

I Regnskabsvæsenets opgaver

Indledning

Regnskabsaflæggelse kendes helt tilbage fra oldtiden, og metoderne har siden da været under stadig udvikling. I nyere tid gælder dette ikke mindst siden begyndelsen af den industrielle udvikling, hvor store selskaber med børsnoterede aktier er blevet stadig mere udbredte. Ofte har interessen for årsregnskabet som institution været knyttet til konkrete, offentlige “skandaler”, dvs. tilfælde, hvor personer har lidt tab ved for dem uventede lukninger af virksomheder. Kendte eksempler er regnskabsaflæggelsen i den store amerikanske koncern “Enron” eller den engang hæderkronede danske virksomhed “Nordisk Fjer”; fra de senere år huskes den spektakulære sag om “IT-Factory”. Begivenheder som disse har både medført øget opmærksomhed på årsregnskabet som institution og krav om en skærpet lovgivning.

Stadig udvikling

Med hensyn til dansk lovgivning vedrørende regnskabsaflæggelse kan nævnes loven om autorisation af revisorer af 1909, bogføringsloven af 1912 og aktieselskabsloven af 1917. Alle disse love er i relation til denne bogs emne kendetegnet ved, at reglerne om bogføring og aflæggelse af årsregnskab er få og summariske. I øvrigt kunne selskaber med under 10 aktionærer indtil 1972 kræve deres regnskaber hemmeligholdt.

Først med aktieselskabsloven af 1973 indførtes en mere detaljeret lovgivning om udarbejdelsen af årsregnskaber. I 1981 overførtes regnskabslovgivningen for selskaber fra aktieselskabsloven til en selvstændig lov, årsregnskabsloven (ÅRL). Dette skete i forbindelse med en gennemgribende ændring af reglerne for aflæggelse af årsregnskab, der havde udgangspunkt i EF's 4. direktiv om årsregnskaber for visse selskabsformer. Siden 1973 og især 1981 er årsregnskab i stigende grad blevet en juridisk disciplin. ÅRL er blevet udvidet og ændret adskillige gange, ofte som konsekvens af den fælleseuropæiske udvikling, f.eks. blev 7. direktiv om konsoliderede regnskaber (koncernregnskaber) implementeret i loven i 1990. Et andet forhold er, at der siden begyndelsen af 1980'erne har været en løbende debat om ÅRL's begreber og principper. På denne baggrund etablerede Er-

Årsregnskabsloven

hvervs- og Selskabsstyrelsen i 1994 et regnskabsråd bestående af forskellige sagkyndige og repræsentanter for regnskabsbrugerne. Rådet udgav i 1999 en *Rapport om Revision af Årsregnskabsloven*, som er en hjørnesten i årsregnskabsloven af 2001. Som en tilpasning af lovteksten til praksis betegnes årsregnskab og de supplerende beretninger m.v. under ét som “årsrapport”; men loven betegnes dog stadig som “årsregnskabsloven”, måske fordi årsregnskabet efter de seneste lovændringer er den centrale del af årsrapporten for mere end ni tiendedele af kapitalsekskaberne i Danmark.

Der er i en årrække arbejdet på at få samtlige selskaber til at overholde ÅRL's bestemmelser. I ÅRL §§ 159-161 pålægges Erhvervsstyrelsen at udtage stikprøver af årsrapporter med henblik på at konstatere overtrædelser af regnskabs- og selskabslovgivningen, bl.a. med henblik på evt. påtale af overtrædelser. Gennem årene er både ansvaret for rigtig aflæggelse af årsrapporter og konsekvenser af overtrædelser blevet skærpet, dette gælder også den seneste årsregnskabslov.

Børskursen

Der er flere grunde til, at det, som offentliggøres i årsrapporter, skal være “retvisende”, “relevant” og “pålideligt”, jf. ÅRL §§ 11 og 12.

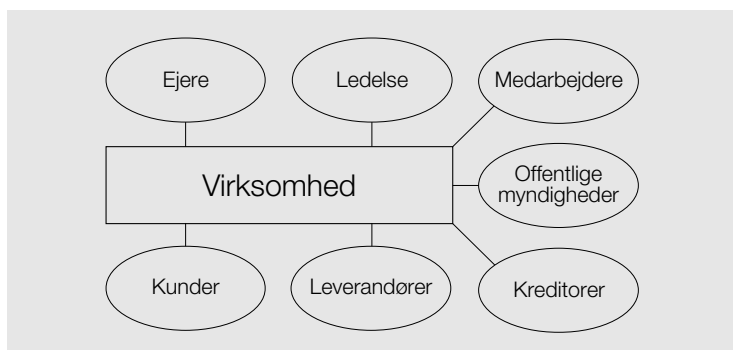
Flere undersøgelser bekræfter, at for en virksomheds samarbejdspartnere er årsrapporten den vigtigste kilde til information om virksomhedens økonomi. En i videnskabelig regnskabslitteratur almindelig indfaldsvinkel for forståelse af betydningen af årsrapporten er at se, hvilke konsekvenser offentliggørelsen af en årsrapport har. I en række tilfælde påvirkes børskursen på et selskabs aktier, når årsrapporten og de indledende meddelelser foreligger; men også de forventninger, der er til selskabets årsrapport i perioden indtil offentliggørelsen, spiller ind på kursdannelsen. Da et kendt dansk rederi for en del år siden aflagde et regnskab med et bemærkelsesværdigt stort overskud, faldt aktierne på børsen, fordi investorerne havde forventet et endnu større overskud.

Virksomhedens interessegrupper

En anden indfaldsvinkel er opfattelsen af virksomheden som en koalition, der er baseret på en indbyrdes udveksling af ydelser. Koalitionens parter betegnes ofte i regnskabsvæsen og andre økonomiske fag som virksomhedens interessegrupper. Andre betegnelser, der ofte bruges synonymt i denne sammenhæng, er interessenter eller stakeholders.

Interessegrupperne kan defineres som virksomhedens ejere, ledelse, medarbejdere, kunder, leverandører, kreditorer og offentlige myndigheder. En interessegruppe kan opfattes som en funktion, ikke alene som en kreds af personer, idet en person kan tilhøre flere af de nævnte interessegrupper. Virksomheden overlever, så længe den med hver enkelt part i koalitionen kan udveksle ydelser på vilkår, der er tilfredsstillende for såvel virksomhed som den pågældende part eller gruppe. Ejerne f.eks., der stiller kapital til rådighed, vil til gengæld

for dette søge at opnå et tilfredsstillende økonomisk afkast. For ledelsen er regnskabet et informationspolitisk redskab, og den modtager oftest en resultatafhængig aflønning. Medarbejderne har ønsker til arbejdsvilkår og aflønning som modydelse for deres arbejde. Kunden ønsker fra virksomheden en vare eller ydelse, der – for dem – er mere værd end den pris, de betaler osv. De offentlige myndigheder har dog en i denne sammenhæng lidt anderledes relation til virksomheden end de øvrige interessegrupper. De offentlige myndigheder indgår ikke blot kontrakter med virksomheden, men har også som opgave at overvåge og støtte erhvervslivet. Alle interessegrupper ønsker, at virksomheden overlever, og desuden ofte at den øger aktiviteten. Efterstræbelse af sidstnævnte mål er som hovedregel ikke uden risiko; også i denne forbindelse er regnskabet en vigtig indikator for virksomhedens situation og udvikling. For alle interessegrupper er adgang til information om virksomheden væsentlig.



Figur 1.1
Virksomheden som
en koalition

Virksomhedens omgivelser er ligeledes af betydning. Dette gælder ikke mindst finansielle analytikere, virksomhedens konkurrenter og offentligheden. Det sidste skyldes, at både lokalt forankrede og globale virksomheder er vigtige aktører i samfundsøkonomien, også her udfylder regnskabet en vigtig funktion.

I en virksomhed skal varetages bestemte organisatoriske funktioner, der medvirker ved løsningen af bestemte opgaver: købsfunktion, salgsfunktion, produktionsfunktion samt databehandlings- og regnskabsfunktion. Hertil kommer en generel ledelsesfunktion. Hver af disse funktioner kræver adgang til velordnet information om både processer, transaktioner og beholdninger.

Generelt består regnskabsfunktionen i systematisk at tilvejebringe beskrivelser og data med henblik på at levere information om en virksomheds økonomiske aktivitet og situation, hvilket sker efter bestem-

Organisatoriske
funktioner

Eksternt og
internt regn-
skabsvæsen

te regler, principper og modeller. Regnskabsvæsen som fag opdeles traditionelt i *eksternt regnskabsvæsen* og *internt regnskabsvæsen*. De engelske betegnelser er *financial accounting* og *management accounting*. Eksternt regnskabsvæsen er centreret om udarbejdelse og analyse af årsrapport og lign. redegørelser. Når det gælder udarbejdelse af årsrapport, er der i stigende grad tale om en juridisk og regelpræget disciplin, hvad der også vil præge det følgende. Internt regnskabsvæsen drejer sig om de systemer, virksomheden anvender til *økonomisk styring* og planlægning. Formålet med økonomisk styring er ikke mindst at sikre virksomhedens *rentabilitet og likviditet*. Rentabilitet er virksomhedens afkast pr. periode i relation til den investerede kapital. Likviditet er virksomhedens evne til at opfylde sine forpligtelser til at betale kontante beløb.

Derudover varetager regnskabsfunktionen opgaver f.eks. i forbindelse med udarbejdelse af virksomhedens indberetninger til Skat. Mange aktiviteter, f.eks. i virksomhedens bogholderi, danner dog grundlag for såvel eksternt som internt regnskabsvæsen samt indberetninger til Skat.

Eksternt regnskabsvæsen

I eksternt regnskabsvæsen udarbejdes information om virksomhedens økonomi til personer og grupper, der som hovedregel ikke har direkte adgang til virksomhedens bogholderi og øvrige registreringer. Dette gælder foruden investorer, kunder og kreditorer også samfundets interesseorganisationer samt offentligheden. Dette begrundes betegnelsen “eksternt regnskabsvæsen”.

De relevante interessegrupper

Regnskabsfunktionens formål og opgaver kan beskrives med udgangspunkt i interessegruppernes *informationsbehov*. I ÅRL er kravet, jf. § 12, stk. 2, at årsrapporten skal udarbejdes således, at den *støtter* regnskabsbrugerne i deres økonomiske vurderinger og beslutninger. Med andre ord skal regnskabsbrugerne i kraft af årsrapporten blive i stand til bedre at kunne besvare spørgsmål som:

- 1) Skal vi købe aktier i det pågældende selskab? Kan vi yde lån til selskabet? Skal vi søge at få selskabet som arbejdsgiver, leverandør eller kunde? Hvor stor er risikoen i den forbindelse?
- 2) Er ledelsens forvaltning af virksomhedens ressourcer tilfredsstillende? Placeres midlerne fornuftigt og lønsomt? Hertil hører også spørgsmålet om, hvorvidt virksomheden lever op til den “sociale kontrakt” og overholder f.eks. miljøregler.
- 3) Er det udbetalte udbytte til ejerne velbegundet? Er aflønningen af ledelsen rimelig? I f.eks. erhvervsdrivende fonde kan spørgsmå-

lene også være knyttet til omfanget af tildelinger ud af de formålsbestemte midler i relation til omkostninger til administration eller brug af midler til investering.

Interessegrupperne lægger imidlertid vægt på forskellige mål. Ejerne ønsker en rentabel virksomhed. De øvrige interessegrupper ønsker en levedygtig virksomhed; men de har derudover andre ønsker, der kan opfattes som værende i konflikt med målet om en rentabel virksomhed. Desuden har virksomheden konkurrenter. En forståelse af regnskabsfunktionens opgaver og problemer kan opnås med udgangspunkt i denne problemstilling. De offentlige myndigheders rolle afviger, som nævnt, på flere måder fra de øvrige interessegruppers, hvilket har konsekvens for deres brug af virksomheders årsrapporter.

I bemærkningerne til forslaget om ændring af ÅRL i 2015 nævnes flere steder, hvorledes hensynet til administrative lettelser for virksomhederne skal afvejes mod hensynet til regnskabsbrugernes informationsbehov.

Årsrapporten er ofte den centrale kilde til information om virksomheden, idet det ud fra årsrapporten er muligt at danne sig et billede af virksomhedens størrelse og rentabilitet. Men på den anden side er det ikke tilstrækkeligt at forlade sig på det umiddelbare indtryk, som fremkommer ved en overfladisk læsning. Regnskaber kan udarbejdes på flere forskellige måder, der er baseret på en række subjektive opfattelser. F.eks. afhænger virksomhedens regnskabsmæssige rentabilitet af de metoder, der i forbindelse med udarbejdelse af regnskabet er anvendt ved måling (dvs. værdiansættelse) af virksomhedens formuegoder. Derfor er det væsentligt for læsere af årsrapporter at være opmærksomme på konsekvenserne af de kriterier, der er anvendt. Dette kræver et kendskab til de metoder, regler og principper, der anvendes ved udarbejdelse af årsrapporter.

Subjektive
opfattelser

På den ene side er det muligt ved anvendelse af forskellige former for regnskabsanalyse at fremdrage yderligere regnskabsmæssig information, end den umiddelbare regnskabslæsning giver. Kunsten er ikke mindst at forstå de regnskabsanalytiske metoder, herunder både deres fortrin og begrænsninger.

Regnskabs-
analyse

På den anden side er der væsentlige forhold, der normalt ikke oplyses i årsrapporter og de tilhørende ledelsesberetninger. Det er f.eks. væsentligt at vide, dersom en virksomhed udelukkende er baseret på en enkelt persons, evt. direktørens, evner og kontakter. Dette står normalt ikke i årsregnskabet eller i ledelsesberetningen. Det er også væsentligt at vide, om virksomhedens produkter i nær fremtid må betegnes som teknisk og/eller økonomisk forældede. Dette oplyses undertiden, men ofte ikke. Ligeledes oplyses ofte ikke, om virksomheden

Forhold der
normalt ikke
oplyses

skaber rentabilitet på langt sigt gennem udvikling af produkter og/eller udvidelse af kundekredsen. Kendskab til koncern- og ejerforhold, herunder tillid til medlemmerne af en virksomheds ledelse, er også væsentlig.

Regnskabsret

Eksternt regnskabsvæsen er – i modsætning til internt regnskabsvæsen – i vid udstrækning lovreguleret. Love og praksis foreskriver de rammer, inden for hvilke virksomheden skal afgive informationer og herunder udarbejde årsrapport m.v.

“God skik”-begreber

Det skal i denne forbindelse indskydes, at revisions- og regnskabslovgivning især tidligere var kendetegnet ved regulering efter en række retlige standarder i form af “god skik”-begreber: “god bogførings-skik”, “god regnskabsskik”, “god revisions-skik” m.fl. Disse “god skik”-regler kan, jf. Gomard (1979), sammenlignes med “friere varianter af juraens gammelkendte culparegel”.¹ De kan betragtes som en konsekvens af på den ene side umuligheden af at regulere en professionel praksis i detaljer og på den anden side behovet for en regulering med tilknyttede ansvarsregler. Internationaliseringen har imidlertid bevirket, at mængden af juridiske regler om årsrapporter er øget betragteligt, hvilket vil præge fremstillingen i de følgende kapitler. Man kan med en vis dristighed sige, at årsregnskabslovens og de internationale standarders mange regler fra og med klasse B i dag bruges af virksomhederne som disposition eller tjekliste ved udarbejdelse af årsrapporten. Anvendelsen af begrebet “god regnskabsskik” er vigende, men står flere steder, hvor lovgiver ikke kræver brug af ÅRL’s regler; se f.eks. “lov om fonde og visse foreninger”, § 22.

Bogføringsloven

Alle erhvervsdrivende virksomheder har ifølge bogføringsloven som hovedregel pligt til at udarbejde og opbevare regnskabsmateriale efter “god bogføringsskik”. Personligt ejede virksomheder har i modsætning til selskaber ikke pligt til at udarbejde en årsrapport, men kan nøjes med at opgøre den skattepligtige indkomst på baggrund af registreringerne i bogholderiet. Dette betyder også, at i mindre, personligt ejede virksomheder er det regnskab, der ligger til grund for indberetninger til Skat, ofte identisk med det, der forevises for f.eks. bankforbindelsen.

Skattelovgivningen

I denne sammenhæng bør nævnes to bekendtgørelser (1295/1296 af 14. november 2018), udarbejdet med hjemmel i skattekontrolloven m.fl., om “krav til det skattemæssige årsregnskab mv.”, de såkaldte “mindstekravs bekendtgørelser”. Bekendtgørelsernes indhold er, i hovedtræk, en række krav om visse specifikationer af betydning ved den skattemæssige ligning.

1. Gomard, Bernhard (1979): *Revisors stilling i retlig belysning*. Skrifter fra Det Retsvidenskabelige Institut ved Københavns Universitet nr. 34. Munksgaard.

I selskaber skal der ud over indberetninger til Skat udarbejdes en årsrapport. Da ÅRL's bestemmelser på en række punkter er forskellige fra skattelovenes, skal ledelsen for et selskab som hovedregel udarbejde mindst to regnskaber. Det ene udarbejdes efter ÅRL's bestemmelser og det andet efter skattelovgivningens regler, og derudover kan der være tale om udarbejdelse af interne regnskaber. Principper og datagrundlag er i vidt omfang sammenfaldende, og en omformning er ofte ikke uoverkommelig.²

Mere end 99 % af de danske kapital-selskaber skal aflægge regnskab efter ÅRL, ikke de internationale standarder, derfor er den central. Det vil være praktisk, men ikke nødvendigt, om læseren har seneste udgave af ÅRL ved hånden, den findes bl.a. på internettet³. Alle paragraffer, der henvises til i denne bog, findes i denne lov medmindre andet nævnes. De mange henvisninger til loven skyldes, at bogen bl.a. er tænkt som læsning for jurister og andre sagkyndige, som i kraft af henvisningerne kan finde og studere lovens tekst i detaljer. Det vil med det omfang, bogen har, ikke være formålstjenligt at nævne og diskutere alle enkeltheder i loven og de tilknyttede regelsæt. For alle citater gælder, at kursiv eller fed skrift er indsat her for at fremhæve bestemte ord, og kursiveringer findes ikke i loven eller den citerede tekst. Tekst i kantet parentes i et citat findes ikke i citatet og er ligeledes indsat her. "Børsnoterede virksomheder" betegner i det følgende også vendingen "virksomheder, som har værdipapirer optaget til handel på et reguleret marked i et EU/EØS-land" og lign. formuleringer i lovgivningen. "Selskaber" betegner virksomheder med pligt til at aflægge årsrapport.

Foruden love og bekendtgørelser har *Regnskabsvejledning for klasse B- og C-virksomheder*, udsendt af brancheforeningen *FSR-danske revisorer*, en væsentlig autoritet, da den udtrykker en anerkendt faglig opfattelse⁴. Vejledningen har til formål at være normdannende med henblik på fremme af en ensartet dansk regnskabspraksis af høj standard. På en række punkter anbefales i regnskabsvejledningen afgivelse af mere vidtgående oplysninger end krævet i ÅRL.

EU's regnskabsdirektiv, der bl.a. bygger på 4. og 7. selskabsdirektiv, spiller en betydelig rolle ved ændring af ÅRL, det samme gælder EU's ændringsdirektiv vedrørende CSR-rapportering og direktivet

Årsregnskabsloven

Regnskabsvejledningen fra FSR

EU's direktiver

-
2. Se Brian Hansen, Jan Storgaard Hove og Bent Larsen (2014): *Fra regnskab til selvangivelse for selvstændige erhvervsdrivende*. 2. udgave. Karnov Group.
 3. Se f.eks. Erhvervsstyrelsens hjemmeside, www.erst.dk. ÅRL er siden 2001 ændret ca. 34 gange.
 4. Findes på www.fsr.dk sammen med årsrapportmodeller for klasse B og klasse C. (Tilgæet 12. juni 2020).

	<p>om harmonisering af gennemsigthedskrav m.fl. Ændringer af ÅRL skyldes således ofte hensynet til implementering af EU-regler.</p>
IASB og FASB	<p>De internationale regnskabsstandarder er udarbejdet af “International Accounting Standards Board” (forkortet IASB; tidligere var sidste ord “Committee” og forkortelsen IASC). Disse standarder, der bærer betegnelsen IFRS (før 2004 IAS) og et nummer, er et af udgangspunkterne for udarbejdelsen og ajourføringen af både EU’s direktiver og dansk lovgivning. Dertil kommer, jf. ÅRL § 137, at børsnoterede virksomheder skal aflægge regnskab efter de internationale standarder; mht. f.eks. ledelsesberetningen har ÅRL imidlertid betydning også for de børsnoterede selskaber. Der er dog store ligheder mellem ÅRL og de internationale standarder⁵. Når der i det følgende henvises til IAS/IFRS, skyldes det i flere sammenhænge, at lovens forarbejder på det punkt henviser til de pågældende standarder. De internationale regnskabsstandarder implementeres oftest i ÅRL jf. EU-regler herom.</p> <p>I international sammenhæng tillægges de amerikanske regnskabsstandarder udarbejdet af “Financial Accounting Standards Board” (FASB) ofte en vis betydning, bl.a. fordi FASB standarder på afgørende punkter har været forløbere for udviklingen af IFRS.</p>
ÅRL af 7. juni 2001	<p>Regnskabsret omfatter således både national ret og international ret. Den nuværende ÅRL har loven af 2001 som grundlag. I forbindelse med forberedelse og vedtagelse af ÅRL af 7. juni 2001 skete en række principielle ændringer, som stadig er gældende.</p>
Ændringer	<p>Ændringerne forekommer både på det overordnede niveau og i detaljerne. Det følgende er en oversigt over de mere overordnede forhold, som stadig kendetegner ÅRL, og de enkelte punkter er gennemgået nøjere i de følgende kapitler:</p> <p>I modsætning til før er som hovedregel alle erhvervsdrivende virksomheder omfattet af loven, ikke kun selskaber, men også personligt ejede virksomheder, erhvervsdrivende fonde m.fl.</p> <p>Loven er blevet <i>mere tilgængelig</i>, dvs. lettere at læse. Som et led heri er det mere overskueligt at bruge loven for at udarbejde et regnskab for en mindre virksomhed eller et mindre selskab, idet det ikke længere er nødvendigt at læse hele loven for at finde lempelserne for små selskaber som undtagelser. Loven er bygget op efter den såkaldte “byggekloidsmodel”, hvor virksomhederne inddeles i fire klasser: A, B, C og D. Grundideen er, at en højere klasse skal anvende reglerne for egen og forudgående klasser. Eksempelvis skal virksomheder i</p>

5. Se Jan Fedders, Henrik Steffensen og Kim Tang Lassen (2017): *Årsrapport efter internationale regnskabsstandarder – fra dansk praksis til IFRS*. 5. udgave. Forlaget Karnov Group.

klasse C anvende reglerne både for klasse A, B og C. I tilfælde af konflikt mellem reglerne i forskellige klasser bruges reglerne i egen klasse. Byggeklovsmodellen er skabt ud fra ønsket om at samle de relevante regnskabsbestemmelser i én lov, som ikke pålægger de mindre virksomheder flere administrative byrder og samtidig indeholder tidssvarende internationale krav til de store selskaber. Denne bog er derfor opbygget med et andet snit. For hvert emne gennemgås reglerne for alle virksomhedstyper; derved træder de afgørende forskelle tydeligere frem.

- Loven indeholder indledende bestemmelser, hvori der fremhæves nogle *grundlæggende principper*, som er udarbejdet efter de tilsvarende “frameworks” i de internationale regnskabsstandarder. Formålet er at højne de aflagte regnskabs kvalitets ved at klargøre lovens fundament. Desuden er de indledende bestemmelser en rettesnor ved tolkning af lovens detailbestemmelser og afgørelse af konkrete tilfælde.
- En række centrale *begreber er defineret* i lovens bilag 1; også de er i tråd med de definitioner, som findes i bl.a. de internationale regnskabsstandarder. Man kan således læse, hvorledes lovgiver definerer f.eks. “aktiver” og “dagsværdien”.
- Der er søgt overensstemmelse med *de internationale regnskabsstandarder* ved at standardernes principper og regler i vid udstrækning er skrevet ind i loven, og ændringer af standarder og nye standarder anvendes som begrundelse for de jævnlige ændringer af loven. Derudover er loven på flere punkter en rammelov, som skal udfyldes med både nuværende og fremtidige standarder, hvilket også skal ses i lyset af tendensen til internationalisering af kapital- og varemarkederne og dermed regnskabsaflæggelsen.
- Der er i loven taget højde for brugen af *finansielle derivater* og andre nyere finansielle instrumenter. Typiske derivater er terminskontrakter (futures) og optioner, og de anvendes ofte ved forretninger i fremmed valuta. Ofte tjener disse til at fjerne eller mindske en risiko, der er knyttet til bestemte finansielle fordringer eller transaktioner, ved at en tredjemand, der udbyder derivater, mod betaling overtager f.eks. en kursrisiko. Lovgiver har også taget højde for, at der stadig sker en udvikling af nye former for finansielle derivater.
- Normen for årsrapporten er i højere grad end før *det værdibaserede regnskab* frem for det historiske kostprincip eller det transaktionsbaserede regnskab, dvs. at der lægges vægt på, at balancen så vidt muligt viser de aktuelle dagsværdier, ikke blot anskaffelseshærdierne. Også dette er et spørgsmål om, at årsrap-

- porten i højere grad skal imødekomme investorers informationsbehov.
- Foruden de talmæssige opstillinger i årsregnskabet lægges der mere vægt på årsrapportens verbale elementer. *Ledelsesberetningen* skal indeholde flere oplysninger end hidtil. Ledelsen fortæller her om virksomhedens karakter og beskriver forventningerne til virksomhedens fremtid. Nogle vil sige, at årsrapporten derved henvender sig til en bredere kreds af læsere.
 - Der er en kraftigere betoning af *ledelsens ansvar* for årsrapporten, idet den skal underskrive en ledelsespåtegning, hvori den giver visse erklæringer om rigtighed og lovlighed af årsrapporten.
 - Der er indføjet bestemmelser om *supplerende former* for opstillinger og beretninger som f.eks. videnregnskaber og grønne regnskaber. Dertil er der *pligt til* for store virksomheder at redegøre for virksomhedens samfundsansvar. Disse regnskaber og redegørelser er ofte mere verbale end selve årsregnskabet, og de er tænkt som et middel til at give et supplerende billede af de ressourcer, som virksomheden råder over. Det er for nogle opstillingsformer og virksomheder frivilligt, om virksomheden vil udarbejde dem; men dersom de udarbejdes, skal de opfylde visse kvalitetskrav.

Regnskabslovens gyldighedsområde

I modsætning til før er som hovedregel alle erhvervsdrivende virksomheder omfattet af loven, ikke kun aktie- og anpartsselskaber, men også personligt ejede virksomheder, erhvervsdrivende fonde samt, som noget mere specielt, virksomheder m.fl., der er omfattet af “lov om visse erhvervsdrivende virksomheder” § 3 (visse mindre anvendte virksomhedsformer og foreninger med begrænset ansvar) og § 4 (andelsselskaber med begrænset ansvar, herunder AMBA’er).

Vigtige undtagelser er først og fremmest pengeinstitutter, børsrådgivningselskaber, realkreditforeninger og forsikringselskaber, idet de aflægger regnskab efter en særlovgivning for finansielle virksomheder, som imidlertid har klare lighedspunkter med ÅRL. Undtaget er ligeledes virksomheder, der er under statens og kommunernes regnskabsvæsen, idet der dog også her er en tendens til, at regnskaber aflægges efter en model for virksomheder⁶. *Regnskabsloven* (Lov nr. 131 af 28. marts 1984 om statens regnskabsvæsen m.v.) giver Finansministeren mulighed for at fastsætte de nærmere regler på regnskabsområdet for samtlige ministerier m.v., hvis budget er optaget på finansloven. Regnskabsloven er således ikke en lov om virksomheders regnskaber,

6. Se f.eks. www.modst.dk. (Tilgået 28. april 2020).

men om budgetstyrede statslige institutioners regnskaber; den omfatter samtlige ministerier m.v., hvis budget er optaget på finansloven. Selvejende institutioner, der modtager tilskud fra staten, men uden at institutionens driftsbudget er optaget på bevillingslov, er derimod ikke omfattet af regnskabsloven, medmindre ressortministeren har truffet særskilt beslutning herom.⁷

I ÅRL foreskrives både generelle krav for alle årsrapporter og derudover forholdsvis detaljerede krav for især selskaber, idet der opereres med fire regnskabsklasser A, B, C og D. Klasse A er typisk personligt ejede virksomheder, men også enkelte andre former for virksomheder. Ingen af disse har pligt til at udarbejde en årsrapport. Klasse B omfatter små selskaber, og der er her krav om aflæggelse af årsrapport, og kravene er væsentligt flere end for A. Klasse C består af mellemstore og store selskaber, og bestemmelserne peger mod de internationale regler. Klasse D er ikke mindst børsnoterede selskaber. Om de enkelte klasser gælder således:

Klasse A omfatter virksomheder, som frivilligt aflægger årsrapport, jf. § 3, stk. 2. Disse virksomheder skal imidlertid, dersom de vælger at udarbejde en årsrapport, følge de grundlæggende og generelle krav i loven. Disse grundlæggende krav har – for klasse A – i høj grad som formål at markere en sondring mellem skatteregnskaber, interne regnskaber og årsrapporter. Regnskaber for klasse A-virksomheder, f.eks. personligt ejede virksomheder, skal ikke indsendes til Erhvervsstyrelsen og dermed offentliggøres.

Klasse A omfatter først og fremmest personligt ejede virksomheder, *uanset størrelse*.

Derudover – som noget specielt – omfatter klasse A også, jf. § 4, mindre virksomheder med begrænset ansvar, der er omfattet af lov om visse erhvervsdrivende virksomheder § § 3 og 4 (se ovenfor), dersom de på balancetidspunktet ikke overskrider to af følgende tre grænser: 1) balancesum: 7 mio. kr., 2) nettoomsætning: 14 mio. kr. og 3) gennemsnitligt 10 heltidsbeskæftigede medarbejdere. Med andre ord tilhører f.eks. mange mindre andelsvirksomheder med begrænset ansvar og tilknytning til landbruget klasse A. Særlige regler gælder i koncernforhold, idet undtagelsen ikke gælder her. Antallet af virksomheder i klasse A er meget stort, men mange af virksomhederne er yderst beskedne målt efter omsætning og beskæftigelse.

Årsrapporten for personligt ejede virksomheder er som nævnt ikke offentligt tilgængelig; men større og – i relation til virksomheden – indflydelsesrige kreditorer vil normalt forlange at få forelagt et regnskab. Det er således ikke ualmindeligt, at der i lidt større personligt

Byggeklodsmodellen

Klasse A

Mindre andelsvirksomheder

Ikke offentligt tilgængelige

7. Jf. Økonomistyrelsens hjemmeside. www.oes.dk. (Tilgået 28. april 2020).

ejede virksomheder foruden den skattepligtige indkomstopgørelse også udarbejdes en årsrapport, uanset at der ikke er pligt til dette.

Før loven af 2001 var personligt ejede virksomheder ikke underkastet ÅRL. Under debatten i Folketinget blev der lagt vægt på, at mindre personligt ejede virksomheder ikke blev pålagt en ny administrativ byrde, og reglerne for klasse A kan da også betegnes som principielle og summariske, og de repræsenterer ikke den detailregulering, som gælder for klasse B og opefter.

Virksomheder i klasse A kan vælge at anvende visse af reglerne for klasse B; i så fald skal det ske systematisk og konsekvent. Dvs. ledelsen skal anvende en valgt regel på alle relevante forhold uden f.eks. at skele til, om resultatet i det konkrete tilfælde er ønskeligt eller ej.

Der er som hovedregel ikke lovkrav om revision for virksomheder i klasse A. Det er dog almindeligt, at også enkeltmandsvirksomheder og andre personligt ejede virksomheder anvender revisor – ikke til revision, men som skatterådgiver og til at udarbejde årsrapporten, hvilket dog ikke fritager ledelsen for ansvar.

Klasse B

Klasse B omfatter primært “små” selskaber med begrænset hæftelse. De har pligt til at aflægge årsrapport, jf. § 3, hvilket først og fremmest gælder aktieselskaber, anpartsselskaber og partnerselskaber (kommanditaktieselskaber) og erhvervsdrivende fonde. Mere end 90 % af samtlige danske selskaber tilhører klasse B. Der er her *ingen nedre grænse* mht. størrelse. Noget andet er naturligvis de grænser for kapital-selskabers minimale størrelse, som findes i selskabsloven. (Hovedregel: Minimal nominel selskabskapital (indskudskapital) i aktieselskaber 500.000 kr.; anpartsselskaber 40.000 kr.).

Som noget mere specielt tilhører også små interessentskaber og kommanditselskaber klasse B, dersom alle de fuldt ansvarlige ejere enten direkte eller indirekte er aktieselskaber, partnerselskaber (kommanditaktieselskaber), anpartsselskaber eller “selskaber med en tilsvarende retsform”, idet der gælder visse undtagelser i koncernforhold m.v., jf. § 5 og § 6. Dertil kommer visse virksomheder og foreninger med begrænset ansvar, herunder AMBA’er, der er for store til at tilhøre klasse A, jf. gennemgangen ovenfor.

Af hensyn til både ejerne, kreditorerne og andre regnskabsbrugere lægges der vægt på at gøre selskabers årsrapporter sammenlignelige og informative. Et andet væsentligt punkt er, at regnskaber aflagt af selskaber skal indsendes til Erhvervsstyrelsen, hvorved de bliver offentligt tilgængelige. Fristen for indsendelse er 5 måneder efter regnskabsårets afslutning (4 måneder for klasse D), jf. § 138.

Mikrovirksomheder

Efter en nyere lovændring gælder en række lempelser for særlig små selskaber i klasse B, såkaldte “mikrovirksomheder”. Mikrovirksomheder er kendetegnet ved, at de på balancetidspunktet i to på hin-

anden følgende regnskabsår ikke overskrider mindst to af følgende tre grænser: 1) balancesum på 2,7 mio. kr., 2) nettoomsætning på 5,4 mio. kr. og 3) et gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede på 10. Der var i 2016 ca. 245.000 virksomheder i regnskabsklasse B, hvoraf ca. 80.000 opfylder kriterierne for at være mikrovirksomheder. I § 135, stk. 1 defineres yderligere en undergruppe af mindre virksomheder i klasse B, som i det følgende betegnes som “meget små virksomheder”. Antallet af virksomheder i klasse B er blevet en del større efter ikrafttræden af højere grænser for overgang til klasse C. På den anden side er det bestemt ikke alle virksomheder, som anvender de regler om lempelser, som findes for bl.a. mikrovirksomheder.

Uagtet princippet i byggeklodsmodellen er flere af reglerne for klasse B formuleret anderledes end de tilsvarende for klasse A, jf. § 22, stk. 1, og der er i klasse B tale om en betydeligt mere detail- og regelstyret regnskabsaflæggelse, end det er tilfældet for klasse A. Dette gælder bl.a. kravet om anvendelse af bestemte skemaer for resultatopgørelse og balance, som angiver regnskabsposternes betegnelser, rækkefølge og grad af specifikation. På den anden side undgår virksomheder i klasse B mange af de krav, der er affødt af internationalisering og tendensen mod værdibaserede regnskaber, idet disse kun gælder for klasserne C og D. Mere end ni ud af ti danske årsrapporter aflægges efter klasse B, ikke C eller D. (Klasse A, som er størst i antal virksomheder, er ikke medregnet her, da de ikke har pligt til at udarbejde årsrapport).

Klasse C består efter lovændring i 2015 af virksomheder, som, foruden at opfylde kravene ovenfor for klasse B, på balancetidspunktet i to på hinanden følgende regnskabsår overskrider mindst to af følgende tre grænser: 1) balancesum: 44 mio. kr., 2) nettoomsætning: 89 mio. kr. og 3) gennemsnitligt 50 heltidsbeskæftigede medarbejdere. Der var i 2016 ca. 6.500 virksomheder i klasse C.

Klasse C

Lovens grænser for balance og omsætning er blevet hævet gennem årene, således at stadig flere virksomheder undgår pligten til at efterleve de mere strenge krav i klasse C.

Klasse C omfatter såkaldte “mellemstore” og “store” virksomheder, dvs. ikke mindst aktieselskaber af en vis størrelse, som ikke er børsnoterede. Disse virksomheder skal i højere grad følge de internationale tendenser i regnskabsaflæggelse end de små i klasse B. Begrundelsen for sondringen mellem klasse B og klasse C er til dels, at tilvejebringelse af visse af oplysningerne for klasse C stiller store krav til regnskabsfunktionen, og dels, at sådanne oplysninger som regel er mest relevante for mellemstore og store virksomheders interessegrupper.

Virksomheder i klasse C, hvor to af følgende tre størrelser ikke overskrides to år i træk, betegnes som *mellemstore virksomheder*. 1)

Mellemstore
virksomheder

balancesum: 156 mio. kr., 2) nettoomsætning: 313 mio. kr. og 3) gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede i løbet af regnskabsåret: 250. Ca. 4.800 af virksomhederne i klasse C var i 2016 mellemstore virksomheder, og ca. 1.700 var store virksomheder.

Sondringen mellem mellemstore og store virksomheder er bl.a. relevant ved afgørelse af, om virksomheden behøver at offentliggøre størrelsen af omsætningen og redegøre for virksomhedens samfundsansvar, jf. kapitel VI m.fl. her i bogen.

Virksomheder i klasse C skal følge reglerne for virksomheder i klasse B og derudover lovens afsnit IV.

Klasse D

Klasse D omfatter statslige aktieselskaber og børsnoterede virksomheder uanset størrelse. Her er reglerne særlig omfattende, ligesom reglerne for koncernregnskaber ofte finder anvendelse her. Virksomheder i denne klasse skal foruden reglerne for virksomheder i klasse C følge lovens afsnit V. Her lægges i særlig grad vægt på at give oplysninger, som en investor på aktiemarkedet efterspørger også internationalt. Virksomhederne i klasse D har afgørende betydning for både produktion og beskæftigelse, men udgør kun ca. 200 i antal.

Reglerne for koncerner er særlig komplicerede og vil kun blive omtalt i hovedtræk i de følgende kapitler.

Lovens opbygning efter en “byggeklodsmode” har som nævnt den fordel, at f.eks. ledelsen af en lille virksomhed præcis kan se, hvilke bestemmelser den er underkastet, uden at den skal læse hele loven.

Virksomhedens øverste ledelse og den daglige ledelse udarbejder årsrapporten, i selskaber således bestyrelse og direktion. Hvert enkelt medlem af ledelsen er ansvarligt for indholdet, hvilket de bl.a. tilkendegiver ved at underskrive en ledelsespåtegning. Årsrapporten er efterfølgende et middel til at få viden om en virksomhed ved regnskabsanalyse og virksomhedsvurdering.

Opgave: Tegn en figur som illustrerer byggeklodsmodellen.

Internt regnskabsvæsen

Årsrapporten er en del af det eksterne regnskabsvæsen. I resten af dette indledende kapitel gives nogle få oplysninger om det interne regnskabsvæsen.

De registreringer, der foretages for at opfylde bogføringsloven, anvendes også i det interne regnskabsvæsen. Men det interne regnskabsvæsen er i modsætning til årsrapporten ikke lovreguleret i juridisk forstand, men tilrettelægges af virksomhedens ledelse, hvilket sædvanligvis sker med baggrund i fagets konventioner i faglig regnskabsteoretisk forstand.

Det interne regnskabsvæsen kan indrettes på en lang række måder alt efter, hvilken virksomhed der er tale om. Udgangspunktet er ledelsens informationsbehov i forbindelse med styring af virksomheden. I en lille virksomhed dækkes informationsbehovet ved indehaverens personlige overvågning, hvorfor behovet for formelle systemer er begrænset. I en stor virksomhed med mange produkter og afdelinger er det derimod nødvendigt at have mere formelle administrative systemer, der kan rapportere om rentabiliteten af de forskellige forretningsområder. Informationsbehovet afhænger af de fokusområder, som er afgørende for den pågældende virksomhed. Tæt kontakt med markedet og rapporter om salgets udvikling er af afgørende betydning for de fleste virksomheder. Ligeledes er der særlige styringsopgaver i f.eks. en ordreproducerende virksomhed.

Informations-
behov

I denne forbindelse kan følgende opgaver defineres, jf. professor Vagn Madsen:

Kalkulationsopgaven

Traditionelt sondres mellem for- og efterkalkulation, hvor forkalkulationen udføres inden ordreoptagelse og produktion, og efterkalkulationen efterfølgende af hensyn til kontrol. Formålet med kalkulation er, ofte med henblik på prisfastsættelse, at bestemme de omkostninger, som skal tilregnes en bestemt ordre eller vare. Beregning af omkostningerne ved produktion af en given vareenhed har ikke en entydig løsning, hvilket rent metodemæssigt har givet anledning til skoledannelse. Uenigheden drejer sig ikke mindst om, i hvilken grad og på hvilken måde omkostninger vedrørende virksomheden som helhed, som f.eks. husleje, skal medtages ved beregning af de enkelte produkters omkostninger; det emne tages op i kapitel IX. Så at sige alle virksomheder udfører forkalkulation, hvorimod det er almindeligt at undlade efterkalkulation. Naturligvis kan der ved f.eks. entrepriser også være tale om løbende genberegninger (mellemkalkulation).

For- og efter-
kalkulation

Kontrolopgaven

Denne opgave er ikke begrænset til at observere de enkelte produkters rentabilitet. Også rentabiliteten af kunde grupper og virksomhedens enkelte afdelinger kan kontrolleres. Dette sker ved, at de enkelte omkostninger fordeles ikke alene på produkter, men også på f.eks. afdelinger. Som regel er det afgørende, at en mindre gunstig tendens opdages hurtigt, så ledelsen kan gribe ind. En almindelig kontrol består i at bedømme, om det faktiske forbrug af eksempelvis råvarer, timer eller kroner svarer til det kalkulerede eller forventede forbrug med henblik på at forklare afvigelse. I denne forbindelse anvender visse virksomheder interne afregningssatser, som f.eks. anvendes, når

Rentabilitet

en vare flyttes mellem afdelinger. Der kan også i f.eks. håndværksvirksomheder og liberale erhverv være tale om registrering af forbrug af tid til forskellige opgaver.

Alternativopgaven

Driftsøkonomi

I driftsøkonomi er begrebet alternativ væsentligt. Dette skyldes, at en virksomhed i en lang række tilfælde vælger mellem to eller flere muligheder, som gensidigt udelukker hinanden, således at kun én af mulighederne kan vælges. Der kan eksempelvis være tale om valg mellem produkter eller transportmåde (egne biler contra vognmænd). I denne sammenhæng er det væsentligt for en virksomhed at have klarhed over de økonomiske konsekvenser af de enkelte muligheder, som ofte kaldes “alternativer” i driftsøkonomisk jargon.

Bidragsregnskabet

I regnskabsliteratur og -praksis er bidragsregnskabet eller bidragsmodellens begreber udbredte, derfor skal de kort omtales. Opstillingen og tankegangen betegnes også som dækningsbidragsmodellen eller kapacitetsmodellen. Bidragsregnskabet terminologi anvendes ikke mindst i forbindelse med regnskabsanalyse og derudover i internt regnskabsvæsen. Men også i årsregnskaber for især mindre virksomheder, som der er flest af, anvendes undertiden dele af bidragsregnskabet terminologi, især ordet dækningsbidrag. Det drejer sig bl.a. om mange virksomheder inden for landbrug og håndværk. Men også et børsnoteret rederi (klasse D) har indtil 2014 offentliggjort årsrapporten på dansk og heri vist en resultatopgørelse i form af en bidragsmodel under anvendelse af ordet “dækningsbidrag”.

Begrebet dækningsbidrag er knyttet til en række regnskabsteoretiske og/eller driftsøkonomiske begreber, som skal kendes for at forstå, hvad ordet dækningsbidrag betyder.

Omkostningsbegreber

Variable omkostninger kan defineres som omkostninger, der øges henholdsvis falder, når omsætningen og produktionen pr. tidsenhed øges henholdsvis falder – inden for en vis tidshorisont og et vist omsætningsinterval.

I en handelsvirksomhed er vareforbrug og emballage vedrørende de solgte varer normalt variable omkostninger. I en produktionsvirksomhed er forbruget af råvarer og omkostninger til akkordløn som oftest variable omkostninger.

Men på meget kort sigt er kategorien variable omkostninger meget begrænset. En jordbæravler, der står på en markedsplads en varm sommerdag, har ingen variable omkostninger. Sælges frugterne ikke samme dag, er de kassable. På meget langt sigt er alle omkostninger

variable. Set over en årrække er eksempelvis alle jordbæravlernes omkostninger variable. En markant udvidelse af omsætningen indebærer således, at en række omkostninger, f.eks. til studeplads eller lokaleleje, overgår til kategorien variable omkostninger, da en udvidelse af kapaciteten vil være påkrævet.

Faste omkostninger er omkostninger, som modsætningsvis hverken er variable omkostninger eller finansielle omkostninger. Det er f.eks. husleje og afskrivning (dvs. værditab) på maskiner. Husleje er en fast omkostning, men den kan godt ændre sig i kroner som følge af en kontraktlig regulering på grundlag af f.eks. byggeomkostningsindekset. Huslejen er dog variabel eller delvist variabel, dersom størrelsen helt eller delvist afhænger af omsætningens størrelse, hvilket ikke er almindeligt, men dog forekommer, f.eks. i en kendt forlystelsespark nord for København. Lidt vanskeligere er det at opdele udgifter til energi og transport i en variabel del og en fast del.

Variabel eller fast

For at imødekomme den kritik, der har været af inddelingen i variable og faste omkostninger anvendes undertiden en beslægtet inddeling i stykomkostninger og kapacitetsomkostninger.

Stykomkostninger er omkostninger, der disponeres for at frembringe og afsætte den enkelte vareenhed. Nøgleordene er her formålet med dispositionen. Eksemplerne er igen vareforbrug og akkordløn. Her kan ligeledes være grænsetilfælde. Som et meget specielt og teoretisk eksempel er forbrug af en vare eller varegruppe, som en detailhandler har valgt at føre for at give et generelt gunstigt indtryk af virksomhedens sortiment – og ikke så meget i forventning om rentabel afsætning af den pågældende vare – ikke en stykomkostning, fordi formålet er at fremkalde reaktionen: “Her kan man da få alt”.

Kapacitetsomkostninger er omkostninger, der hverken er stykomkostninger eller finansielle omkostninger. Et kendetegn ved kapacitetsomkostninger er, at de normalt disponeres for en periode – i modsætning til stykomkostninger, der normalt disponeres pr. vareenhed. Igen er husleje og afskrivninger oplagte eksempler. Kapacitetsomkostninger inddeles i kontante kapacitetsomkostninger og afskrivninger. Gager til medarbejdere, der varetager generel administration, er et eksempel på en kontant kapacitetsomkostning.

Styk eller kapacitet

Direkte omkostninger er omkostninger, der umiddelbart og entydigt kan henføres til det enkelte produkt. Også her er råvarer og akkordløn oplagte eksempler. Undertiden anvendes betegnelsen produkt-direkte omkostninger, der ud fra en teoretisk betragtning ikke må forveksles med produkt-enheds-direkte omkostninger. (Et andet begreb er afdelings-direkte omkostninger, der betegner omkostninger, der kan henføres til den enkelte afdeling).

Direkte eller
indirekte

Indirekte omkostninger er omkostninger, som kun indirekte, dvs. via beregnede fordelinger, kan henføres til de enkelte produktgrupper, produktenheder eller afdelinger. Der er eksempelvis tale om omkostningerne til afskrivning, energi og vedligeholdelse vedrørende en industrirobot eller anden maskine, som bruges til produktionen. Ofte fordeles indirekte produktionsomkostninger (IPO) ved brug af beregnede timesatser for de enkelte maskiner. Husleje kan fordeles ud fra beregnede omkostninger pr. kvadratmeter.

I ÅRL anvendes kun begreberne direkte og indirekte omkostninger, herunder indirekte produktionsomkostninger.

Til trods for at der er afgørende ligheder mellem begreberne variable omkostninger, stykomkostninger og direkte omkostninger, er der ud fra en teoretisk tilgang visse forskelle. F.eks. kan de indirekte omkostninger bestå af både variable og faste omkostninger. De nævnte begreber er knyttet til forskellige økonomiske og regnskabsteoretiske opfattelser eller skoler, som ikke vil blive gennemgået her. I regnskabspraksis anvendes de ofte i flæng. Det samme gælder om de komplementære begreber: faste omkostninger, kapacitetsomkostninger og indirekte omkostninger.

Dæknings-
bidraget

Dækningsbidraget for en periode, f.eks. en måned, kan herefter defineres således (i 1.000 kr.):

Omsætning	kr. 650
– Variable omkostninger	<u>kr. 455</u>
= Dækningsbidrag	<u>kr. 195</u>

Dækningsbidraget kan også beregnes for et enkelt produkt eller en produktgruppe frem for en periode. Undertiden anvendes begrebet stykomkostninger frem for variable omkostninger, idet de to ord i regnskabspraksis ofte anvendes synonymt.

Den fagøkonomiske term “dækningsbidrag” tilstræber en beskrivelse af, at det indtjente dækningsbidrag dels skal anvendes til dækning af de øvrige (ikke variable) omkostninger og dels frembringer virksomhedens evt. overskud.

Dersom eksempelvis vareforbruget er den eneste variable omkostning i en handelsvirksomhed, er bruttofortjenesten det samme som dækningsbidraget.

Bidragsregnskabet eller bidragsmodellen indeholder desuden hovedposterne EBITDA og resultat før renter, jf. figur I.2 nedenfor. EBITDA står for “earnings before interest, taxes, depreciation, and amortization”. Undertiden bruges det danske ord “indtjeningsbidrag” frem for EBITDA. Resultat før renter og skat kan også betegnes som EBIT.

Omsætning	kr. 650
– Variable omkostninger	<u>kr. 455</u>
Dækningsbidrag	kr. 195
– Kontante kapacitetsomk.	<u>kr. 90</u>
EBITDA	kr. 105
– Afskrivninger	<u>kr. 80</u>
Resultat før renter	<u>kr. 25</u>

Figur I.2
Bidragsregnskab

Som nogle måske vil bemærke, er figur I.2 rent teoretisk eklektisk i anvendelsen af begreber, idet begrebet variable omkostninger anvendes sammen med begrebet kapacitetsomkostninger. Imidlertid er denne opstilling meget udbredt i praksis, hvorfor den er vist her.

Bidrags- eller kapacitetsregnskabet bygger på den opfattelse, at der i en virksomhed findes to kategorier af beslutninger.

To kategorier af beslutninger

- 1) Beslutninger vedrørende etablering og opretholdelse af kapacitet
- 2) Beslutninger vedrørende skabelse af dækningsbidrag

Ad 1) Anskaffelse og opretholdelse af kapacitet er kendetegnet ved at blive disponeret for en periode. Men derefter, når kapacitetsomkostningerne er disponeret for en periode af en given længde, vil de ikke nødvendigvis ændre sig, selv om omsætningen pr. periode viser en vis tendens til mindre stigning eller fald. Kapacitetsomkostninger kan naturligvis ændre sig af andre grunde, idet huslejen kan stige osv.; men ændringerne er ikke på kortere sigt determineret af ændringer i produktion og omsætning. Dog kan ledelsen naturligvis også i løbet af perioden udvide kapaciteten, dersom der forekommer eller forventes en markant stigning i omsætningen. Kapacitetsomkostninger kan eksempelvis være omkostninger ved leje af lokaler, gage til administrativt personale og afskrivninger på maskiner.

Ad 2) Den anden type beslutninger vedrører skabelse af det størst mulige dækningsbidrag. Det væsentlige er ikke mindst, at det ikke er omsætningen, der skal optimeres, men dækningsbidraget.

Den opfattelse, der ligger bag dækningsbidragsregnskabet, er således i al korthed, at ledelsen med den – for en given periode – etablerede kapacitet skal søge at opnå det størst mulige dækningsbidrag, og det er som nævnt ikke nødvendigvis det samme som at søge den største omsætning.

Udbetalinger, udgifter og omkostninger

Årsregnskabet er ikke et kasseregnskab

Årsregnskabet er ikke et kasseregnskab, men et regnskab over f.eks. formueforhold, indtægter og omkostninger; de to sidstnævnte begreber har *i modsætning til betalinger en abstrakt karakter* og kan rent teoretisk defineres på flere måder.

I regnskabsteori lægges derfor vægt på at sondre mellem udbetalinger, udgifter og omkostninger. Ligeledes er der afgørende begrebsmæssig forskel på indbetalinger og indtægter.

Med hensyn til udbetalinger, der er et velkendt fænomen, skal blot atter fremhæves, at årsregnskabet ikke alene baseres på betalinger, men mange andre former for transaktioner. Dette skal ikke misforstås; betalinger er naturligvis væsentlige at have overblik over, og rapportering af strømme af ind- og udbetalinger gennemføres i form af opstillinger som likviditetsbudgetter og pengestrømsopgørelser m.v.

Udgifter og omkostninger

Den regnskabsmæssige forskel mellem udgifter og omkostninger er lidt anderledes end i daglig sprogbrug. En udgift opstår ved en anskaffelse og indebærer påtagelse af en forpligtelse. Omkostninger fremkommer derimod ved *forbrug*, uanset hvornår anskaffelse og betaling finder sted.

Sondringen mellem udbetalinger, udgifter og omkostninger har økonomisk og regnskabsmæssig betydning i tilfælde, hvor udbetalinger, udgifter og omkostninger vedrørende en given anskaffelse ikke falder i samme periode. Eksempelvis er køb af en maskine en udgift i anskaffelsesperioden, men omkostningen – i form af afskrivning på grund af maskinens værditab – fordeles over et antal perioder og forekommer derfor i flere successive resultatopgørelser. Afskrivning på en maskine er en omkostning, men hverken en udgift eller en udbetaling. Ved kørsel med en taxi mod kontant betaling forekommer udbetaling, udgift og omkostning i samme periode i regnskabsmæssig forstand. Både forpligtelsen til at betale, dvs. udgiften, og forbruget, dvs. omkostningen, påløber i takt med, at kørslen skrider frem.

I dansk regnskabsterminologi og -litteratur er de her beskrevne definitioner en standard. Det bemærkes, at omkostninger er defineret i ÅRL, bilag 1, som visse ændringer i balancen; loven anvender ikke ordet “udgifter”. Dette uddybes i kapitel V.

Eksempel: I år 1 anskaffes en maskine til 600.000 kr. med en levetid på seks år, den betales over to år:

	År 1	År 2	År 3	År 4	År 5	År 6
Udgift	600.000					
Udbetaling	300.000	300.000				
Omkostning	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000

Det forudsættes, at forbruget, dvs. værditabet målt i kroner, med rimelighed kan fordeles lineært over brugstiden.