

Nr. 5 omhandler bevægelser som følge af ændring af indregningsmetoder, målegrundlag eller anvendt monetær måleenhed. Dette fulgte af reglerne i gældende lov, jf. her dennes § 26 a, stk. 1. Her sker indregningen imidlertid på primobalancen.

Nr. 6 omhandler specielt de fundamentale fejl, jf. § 52, stk. 2, der i overensstemmelse med IAS 8, afsnit 34, jf. afsnit 6, ikke bør indregnes på resultatopgørelsen. På samme måde som i nr. 5 sker indregningen her på primobalancen. I alle disse tilfælde skal tilbageforsler ligeledes indregnes direkte på egenkapitalen.

Forslagets stk. 3 omhandler kapitalfremskaffelser, der ikke hidtil har været reguleret i loven, men som ifølge god regnskabsskik altid har været ført direkte på egenkapitalen. Dette gælder tilsvarende uddeling og udlodning til virksomhedsdeltagerne. Reglen om indregning direkte på egenkapitalen har bl.a. betydning for behandlingen af egne aktier m.v. Køb af egne kapitalandele må således ikke indregnes som omkostning i resultatopgørelsen, ligesom salg af egne kapitalandele som udgangspunkt ikke må indregnes som indtægt. Hvis egne kapitalandele indregnes som aktiv i balancen og indgår i et selskabs portefølje af værdipapirer, som selskabet har til hensigt at handle med, skal realiserede indtægter ("gevinster") og omkostninger ved handel med kapitalandelene indregnes i resultatopgørelsen. Se dog bemærkningerne til forslagets § 35.

Til § 50

Bestemmelsen er ny og betyder, at værdiændringer vedrørende finansielle aktiver og forpligtelser, der udelukkende benyttes i sikringsøjemed, i resultatopgørelsen kan modregnes med værdiændringerne på de aktiver og forpligtelser, der sikres. I balancen skal bruttoværdierne af aktiverne og forpligtelserne fortsat vises hver for sig.

Bestemmelsen kan alene benyttes ved sikring af eksisterende aktiver og forpligtelser. Efter forslagets § 49, stk. 2, nr. 3, må indtægter og omkostninger fra finansielle instrumenter, der sikrer værdien af fremtidige aktiver og forpligtelser slet ikke indgå i resultatopgørelsen, men skal indregnes direkte på egenkapitalen.

Lovforslaget indeholder udover reglen om dagsværdi ikke yderligere udtrykkelige bestemmelser om derivater. Her overlades det til standarder, der udstedes for at udfylde lovens almindelige regler med detaljer, der formentligt i stort omfang vil svare til IAS 32 og 39.

Til § 51

Forslagets § 51, stk. 1, viderefører de gældende regler for behandling af praksisændringer, og implementerer 4. direktivs artikel 31, stk. 1, litra b, jf. stk. 2. I forhold til gældende lovs § 26, stk. 1, nr. 2 og § 26a, stk. 1, uddyber forslaget, hvad der forstås ved ændring i regnskabspraksis.

Forslaget definerer dog ikke i alle detaljer, hvad der er ændringer i regnskabspraksis, og hvad der er ændringer i regnskabsmæssige skøn, jf. forslagets § 52. Afgrænsningen må derfor udover lovens grundlag suppleres ud fra dansk og international udvikling på området. Det indebærer bl.a., at ændringer i afskrivningsmetoder fremover betragtes som en ændring i et regnskabsmæssigt skøn og ikke - som tidligere - en ændring af regnskabspraksis.

Det følger af det materielle kontinuitetsprincip, jf. forslagets § 13, stk. 2, at virksomheden som udgangspunkt ikke må ændre indregningsmetoder og målegrundlag fra et regnskabsår til det næste. *Stk. 1* er derfor kun relevant i de tilfælde, hvor en ændring er nødvendig for bedre at vise et retvisende billede, eller hvor en ændring er krævet ved lov eller standarder.

Bestemmelsen indebærer, at den akkumulerede virkning af ændringerne ved regnskabsårets begyndelse indregnes direkte på egenkapitalen, idet primobalancen skal tilpasses. Ifølge gældende lov kan virksomheder omfattet af regnskabsklasse B undlade at indregne ændringen på egenkapitalen og i stedet vælge at optage ændringsbeløbet i resultatopgørelsen. Denne undtagelse for små virksomheder videreføres *ikke* i forslaget, da den ikke opfyldte forventningerne om at opnå administrative lettelser og i øvrigt er kritiseret for at være ulogisk.

Når indregningsmetoder eller målegrundlag ændres, skal sammenligningstallene desuden tilpasses til den nye praksis for de år, der er medtaget i resultatopgørelsen og balancen. Også de fire års sammenligningstal vedrørende hoved- og nøgletal i ledelsesberetningen efter forslagets § 101 i regnskabsklasse D skal tilpasses. Noteoplysninger, hvortil der er krav om sammenligningstal, behandles i forslagets § 24 (regnskabsklasse B).

Stk. 2 præciserer, at en virksomheds ændring af regnskabspraksis til at opskrive aktiver, skal indregnes som bunden reserve på egenkapitalen, selvom der kun er tale om en praksisændring. Det skyldes 2. direktiv, som forbyder, at selskaber uddeler sådanne "opskrivninger" som udbytte. Opskrivninger - både i forbindelse med praksisændringen og efterfølgende - kan ikke føres via resultatopgørelsen, jf. forslagets §