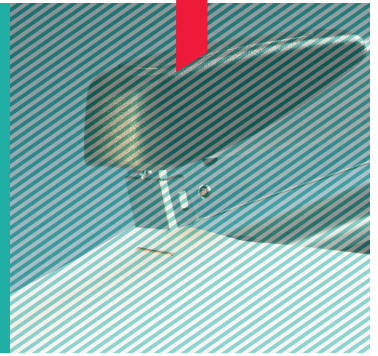


VÆRD AT VIDE OM

Ændring i regnskabspraksis og regnskabsmæssige skøn



Årsrapportens udarbejdelse bygger bl.a. på den regnskabspraksis, der er valgt af ledelsen. Et af de grundlæggende principper i årsregnskabsloven er en reel kontinuitet, hvilket bl.a. betyder, at den valgte regnskabspraksis ikke må ændres fra år til år. Opstår der alligevel et behov for en ændring i regnskabspraksis, eller i foretagne regnskabsmæssige skøn, er det vigtigt, at ændringerne behandles i overensstemmelse med reglerne herom.

Ændringer kan opdeles i områderne ændring i regnskabspraksis og ændring af regnskabsmæssige skøn. Herudover kan der være ændringer som følge af fejl. Ændringer for de tre områder behandles efter forskellige regler.

Ændring i regnskabspraksis

Ændring i regnskabspraksis dækker over ændringer i metoder for indregning og grundlag for måling, jf. årsregnskabslovens § 51.

Da ændring i regnskabspraksis er et brud på kontinuiteten i regnskabsaflæggelsen, må der derfor kun ske ændringer, hvor det vurderes, at den nye praksis vil give et mere retvisende billede i årsregnskabet, eller hvor det på grund af lovændringer er nødvendigt at foretage ændringer.

Foretages der praksisændringer, er det et krav, at der i årsregnskabet indarbejdes en konkret og fyldestgørende begrundelse for ændringerne.

Der skal samtidig i årsregnskabet indarbejdes en fyldestgørende beskrivelse af praksisændringer. I beskrivelsen skal indgå en omtale af, hvilken betydning ændringer har for årsregnskabet i form af indvirkningen på aktiver, passiver, resultat og den finansielle stilling i øvrigt. Der skal så vidt muligt være en beløbsmæssig angivelse af konsekvenserne ved ændringer. Ved flere ændringer skal såvel den enkelte ændring som de samlede ændringer angives beløbsmæssigt.

Er det ikke muligt at beregne den præcise beløbsmæssige effekt på regnskabet, bør der i videst muligt omfang oplyses om de omtrentlige beløbsmæssige indvirkninger. Er det ikke muligt at foretage en pålidelig beløbsmæssig opgørelse, kan den udelades, fx når virkningen af praksisændringer først vil vise sig i kommende år. Har ændringen ingen eller kun uvæsentlig betydning, skal dette oplyses.

Sker der på samme tid flere forskellige ændringer af regnskabspraksis, er det vigtigt, at hver enkelt ændring præsenteres og beskrives hver for sig.

Ændringer i regnskabspraksis vedrørende metoder for indregning og måling kan fx være:

- Overgang til at opskrive materielle anlægsaktiver til dagsværdi.
- Overgang til indregning af indirekte produktionsomkostninger (IPO) på varelager.

VÆRD AT VIDE

Maj 2011

Denne publikation er skrevet i generelle vendinger og skal alene betragtes som generel vejledning. Publikationen dækker ikke specifikke situationer, og du bør ikke handle - eller undlade at handle - uden at have fået professionel rådgivning. Kontakt venligst BDO for at drøfte de specifikke problemstillinger. BDO, vores partnere og medarbejdere påtager os ikke ansvar for tab foranlediget af en handling, der er taget - eller ikke er taget - på baggrund af oplysningerne i denne publikation.

- Ændring fra kostpris til indre værdi ved måling af kapitalandele i dattervirksomheder.
- Ændring af behandlingen af finansielle aktiver fra kostpris til dagsværdi.
- Ændring i metoden på indtægtsførsel af entreprisekontrakter fra produktionsmetoden til faktureringsmetoden eller omvendt.

Behandling i årsregnskabet

I forbindelse med at der foretages ændringer i regnskabspraksis, skal årsregnskabet for det regnskabsår, hvori man foretager ændringen, udarbejdes i overensstemmelse med den nye praksis.

Samtidig skal sammenligningstallene i det pågældende årsregnskab tilrettes i overensstemmelse med den nye praksis. Ændring af sammenligningstal gælder såvel i resultatopgørelsen som i balancen og noter. Fx vedrørende praksis med opskrivning af ejendomme til dagsværdi kan det ofte være umuligt at tilpasse sammenligningstal, da værdierne for tidligere år ikke kan fremskaffes, hvorfor sammenligningstal i sådanne tilfælde ikke tilpasses. Denne manglende sammenlignelighed skal forklares.

Den akkumulerede virkning af ændringerne af primobalancen indregnes på egenkapitalen primo. Den akkumulerede ændring af primobalancen må således ikke placeres i resultatopgørelsen og dermed ændre resultatet. Tilpasning af primo egenkapitalen vises i noterne og skal således ikke vises særskilt i balancen.

I forbindelse med ændring af regnskabspraksis skal man være opmærksom på den påvirkning, der kan være på udskudt skat vedrørende den foretagne ændring. Sker der fx en ændring ved overgang til anvendelse af opskrevne værdier på anlægsaktiver, skal skatteværdien af den foretagne opskrivning i forbindelse med praksisændringen reguleres på udskudt skat. Netto-værdien efter skat påvirker herefter egenkapitalen primo.

Har virksomheden ikke de nødvendige og tilstrækkelige oplysninger til at foretage de krævede ændringer af sammenligningstal, fx fordi oplysninger tilbage i tid ikke kan indhentes, skal det klart og tydeligt fremgå af beskrivelsen, at en ændring af sammenligningstal ikke har været mulig.

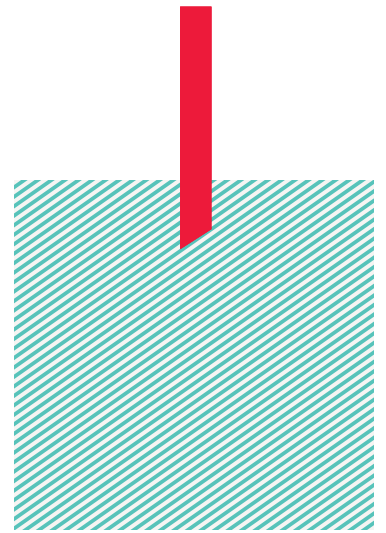
Sker der en praksisændring, hvorefter der på materielle anlægsaktiver og visse finansielle anlægsaktiver foretages en opskrivning, jf. årsregnskabslovens § 41, skal opskrivningerne med fradrag af regulering på udskudt skat bindes på de respektive reserver under egenkapitalen. Dette gælder også for opskrivninger på baggrund af ændringer i sammenligningstal.

Skifte i regnskabsklasser

Praksisændringer kan ligeledes ske i forbindelse med, at virksomheden rykker op i en anden regnskabsklasse, fx fra klasse B til klasse C virksomhed. Ved at rykke op i en anden regnskabsklasse er der en række yderligere lovkrav, der træder i kraft ved aflæggelse af årsregnskabet.

Ændring i regnskabspraksis som følge af, at virksomheden rykker fra regnskabsklasse B op i regnskabsklasse C, skal som udgangspunkt behandles efter de netop gennemgåede regler for ændring i regnskabspraksis. Der er dog en række særregler og undtagelser til bl.a. ændring i sammenligningstal.

Første gang en virksomhed er omfattet af reglerne for klasse C virksomheder, kan virksomheden vælge at følge lempelsesreglerne efter årsregnskabslovens § 78, stk. 3. Det betyder, at virksomheden på en række områder kan nøjes med at medtage de nye forhold, der er opstået i det aktuelle regnskabsår og dermed undlade at tilpasse sammenligningstal. Dette gælder fx ved indregning af udviklingsomkostninger, indregning af finansiell leasing, anvendelse af produktionsmetoden ved igangværende arbejder mv.



Disse lempelsesregler i årsregnskabslovens § 78, stk. 3, kan også anvendes af virksomheder i regnskabsklasse B, som frivilligt ønsker at anvende reglerne for regnskabsklasse C.

Det forhold, at sammenligningstal ikke er ændret, skal klart og tydeligt beskrives i årsregnskabet.

Ændring af regnskabsmæssige skøn

Ved ændring af regnskabsmæssige skøn er der tale om justeringer af beløb eller værdier på baggrund af ny viden omkring tidligere skønnede forhold og forudsætninger. Regnskabsmæssige skøn foretages ud fra den viden, man har på det pågældende tidspunkt. Får man på et senere tidspunkt ny viden om de pågældende forhold, er der tale om ændring af skøn.

Ændring af skøn skal behandles på samme måde, som det oprindelige skøn er indregnet i årsregnskabet. Det betyder, at effekten af ændringen skal føres over resultatopgørelsen, såfremt forholdet oprindeligt blev resultatført. Ændringen skal føres samme sted i regnskabet, som det oprindelige forhold blev indregnet.

I forbindelse med ændring af regnskabsmæssige skøn skal der ikke foretages tilretning af sammenligningstal. Det betyder, at der ikke skal foretages ændringer tilbage i tiden i årsregnskaberne, men udelukkende ske tilpasning i det aktuelle regnskabsår og eventuelt fremadrettet.

Regnskabsmæssige skøn vedrører fx størrelsen af forventede tab på tilgodehavender, størrelsen af nettorealisationsværdi for varebeholdninger og vurdering af den forventede brugstid og dermed afskrivningsperiode på immaterielle og materielle anlægsaktiver.

Ændring som følge af fejl

Fejl i årsregnskabet kan fx være opstået som en følge af fejl og mangler ved udøvelse af skøn, regnefejl mv., eller som følge af fejl ved beregning af værdier, fejl i brugen af regnskabspraksis mv. Ændringer som følge af fejl behandles efter forskellige regelsæt.

Forhold, som fx fejl ved beregning af værdier, fejl i brugen af regnskabspraksis eller misforståelse af fakta, betegnes som fundamentale fejl. Fundamentale fejl har ofte en sådan karakter, at tidligere års regnskaber ikke har været retvisende.

Effekten af ændring vedrørende fundamentale fejl skal indregnes direkte på egenkapitalen primo, og der skal ske tilretning af sammenligningstal. Ændringerne må dermed ikke påvirke resultatopgørelsen.

Fejl og mangler ved udøvelsen af skøn, regnefejl mv. betragtes som andre fejl. Andre fejl rettes i årsregnskabet på samme måde som ændring af regnskabsmæssige skøn. Dermed sker der ikke ændringer i sammenligningstal.

Behandling af ændringer

Den regnskabsmæssige behandling af ændringer i regnskabspraksis, skøn og fejl kan sammenfattes således:

	Ændring af sammenligningstal	Placering i regnskabet
Ændring i regnskabspraksis	Ja	Egenkapital
Ændring i regnskabsmæssige skøn	Nej	Resultatopgørelsen
Ændringer som følge af fundamentale fejl	Ja	Egenkapital
Ændringer som følge af andre fejl	Nej	Resultatopgørelsen

Oplysningsforpligtelser

I forbindelse med ændring i regnskabspraksis eller ændring af regnskabsmæssige skøn skal der på en klar og utvetydig måde gives oplysninger om de foretagne ændringer, og hvilken indvirkning med beløbsangivelse de pågældende ændringer har på regnskabet. Oplysningerne skal gives, så regnskabsbruger kan opnå et overblik over virkningen af de foretagne ændringer.

Oplysningerne kan hensigtsmæssigt gives i forbindelse med ledelsesberetningen og i afsnittet om anvendt regnskabspraksis.

Er der krav om ændring af sammenligningstal, men har ændring ikke været muligt, fx på grund af manglende oplysninger, skal der klart og tydeligt oplyses om den manglende sammenlignelighed.

Regnskabsvejledninger og IFRS

Ud over Årsregnskabsloven indeholder regnskabsvejledning 3 og den internationale regnskabsstandard IAS 8 ligeledes regler for ændring i regnskabspraksis og regnskabsmæssige skøn.

Regnskabsvejledning

Bestemmelserne i regnskabsvejledning 3 om ændring i regnskabspraksis er på linje med årsregnskabslovens bestemmelser. Vedrørende ændret regnskabspraksis på materielle anlægsaktiver til opskrivning til dagsværdi via egenkapitalen skal der ikke foretages tilpasning af sammenligningstal.

Regnskabsvejledningen anfører en række krav, der skal opfyldes, som fx at der skal foretages en beskrivelse af de foretagne ændringer med beskrivelse af såvel den gamle som den nye praksis, og der skal være en begrundelse for de foretagne ændringer.

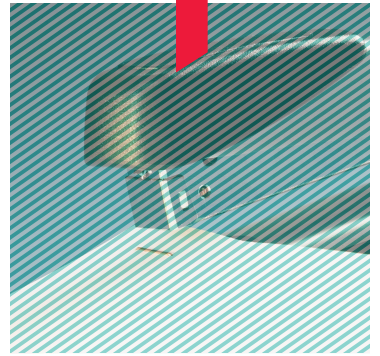
Internationale IFRS standarder

Aflægges årsregnskabet efter de internationale IFRS standarder, er der i IAS 8 reguleringer vedrørende ændring i regnskabspraksis og regnskabsmæssige skøn. Ifølge denne standard skal der ved ændring af regnskabspraksis, på samme måde som efter årsregnskabsloven, ske en korrektion af sammenligningstal efter den nye praksis. Er der i regnskabet flere års sammenligningstal, skal der ske en ændring af samtlige sammenligningstal efter den nye praksis. Hvis dette ikke muligt, skal det klart og tydeligt beskrives, at der ikke er foretaget tilpasning af sammenligningstal.

Efter IAS 8 behandles ændringer af regnskabsmæssige skøn og fejl på samme måde som efter årsregnskabsloven.

En forskel mellem årsregnskabsloven og IAS 8 er dog, at der efter IAS 8 ikke skelnes mellem fundamentale fejl og andre fejl. Efter IAS 8 behandles ændringer, som følge af væsentlige fejl i alle situationer, på samme måde som ved ændring af regnskabspraksis.

IAS 8 kræver ligeledes oplysning om påvirkning på fremtidige perioder, medmindre det ikke er muligt.



**HAR DU SPØRGSMÅL
SÅ KONTAKT DIN REVISOR**

BDO Statsautoriseret revisionsaktieselskab og BDO Kommunernes Revision, Godkendt revisionsaktieselskab, begge danskejede revisions- og rådgivningsvirksomheder, er medlemmer af BDO International Limited - et UK-baseret selskab med begrænset hæftelse - og dele af det internationale BDO netværk bestående af uafhængige medlemsfirmaer. BDO er varemærke for både BDO netværket og for alle BDO medlemsfirmaerne. BDO i Danmark beskæftiger godt 1.100 medarbejdere, mens det verdensomspændende BDO netværk har næsten 47.000 medarbejdere i 119 lande.

WWW.BDO.DK