

gør fravigelse mindre nødvendig, f.eks. landbrugs- og investeringsvirksomheder, jf. forslagets § 38.

Der vil i praksis ikke være mange tilfælde, hvor virksomheden med rette på baggrund af regnskabsbrugernes behov vil skulle fravige lovens regler om indregning og måling. Dels rummer disse regler alternativer, dels tager de i stort omfang deres afsæt i internationale standarder, som danner baggrund for regnskabsaflæggelse i mange industrialiserede lande. Det store forarbejde, som ligger til grund for de internationale standarder indebærer, at de vil dække meget bredt og samtidig være teoretisk meget velfunderet. I kraft af regnskabsbrugernes stigende orientering mod de internationale tendenser og behovet for at kunne sammenligne virksomheder ikke bare i Danmark, men globalt, vil det forekomme yderst sjældent, at en virksomhed ved fravigelse af loven skal kunne vælge metoder, der ikke er internationalt anerkendte. Behovet for at fravige loven bliver derfor betydeligt mere aktuelt for virksomheder, der aflægger transaktionsbaserede regnskaber end for virksomheder, der aflægger værdibaserede regnskaber.

En fravigelse af lovens krav kan gøre det svært at sammenligne med andre virksomheders regnskaber. Derfor har regnskabsbrugerne en helt særlig interesse i begrundelsen for fravigelser og deres indvirkning på regnskabets udsagn. Kravet om begrundelse skal opfyldes, hver gang og hvert år virksomheden fraviger. Man kan ikke vurdere én gang for alle og efterfølgende blot henvise til tidligere vurderinger. Og hver gang skal begrundelsen være konkret og fyldestgørende. Det er altså ikke tilstrækkeligt at anføre, at der fraviges for bedre at give et retvisende billede. Det skal klart fremgå, hvorfor lovens regler ikke fører til et retvisende billede og hvorfor den fremgangsmåde, der i stedet er valgt, bedre fører til et retvisende billede. Det gælder om at overbevise regnskabsbruger om, at fravigelsen er nødvendig, og at forholdet ikke kan klares med supplerende oplysninger efter stk. 2. Troværdigheden svækkes, hvis fravigelse anvendes i tide og utide; og hvis regnskabsbrugerne ikke sættes i stand til selv at vurdere nødvendigheden heraf og konsekvenserne. Kan eller vil virksomhedsledelsen ikke argumentere for fravigelsen, er det nærliggende for regnskabsbrugeren at antage, at den ikke er nødvendig. For mange regnskabslæsere vil fravigelser indicere usikkerhed, hvis de kun er sparsomt begrundede. Derfor er det vigtigt, at ledelsen forklarer forholdene omhyggeligt, og at regnskabsbrugerne kan regne med, at revisor grundigt tager stilling til ledelsens begrundelse for fravigelsen.

Ledelsen skal ligesom efter gældende lov beskrive fravigelsens indvirkning på virksomhedens henholdsvis koncernens aktiver, forpligtelser og egenkapital, dens finansielle stilling samt dens resultat. Den finansielle stilling indebærer her også oplysning om virksomhedens pengestrømme. "Resultatet" betyder her ikke blot årets resultat, men alle relevante elementer af resultatopgørelsen. Den beløbsmæssige indvirkning skal gives, så vidt det er muligt, eventuelt ved omtrentlige tal. At virksomheden selv har sat sig ude af stand til at give oplysningen på grund af utilstrækkelige registreringer, er ikke en acceptabel forklaring. Her må ledelsen leve op til sit ansvar. Oplysning om indvirkning skal sætte regnskabsbruger i stand til at se fravigelsens betydning på virksomhedens hovedtal og ikke blot bundtallene.

Skal loven fraviges, medfører det ved ændring af regnskabspraksis en pligt til at tilpasse sammenligningstal og – såfremt virksomheden oplyser hoved- og nøgletal i ledelsesberetningen – også disse tal i forhold til den nye metode.

De internationale standarder giver kun en meget begrænset adgang til at fravige. Dette skyldes disse standarders meget større detaljerethed med løsninger for mange flere situationer.

*Forslagets stk. 4* gør kravet om et retvisende billede tilsvarende anvendeligt på de standarder, der bliver udstedt med hjemmel i § 136. Standardernes regler må altså ikke føre til, at kravet ikke opfyldes. Standarderne vil formentlig føre til at suppleringskravet i stk. 2 bliver relevant i færre tilfælde, men er en standard ikke tilstrækkelig til at give et retvisende billede, skal der suppleres på samme måde som kravet i stk. 2. Tilsvarende kan det blive aktuelt at fravige en standardregel, hvis det er nødvendig for at give et retvisende billede og i den sammenhæng at give de i stk. 3 krævede oplysninger.

#### Til § 12

Forslagets § 12 stiller nogle overordnede krav til de oplysninger, som årsrapporten skal indeholde for at opfylde kravet om et retvisende billede. Kravene baseres på antagelser om regnskabsbrugernes typiske informationsbehov, og tilsigter at markere årsrapportens formål og udviklingsretningen for et retvisende billede.

*Forslagets stk. 1* bestemmer, at årsrapporten for at give et retvisende billede skal opfylde både stk. 2 om årsrapportens opgaver og stk. 3 om kvalitetskravene. Det fremgår samtidig, at det er af de lovpligtige dele af årsrapporten, at man skal kunne udlede det retvisende billede for virksomheden i finansiell forstand.