

Årsregnskabsloven 2016

Praksisændringer og muligheder for lempelige overgangsregler

Resume

ÅRL 2016's ændrede krav til indregning og måling betyder som udgangspunkt ændring af regnskabspraksis på en lang række områder.

Ændring af regnskabspraksis skal som hovedregel foretages med tilbagevirkende kraft og med tilpasning af sammenligningstal som om den nye regnskabspraksis altid har været anvendt.

Ændringsloven og overgangsbestemmelserne indeholder visse lempelige overgangsregler på områder, hvor det kan være byrdefyldt at foretage praksisændring med tilbagevirkende kraft.

Anvendelse af overgangslempelser kan have effekt på sammenligneligheden.

Lovens hovedregel for ændring af anvendt regnskabspraksis

Ved implementering af ændrede indregnings- og målingskrav i årsregnskabsloven 2016 skal reglerne om ændring af anvendt regnskabspraksis som hovedregel anvendes.

Ændring af regnskabspraksis skal som hovedregel ske i overensstemmelse med kravene i ÅRL § 51, hvilket betyder, at en praksisændring skal implementeres med tilbagevirkende kraft, så den akkumulerede effekt af ændringerne ved regnskabsårets begyndelse indregnes direkte på egenkapitalen. Sammenligningstallene skal tilpasses den ændrede regnskabspraksis for de år, der er medtaget i årsregnskabet.

Ændring af anvendt regnskabspraksis skal beskrives i indledningen til afsnittet for anvendt regnskabspraksis. Hvis ændringen i anvendt regnskabspraksis alene vurderes at have væsentlig indvirkning på efterfølgende regnskabsår, skal der tillige oplyses herom. Oplysningerne skal være fyldestgørende og omfatte:

- ▶ At der er sket en ændring i anvendt regnskabspraksis
- ▶ En beskrivelse af ændringen, herunder såvel den hidtidige som den nye praksis
- ▶ Begrundelse for ændringen
- ▶ Den beløbsmæssige indvirkning, både for indeværende års tal og sammenligningstal
- ▶ Skatteeffekten, både på årets skat og den udskudte skat
- ▶ At der er foretaget tilpasning af sammenligningstallene for tidligere år.

Kravene til 5-års hoved- og nøgletaloversigten er blevet lempet i årsregnskabsloven 2016, så de 3 ældste regnskabsår i 5-års oversigten ikke længere nødvendigvis tilpasses ved ændringer i anvendt regnskabspraksis. Den manglende tilpasning og sammenlignelighed skal dog behørigt omtales i tilknytning til 5-års oversigten.

I årsregnskabsloven 2016 og den udstedte overgangsbekendtgørelse er der indsat lempelsesmuligheder, der har til formål at lempe virksomhedernes administrative byrder ved overgangen til den ændrede lov.

De enkelte overgangslempelser er uddybet nærmere nedenfor.

Lovens overgangslempelser

Ændringslovens § 8 indeholder en række lempelser i forhold til lovens hovedregel om ændring af regnskabspraksis med tilbagevirkende kraft. Lovens overgangsmuligheder er nærmere beskrevet i afsnittene nedenfor.

Lempelser for tidligere gennemførte virksomhedssammenslutninger

Der er i årsregnskabsloven implementeret en række ændringer til den regnskabsmæssige behandling af virksomhedssammenslutninger. En række af ændringerne har til formål at tilpasse lovens krav til IFRS 3 "Business Combinations". Dog er en række forhold endnu ikke afklaret i loven, men afventer fortsat en vejledning fra Erhvervsstyrelsen.

Ændringslovens lempelse betyder, at loven ikke kræver ændringer i forhold til tidligere gennemførte virksomhedssammenslutninger foretaget før implementering af ændringsloven. Lovens ændringer for virksomhedssammenslutninger kan implementeres alene med fremadrettet virkning for virksomhedssammenslutninger, der gennemføres i regnskabsår, som begynder den 1. januar 2016 eller senere. Erhvervsstyrelsen har dog oplyst, at ovenstående lempelse, herunder den fastsatte dato, også skal anvendes ved førtidsimplementering af ændringsloven for regnskabsår, der slutter tidligst 31. december 2015.

Der er ikke i loven eller i overgangsbekendtgørelsen taget specifikt stilling til, om afledte konsekvenser fra virksomhedssammenslutninger, som er indregnet før ændringslovens ikrafttræden, fortsat skal behandles efter de hidtidige krav i loven, eller om de som en konsekvens af de ændrede regler regnskabsmæssigt skal behandles efter ny regulering. Sådanne forhold kunne bl.a. være relevant for indregning og måling af betingede købsvederlag, muligheder for korrektion af overtagesbalancen eller negativ goodwill.

Der er således en række uafklarede områder, som formodes at blive behandlet i Erhvervsstyrelsens kommende vejledning om virksomhedssammenslutninger, der forventes udsendt i foråret 2016.

Som vi ser det

Efter EY's opfattelse er det ikke hensigtsmæssigt, at vejledningen om virksomhedssammenslutninger ikke foreligger, når loven træder i kraft for de fleste virksomheder, hvilket er pr. 1. januar 2016.

Nye regler om binding af reserve for udviklingsomkostninger

Kravet om en egenkapitalreserve for udviklingsomkostninger indebærer, at virksomheder, der indregner udviklingsomkostninger i balancen skal binde beløb i posten "Reserve for udviklingsomkostninger" i egenkapitalen.

Der er i ændringsloven etableret en lempelse, der medfører, at der alene skal bindes et beløb på egenkapitalreserven, der svarer til tilgangen af udviklingsomkostninger i balancen for regnskabsår, der begynder den 1. januar 2016 eller senere.

En væsentlig forudsætning for at kunne anvende ÅRL 2016 fuldt ud mangler fortsat

Visse virksomheder skal overveje tilvalg af ÅRL § 37, stk. 5, eller overgang til IFRS

Der er ingen krav om binding på reserve for udviklingsomkostninger ved førtidsimplementering af ændringsloven.

Med denne overgangslempelse vil den fulde effekt af egenkapitalreserven for udviklingsomkostninger først blive etableret over en årrække afhængigt af "omsætningshastigheden" af udviklingsprojekterne.

Måling af andre investeringsaktiver end investeringsejendomme

En række investeringsaktiver kan efter ændringen af § 38 ikke længere anvende bestemmelsen, og må dermed fremadrettet ikke måle investeringsaktiver til dagsværdi med værdiregulering over resultatopgørelsen.

Sådanne investeringsaktiver tillades at anvende seneste dagsværdi før implementering af de ændrede regler som en ny kostpris (deemed cost) for de pågældende aktiver i forbindelse med overgang til ny regnskabspraksis.

Aktiver, der ikke længere kan måles til dagsværdi efter § 38, skal fremover måles til kostpris efter § 36, stk. 1, amortiseret kostpris efter § 37, stk. 2, dagsværdi efter § 41, stk. 1 eller indre værdi efter § 43 a.

Hvis lempelsen anvendes, skal der ikke ske tilpasning af sammenligningstal i resultatopgørelsen.

Overgangsreglen betyder, at en virksomhed, der overgår til de ændrede regler pr. 1. januar 2016, kan anvende dagsværdien pr. 31. december 2015 som ny kostpris uden tilpasning af sammenligningstal.

Som vi ser det

Virksomheder, som gerne vil fortsætte med dagsværdimåling med værdiregulering over resultatopgørelsen på investeringer i dattervirksomheder og/eller associerede virksomheder, bør efter EY's opfattelse enten vælge lovens mulighed for fuld IFRS for finansielle instrumenter, jf. § 37, stk. 5, eller overgå til IFRS-regnskabsaflægelse. For investeringsvirksomheder, der har dattervirksomheder, og som fremover dels ønsker at måle deres investeringer i dattervirksomheder til dagsværdi med værdiregulering over resultatopgørelsen og samtidig ikke ønsker at aflægge koncernregnskab, vil en overgang til IFRS-regnskabsaflægelse være nødvendig, idet der efter årsregnskabsloven med få undtagelser altid er koncernregnskabspligt, hvorimod IFRS 10 "Consolidated Financial Statements" giver tilladelse til såkaldte investeringsvirksomheder om ikke at skulle udarbejde koncernregnskab under visse betingelser.

Afskaffelse af korridormetoden for ydelsesbaserede pensionsforpligtelser

Virksomheder, der har ydelsesbaserede pensionsforpligtelser, kan i henhold til ÅRL 2016 ikke længere anvende korridormetoden. Der er for virksomheder, der hidtil har anvendt korridormetoden, indført en overgangslempelse, der betyder, at virksomheder fortsat kan anvende korridormetoden, indtil regnskabsår der begynder før den 1. januar 2021.

Som vi ser det

Hvis virksomheden anvender denne lempelse og udskyder afskaffelsen af korridormetoden, er det EY's opfattelse, at virksomheden bør oplyse omfanget og effekten af den i balancen udeholdte korridor, og hvornår virksomheden forventer at indregne den udeholdte korridor i balancen.

Bekendtgørelsen giver yderligere lempelser ved overgang til ÅRL 2016

Overgangsbekendtgørelsens yderligere lempelsesmuligheder

For at gøre overgangen til den ændrede årsregnskabslov lettere, har Erhvervsstyrelsen udstedt bekendtgørelse nr. 1849 af 15. december 2015 med yderligere lempelser ved implementering af de ændrede indregnings- og målingsbestemmelser i årsregnskabsloven 2016.

Bekendtgørelsen kan i sin helhed downloades [her](#).

Bekendtgørelsens yderligere overgangsmuligheder er nærmere beskrevet i afsnittene nedenfor.

Finansielle forpligtelser, der ikke længere kan måles til dagsværdi efter § 38

Finansielle forpligtelser vedrørende investeringsejendomme skal efter implementeringen af ÅRL 2016 ikke længere måles til dagsværdi, men skal fremadrettet måles til amortiseret kostpris.

Virksomheder tillades at anvende seneste dagsværdi før implementering af ændringsloven som en ny kostpris for finansielle forpligtelser i forbindelse med praksisændring fra dagsværdi til amortiseret kostpris.

Der er ikke krav om tilpasning af sammenligningstal.

Investeringsejendomme, der fremover skal måles til dagsværdi efter § 38

Virksomheder, der besidder investeringsejendomme, men som efter de hidtidige krav i § 38 ikke har kunnet måle investeringsejendomme til dagsværdi pga. det hidtidige krav om investering som hovedaktivitet, kan fremover vælge at måle investeringsejendomme til dagsværdi.

Ved ændring fra hidtidig regnskabspraksis fx typisk kostpris med fradrag af af- og nedskrivninger til dagsværdi med værdiregulering over resultatopgørelsen kan virksomheder indregne den første værdiregulering til dagsværdi direkte i egenkapitalen ultimo.

Hvis ovenstående lempelse anvendes, skal der ikke indregnes en værdiregulering i resultatopgørelsen i implementeringsåret. Lempelsen tilgodeser de virksomheder, som ikke er i besiddelse af en primo dagsværdi.

Der er ikke krav om tilpasning af sammenligningstal.

Hvis virksomheden modsætningsvis er i besiddelse af en dagsværdi primo, må det antages, at det ligeledes vil være muligt at foretage den første værdiregulering på egenkapitalen ultimo i sammenligningsåret, så årets værdiregulering i implementeringsåret kan indregnes i resultatopgørelsen.

Pro rata-konsolidering af kapitalandele i fællesledede virksomheder

Muligheden for pro rata-konsolidering af kapitalandele i fællesledede virksomheder i selskabsregnskabet skærpes, så IFRS 11 "Joint Arrangements" fremover skal anvendes som fortolkningsgrundlag til afgørelse af, om den fællesledede virksomhed skal klassificeres som joint operation eller joint venture. I praksis skal mange fællesledede virksomheder fremover i stedet behandles som kapitalandele i joint ventures, der dermed skal måles til enten kostpris, indre værdi eller dagsværdi med værdiregulering over egenkapitalen.

Ved ændring af regnskabspraksis til kostpris indeholder overgangsbekendtgørelsen en lempelse om, at virksomheden kan anvende den regnskabsmæssige værdi af indregnede nettoaktiver i årsregnskabet for det sidste regnskabsår, som begynder før 1. januar 2016, som en ny kostpris for kapitalandele i det efterfølgende regnskabsår.

Der er ikke krav om tilpasning af sammenligningstal.

Årlig revurdering af restværdier for langfristede aktiver

ÅRL 2016 stiller krav om årlig revurdering af restværdier for langfristede immaterielle og materielle aktiver. Overgangsbekendtgørelsen tillader, at restværdier for langfristede aktiver alene revurderes med fremadrettet virkning første gang for det regnskabsår, hvor den ændrede ÅRL implementeres.

Der er ikke krav om tilpasning af sammenligningstal for tidligere år.

Øvrige ændringer, der kan implementeres alene med fremadrettet virkning

Overgangsbekendtgørelsen indeholder endvidere en række lempelser til praksisændringer af indregnings- og målemetoder, hvor implementering kan ske, så kun transaktioner og begivenheder, der indtræffer fra det første regnskabsår, som begynder 1. januar 2016 eller senere, indregnes eller måles efter de nye regler, mens transaktioner og begivenheder, der er indtruffet inden loven er taget i anvendelse, indregnes og måles efter de hidtidige bestemmelser. Anvendelse af disse lempelser medfører typisk, at virksomheden i en kortere eller længere periode har forskellig regnskabspraksis for ensartede transaktioner og begivenheder afhængigt af, hvornår transaktionen eller begivenheden tidsmæssigt er indtruffet.

Følgende lempelser kan implementeres alene med fremadrettet virkning:

Afskaffelse af muligheden for at aktivere internt oparbejdede koncessioner og varemærker

I praksis er det svært at se behovet for denne lempelse, idet internt oparbejdede koncessioner og varemærker må antages at være indregnet i balancen efter kravene til indregning af udviklingsomkostninger, som i øvrigt er uændrede.

Afskaffelse af muligheden for at tilbageføre nedskrivninger af goodwill

Lempelsen medfører, at hvis en virksomhed i 2015 har haft en tilbageførsel af en tidligere indregnet nedskrivning på goodwill, kan denne tilbageførte goodwill bibeholdes i balancen ved overgang til ÅRL 2016. Efter implementering af ÅRL 2016 kan nedskrivninger på goodwill ikke længere tilbageføres.

Strammere kriterier for indregning af omstrukturingshensættelser

Lempelsen medfører, at en omstrukturingshensættelse, der er indregnet i 2015 efter de hidtidige krav i ÅRL, ikke skal indregnes igen i 2016 efter de ændrede krav til indregning af omstrukturingshensættelser med tilpasning af sammenligningstallene for 2015.

Afskaffelse af kravet om indregning af IPO på egenfremstillede langfristede aktiver

Virksomheder, der efter de hidtidige krav har indregnet IPO på egenfremstillede langfristede aktiver, kan fremadrettet undlade IPO-indregning. Som en lempelig overgang tillades tidligere indregnet IPO-tillæg fortsat indregnet som en del af kostprisen på langfristede aktiver.

Køb og salg af minoritetsinteresser i koncernregnskabet

Køb og salg af minoritetsinteresser har efter de hidtidige regler i loven ikke været specifikt reguleret. Der har således været en række forskellige metoder for regnskabsmæssig behandling. Den ændrede lov stiller specifikt krav om, at køb og salg af minoritetsinteresser i koncernregnskabet skal indregnes som en egenkapitaltransaktion.

Med denne lempelse i overgangsbekendtgørelsen kan hidtidig regnskabspraksis for køb og salg af minoritetsinteresser før implementering af ÅRL 2016 opretholdes, uden at der skal ændres regnskabspraksis med tilbagevirkende kraft, mens fremtidige køb og salg af minoritetsinteresser, foretaget efter implementering af ændringsloven, skal indregnes direkte i koncernens egenkapital.

Visse lempelser kan medføre "dobbelt" regnskabspraksis for ensartede regnskabsposter

Afskaffelse af muligheden for at undlade eliminering af interne avancer på aktiver

Den hidtidige lov tillod at undlade eliminering af interne avancer, hvis transaktionen var gennemført på normale vilkår i et velfungerende marked og eliminering er forbundet med uforholdsmæssigt store omkostninger. Det antages i praksis, at denne undladelsesmulighed kun i få tilfælde har været anvendt. I den ændrede årsregnskabslov er der ingen mulighed for at undlade eliminering.

Overgangsbekendtgørelsen tillader, at den manglende eliminering af interne avancer kan opretholdes i 2015, og at der alene skal foretages eliminering af interne avancer opstået efter overgang til ÅRL 2016.

Oplysningskrav

Virksomheder, der anvender bekendtgørelsens overgangsbestemmelser, skal oplyse dette i noterne. Hvor der som følge af anvendelse af bekendtgørelsens lempelsesmuligheder bliver tale om mere end én regnskabspraksis for ensartede regnskabsposter, skal der i noterne gives yderligere oplysninger, hvis dette er nødvendigt for at opfylde årsregnskabslovens krav om et retvisende billede.

Samlet oversigt over praksisændringer og overgangslempelser i ÅRL 2016

EY har udarbejdet [vedlagte oversigt](#) over mulige forekomne praksisændringer og lempelsesmuligheder ved overgang til ÅRL 2016.

EY er en af verdens førende organisationer inden for revision, skat, transaktioner og rådgivning. Den indsigt og de ydelser, vi leverer, hjælper med at opbygge tillid til kapitalmarkederne og den globale økonomi. Vi udvikler dygtige ledere og medarbejdere, som sammen leverer det, vi lover vores interessenter og bidrager til, at arbejdsverdenen og arbejdslivet fungerer bedre - for vores medarbejdere, vores kunder og det omgivende samfund.

EY henviser til den globale organisation og kan referere til et eller flere medlemsfirmaer inden for Ernst & Young Global Limited, som hver især udgør en selvstændig juridisk enhed. Ernst & Young Global Limited, som er et engelsk 'company limited by guarantee', yder ikke kunderådgivning. Flere oplysninger om vores organisation kan findes på [ey.com](#).

© 2016 Ernst & Young P/S
CVR-nr. 30700228
All Rights Reserved.

ED None

Dette materiale er udarbejdet alene til orientering, og oplysningerne i det tilsigter ikke at være fyldestgørende, og de træder ikke i stedet for udførlige analyser eller udøvelsen af professionelle skøn. I konkrete sager opfordres brugere til at henvende sig til EY's rådgivere.

[ey.com/dk](#)