

Typiske udfordringer i forbindelse med aflæggelse af årsrapport efter årsregnskabsloven

Kontakt

Martin Kristensen
Telefon: 3945 3683
Mobil: 5120 6478
E-mail: mks@pwc.dk

Henrik Steffensen
Telefon: 3945 3214
Mobil: 2373 2147
E-mail: hns@pwc.dk

Af Martin Kristensen og Henrik Steffensen

Ved aflæggelse af årsrapport efter årsregnskabsloven støder vi i praksis på en række forhold, som ikke altid er håndteret fuldt ud korrekt. I nedenstående oversigt har vi samlet en række punkter, som vi anbefaler at overveje i forbindelse med aflæggelsen af årsrapporten efter årsregnskabsloven. Oversigten kan med fordel bruges som en tjekliste.

I oversigten er flere steder henvist til relevante IFRS'ere, efter som årsregnskabsloven er tavs, og udfyldningen af lovens rammer derfor sker ud fra IFRS.

Oversigten er ikke fuldstændig. Den må derfor ikke benyttes som eneste grundlag for beslutninger, ligesom oversigten skal suppleres af drøftelser med jeres PwC revisor.

| | Forhold | Faglig afdelings kommentarer |
|---|--------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1 | Tidspunkt for indregning af udbytte fra kapitalandele, der er indregnet til kostpris | Såfremt kapitalandele i dattervirksomheder eller associerede virksomheder er indregnet til kostpris (tilladt for alle virksomheder), må udbytte på kapitalandelene først indregnes i moderselskabsregnskabet, når det er deklareret (se også IAS 10). Skal udbyttet opad igennem en koncern på én gang, skal reglerne om acontoudbytte derfor benyttes. Såfremt indre værdi's metode benyttes, er der mulighed for at trække udbyttet igennem en koncern på én gang. |
| 2 | Gevinst og tab ved salg af anlægsaktiver | Gevinst og tab ved salg af anlægsaktiver må ikke klassificeres/modregnes i afskrivninger på anlægsaktiver. I stedet skal gevinst henholdsvis tab klassificeres som Andre driftsindtægter eller Andre driftsomkostninger. |
| 3 | Opdeling af afskrivningsberettigede aktiver i væsentlige bestanddele. | Såfremt virkningen heraf er væsentlig, kræves der en opdeling i væsentlig bestanddele. Bestanddelene afskrives herefter over brugstiden. Eksempler herpå omfatter bygninger og installationer, ligesom det gælder for skibe og fly og disses motorer, inventar o. lign. |
| 4 | Kontantrabatter | Kontantrabatter skal fradrages i den post, rabatten knytter sig til. Eksempelvis skal ydede kontantrabatter |



| | | |
|---|-------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | | <p>fradrages virksomhedens nettoomsætning og ikke vises som finansiel post (ÅRL bilag 1).</p> <p>Tilsvarende gælder, at modtagne kontanrabatter vedrørende varekøb skal fragå i værdien af varebeholdninger, som skal fratrækkes værdien af varebeholdninger/vareforbrug.</p> |
| 5 | Tidspunkt for indregning af omsætning / risikoovergang / levering | <p>Salg af ydelse til efterfølgende levering - eksempelvis service eller garantier, der rækker ud over almindelige garantibestemmelser - indregnes, når ydelsen er erlagt. Det er ikke tilladt at indregne omsætningen fuldt ud og blot reservere en hensættelse til de forventede omkostninger.</p> <p>Hvis salg af produkter således sker til en pris, der også indeholder en serviceaftale eller en udvidet garanti, skal en del af salgsprisen reserveres (udskydes) til at dække denne service eller udvidede garanti.</p> <p>Den del af omsætningen, der skal udskydes, opgøres som dagsværdien af de ydelser, der leveres senere, evt. blot ud fra de forventede omkostninger til udfyldelse af denne service plus en normal avance. Se også IAS 18 og ÅRL bilag 1.</p> |
| 6 | Kontraktlige re-etableringsforpligtelser vedrørende lejemaal | <p>Er en virksomhed i henhold til en lejekontrakt retligt forpligtet til at reetablere lokaler mv. ved fraflytning, skal der indregnes en hensat forpligtelse, der afspejler denne forpligtelse.</p> <p>Ved indretning af lejede lokaler opstår forpligtelsen til istandsættelsen på indretningstidspunktet. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har fortolket årsregnskabsloven på samme måde som IAS 16, dvs. at modposten til hensættelsen til istandsættelsen angående indretningen er aktivet i form af Indretning af lejede lokaler.</p> <p>Forpligtelser til istandsættelse/re-etablering, som opstår løbende i takt med brugen - f.eks. et stort slid - hensættes løbende, dvs. at der sker omkostningsførsel henover perioden i takt med opbygningen af hensættelsen. Den type forpligtelser må derfor aldrig modposteres på aktivet.</p> |
| 7 | Opdeling af resultat fra associerede virksomheder i Resultat før skat og Skat | <p>I koncernregnskabet skal "resultat fra associerede virksomheder" ikke opsplittes på et resultat før skat og skat - fremover skal alene nettotallet indregnes som Resultat af associerede virksomheder.</p> <p>Tilsvarende gælder i moderselskabsregnskabet, såfremt kapitalandele i dattervirksomheder og associerede virksomheder er opgjort til indre værdi.</p> |
| 8 | Langfristede medarbejderforpligtelser | <p>Virksomheden skal løbende indregne forpligtelse til langfristede medarbejderforpligtelser. Til langfristede medarbejderforpligtelser hører diverse former for anciennitets betinget orlov, jubilæumsgratiale eller andre former for ydelser, der gives efter anciennitet.</p> |



| | | |
|----|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | | Ved beregning af ydelsens størrelse tages bl.a. hensyn til sandsynligheden for, at medarbejderne stadig er ansat på det tidspunkt, hvor ydelsen forfalder. |
| 9 | Nedskrivning på tilgodehavende fra datterselskaber, hvor kapitalandel efter indre værdis metode er negativ. | I tilfælde af at kapitalandele opgjort efter indre værdis metode er negative, skal kapitalandelen nedskrives til 0. Det "overskydende" negative beløb skal som udgangspunkt ikke modregnes i et tilgodehavende hos den pågældende virksomhed, eftersom tilgodehavendet skal bedømmes særskilt og kun må nedskrives, hvis det vurderes uerholdeligt. Tilsvarende må der heller ikke indregnes en hensat forpligtelse, medmindre selskabet har en konkret retslig og faktisk forpligtelse til at dække selskabets underbalance. |
| 10 | Brug af den artsopdelte resultatopgørelse | I praksis sammendrages posterne "a) Lønninger", "b) Pensioner" og "c) Andre omkostninger til social sikring" ofte. Det er Erhvervs- og Selskabsstyrelsens opfattelse, at såfremt der sker en sådan sammendragning, skal specifikationen i stedet ske i noterne, jf. årsregnskabslovens § 66. Det skyldes, at der er tale om sammendragning af oplysninger, som er obligatoriske i den artsopdelte resultatopgørelse. <i>Specifikationen i noterne af sådanne sammendragne poster skal ske, selvom der er tale om en virksomhed i regnskabsklasse B.</i> Disse virksomheder vil derfor i praksis ikke kunne undlade oplysninger om lønninger, pensioner og andre omkostninger til social sikring. |
| 11 | Behandling af modtaget forsikringserstatning på et aktiv | Såfremt et aktiv ødelægges - f.eks. som led i en brand - og der modtages en erstatning, skal den modtagne erstatning behandles som om aktivet blev solgt til en salgspris svarende til provenuet. Det indebærer, at der eventuelt indregnes en gevinst eller et tab i resultatopgørelsen. Anskaffes der et nyt aktiv, behandles dette som enhver anden nyanskaffelse, jf. også IAS 16.65. Det er derfor ikke tilladt at modregne en gevinst på forsikringserstatningen i anskaffelsesprisen på det nye aktiv. |
| 12 | Undladelse af at udarbejde ledelsesberetning | Såfremt selskaber i regnskabsklasse B undlader at udarbejde ledelsesberetning, skal selskabets aktivitet beskrives i noterne. Herudover skal selskabet også sikre sig, at der ikke mangler oplysninger om f.eks. væsentlige begivenheder efter balancedagen, væsentlige usikkerheder i regnskabsåret - det er forhold, som i alle tilfælde kræves af hensyn til det retvisende billede. |
| 13 | Aktiebaseret vederlæggelse | Er der tale om aktiebaserede ordninger - dvs. hvor ledelse/medarbejdere i sidste ende modtager aktier - |



| | | <p>skal forholdet blot noteoplyses, såfremt selskabet er i regnskabsklasse C.</p> <p>Er der tale om ordninger, hvor selskabet i sidste ende skal betale - eventuelt blot op til moderselskabet for at afregne en koncernordning - er der efter E&S's opfattelse tale om en gældsforpligtelse, der skal indregnes som sådan i årsrapporten.</p> | | | | | | | | |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|------------|--------------------------------|---|-----------------------|---|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|
| 14 | Salg og tilbageleasing | <p>Virksomheder, der indregner finansiel leasing som aktiver (leasingtagere i klasse C – men også klasse B, hvis det tilvælges) skal behandle salg og tilbageleasing efter IAS 17. Det betyder, at en eventuel gevinst ved salget skal periodiseres henover minimumsleasingperioden.</p> <p>Optager selskabet ikke finansiel leasing i balancen – hvilket er tilladt i klasse B – fører salg og tilbageleasing til en gevinst i resultatopgørelsen ved salget.</p> | | | | | | | | |
| 15 | Hensatte forpligtelser til omstrukturering | <p>Såfremt der i bestyrelsen træffes beslutning om omstrukturering før balancedagen, skal der indregnes en hensat forpligtelse hertil, såfremt beslutningen sker på et forsvarligt grundlag (dvs. en gennemarbejdet plan).</p> <p>Efter årsregnskabsloven er det ikke et udtrykkeligt krav, at omstruktureringen er offentliggjort inden balancedagen eller inden regnskabsafslutningen. Jo længere tid der går, uden at beslutningen er meddelt de berørte parter, desto vanskeligere er det imidlertid at holde fast i hensættelsen, eftersom der så kan stilles spørgsmålstejn ved, om beslutningen er reel.</p> | | | | | | | | |
| 16 | Lån til ledelse og ejere | <p>Det samlede tilgodehavende hos hhv. sikkerhedsstiller for ledelsesmedlemmerne skal specificeres pr. ledelseskategori (direktion, bestyrelse, tilsynsrådet og repræsentantskab).</p> <p>Er tilgodehavendet alene vedrørende en aktionær, er det således tilstrækkeligt, at beløbet fremgår af aktiverne, men er vedkommende også i ledelsen, skal der afgives oplysninger, som ledelsesmedlem. Sidstnævnte oplysninger kan vises således:</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 80%;"></th> <th style="text-align: right; width: 20%;">kr.</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Tilgodehavende på balancedagen</td> <td style="text-align: right;">X</td> </tr> <tr> <td>Årets tilbagebetaling</td> <td style="text-align: right;">X</td> </tr> <tr> <td>Lånet forfalder til omgående betaling (andre vilkår kan være væsentlige og skal i givet fald omtales) og lånet forrentes pt. med</td> <td style="text-align: right; vertical-align: bottom;">10,05%</td> </tr> </tbody> </table> <p>Bemærk oplysningskravet om ovenstående forhold er gældende uanset om tilgodehavendet er lovligt eller ulovligt.</p> <p>Oplysningskravet er gældende for alle virksomheder i regnskabsklasse B, C og D.</p> | | kr. | Tilgodehavende på balancedagen | X | Årets tilbagebetaling | X | Lånet forfalder til omgående betaling (andre vilkår kan være væsentlige og skal i givet fald omtales) og lånet forrentes pt. med | 10,05% |
| | kr. | | | | | | | | | |
| Tilgodehavende på balancedagen | X | | | | | | | | | |
| Årets tilbagebetaling | X | | | | | | | | | |
| Lånet forfalder til omgående betaling (andre vilkår kan være væsentlige og skal i givet fald omtales) og lånet forrentes pt. med | 10,05% | | | | | | | | | |



Typiske udfordringer i forbindelse bogføringsloven og opbevaringspligt

I de fleste virksomheder medfører reglerne om bogførings- og opbevaringspligt sædvanligvis ikke de store problemer, men man skal være særlig påpasselig i følgende situationer:

- Når data og/eller bogføringsmaterialet opbevares i udlandet
- Når man skifter IT systemer

Regnskabsmaterialet skal som alt overvejende hovedregel opbevares i Danmark eller i et andet nordisk land, men Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan efter forudgående ansøgning tillade at regnskabsmateriale opbevares udenfor Danmark /norden. Tilladelse gives i forhold til opbevaring i nogle af EU-landene. Er materialet opbevaret i elektronisk form, skal serveren være placeret i Danmark/norden eller det land, som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen konkret giver tilladelse til.

Er man i tvivl om, hvorvidt hele eller dele af materialet befinder sig på en server i udlandet, vil vi anbefale, at det afklares.

Ved skifte af IT systemer, har man pligt til at sikre sig, at der fortsat er adgang til data 5 år tilbage i tid, og at data kan udskives i klarskrift fra systemet uden at der sker bearbejdning, beregninger eller tilpasninger.

