skal indregnes som en korrektion til egenkapitalen primo.

For hoved- og nøgletaloversigten, som virksomheder i regnskabsklasse C og D skal medtage, kan virksomheden dog undlade at tilpasse sammenligningstal for de tre år, der ligger forud for sammenligningsåret, når der er tale om ændringer i anvendt regnskabspraksis. Hvis denne undtagelse benyttes, skal der i tilknytning til oversigten oplyses om den manglende tilpasning og gives en overordnet omtale af, hvilken indvirkning den ændrede regnskabspraksis ville have haft på sammenligningstallene. Oplysningen skal gives så længe de ikke-tilrettede sammenligningstal fremgår af hoved- og nøgletaloversigten. Se eksempel nedenfor.

Eksempel på beskrivelse af manglende tilpasning af sammenligningstal i hoved- og nøgletaloversigten, som oplyses i tilknytning til oversigten

Som beskrevet i indledningen til anvendt regnskabspraksis er praksis for udviklingsomkostninger i indeværende år ændret fra indregning af disse som udviklingsprojekter under immaterielle anlægsaktiver i balancen til indregning i resultatopgørelsen ved afholdelse af omkostningen. Sammenligningstallene for 2.-4. sammenligningsår er ikke tilpasset. Tilpasning af sammenligningstallene ville have medført formindskelse af henholdsvis resultatet, værdien af anlægsaktiver (udviklingsprojekter) og egenkapitalen og ville tilsvarende have påvirket nøgletal beregnet på baggrund heraf.

3.2.2. Praksisændringen skal beskrives i anvendt regnskabspraksis

I indledningen til anvendt regnskabspraksis skal ændringen i anvendt regnskabspraksis beskrives, og følgende skal indgå i beskrivelsen:

- En omtale af ændringen, herunder af såvel den tidligere som den nye regnskabspraksis.
- En begrundelse for, hvorfor der er foretaget en ændring.
- En omtale af, at der er foretaget tilpasning af sammenligningstal.
- En beskrivelse af den beløbsmæssige effekt af praksisændringen på bl.a. balance-sum, egenkapital og resultat for årets og sammenligningsårets tal.

Det mest centrale element i denne beskrivelse er normalt selve begrundelsen for at foretage praksisændringen, da en virksomhed i de fleste tilfælde skal kunne begrunde, at den nye praksis giver et mere retvisende billede end den hidtil anvendte regnskabspraksis. Det skyldes, at en ændring i praksis er et brud på kontinuiteten i virksomhedens regnskabsafslæggelse. Når ændring i praksis sker som følge af en lovændring, er der ikke krav om, at virksomheden skal begrunde ændringen med, at den nye praksis giver et mere retvisende billede. Der skal dog stadig anføres en begrundelse, men når denne skyldes lovændringer eller et skift i regnskabsklasse, kan dette være mere enkelt at anføre.

Når ændring i praksis sker som følge af en lovændring, er der ikke krav om, at virksomheden skal begrunde ændringen med, at den nye praksis giver et mere retvisende billede. Der skal dog stadig anføres en begrundelse.

Beskrivelsen i indledningen til anvendt regnskabspraksis kan fx udformes på følgende måde:

Eksempel på beskrivelse af nedrykning i regnskabsklasse med samtidig praksisændring

Virksomheden er med virkning for regnskabsåret 2023 overgået fra regnskabsklasse C (mellem) til regnskabsklasse B, hvilket skyldes, at størrelsesgrænserne for regnskabsklasserne i årsregnskabsloven er forhøjet med virkning for regnskabsåret 2023. Dette har medført ændrede krav til præsentation og oplysninger, og har også medført ændringer til den anvendte regnskabspraksis for indregning og måling af regnskabsposter.

Ændring i anvendt regnskabspraksis

Virksomheden har som følge af overgangen fra regnskabsklasse C (mellem) til regnskabsklasse B ændret anvendt regnskabspraksis for indregning og måling af finansielle leasingkontrakter. Finansielt leasede aktiver og tilhørende leasingforpligtelser indregnes ikke længere i balancen. Med den ændrede praksis indregnes leasingydelseerne løbende i resultatopgørelsen og tilhørende fremtidige leasingforpligtelser oplyses alene i en note. Tidligere blev finansielt leasede aktiver og de tilhørende forpligtelser indregnet i balancen under henholdsvis materielle anlægsaktiver og gældsforpligtelser. Afskrivninger på de indregnede materielle anlægsaktiver blev resultatført som produktionsomkostninger, og leasingydelseerne blev opdelt på en afdragsdel, der blev indregnet som reduktion af de indregnede leasingforpligtelser, og en rentedel, der blev resultatført som finansielle omkostninger. Sammenligningstal er tilpasset den ændrede regnskabspraksis.

Praksisændringen medfører en forøgelse af produktionsomkostninger med xx t.kr. (2022: xx t.kr.) og en reduktion af finansielle omkostninger med xx t.kr. (2022: xx t.kr.). Den beløbsmæssige indvirkning af praksisændringerne udgør en reduktion af årets resultat før skat med xx t.kr. (2022: xx t.kr.). Årets skat af praksisændringerne udgør xx t.kr. (2022: xx t.kr.), hvorefter årets resultat efter skat forøges med xx t.kr. (2022: xx

t.kr.). Den udskudte skat pr. 31.12.2023 reduceres med xx t.kr. (2022: xx t.kr.). Balance-summen pr. 31.12.2023 reduceres med xx t.kr. (2022: xx t.kr.), mens egenkapitalen pr. 31.12.2023 reduceres med xx t.kr. (2022: xx t.kr.). Effekten af praksisændringen primo 01.01.2023 er indregnet direkte på egenkapitalen, jf. egenkapitalopgørelsen side x.

Bortset fra ovennævnte område er årsrapporten aflagt efter samme regnskabspraksis som sidste år.

Hvis der foretages mere end en praksisændring i det samme regnskabsår, skal disse oplyses hver for sig, herunder med den enkeltvise beløbsmæssige effekt i kombination med den samlede beløbsmæssige effekt af praksisændringerne under ét. Ved flere ændringer vil det typisk være en fordel at anvende et skema til præsentation af ændringerne.

3.2.3. Beskrivelse af praksisændringen i ledelsesberetningen

Hvis praksisændringen er væsentlig for forståelse af årsregnskabet, bør den også beskrives i ledelsesberetningen. Det gælder særligt for regnskabsklasse C, hvor en beskrivelse kan være nødvendig for at forstå fx sammenhængen til tidligere udmeldte resultatforventninger eller den i øvrigt beskrevne udvikling i regnskabsstillingerne. Det vil i den forbindelse være tilstrækkeligt at medtage en summarisk beskrivelse i ledelsesberetningen, hvorfra der henvises til den uddybende beskrivelse under anvendt regnskabspraksis. Dette kan gøres på følgende måde:

Hvis praksisændringen er væsentlig for forståelse af årsregnskabet, bør den også beskrives i ledelsesberetningen.

Eksempel på beskrivelse af praksisændring i ledelsesberetningen

Virksomheden har som følge af overgangen fra regnskabsklasse C (mellem) til regnskabsklasse B ændret anvendt regnskabspraksis for indregning og måling af finansielle leasingkontrakter. Finansielt leasede aktiver indregnes ikke længere i balancen, og tilhørende forpligtelser oplyses alene i en note. Ændringen og den beløbsmæssige effekt heraf er nærmere beskrevet i indledningen under anvendt regnskabspraksis.

3.3. Kan der undlades sammenligningstal for notekrav, der bortfalder ved nedrykning i regnskabsklasse?

Når en virksomhed rykker en regnskabsklasse ned, bortfalder der normalt en række notekrav i årsrapporten. Når der i en lavere regnskabsklasse ikke stilles krav om den pågældende note, kan sammenligningstallene til en sådan tidligere krævet noteoplysning også undlades.

3.4. Kan nettoomsætningen undlades oplyst for sammenligningsåret, hvis den kan for regnskabsåret?

Når en virksomhed rykker fra regnskabsklasse C (stor) til C (mellem), kan virksomheden i det pågældende regnskabsår undlade at præsentere nettoomsætningen særskilt i resultatopgørelsen ved at sammendrage de øverste poster i resultatopgørelsen til subtotalen bruttofortjeneste. Når der i den lavere regnskabsklasse ikke stilles krav om at præsentere nettoomsætningen i resultatopgørelsen, kan sammenligningstallet hertil ligeledes undlades, hvorved der også i sammenligningsåret kan ske sammendragning til bruttofortjeneste.

3.5. Hvordan skal tilvalg fra højere regnskabsklasse behandles og beskrives i årsrapporten?

Hvis en virksomhed i forbindelse med en nedrykning i regnskabsklasse samtidig fastholder praksis for visse regnskabsposter, som udgør tilvalg fra højere regnskabsklasse, skal kravene fra den højere regnskabsklasse følges konsekvent. Dermed skal samtlige krav til indregning, måling, præsentation og oplysninger for den pågældende tilvalgte regnskabspraksis følges. En virksomhed, som rykker fra klasse C (stor) til C (mellem), som fortsat vælger at indregne udviklingsomkostninger i balancen, skal dermed også fastholde reserven for udviklingsomkostninger under egenkapitalen, ligesom noteoplysningen om særlige forudsætninger for måling af udviklingsomkostninger skal medtages.

Hvis en virksomhed ved en nedrykning i regnskabsklasse samtidig fastholder praksis for visse regnskabsposter, som udgør tilvalg fra højere regnskabsklasse, skal kravene fra den højere regnskabsklasse følges konsekvent

Herudover skal det forhold, at der er foretaget tilvalg, oplyses i indledningen til anvendt regnskabspraksis. Det er ikke et krav, at det specifikt oplyses, hvilke tilvalg, der er foretaget, men blot at der er foretaget tilvalg. Det vil derfor være tilstrækkeligt fx at anføre, at "årsrapporten er aflagt i overensstemmelse med årsregnskabslovens bestemmelser for regnskabsklasse C (mellem) med tilvalg af enkelte bestemmelser for regnskabsklasse C (stor)".

3.6. Skal der oplyses om overgang til ikke-koncernregnskabspligt?

Når en modervirksomhed overgår fra koncernregnskabspligt til ikke-koncernregnskabspligt som følge af de forhøjede størrelsesgrænser, er det brug af en undtagelsesmulighed, der bør oplyses i årsregnskabet som en del af anvendt regnskabspraksis. I den første årsrapport, hvor denne undtagelsesmulighed benyttes, vil det være relevant at oplyse om dette valg i indledningen til anvendt regnskabspraksis. Det har til formål at gøre regnskabsbruger opmærksom på denne ændring, som betydeligt reducerer omfanget og informationsværdien af den samlede årsrapport.

Det kan fx beskrives på følgende måde i indledningen til anvendt regnskabspraksis:

Eksempel på beskrivelse af overgang fra koncernregnskabspligtig til ikke-koncernregnskabspligtig

Modervirksomheden har undladt at udarbejde koncernregnskab for 2023 med henvisning til årsregnskabslovens § 110 om små koncerner. Modervirksomheden er ikke længere koncernregnskabspligtig, da størrelsesgrænserne i årsregnskabslovens § 110 er forhøjet med virkning for regnskabsåret 2023.

Som følge af forhøjelsen af størrelsesgrænserne er modervirksomheden med virkning for regnskabsåret 2023 overgået fra regnskabsklasse C (mellem) til regnskabsklasse B. Dette har ikke påvirket virksomhedens regnskabspraksis for indregning og måling af aktiver og forpligtelser, men har alene betydet ændrede krav til årsrapportens oplysninger. Årsregnskabet for modervirksomheden er derfor aflagt efter samme regnskabspraksis for indregning og måling som sidste år.

Deloitte, 2. maj 2024

