

IAS 11

INTERNATIONAL REGNSKABSSTANDARD IAS 11
(AJOURFØRT 1993)

Entreprisekontrakter

Denne ajourførte internationale regnskabsstandard erstatter IAS 11, Den regnskabsmæssige behandling af entreprisekontrakter, der blev godkendt af IASC's bestyrelse i 1978. Den ajourførte standard træder i kraft for årsregnskaber, der dækker regnskabsår, som begynder 1. januar 1995 eller senere.

I maj 1999 medførte IAS 10 (ajourført 1999), Begivenheder efter balancedagen, ændring af afsnit 45. Den ændrede tekst træder i kraft, når IAS 10 (ajourført 1999) træder i kraft, dvs. for årsregnskaber, der dækker regnskabsår, som begynder 1. januar 2000 eller senere.

INDHOLD

	Afsnit
Formål	
Anvendelsesområde	1-2
Definitioner	3-6
Sammenlægning og opsplitning af entreprisekontrakter	7-10
Entrepriseomsætning	11-15
Entrepriseomkostninger	16-21
Indregning af entrepriseomsætning og omkostninger	22-35
Indregning af hensættelser til tab	36-37
Ændringer i skøn	38
Oplysning	39-45
Ikrafttrædelsestidspunkt	46

Den egentlige standard, der er angivet med fed kursiv, skal læses i sammenhæng med baggrundsmaterialet og implementeringsvejledningen i denne standard og i sammenhæng med »Forord til internationale regnskabsstandarder«. De internationale regnskabsstandarder er ikke tænkt anvendt på uvæsentlige poster (jvf. afsnit 12 i forordet).

FORMÅL

Formålet med denne standard er at foreskrive den regnskabsmæssige behandling af omsætning og omkostninger i forbindelse med entreprisekontrakter. Arten af de aktiviteter, som er forbundet med entreprisekontrakter, betyder, at det tidspunkt, hvor entrepriseaktiviteten påbegyndes, og det tidspunkt, hvor aktiviteten afsluttes, sædvanligvis falder i forskellige regnskabsår. Derfor er det primære i forbindelse med den regnskabsmæssige behandling af entreprisekontrakter allokeringen af entrepriseomsætning og omkostninger til de regnskabsår, i hvilke entreprisearbejdet udføres. I denne standard benyttes de indregningskriterier, som er fastsat i Begrebsramme for udarbejdelse og præsentation af årsregnskaber til opgørelse af, hvornår entrepriseomsætning og omkostninger skal indregnes som omsætning og omkostninger i resultatopgørelsen. Der gives ligeledes praktisk vejledning om anvendelsen af disse kriterier.

ANVENDELSESOMRÅDE

1. ***Denne standard finder anvendelse på den regnskabsmæssige behandling af entreprisekontrakter i entreprenørers årsregnskaber.***
2. Denne standard erstatter international regnskabsstandard IAS 11, Den regnskabsmæssige behandling af entreprisekontrakter, der blev godkendt i 1978.

DEFINITIONER

3. **Nedenstående udtryk anvendes i denne standard med følgende betydning:**

En entreprisekontrakt er en individuelt forhandlet kontrakt om anlæg, opførelse eller bygning af et aktiv eller flere aktiver, som er nært forbundne eller indbyrdes afhængige med hensyn til deres design, teknologi og funktion eller deres endelige formål eller anvendelse.

En fastpriskontrakt er en kontrakt, hvor entreprenøren aftaler en fast kontraktpris eller en fast sats pr. produceret enhed, som i visse tilfælde er underlagt klausuler om omkostningsbaserede prisreguleringer.

En kostpris-plus-kontrakt er en entreprisekontrakt, hvor entreprenøren modtager betaling for godkendte eller på anden måde definerede omkostninger, med tillæg af en procentdel af disse omkostninger eller et fast honorar.

4. En entreprisekontrakt kan indgås om opførelse, anlæg eller bygning af et enkelt aktiv, eksempelvis en bro, bygning, dæmning, rørledning, vej, et skib eller en tunnel. En entreprisekontrakt kan også være indgået om anlæg, opførelse eller bygning af et aktiv eller flere aktiver, som er nært forbundne eller indbyrdes afhængige med hensyn til design, teknologi og funktion eller endelige formål eller anvendelse. Som eksempler kan nævnes kontrakter om opførelse af raffinaderier og andet komplekst produktionsanlæg og driftsmidler.
5. I denne standard omfatter entreprisekontrakter ligeledes:
- (a) kontrakter om tjenesteydelser, som er direkte forbundet med opførelsen af et aktiv, eksempelvis ydelser leveret af projektledere og arkitekter, og
 - (b) kontrakter om nedtagning eller genoprettelse af aktiver samt genoprettelse af miljøet efter nedtagning af aktiver.
6. Entreprisekontrakter kan være udformet på mange forskellige måder, men klassificeres i denne standard enten som fastpriskontrakter eller kostpris-plus-kontrakter. Nogle entreprisekontrakter indeholder elementer af både fastpriskontrakter og kostpris-plus-kontrakter, eksempelvis en kostpris-plus-kontrakt med en fastsat maksimumpris. I sådanne tilfælde må entreprenøren overveje alle de i afsnit 23 og 24 opstillede krav for at bestemme, hvornår entreprisomsætning og omkostninger skal indregnes.

SAMMENLÆGNING OG OPSPLITNING AF ENTREPRISEKONTRAKTER

7. Kravene i denne standard anvendes normalt kontrakt for kontrakt. I visse tilfælde kan det dog være nødvendigt at anvende standarden på enkelte elementer af en kontrakt separat eller en gruppe af kontrakter samlet for at udtrykke indholdet af en kontrakt eller en gruppe af kontrakter.
8. **Omhandler en kontrakt flere aktiver, skal opførelsen af hvert enkelt aktiv behandles som en separat entreprisekontrakt, når:**
- (a) *der er afgivet tilbud for hvert enkelt aktiv,*
 - (b) *opførelsen af hvert aktiv er forhandlet enkeltvis, og såvel entreprenør som kunde har kunnet acceptere eller forkaste dele af kontrakten forbundet med hvert aktiv, og*
 - (c) *omkostningerne og omsætningen kan identificeres separat for hvert aktiv.*
9. **En gruppe af kontrakter med en eller flere kunder skal behandles som en enkelt entreprisekontrakt, når:**
- (a) *kontrakterne er forhandlet samlet,*
 - (b) *kontrakterne er så nært forbundne, at de reelt udgør ét projekt med en samlet overskudsmargin, og*

IAS 11

(c) **kontraktarbejder udføres samtidig eller i fortsættelse af hinanden.**

10. **En kontrakt kan indeholde bestemmelser, der giver kunden mulighed for at få opført et yderligere aktiv, eller der kan laves en tilføjelse til kontrakten om opførelse af et yderligere aktiv. Anlæg, opførelse eller bygning af et yderligere aktiv skal behandles som en separat entreprisekontrakt, når:**

(a) **aktivets design, teknologi eller funktion adskiller sig væsentligt fra aktivet eller aktiverne i den oprindelige kontrakt, eller**

(b) **aktivets pris er forhandlet uden hensyntagen til den oprindelige kontraktpris.**

ENTREPRISEOMSÆTNING

11. **Entrepriseomsætning skal omfatte:**

(a) **den oprindelige kontraktfastsatte omsætning og**

(b) **ændringer i det kontraktfastsatte arbejde, krav samt bonusbetalinger:**

(i) **i det omfang det anses for sandsynligt, at disse vil medføre omsætning, og**

(ii) **hvis de kan måles pålideligt.**

12. **Entrepriseomsætning måles til dagsværdien af det modtagne eller tilgodehavende vederlag. Måling af entrepriseomsætning er påvirket af usikkerhed om udfaldet af forskellige fremtidige begivenheder. Ofte må de udøvede skøn ændres i takt med nye begivenheders indtræden og afklaring af usikkerheder. Derfor kan entrepriseomsætning stige eller falde fra regnskabsår til regnskabsår. Som eksempler herpå kan nævnes:**

(a) **en entreprenør og en kunde kan aftale ændringer eller krav, som medfører stigende eller faldende entrepriseomsætning i et regnskabsår efter det regnskabsår, hvor kontrakten blev indgået,**

(b) **den i en fastpriskontrakt aftalte omsætning kan stige som følge af klausul om omkostningsbaseret prisregulering,**

(c) **entrepriseomsætningen kan falde som følge af bod udløst af forsinkelser fra entreprenørens side vedrørende entreprisens færdiggørelse eller**

(d) **når en fastpriskontrakt omfatter en fast pris pr. produceret enhed, stiger omsætningen, i takt med at antallet af enheder øges.**

13. **En ændring er en instruktion fra kunden om ændring i omfanget af det kontraktfastsatte arbejde og kan medføre en forøgelse eller en reduktion af entrepriseomsætningen. Sådanne ændringer kan eksempelvis omfatte ændringer i specifikationer eller design af aktiver og ændringer i kontraktens varighed. En ændring indregnes i entrepriseomsætning, når:**

(a) **det anses for sandsynligt, at kunden vil godkende ændringen og den deraf følgende ændring i omsætning, og**

(b) **omsætningen kan måles pålideligt.**

14. **Et krav er en fordring på kunden eller tredjepart, som entreprenøren søger at inddrive til godtgørelse af meromkostninger, der ikke er indeholdt i kontraktprisen. Et krav kan eksempelvis opstå som følge af forsinkelser forårsaget af kunden, fejl i specifikationer eller design og omtvistede ændringer i kontraktarbejder. Måling af omsætning i forbindelse med sådanne krav er forbundet med stor usikkerhed og afhænger ofte af udfaldet af forhandlinger. Krav indregnes derfor kun i entrepriseomsætning, når:**

(a) **forhandlingerne er så fremskredne, at det er sandsynligt, at kunden vil acceptere kravet, og**

(b) **det beløb, som kunden forventes at ville acceptere, kan måles pålideligt.**

15. Bonusbetaling er en yderligere omsætning til entreprenøren ved opfyldelse eller overstigelse af fastsatte mål for arbejdet. Eksempelvis kan en entreprisekontrakt indeholde mulighed for bonusbetaling til entreprenøren, hvis kontraktarbejdet afsluttes før tid. Bonusbetalinger indregnes i entrepriseomsætning, når:
- (a) entreprisearbejdet er så fremskredet, at det er sandsynligt, at de fastsatte mål vil blive opnået eller oversteget, og
 - (b) bonusbetalingen kan måles pålideligt.

ENTREPRISEOMKOSTNINGER

16. **Entrepriseomkostninger skal omfatte følgende:**

- (a) **omkostninger, der direkte vedrører den konkrete entreprisekontrakt,**
- (b) **omkostninger, der er knyttet til entrepriseaktiviteten generelt og kan allokere til entreprisekontrakten, og**
- (c) **andre omkostninger, der i henhold til entreprisekontrakten skal dækkes af kunden.**

17. Omkostninger, der direkte vedrører den konkrete entreprisekontrakt, omfatter blandt andet:

- (a) løn til ansatte på opførelsesstedet, herunder løn vedrørende tilsyn,
- (b) omkostninger til materialer anvendt ved opførelsen af aktivet,
- (c) afskrivninger på produktionsanlæg og driftsmidler anvendt på entreprisekontrakten,
- (d) omkostninger til tilkørsel og fjernelse af produktionsanlæg, driftsmidler og materialer anvendt på byggepladsen,
- (e) leje af produktionsanlæg og driftsmidler,
- (f) omkostninger til design og teknisk assistance, som direkte vedrører entreprisekontrakten,
- (g) skønnede omkostninger til afhjælpning af mangler og garantiarbejder, herunder omkostninger til forventede garantiforpligtelser og
- (h) krav fra tredjepart.

Disse omkostninger kan reduceres af diverse indtægter, som ikke er indregnet i entrepriseomsætningen, eksempelvis indtægt ved salg af overskydende materialer og afhændelse af produktionsanlæg og driftsmidler efter arbejdets afslutning.

18. Omkostninger, der er tilknyttet entrepriseaktiviteten generelt og kan allokere til konkrete kontrakter omfatter blandt andet:

- (a) forsikring,
- (b) design og teknisk assistance, der ikke direkte kan henføres til en konkret entreprisekontrakt, og
- (c) indirekte produktionsomkostninger.

Sådanne omkostninger allokere ved hjælp af systematiske og rationelle metoder, der anvendes ensartet for alle omkostninger med samme kendetegn. Allokering sker på basis af det normale produktionsniveau. Indirekte produktionsomkostninger omfatter eksempelvis omkostninger til behandling og udbetaling af lønninger til byggearbejdere. Omkostninger, der er tilknyttet entrepriseaktiviteten generelt og kan allokere til konkrete kontrakter, omfatter ligeledes låneomkostninger, når entreprenøren anvender den tilladte alternative behandling i international regnskabsstandard IAS 23, Låneomkostninger.

19. Omkostninger, der i henhold til kontrakten skal dækkes af kunden, kan omfatte visse generelle administrationsomkostninger og udviklingsomkostninger, som ifølge entreprisekontrakten skal godtgøres af kunden.

IAS 11

20. Omkostninger, som ikke er tilknyttet en entrepriseaktivitet eller ikke kan allokere til en konkret entreprisekontrakt, indgår ikke i entrepriseomkostninger. Sådanne omkostninger omfatter:
- (a) generelle administrationsomkostninger, der ikke i henhold til entreprisekontrakten godtgøres af kunden,
 - (b) salgsomkostninger,
 - (c) omkostninger til forskning og udvikling, der i henhold til entreprisekontrakten ikke godtgøres af kunden,
 - (d) afskrivninger på produktionsanlæg og driftsmidler, som ikke anvendes til en konkret entreprisekontrakt.
21. Entrepriseomkostninger omfatter omkostninger tilknyttet en entreprisekontrakt fra det tidspunkt, kontrakten er indgået, til kontraktarbejderne er afsluttet. Omkostninger, som direkte kan allokere til kontrakten og er afholdt for indgåelse af kontrakten, indregnes imidlertid også i entrepriseomkostninger, hvis disse kan identificeres og måles pålideligt, og det er sandsynligt, at entreprisekontrakten vil blive indgået. Når omkostninger afholdt for indgåelse af en kontrakt indregnes i det regnskabsår, de er afholdt, indregnes de ikke i entrepriseomkostninger, når kontrakten indgås i et efterfølgende regnskabsår.

INDREGNING AF ENTREPRISEOMSÆTNING OG OMKOSTNINGER

22. *Når udfaldet af en entreprisekontrakt kan skønnes pålideligt, skal entrepriseomsætning og omkostninger forbundet med entreprisekontrakten indregnes som henholdsvis omsætning og omkostninger, opgjort med udgangspunkt i færdiggørelsesgraden på balancedagen. Forventede tab på en entreprisekontrakt skal indregnes straks i henhold til afsnit 36.*
23. *For fastpriskontrakter kan udfaldet skønnes pålideligt, når følgende betingelser alle er opfyldt:*
- (a) *den samlede entrepriseomsætning kan måles pålideligt,*
 - (b) *det er sandsynligt, at økonomiske fordele forbundet med entreprisekontrakten vil tilgå virksomheden,*
 - (c) *både entrepriseomkostninger til færdiggørelse af kontrakten og færdiggørelsesgraden på balancedagen kan måles pålideligt,*
 - (d) *omkostningerne knyttet til kontrakten kan identificeres og måles pålideligt, således at faktisk afholdte omkostninger kan sammenholdes med tidligere skøn.*
24. *For kostpris-plus-kontrakter kan udfaldet af en entreprisekontrakt skønnes pålideligt, når følgende betingelser alle er opfyldt:*
- (a) *det er sandsynligt, at økonomiske fordele forbundet med entreprisekontrakten vil tilgå virksomheden og*
 - (b) *omkostningerne knyttet til kontrakten klart kan identificeres og måles pålideligt, uanset om de specifikt skal godtgøres af kunden.*
25. Indregning af entrepriseomsætning og omkostninger med udgangspunkt i en entreprisekontrakts færdiggørelsesgrad betegnes sædvanligvis produktionskriteriet. I henhold til dette kriterium matches entrepriseomsætning med de entrepriseomkostninger, der er afholdt for at opnå den aktuelle færdiggørelsesgrad, hvilket medfører indregning af omsætning, omkostninger og overskud, som kan henføres til den afsluttede del af entreprisearbejdet. Ved brug af dette indtægtskriterium opnås nyttige oplysninger om entreprisearbejdets omfang og den hermed tilknyttede indtjening i et regnskabsår.
26. Ifølge produktionskriteriet indregnes entrepriseomsætning som omsætning i resultatopgørelsen i de regnskabsår, i hvilke arbejdet er udført. Entrepriseomkostninger indregnes normalt i de regnskabsår, i hvilke de entreprisearbejder, de vedrører, er udført. Hvis det forventes, at de samlede entrepriseomkostninger vil overstige den samlede entrepriseomsætning, indregnes dette beløb dog straks som omkostning i henhold til afsnit 36.
27. Når en entreprenør har afholdt omkostninger, som vedrører senere regnskabsår, indregnes disse omkostninger som et aktiv, hvis det anses for sandsynligt, at de vil blive genindvundet. Sådanne entrepriseomkostninger repræsenterer et tilgodehavende hos kunden, og klassificeres sædvanligvis som et igangværende arbejde for fremmed regning.

28. Udfaldet af en entreprisekontrakt kan kun skønnes pålideligt, når det er sandsynligt, at de økonomiske fordele forbundet med entreprisekontrakten vil tilgå virksomheden. Ved usikkerhed om, hvorvidt et beløb, som allerede er medtaget i entrepriseomsætning i resultatopgørelsen, er erholdeligt, skal det beløb, der er uerholdeligt, eller hvis erholdelighed ikke længere er sandsynlig, indregnes som omkostning frem for at foretage en regulering af den indregnede entrepriseomsætning.
29. En virksomhed kan normalt foretage pålidelige skøn, når den har indgået en entreprisekontrakt, hvori følgende er fastsat:
- (a) parternes rettigheder i forbindelse med det aktiv, som skal anlægges, bygges eller opføres,
 - (b) det vederlag, som skal udveksles, og
 - (c) betalingsmetode og -betingelser.

Det er ligeledes normalt en nødvendighed, at virksomheden har et effektivt internt budgetterings- og rapporteringssystem. Virksomheden gennemgår og om nødvendigt ajourfører sit skøn over entrepriseomsætning, i takt med at kontraktarbejdet udføres. Behovet for sådanne ajourførte skøn er ikke nødvendigvis ensbetydende med, at udfaldet af entreprisekontrakten ikke kan skønnes pålideligt.

30. En entreprisekontrakts færdiggørelsesgrad kan opgøres på mange måder. Virksomheden anvender den metode, som pålideligt måler det udførte arbejde. De mulige metoder omfatter, afhængig af entreprisekontraktens art:
- (a) forholdet mellem afholdte entrepriseomkostninger til dato og de samlede skønnede entrepriseomkostninger,
 - (b) vurdering af stadiet af udførte arbejder eller
 - (c) den fysisk færdiggjorte del af entreprisen.

Ofte afspejler acontobetaling og forskud fra kunder ikke det udførte arbejde.

31. Når færdiggørelsesgraden opgøres med udgangspunkt i entrepriseomkostninger afholdt til dato, indregnes kun de omkostninger, som afspejler udførte arbejder, i de til dato afholdte omkostninger. Omkostninger, som ikke indregnes, omfatter eksempelvis:
- (a) entrepriseomkostninger, som vedrører fremtidige entreprisearbejder, eksempelvis omkostninger til materialer, som er leveret til en byggeplads eller afsat til brug på en kontrakt, men endnu ikke er installeret eller brugt, medmindre materialerne er fremstillet konkret til entreprisen, og
 - (b) forudbetalinger til underentreprenører for arbejder under delentreprisen.
32. **Når udfaldet af en entreprisekontrakt ikke kan skønnes pålideligt gælder følgende:**
- (a) **omsætning skal kun indregnes svarende til de entrepriseomkostninger, for hvilke det anses sandsynligt, at de vil kunne genindvindes, og**
 - (b) **entrepriseomkostninger skal indregnes som omkostning i det regnskabsår, de er afholdt.**

Forventede tab på en entreprisekontrakt skal indregnes som omkostning straks i henhold til afsnit 36.

33. I de indledende faser af en entreprisekontrakt kan entreprisekontraktens udfald ofte ikke skønnes pålideligt. Det kan dog være sandsynligt, at virksomheden vil genindvinde de afholdte entrepriseomkostninger. Derfor indregnes entrepriseomsætning kun svarende til de entrepriseomkostninger, det er sandsynligt, at entreprenøren vil kunne genindvinde. Da entreprisekontraktens udfald ikke kan skønnes pålideligt, indregnes intet overskud. Selv om entreprisekontraktens udfald ikke kan skønnes pålideligt, kan det dog være sandsynligt, at de samlede entrepriseomkostninger vil overstige den samlede entrepriseomsætning. I så fald indregnes det beløb, hvormed de samlede entrepriseomkostninger forventes at overstige den samlede entrepriseomsætning, som omkostning straks i henhold til afsnit 36.

IAS 11

34. Entreprisekomkostninger, som det ikke anses for sandsynligt, at entreprenøren vil kunne genindvinde, indregnes som omkostning straks. Tilfælde, hvor det ikke er sandsynligt, at afholdte entreprisekomkostninger vil kunne genindvindes, og hvor det kan være nødvendigt straks at indregne entreprisekomkostninger, omfatter entreprisekontrakter:
- (a) som ikke er retskraftige, dvs. hvis gyldighed kan drages i tvivl,
 - (b) hvor færdiggørelsen af entreprisearbejdet afhænger af verserende retssager eller lovgivning,
 - (c) som vedrører ejendomme, der sandsynligvis vil blive kondemneret eller eksproprieret,
 - (d) hvor kunden ikke er i stand til at indfri sine kontraktmæssige forpligtelser eller
 - (e) hvor entreprenøren ikke er i stand at færdiggøre entreprisen eller på anden måde indfri sine kontraktlige forpligtelser.
35. **Når den usikkerhed, der har medført, at entreprisekontraktens udfald ikke har kunnet skønnes pålideligt, bortfalder, skal omsætning og omkostninger i forbindelse med entreprisekontrakten indregnes i henhold til afsnit 22 og ikke i henhold til afsnit 32.**

INDREGNING AF HENSÆTTELSER TIL TAB

36. **Når det er sandsynligt, at de samlede entreprisekomkostninger vil overstige den samlede entreprisomsætning, skal det forventede tab på entreprisekontrakten indregnes som omkostning straks.**
37. Beløbsstørrelsen af et sådant tab opgøres uden hensyn til:
- (a) om entreprisearbejderne er påbegyndt,
 - (b) færdiggørelsesgraden eller
 - (c) om der forventes overskud på andre entreprisekontrakter, som ikke behandles som en enkelt kontrakt i henhold til afsnit 9.

ÆNDRINGER I SKØN

38. Produktionskriteriet anvendes på akkumuleret basis for hvert regnskabsår for aktuelle skøn over entreprisomsætning og omkostninger. Derfor behandles virkningen af ændringer i skønnet entreprisomsætning eller entreprisekomkostninger eller virkningen af ændringer i det skønnede udfald af en entreprisekontrakt som en ændring i regnskabsmæssigt skøn (jvf. international regnskabsstandard IAS 8, Årets resultat, fundamentale fejl og ændringer i anvendt regnskabspraksis). De ændrede skøn anvendes ved opgørelsen af omsætning og omkostninger, som indregnes i resultatopgørelsen i det regnskabsår, hvori ændringen har fundet sted, og i efterfølgende regnskabsår.

OPLYSNING

39. **Virksomheder skal oplyse følgende:**
- (a) **beløbsstørrelsen af entreprisomsætning indregnet som indtægt i regnskabsåret,**
 - (b) **de metoder, der er anvendt til at opgøre den indregnede entreprisomsætning i regnskabsåret, og**
 - (c) **de metoder, der er anvendt til at opgøre færdiggørelsesgraden af igangværende arbejder for fremmed regning.**
40. **For igangværende arbejder for fremmed regning på balancedagen skal virksomheder oplyse følgende:**
- (a) **det samlede beløb for afholdte omkostninger og indregnet overskud (med fradrag af indregnede tab) til dato,**

- (b) **modtagne forskud fra kunder og**
- (c) **tilbageholdte beløb.**
41. Tilbageholdte beløb er acontofakturerede beløb, som ikke betales før visse kontraktfastsatte betingelser er opfyldt, eller før visse fejl er udbedret. Acontofaktureringer er beløb faktureret for udførte kontraktarbejder, hvad enten de er blevet betalt af kunden eller ej. Forskud er betalinger til entreprenøren for kontraktarbejder, der endnu ikke er udført.
42. **Virksomheder skal præsentere følgende:**
- (a) **bruttotilgodehavender fra kunder for entreprisarbejder præsenteret som et aktiv og**
- (b) **bruttoforpligtelser til kunder for entreprisarbejder præsenteret som en forpligtelse.**
43. Bruttotilgodehavender fra kunder for entreprisarbejder er nettobeløbet for:
- (a) afholdte omkostninger plus indregnet overskud, med fradrag af
- (b) summen af indregnede tab og acontofaktureringer
- for alle igangværende arbejder for fremmed regning, for hvilke afholdte omkostninger plus indregnet overskud (med fradrag af indregnede tab) overstiger acontofaktureringer.
44. Bruttoforpligtelser til kunder for entreprisarbejder er nettobeløbet for:
- (a) afholdte omkostninger plus indregnet overskud, med fradrag af
- (b) summen af indregnede tab og acontofaktureringer
- for alle igangværende arbejder for fremmed regning, for hvilke acontofaktureringer overstiger afholdte omkostninger plus indregnet overskud (med fradrag af indregnede tab).
45. Virksomheder skal oplyse om eventualforpligtelser og eventualaktiver i overensstemmelse med IAS 37, Hensatte forpligtelser, eventualforpligtelser og eventualaktiver. Eventualforpligtelser og eventualaktiver kan opstå i forbindelse med eksempelvis omkostninger vedrørende garantiforpligtelser, krav, bod eller mulige tab.

IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT

46. **Denne internationale regnskabsstandard træder i kraft for årsregnskaber, der dækker regnskabsår, som begynder den 1. januar 1995 eller senere.**

**INTERNATIONAL REGSKABSSTANDARD IAS 12
(AJOURFØRT 2000)****Indkomstskatter**

I oktober 1996 godkendte bestyrelsen en ajourført standard, IAS 12 (ajourført 1996), Indkomstskatter, som erstattede IAS 12 (opdateret 1994), Regnskabsmæssig behandling af indkomstskatter. Den ajourførte standard trådte i kraft for årsregnskaber, der dækker regnskabsår, som begynder 1. januar 1998 eller senere.

I maj 1999 medførte IAS 10 (ajourført 1999), Begivenheder efter balancedagen, ændring af afsnit 88. Den ændrede tekst træder i kraft for årsregnskaber, der dækker regnskabsår, som begynder 1. januar 2000 eller senere.

I april 2000 blev afsnit 20, 62(a), 64 og appendiks A, afsnit A10, A11 og B8 ændret for at ajourføre krydshenvisninger og terminologi som følge af offentliggørelsen af IAS 40, Investeringsejendomme.

IAS 12

I oktober 2000 godkendte bestyrelsen ændring af IAS 12 i form af tilføjelsen af afsnit 52A, 52B, 65A, 81(i), 82A, 87A, 87B, 87C og 91, og afsnit 3 og 50 blev ophævet. Med denne begrænsede ajourføring specificeres den regnskabsmæssige behandling af de skattemæssige konsekvenser af udbytte. Den ajourførte tekst træder i kraft for årsregnskaber, der dækker regnskabsår, som begynder 1. januar 2001 eller senere.

Følgende SIC-fortolkningsbidrag omhandler IAS 12:

- SIC-21: Indkomstskatter — genindvinding af omvurderede ikke-afskrivningsberettigede aktiver.
- SIC-25: Indkomstskatter — ændringer i virksomhedens eller dens aktionærers skattemæssige stilling.

INTRODUKTION

Denne standard (IAS 12 (ajourført)) erstatter IAS 12, Regnskabsmæssig behandling af indkomstskatter (den oprindelige IAS 12). IAS 12 (ajourført) træder i kraft for årsregnskaber, der dækker regnskabsår, som begynder den 1. januar 1998 eller senere. De væsentligste ændringer i forhold til den oprindelige IAS 12 er som følger:

1. Den oprindelige IAS 12 krævede, at en virksomhed ved opgørelsen af udskudt skat skulle anvende enten udskydelsesmetoden eller en gældsmetode, der sommetider benævnes den resultatorienterede gældsmetode. IAS 12 (ajourført) tillader ikke anvendelse af udskydelsesmetoden og kræver anvendelse af en anden gældsmetode, der sommetider benævnes den balanceorienterede gældsmetode.

Den resultatorienterede gældsmetode fokuserer på tidsbestemte afvigelser, hvorimod den balanceorienterede gældsmetode fokuserer på midlertidige forskelle. Tidsbestemte afvigelser er forskellen mellem skattepligtig indkomst og regnskabsmæssigt overskud, der er opstået i et regnskabsår og udlignes i det eller de efterfølgende regnskabsår. Midlertidige forskelle opgøres som forskellen mellem den skattemæssige værdi af et aktiv eller en forpligtelse og dets regnskabsmæssige værdi i balancen. Den skattemæssige værdi af et aktiv eller en forpligtelse er det beløb, som skattemæssigt henføres til aktivet eller forpligtelsen.

Alle tidsbestemte afvigelser er midlertidige forskelle. Midlertidige forskelle eksisterer også i følgende tilfælde, som ikke giver anledning til tidsbestemte afvigelser, selv om den oprindelige IAS 12 behandlede dem på samme måde, som transaktioner, der medfører tidsbestemte afvigelser:

- (a) dattervirksomheder, associerede virksomheder eller joint ventures, hvor det samlede overskud ikke er udloddet til modervirksomheden eller investor,
- (b) omvurdering af aktiver, hvor der ikke sker en tilsvarende regulering af den skattemæssige værdi, samt
- (c) en virksomhedssammenslutning, som er en virksomhedsovertagelse, og hvor kostprisen allokeres til de overtagne identificerbare aktiver og forpligtelser med udgangspunkt i disses dagsværdi, uden at der sker en tilsvarende regulering af den skattemæssige værdi.

Desuden er der visse midlertidige forskelle, der ikke er tidsbestemte afvigelser, eksempelvis midlertidige forskelle, der opstår når:

- (a) ikke-monetære aktiver og forpligtelser i en udenlandsk virksomhed, som udgør en del af den regnskabsaflæggende virksomhed, omregnes til historiske valutakurser,
- (b) ikke-monetære aktiver og forpligtelser inflationskorrigeres jvf. IAS 29, Regnskabsaflæggelse i hyperinflationsekonomier, eller
- (c) den regnskabsmæssige værdi af et aktiv eller en forpligtelse på tidspunktet for den første indregning afviger fra den oprindelige skattemæssige værdi.

IAS 12

2. Den oprindelige IAS 12 tillod, at en virksomhed ikke indregnede udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser, når det var rimelig begrundet, at tidsbestemte afvigelser ikke ville blive udlignet i en længere periode fremover. IAS 12 (ajourført) kræver, at en virksomhed indregner udskudte skatteforpligtelser eller (under visse forudsætninger) udskudte skatteaktiver af alle midlertidige forskelle, med visse undtagelser som nedenfor anført.
3. Den oprindelige IAS 12 krævede at:
 - (a) udskudte skatteaktiver, der var opstået som følge af tidsbestemte afvigelser, blev indregnet, når de med rimelighed kunne forventes at blive realiseret, og
 - (b) udskudte skatteaktiver, der var opstået som følge af skattemæssigt underskud, alene blev indregnet som et aktiv, når det hævet over enhver tvivl kunne forventes, at den fremtidige skattepligtige indkomst ville være tilstrækkelig til, at underskuddet kunne udnyttes. Den oprindelige IAS 12 tillod (men krævede ikke), at en virksomhed udskød indregning af skattefordelen af skattemæssige underskud frem til det regnskabsår, hvor den realiseredes.

IAS 12 (ajourført) kræver, at udskudte skatteaktiver indregnes, når det er sandsynligt, at der vil blive skattepligtig indkomst til rådighed, hvori det udskudte skatteaktiv kan udnyttes. Hvis en virksomhed hidtil har haft et skattemæssigt underskud, kan virksomheden alene indregne et udskudt skatteaktiv, i det omfang virksomhedens skattepligtige midlertidige forskelle eller andre forhold på overbevisende måde sandsynliggør, at der vil være tilstrækkelig skattepligtig indkomst til rådighed.

4. Som en undtagelse til den generelle bestemmelse nævnt i afsnit 2 ovenfor, tillader IAS 12 (ajourført) ikke indregning af udskudte skatteforpligtelser og udskudte skatteaktiver, der hidrører fra visse aktiver eller forpligtelser, hvis regnskabsmæssige værdi på tidspunktet for den første indregning afviger fra den oprindelige skattemæssige værdi. Da sådanne omstændigheder ikke medfører tidsbestemte afvigelser, medførte de jvf. den oprindelige IAS 12 ikke udskudte skatteaktiver eller skatteforpligtelser.
5. Den oprindelige IAS 12 krævede, at skatter af ikke-udloddet overskud i dattervirksomheder eller associerede virksomheder blev indregnet, medmindre det rimeligvis kunne antages, at disse overskud ikke blev udloddet, eller at en udlodning ikke ville medføre en skatteforpligtelse. IAS 12 (ajourført) tillader imidlertid ikke indregning af sådanne udskudte skatteforpligtelser (og sådanne opstået som følge af relaterede akkumulerede valutaomregningsreguleringer), i det omfang at:
 - (a) modervirksomheden, investor eller venturedeltager er i stand til at styre tidspunktet for udligningen af den midlertidige forskel, og
 - (b) det er sandsynligt, at den midlertidige forskel ikke vil blive udlignet inden for en overskuelig fremtid.

Hvor dette forbud medfører, at ingen udskudte skatteforpligtelser indregnes, kræver IAS 12 (ajourført), at en virksomhed oplyser det samlede beløb af de sådanne midlertidige forskelle.

6. Den oprindelige IAS 12 omhandlede ikke udtrykkeligt regulering til dagsværdi i forbindelse med en virksomhedssammenslutning. Sådanne reguleringer medfører midlertidige forskelle, og IAS 12 (ajourført) kræver, at en virksomhed indregner den deraf følgende udskudte skatteforpligtelse eller (i henhold til sandsynlighedskriteriet for indregning) det udskudte skatteaktiv med en tilsvarende virkning på opgørelsen af beløbet for goodwill eller negativ goodwill. IAS 12 (ajourført) tillader imidlertid ikke indregning af udskudte skatteforpligtelser, der hidrører fra goodwill i sig selv (hvis goodwillafskrivning ikke er skattemæssigt fradragsberettiget) samt udskudte skatteaktiver, der hidfører fra negativ goodwill, behandlet som en periodeafgrænsningspost.
7. Den oprindelige IAS 12 tillod, men krævede ikke, at en virksomhed indregnede en udskudt skatteforpligtelse i forbindelse med omvurdering af aktiver. IAS 12 (ajourført) kræver, at en virksomhed indregner en udskudt skatteforpligtelse i forbindelse med omvurdering af aktiver.

IAS 12

8. Den skattemæssige konsekvens af genindvinding henholdsvis afvikling af den regnskabsmæssige værdi af visse aktiver eller forpligtelser kan afhænge af måden, hvorpå en sådan genindvinding eller afvikling finder sted, eksempelvis:
- (a) i visse lande beskattes kapitalgevinster ikke med samme procentsats som anden skattepligtig indkomst, og
 - (b) i visse lande overstiger det beløb, der fratrækkes skattemæssigt i forbindelse med salg af et aktiv, det beløb, der kan fratrækkes som afskrivning.

Den oprindelige IAS 12 gav ikke vejledning om målingen af udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser i sådanne tilfælde. IAS 12 (ajourført) kræver, at målingen af udskudte skatteforpligtelser og udskudte skatteaktiver baseres på den skattemæssige konsekvens af den måde, hvorpå virksomheden forventer at genindvinde eller afvikle den regnskabsmæssige værdi af sine aktiver og forpligtelser.

9. Den oprindelige IAS 12 anførte ikke udtrykkeligt, hvorvidt udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser kunne diskonteres. IAS 12 (ajourført) tillader ikke diskontering af udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser. I henhold til det rettede afsnit 39(i) i IAS 22, Virksomhedssammenslutninger, tillades ikke diskontering af udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser, der overtages ved en virksomhedssammenslutning. Tidligere hverken forbød eller krævede afsnit 39(i) i IAS 22 diskontering af udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser som følge af en virksomhedssammenslutning.
10. Den oprindelige IAS 12 angav ikke, hvorvidt en virksomhed skulle klassificere udskudte skattebeløb som omsætningsaktiver eller kortfristede forpligtelser eller som anlægsaktiver eller langfristede forpligtelser. IAS 12 (ajourført) kræver, at en virksomhed, der foretager denne skelnen, ikke klassificerer udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser som henholdsvis omsætningsaktiver eller kortfristede forpligtelser.
11. Den oprindelige IAS 12 anførte, at debet- og kreditposter, der repræsenterede udskudte skatter, kunne modregnes. IAS 12 (ajourført) fastsætter mere restriktive betingelser for modregning, baseret hovedsagelig på reglerne for finansielle aktiver og forpligtelser i IAS 32, Finansielle instrumenter: Oplysning og præsentation.
12. Den oprindelige IAS 12 krævede, at forholdet mellem skatteomkostninger og regnskabsmæssigt overskud blev forklaret, hvis det ikke fremgik af de effektive skattesatser i den regnskabsafslæggende virksomheds hjemland. IAS 12 (ajourført) kræver en sådan forklaring, på den ene af eller begge følgende måder:
- (i) en talmæssig afstemning af skatteomkostning (skatteindtægt) og resultatet af regnskabsmæssigt overskud ganget med gældende skattesats(er) eller
 - (ii) en talmæssig afstemning af den gennemsnitlige effektive skattesats og den gældende skattesats.

IAS 12 (ajourført) kræver tillige en forklaring af ændringer i de(n) gældende skattesats(er) sammenlignet med foregående regnskabsår.

13. Nye oplysninger, der kræves i IAS 12 (ajourført), omfatter:
- (a) med hensyn til den enkelte type midlertidige forskel, uudnyttede skattemæssige underskud og uudnyttede skattemæssige fradrag:
 - (i) beløbet for indregnede udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser og
 - (ii) beløbet for den udskudte skatteindtægt eller skatteomkostning, der er indregnet i resultatopgørelsen, hvis dette ikke fremgår af ændringerne i de beløb, der er indregnet i balancen,

- (b) med hensyn til ophørte aktiviteter, den skatteomkostning, der hidrører fra:
- (i) gevinst eller tab ved ophør og
 - (ii) resultat af ordinær drift i den ophørte aktivets ordinære drift samt
- (c) beløbet for et udskudt skatteaktiv og hvilke informationer, der indikerer, at det bør indregnes, når:
- (i) anvendelsen af det udskudte skatteaktiv afhænger af fremtidig skattepligtig indkomst, der overstiger den indkomst, der hidrører fra udligningen af eksisterende skattepligtige midlertidige forskelle, samt
 - (ii) virksomheden har lidt tab i enten det indeværende eller foregående regnskabsår i den skattejurisdiktion, som det udskudte skatteaktiv vedrører.

INDHOLD

	Afsnit
Formål	
Anvendelsesområde	1-4
Definitioner	5-11
Skattemæssig værdi	7-11
Indregning af aktuelle skatteforpligtelser og aktuelle skatteaktiver	12-14
Indregning af udskudte skatteforpligtelser og udskudte skatteaktiver	15-45
Skattepligtige midlertidige forskelle	15-23
Virksomhedssammenslutninger	19
Aktiver indregnet til dagsværdi	20
Goodwill	21
Første indregning af et aktiv eller en forpligtelse	22-23
Fradragsberettigede midlertidige forskelle	24-33
Negativ goodwill	32
Første indregning af et aktiv eller en forpligtelse	33
Uudnyttede skattemæssige underskud og uudnyttede skattemæssige fradrag	34-36
Revurdering af ikke-indregnede udskudte skatteaktiver	37
Investeringer i dattervirksomheder, filialer og associerede virksomheder og kapitalandele i joint ventures	38-45
Måling	46-56
Indregning af aktuel og udskudt skat	57-68

IAS 12

Resultatopgørelse	58-60
Poster indregnet direkte på egenkapitalen	61-65A
Udskudt skat som følge af en virksomhedssammenslutning	66-68
Præsentation	69-78
Skatteaktiver og skatteforpligtelser	69-76
Modregning	71-76
Skatteomkostning	77-78
Skatteomkostning (skatteindtægt), der hidrører fra resultatet af ordinær drift	77
Valutakursforskelle ved udskudte udenlandske skatteforpligtelser eller skatteaktiver	78
Oplysning	79-88
Ikrafttrædelsestidspunkt	89-91

Den egentlige standard, der er angivet med fed kursiv, skal læses i sammenhæng med baggrundsmaterialet og implementeringsvejledningen i denne standard og i sammenhæng med »Forord til internationale regnskabsstandarder«. De internationale regnskabsstandarder er ikke tænkt anvendt på uvæsentlige poster (jvf. afsnit 12 i forordet).

FORMÅL

Formålet med denne standard er at foreskrive den regnskabsmæssige behandling af indkomstskatter. Det primære ved regnskabsmæssig behandling af indkomstskatter er, hvordan virksomheder foretager regnskabsmæssig behandling af de aktuelle og fremtidige skattemæssige konsekvenser af:

- (a) den fremtidige genindvinding (afvikling) af den regnskabsmæssige værdi af aktiver (forpligtelser), der er indregnet i virksomhedens balance, og
- (b) transaktioner og andre begivenheder i det indeværende regnskabsår, der er indregnet i virksomhedens årsregnskab.

Ved indregning af et aktiv eller en forpligtelse er det underforstået, at den regnskabsaflæggende virksomhed forventer at genindvinde eller afvikle den regnskabsmæssige værdi af dette aktiv eller denne forpligtelse. Hvis det er sandsynligt, at genindvinding eller afvikling af denne regnskabsmæssige værdi vil øge (eller mindske) fremtidige skattebetalinger i forhold til hvad de ville være, hvis en sådan genindvinding eller afvikling ikke ville have skattemæssige konsekvenser, kræver denne standard, at virksomheden indregner en udskudt skatteforpligtelse (et udskudt skatteaktiv), med visse begrænsede undtagelser.

Denne standard kræver, at virksomheden behandler de skattemæssige konsekvenser af transaktioner og andre begivenheder på samme måde, som selve disse transaktioner og andre begivenheder behandles. For transaktioner og andre begivenheder, der er indregnet i resultatopgørelsen, bliver den dermed forbundne skattemæssige virkning også indregnet i resultatopgørelsen. For transaktioner og andre begivenheder, der er indregnet direkte på egenkapitalen, bliver den dermed forbundne skattemæssige virkning ligeledes også indregnet på egenkapitalen. På tilsvarende vis påvirker indregning af udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser ved en virksomhedssammenslutning det beløb for goodwill eller negativ goodwill, der hidrører fra denne virksomhedssammenslutning.

Denne standard behandler tillige indregningen af udskudte skatteaktiver, der hidrører fra uudnyttede skattemæssige underskud eller uudnyttede skattemæssige fradrag, præsentationen af indkomstskatter i årsregnskabet samt oplysninger, der vedrører indkomstskatter.

ANVENDELSESOMRÅDE

1. **Denne standard finder anvendelse på den regnskabsmæssige behandling af indkomstskatter.**
2. I denne standard omfatter indkomstskatter alle inden- og udenlandske skatter, der følger af skattepligtig indkomst. Indkomstskatter omfatter endvidere skatter såsom skat, der skal betales af en dattervirksomhed, en associeret virksomhed eller et joint venture ved udlodning til den regnskabsaflæggende virksomhed.
3. [Ophævet].
4. Denne standard angiver ikke metoder til regnskabsmæssig behandling af statstilskud (jvf. IAS 20, Regnskabsmæssig behandling af statstilskud og oplysning om andre former for statsstøtte) eller skattemæssige investeringsfradrag. Denne standard omhandler dog den regnskabsmæssige behandling af midlertidige forskelle, der hidrører fra sådanne tilskud eller skattemæssige investeringsfradrag.

DEFINITIONER

5. **Nedenstående udtryk anvendes i denne standard med følgende betydning:**

Regnskabsmæssigt overskud er årets resultat før fradrag af skatteomkostning.

Skattepligtig indkomst (skattemæssigt underskud) er den indkomst (det underskud) for et regnskabsår, som er opgjort i overensstemmelse med de af skattemyndighederne fastlagte regler, og hvoraf indkomstskat er betalbar (genindvindelig).

Skatteomkostning (skatteindtægt) er det samlede beløb, der indgår i opgørelsen af årets resultat for aktuel skat og udskudt skat.

Aktuel skat er betalbare (genindvindelige) indkomstskatter vedrørende regnskabsårets skattepligtige indkomst (skattemæssige underskud).

Udskudte skatteforpligtelser er indkomstskatter, der i fremtidige regnskabsår vil blive betalbare som følge af skattepligtige midlertidige forskelle.

Udskudte skatteaktiver er indkomstskatter, der i fremtidige regnskabsår vil reducere skattebetalinger som følge af:

- (a) **fradragsberettigede midlertidige forskelle,**
- (b) **fremførbare uudnyttede skattemæssige underskud og**
- (c) **fremførbare uudnyttede skattemæssige fradrag.**

Midlertidige forskelle er forskellen mellem et aktivs eller en forpligtelses regnskabsmæssige værdi i balancen og dets skattemæssige værdi. Midlertidige forskelle kan være:

- (a) **skattepligtige midlertidige forskelle, som er midlertidige forskelle, der resulterer i skattepligtige beløb ved opgørelsen af skattepligtig indkomst (skattemæssigt underskud) for fremtidige regnskabsår, når aktivets eller forpligtelsens regnskabsmæssige værdi genindvindes eller afvikles eller**
- (b) **fradragsberettigede midlertidige forskelle, som er midlertidige forskelle, der resulterer i fradragsberettigede beløb ved opgørelsen af skattepligtig indkomst (skattemæssigt underskud) for fremtidige regnskabsår, når aktivets eller forpligtelsens regnskabsmæssige værdi genindvindes eller afvikles.**

Den skattemæssige værdi af et aktiv eller en forpligtelse er den værdi, der er knyttet til aktivet eller forpligtelsen ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

6. Skatteomkostning (skatteindtægt) omfatter den aktuelle skatteomkostning (aktuelle skatteindtægt) og den udskudte skatteomkostning (udskudte skatteindtægt).

IAS 12*Skattemæssig værdi*

7. Den skattemæssige værdi af et aktiv er det beløb, som vil være skattemæssigt fradragsberettiget i de skattepligtige økonomiske fordele, der tilgår virksomheden, når den genindvinder aktivets regnskabsmæssige værdi. Hvis disse økonomiske fordele ikke er skattepligtige, svarer aktivets skattemæssige værdi til dets regnskabsmæssige værdi.

Eksempler

1. En maskine koster 100. Den skattemæssige afskrivning på 30 er allerede fratrukket i det aktuelle og tidligere regnskabsår, og den resterende kostpris vil være fradragsberettiget i fremtidige regnskabsår enten i form af afskrivninger eller ved fradrag ved salg af aktivet. Indtægter, der frembringes ved brug af maskinen, er skattepligtige, en eventuel gevinst ved salg af maskinen er skattepligtig, og et eventuelt tab ved afhændelsen vil være skattemæssigt fradragsberettiget. Den skattemæssige værdi af maskinen er 70.
 2. Tilgodehavende renter har en regnskabsmæssig værdi på 100. Den tilhørende renteindtægt beskattes på kontantbasis. Den skattemæssige værdi af de tilgodehavende renter er nul.
 3. Tilgodehavender fra salg og tjenesteydelser har en regnskabsmæssig værdi på 100. Den tilhørende indtægt indgår allerede i skattepligtig indkomst (skattemæssigt underskud). Den skattemæssige værdi af tilgodehavenderne fra salg og tjenesteydelser er 100.
 4. Tilgodehavende udbytte fra en dattervirksomhed har en regnskabsmæssig værdi på 100. Udbyttet er ikke skattepligtigt. I realiteten er hele den regnskabsmæssige værdi af aktivet fradragsberettiget i de økonomiske fordele. Altså er den skattemæssige værdi af det tilgodehavende udbytte 100⁽¹⁾.
 5. Et tilgodehavende udlån har en regnskabsmæssig værdi på 100. Tilbagebetalingen af lånet vil ikke have skattemæssige konsekvenser. Den skattemæssige værdi af lånet er 100.
8. Den skattemæssige værdi af en forpligtelse er dens regnskabsmæssige værdi med fradrag af eventuelle beløb, der i forbindelse med forpligtelsen vil være skattemæssigt fradragsberettiget i fremtidige regnskabsår. For indtægter modtaget på forskud er den skattemæssige værdi af den deraf følgende forpligtelse den regnskabsmæssige værdi med fradrag af eventuelle dele af indtægten, som ikke vil være skattepligtige i fremtidige regnskabsår.

Eksempler

1. Kortfristede forpligtelser indeholder periodeafgrænsningsposter med en regnskabsmæssig værdi på 100. Den tilhørende omkostning vil blive fratrukket skattemæssigt på kontantbasis. Den skattemæssige værdi af periodeafgrænsningsposten er nul.
2. Kortfristede forpligtelser omfatter renteindtægter modtaget på forskud med en regnskabsmæssig værdi på 100. Den tilhørende renteindtægt beskattes på kontantbasis. Den skattemæssige værdi af den på forskud modtagne renteindtægt er nul.
3. Kortfristede forpligtelser omfatter periodeafgrænsningsposter med en regnskabsmæssig værdi på 100. Den tilhørende omkostning er allerede fratrukket skattemæssigt. Den skattemæssige værdi af periodeafgrænsningsposten er 100.
4. Kortfristede forpligtelser omfatter periodiserede tvangsbøder med en regnskabsmæssig værdi på 100. Tvangsbøder er ikke skattemæssigt fradragsberettigede. Den skattemæssige værdi af de periodiserede tvangsbøder er 100⁽²⁾.
5. Et lån har en regnskabsmæssig værdi på 100. Tilbagebetaling af lånet vil ikke have nogen skattemæssige konsekvenser. Den skattemæssige værdi af lånet er 100.

⁽¹⁾ Ved denne metode er der ingen skattepligtig midlertidig forskel. En alternativ metode ville være at det tilgodehavende udbytte har en skattemæssig værdi af nul og anvende en skattesats på nul for den skattepligtige midlertidige forskel på 100. Ved begge metoder er der ingen udskudt skatteforpligtelse.

⁽²⁾ Ved denne metode er der ingen fradragsberettiget midlertidig forskel. En alternativ metode ville være at indregne de samlede skyldige tvangsbøder til en skattemæssig værdi på nul og anvende en skattesats på nul for den fradragsberettigede midlertidige forskel på 100. Ved begge metoder er der intet udskudt skatteaktiv.

9. Nogle poster har en skattemæssig værdi, men indregnes ikke som aktiver og forpligtelser i balancen. Eksempelvis indregnes forskningsomkostninger ved beregningen af regnskabsmæssigt overskud i det regnskabsår, de er afholdt, men kan ikke fratrækkes ved beregningen af skattepligtig indkomst (skattemæssigt underskud) før end i et senere regnskabsår. Forskellen mellem forskningsomkostningernes skattemæssige værdi, som er det beløb, skattemyndighederne vil tillade som fradrag i fremtidige regnskabsår, og den regnskabsmæssige værdi på nul er en fradragsberettiget midlertidig forskel, som resulterer i et udskudt skatteaktiv.
10. Hvis den skattemæssige værdi af et aktiv eller en forpligtelse ikke umiddelbart kan opgøres, kan der henvises til det grundlæggende princip i denne standard: at en virksomhed, med visse begrænsede undtagelser, skal indregne en udskudt skatteforpligtelse (skatteaktiv), når genindvinding eller afvikling af den regnskabsmæssige værdi af et aktiv eller en forpligtelse ville gøre fremtidige betalbare skatter større (mindre), end de ville have været, hvis en sådan genindvinding eller afvikling ikke havde skattemæssige konsekvenser. Afsnit 52, eksempel C, illustrerer, hvor dette grundlæggende princip kan være en hjælp, eksempelvis når den skattemæssige værdi af et aktiv eller en forpligtelse afhænger af den forventede måde, hvorpå genindvinding eller afvikling finder sted.
11. I koncernregnskaber opgøres midlertidige forskelle ved at sammenligne den regnskabsmæssige værdi af aktiver og forpligtelser i koncernregnskabet med den rette skattemæssige værdi. Den skattemæssige værdi opgøres med udgangspunkt i koncernens selvangivelse i de jurisdiktioner, hvor en sådan indgives. I andre jurisdiktioner opgøres den skattemæssige værdi med udgangspunkt i selvangivelserne for de enkelte virksomheder i koncernen.

INDREGNING AF AKTUELLE SKATTEFORPLIGTELSE OG AKTUELLE SKATTEAKTIVER

12. ***Aktuel skat i indeværende og tidligere regnskabsår skal, i det omfang den ikke er betalt, indregnes som en forpligtelse. Hvis det beløb, der allerede er betalt vedrørende indeværende og tidligere regnskabsår, overstiger det skyldige beløb for disse regnskabsår, skal forskellen indregnes som et aktiv.***
13. ***Den fordel, der hidrører fra et skattemæssigt underskud, der kan tilbageføres til genindvinding af aktuel skat for et foregående regnskabsår, skal indregnes som et aktiv.***
14. Når et skattemæssigt underskud anvendes til at genindvinde aktuel skat for et foregående regnskabsår, indregner virksomheden fordelene som et aktiv i det regnskabsår, hvor det skattemæssige underskud opstår, eftersom det er sandsynligt, at fordelene vil tilgå virksomheden, og fordelene kan måles pålideligt.

INDREGNING AF UDSKUDTE SKATTEFORPLIGTELSE OG UDSKUDTE SKATTEAKTIVER

Skattepligtige midlertidige forskelle

15. ***En udskudt skatteforpligtelse skal indregnes for alle skattepligtige midlertidige forskelle, medmindre den udskudte skatteforpligtelse hidrører fra:***
 - (a) ***goodwill for hvilken afskrivninger ikke er skattemæssigt fradragsberettiget eller***
 - (b) ***den første indregning af et aktiv eller en forpligtelse i en transaktion som:***
 - (i) ***ikke er en virksomhedssammenslutning og***
 - (ii) ***på tidspunktet for transaktionen hverken påvirker det regnskabsmæssige overskud eller den skattepligtige indkomst (det skattemæssige underskud).***

Hvad angår skattepligtige midlertidige forskelle, der relaterer til investeringer i dattervirksomheder, filialer eller associerede virksomheder samt kapitalandele i joint ventures, skal en udskudt skatteforpligtelse imidlertid indregnes i overensstemmelse med afsnit 39.

IAS 12

16. Det er underforstået, at den regnskabsmæssige værdi ved indregningen af et aktiv vil blive genindvundet i form af økonomiske fordele, som vil tilgå virksomheden i fremtidige regnskabsår. Når den regnskabsmæssige værdi af aktivet overstiger dets skattemæssige værdi, vil størrelsen af den skattepligtige økonomiske fordel overstige det beløb, der kan tillades som skattemæssigt fradrag. Denne forskel er en skattepligtig midlertidig forskel, og forpligtelsen til at betale de deraf følgende indkomstskatter i fremtidige regnskabsår er en udskudt skatteforpligtelse. Når virksomheden genindvinder den regnskabsmæssige værdi af aktivet, vil den skattepligtige midlertidige forskel blive udlignet, og virksomheden vil få en skattepligtig indkomst. Dette gør det sandsynligt, at økonomiske fordele vil fragå virksomheden i form af skattebetalinger. Denne standard kræver således indregning af alle udskudte skatteforpligtelser, undtagen under de særlige omstændigheder, som er beskrevet i afsnit 15 og 39.

Eksempel

Et aktiv, som koster 150, har en regnskabsmæssig værdi på 100. Akkumulerede skattemæssige afskrivninger er 90 og skattesatsen er 25 %.

Aktivets skattemæssige værdi er 60 (kostpris på 150 med fradrag af akkumulerede skattemæssige afskrivninger på 90). For at genindvinde den regnskabsmæssige værdi på 100 skal virksomheden have en skattepligtig indkomst før skattemæssige afskrivninger på 100, men vil udelukkende kunne foretage en skattemæssig afskrivning på 60. Således skal virksomheden betale indkomstskat på 10 (40 til 25 %), når den genindvinder aktivets regnskabsmæssige værdi. Forskellen mellem den regnskabsmæssige værdi på 100 og den skattemæssige værdi på 60 er en skattepligtig midlertidig forskel på 40. Derfor indregner virksomheden en udskudt skatteforpligtelse på 10 (25 % skat af 40), som står for de indkomstskatter, den skal betale, når den genindvinder aktivets regnskabsmæssige værdi.

17. Nogle midlertidige forskelle opstår, når indtægter eller omkostninger er indeholdt i regnskabsmæssigt overskud i et regnskabsår, men er indeholdt i skattepligtig indkomst for et andet regnskabsår. Sådanne midlertidige forskelle beskrives ofte som tidsbestemte afvigelser. Følgende er eksempler på denne type midlertidige forskelle, som er skattepligtige midlertidige forskelle, og som derfor resulterer i udskudte skatteforpligtelser:
- (a) renteindtægt er indeholdt i regnskabsmæssigt overskud udregnet på tidsmæssig basis, men kan, i visse jurisdiktioner, indregnes i skattepligtig indkomst, når kontanter opkræves. Den skattemæssige værdi af et hvilket som helst tilgodehavende, der er indregnet i balancen i forbindelse med sådanne indtægter, er nul, eftersom indtægten ikke påvirker den skattepligtige indkomst før pengene inddrives,
 - (b) den afskrivning, der anvendes ved opgørelsen af skattepligtig indkomst (skattemæssigt underskud), kan afvige fra den, der anvendes ved opgørelsen af regnskabsmæssigt overskud. Den midlertidige forskel er forskellen mellem den regnskabsmæssige værdi af aktivet og dets skattemæssige værdi, som udgøres af den oprindelige kostpris med fradrag af de afskrivninger vedrørende aktivet, som skattemyndighederne tillader ved opgørelsen af skattepligtig indkomst for indeværende og tidligere regnskabsår. Ved skattemæssig merafskrivning opstår en skattepligtig midlertidig forskel, hvilket medfører en udskudt skatteforpligtelse (hvis skattemæssig afskrivning er langsommere end regnskabsmæssig afskrivning, opstår en fradragsberettiget midlertidig forskel, hvilket medfører et udskudt skatteaktiv), og
 - (c) udviklingsomkostninger kan aktiveres og afskrives over fremtidige regnskabsår ved opgørelsen af regnskabsmæssigt overskud, men kan fratrækkes ved opgørelsen af skattepligtig indkomst i det regnskabsår, hvor de er afholdt. Sådanne udviklingsomkostninger har en skattemæssig værdi på nul, eftersom de allerede er fratrukket i skattepligtig indkomst. Den midlertidige forskel er forskellen mellem den regnskabsmæssige værdi af udviklingsomkostningerne og deres skattemæssige værdi på nul.
18. Midlertidige forskelle opstår endvidere, når:
- (a) kostprisen ved en virksomhedssammenslutning, som er en virksomhedsovertagelse, allokeres til de overtagne identificerbare aktiver og forpligtelser med udgangspunkt i deres dagsværdi, men der ikke foretages tilsvarende skattemæssig regulering (jvf. afsnit 19),
 - (b) aktiver omvurderes, og der ikke foretages tilsvarende skattemæssig regulering (jvf. afsnit 20),

- (c) goodwill eller negativ goodwill opstår ved konsolidering (jvf. afsnit 21 og 32),
- (d) den skattemæssige værdi af et aktiv eller en forpligtelse på tidspunktet for den første indregning afviger fra den oprindelige regnskabsmæssige værdi, eksempelvis når virksomheden drager fordel af skattefrie offentlige tilskud, der knytter sig til aktiver (jvf. afsnit 22 og 33), eller
- (e) den regnskabsmæssige værdi af investeringer i dattervirksomheder, filialer eller associerede virksomheder eller kapitalandele i joint ventures bliver forskellig fra den skattemæssige værdi af investeringen eller kapitalandelen (jvf. afsnit 38-45).

Virksomhedssammenslutninger

19. Kostprisen ved en virksomhedssammenslutning, som er en virksomhedsovertagelse, allokeres til de overtagne identificerbare aktiver og forpligtelser med udgangspunkt i deres dagsværdi på transaktionstidspunktet. Midlertidige forskelle opstår, når den skattemæssige værdi af de overtagne identificerbare aktiver og forpligtelser ikke påvirkes af virksomhedssammenslutningen eller påvirkes på forskellig vis. Eksempelvis opstår en skattepligtig midlertidig forskel, som medfører en udskudt skatteforpligtelse, når den regnskabsmæssige værdi af et aktiv forøges til dagsværdi, mens den skattemæssige værdi af aktivet fortsat er den tidligere ejers kostpris. Den deraf følgende udskudte skatteforpligtelse påvirker goodwill (jvf. afsnit 66).

Aktiver indregnet til dagsværdi

20. De internationale regnskabsstandarder tillader, at visse aktiver indregnes til dagsværdi, eller at værdien omvurderes (jvf. eksempelvis IAS 16, Materielle anlægsaktiver, IAS 38, Immaterielle aktiver, IAS 39, Finansielle instrumenter: Indregning og måling, samt IAS 40, Investeringsejendomme). I visse jurisdiktioner påvirkes skattepligtig indkomst (skattemæssigt underskud) for det aktuelle regnskabsår af omvurderingen eller anden tilpasning af et aktiv til dagsværdi. Derfor reguleres aktivets skattemæssige værdi, og der opstår ingen midlertidig forskel. I andre jurisdiktioner bliver skattepligtig indkomst for regnskabsåret for omvurderingen eller tilpasningen ikke påvirket af omvurderingen eller tilpasningen af et aktiv, og derfor foretages der ingen regulering af aktivets skattemæssige værdi. Ikke desto mindre vil den fremtidige genindvinding af den regnskabsmæssige værdi resultere i en tilstrømning til virksomheden af skattepligtige økonomiske fordele, og det beløb, der er skattemæssigt fradragsberettiget, vil afvige fra beløbet for disse økonomiske fordele. Forskellen mellem den regnskabsmæssige værdi af et omvurderet aktiv og dets skattemæssige værdi er en midlertidig forskel og medfører en udskudt skatteforpligtelse eller et udskudt skatteaktiv. Dette er tilfældet, selv når:
- (a) virksomheden ikke har til hensigt at sælge aktivet. I sådanne tilfælde bliver den omvurderede regnskabsmæssige værdi af aktivet genindvundet gennem brug, og dette vil frembringe en skattemæssig indkomst før skattemæssige afskrivninger, som overstiger den skattemæssige afskrivning, der vil kunne foretages i fremtidige regnskabsår, eller
 - (b) skat af kapitalgevinster udskydes, hvis overskuddet fra afhændelsen af et aktiv investeres i tilsvarende aktiver. I sådanne tilfælde vil skatten skulle betales ved salg eller anvendelse af de tilsvarende aktiver.

Goodwill

21. Goodwill er det beløb, hvormed kostprisen for en overtaget virksomhed overstiger den overtagende virksomheds andel af dagsværdien af de overtagne identificerbare aktiver og forpligtelser. Mange skattemyndigheder tillader ikke goodwillafskrivning som en fradragsberettiget omkostning ved opgørelsen af skattepligtig indkomst. Desuden er kostprisen af goodwill i sådanne jurisdiktioner ofte ikke fradragsberettiget, når en dattervirksomhed sælger dets underliggende aktivitet. I sådanne jurisdiktioner har goodwill en skattemæssig værdi på nul. Enhver forskel mellem den regnskabsmæssige værdi af goodwill og dens skattemæssige værdi på nul er en skattepligtig midlertidig forskel. Denne standard tillader imidlertid ikke indregning af den deraf følgende udskudte skatteforpligtelse, eftersom goodwill er et restbeløb, og indregningen af den udskudte skatteforpligtelse ville øge den regnskabsmæssige værdi af goodwill.

IAS 12

Første indregning af et aktiv eller en forpligtelse

22. En midlertidig forskel kan opstå på tidspunktet for første indregning af et aktiv eller en forpligtelse, eksempelvis hvis en del af eller den fulde kostpris for et aktiv ikke vil være skattemæssigt fradragsberettiget. Metoden for den regnskabsmæssige behandling af en sådan midlertidig forskel afhænger af arten af den transaktion, som medførte den første indregning af aktivet:
- (a) i en virksomhedssammenslutning indregner en virksomhed enhver udskudt skatteforpligtelse eller ethvert udskudt skatteaktiv, og dette påvirker beløbet for goodwill eller negativ goodwill (jvf. afsnit 19),
 - (b) hvis transaktionen påvirker enten regnskabsmæssigt overskud eller skattepligtig indkomst, indregner virksomheden enhver udskudt skatteforpligtelse eller ethvert udskudt aktiv, og indregner den deraf følgende udskudte skatteomkostning eller skatteindtægt i resultatopgørelsen (jvf. afsnit 59),
 - (c) hvis transaktionen ikke er en virksomhedssammenslutning, og den hverken påvirker regnskabsmæssigt overskud eller skattepligtig indkomst, ville en virksomhed, hvis undtagelserne i afsnit 15 og 24 ikke finder anvendelse, indregne den deraf følgende udskudte skatteforpligtelse eller det udskudte aktiv og regulere aktivets eller forpligtelsens regnskabsmæssige værdi med det samme beløb. Sådanne reguleringer ville bevirke, at årsregnskabet blev mindre gennemsnitligt. Derfor tillader denne standard ikke, at virksomheden indregner den deraf følgende udskudte skatteforpligtelse eller det udskudte aktiv, hverken på tidspunktet for første indregning eller senere (jvf. eksempel på næste side). Derudover indregner virksomheden ikke efterfølgende ændringer i den ikke-indregnede udskudte skatteforpligtelse eller -aktiv, i takt med at aktivet afskrives.
23. I overensstemmelse med IAS 32, Finansielle instrumenter: Oplysning og præsentation, klassificerer udstederen af et sammensat finansielt instrument (eksempelvis en konvertibel obligation) instrumentets forpligtelseselement som en forpligtelse og egenkapitalelementet som egenkapital. I visse jurisdiktioner svarer den skattemæssige værdi af forpligtelseselementet på tidspunktet for første indregning til den oprindelige regnskabsmæssige værdi af summen af forpligtelses- og egenkapitalelementer. Den deraf følgende skattepligtige midlertidige forskel opstår på tidspunktet for den første indregning af egenkapitalelementet adskilt fra forpligtelseselementet. Derfor finder undtagelsesbestemmelsen i afsnit 15(b) ikke anvendelse, og derfor indregner virksomheden den deraf følgende udskudte skatteforpligtelse. I overensstemmelse med afsnit 61 indregnes den udskudte skat som indtægt eller omkostning direkte i den regnskabsmæssige værdi af egenkapitalelementet. I overensstemmelse med afsnit 58 indregnes efterfølgende ændringer i den udskudte skatteforpligtelse i resultatopgørelsen som udskudt skatteomkostning (skatteindtægt).

Eksempel, der illustrerer af afsnit 22(c)

En virksomhed påtænker at anvende et aktiv, som koster 1 000, gennem dets brugstid på fem år og derefter sælge det til en restværdi på nul. Skattesatsen er 40 %. Afskrivninger på aktivet er ikke skattemæssigt fradragsberettiget. Ved afhændelsen vil eventuelle kapitalgevinster ikke være skattepligtige, og eventuelle kapitaltab ikke være fradragsberettigede.

Efterhånden som den regnskabsmæssige værdi af aktivet genindvindes, vil virksomheden have en skattepligtig indkomst på 1 000 og skulle betale en skat på 400. Virksomheden indregner ikke den deraf følgende udskudte skatteforpligtelse på 400, eftersom den opstår som følge af den første indregning af aktivet.

I det følgende år er aktivets regnskabsmæssige værdi 800. Med en skattepligtig indkomst på 800 vil virksomheden skulle betale en skat på 320. Virksomheden indregner ikke den udskudte skatteforpligtelse på 320, eftersom den opstår som følge af den første indregning af aktivet.

Fradragsberettigede midlertidige forskelle

24. **Et udskudt skatteaktiv skal indregnes for alle fradragsberettigede midlertidige forskelle, i det omfang det er sandsynligt, at der vil være en skattepligtig indkomst til rådighed, hvori den fradragsberettigede midlertidige forskel kan udnyttes, medmindre det udskudte skatteaktiv opstår som følge af:**
- (a) **negativ goodwill, der behandles som udskudt indtægt i overensstemmelse med IAS 22, Virksomhedssammenslutninger, eller**

- (b) *den første indregning af et aktiv eller en forpligtelse i en transaktion som:*
- (i) *ikke er en virksomhedssammenslutning og*
 - (ii) *på transaktionstidspunktet hverken påvirker regnskabsmæssigt overskud eller skattepligtig indkomst (skattemæssigt underskud).*

Ved fradragsberettigede midlertidige forskelle, der vedrører investeringer i dattervirksomheder, filialer og associerede virksomheder samt kapitalandele i joint ventures, skal et udskudt skatteaktiv imidlertid indregnes i overensstemmelse med afsnit 44.

25. Det er underforstået, at den regnskabsmæssige værdi ved indregning af en forpligtelse i fremtidige regnskabsår bliver genindvundet, ved at der vil ske et træk på virksomhedens økonomiske ressourcer. Når der sker et træk på virksomhedens ressourcer, kan dele heraf, eller de fulde beløb, være fradragsberettigede ved opgørelsen af skattepligtig indkomst for et senere regnskabsår, i hvilket forpligtelsen indregnes. I sådanne tilfælde vil der være en midlertidig forskel mellem den regnskabsmæssige værdi af forpligtelsen og dens skattemæssige værdi. Således vil der opstå et udskudt skatteaktiv med hensyn til de indkomstskatter, der vil kunne genindvindes i fremtidige regnskabsår, når denne del af forpligtelsen tillades fratrukket ved opgørelsen af skattepligtig indkomst. Ligeledes er det tilfældet, hvor den regnskabsmæssige værdi af et aktiv er lavere end dets skattemæssige værdi, at forskellen medfører et udskudt skatteaktiv med hensyn til de indkomstskatter, der vil kunne genindvindes i fremtidige regnskabsår.

Eksempel

En virksomhed indregner en forpligtelse på 100 for skyldige periodiserede omkostninger til produktgarantier. Skattemæssigt vil omkostninger til garantiforpligtelser ikke være fradragsberettigede, før end virksomheden udbetaler erstatning. Skattesatsen er 25 %.

Den skattemæssige værdi af forpligtelsen er nul (regnskabsmæssig værdi på 100, med fradrag af det beløb, der vil være skattemæssigt fradragsberettiget med hensyn til forpligtelsen i fremtidige regnskabsår). Når forpligtelsen indfries til den regnskabsmæssige værdi, vil virksomheden reducere sin fremtidige skattepligtige indkomst med et beløb på 100 og, således, reducere dens fremtidige skattebetalinger med 25 (100 til 25 %). Forskellen mellem den regnskabsmæssige værdi på 100 og den skattemæssige værdi på nul er en fradragsberettiget midlertidig forskel på 100. Virksomheden indregner derfor et udskudt skatteaktiv på 25 (100 til 25 %) under forudsætning af, at det er sandsynligt, at virksomheden i fremtidige regnskabsår vil have en skattepligtig indkomst, der er tilstrækkeligt til at udnytte de reducerede skattebetalinger.

26. Følgende er eksempler på fradragsberettigede midlertidige forskelle, der medfører udskudte skatteaktiver:
- (a) omkostninger til pensionsydelse kan fratrækkes ved opgørelsen af regnskabsmæssigt overskud, i takt med at den ansatte udfører en arbejdsydelse, men fratrækkes ved opgørelsen af skattepligtig indkomst enten når virksomheden indbetaler bidrag til en fond, eller når pensionsydelse betales af virksomheden. Der opstår en midlertidig forskel mellem den regnskabsmæssige værdi af forpligtelsen og den skattemæssige værdi. Den skattemæssige værdi af forpligtelsen er sædvanligvis nul. En sådan fradragsberettiget midlertidig forskel medfører et udskudt skatteaktiv, eftersom økonomiske fordele vil tilgå virksomheden i form af et fradrag i den skattepligtige indkomst, når bidrag eller ydelser betales,
 - (b) forskningsomkostninger indregnes ved opgørelsen af regnskabsmæssigt overskud i det regnskabsår omkostningerne er afholdt, men kan ikke tillades som fradrag ved opgørelsen af skattepligtig indkomst (skattemæssigt underskud) før end i et senere regnskabsår. Forskellen mellem den skattemæssige værdi af forskningsomkostningerne, der består af de beløb, skattemyndighederne vil tillade som fradrag i fremtidige regnskabsår og den regnskabsmæssige værdi på nul, er en fradragsberettiget midlertidig forskel, der medfører et udskudt skatteaktiv,
 - (c) ved en virksomhedssammenslutning, som er en virksomhedsovertagelse, allokeres kostprisen for den overtagne virksomhed til de indregnede aktiver og forpligtelser med udgangspunkt i deres dagsværdi på transaktionstidspunktet. Når en forpligtelse indregnes ved overtagelsen, men de dermed forbundne omkostninger ikke fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst før end i et senere regnskabsår, opstår en fradragsberettiget midlertidig forskel, som medfører et udskudt skatteaktiv. Et udskudt skatteaktiv opstår tillige, når dagsværdien af et overtaget identificerbart aktiv er mindre end dets skattemæssige værdi. I begge tilfælde påvirkes goodwill af det deraf følgende udskudte skatteaktiv (jvf. afsnit 66), og

IAS 12

- (d) visse aktiver kan indregnes til dagsværdi eller kan omvurderes, uden at der foretages tilsvarende skattemæssige reguleringer (jvf. afsnit 20). En fradragsberettiget midlertidig forskel opstår, hvis den skattemæssige værdi af aktivet overstiger dets regnskabsmæssige værdi.
27. Udligning af fradragsberettigede midlertidige forskelle medfører fradrag ved opgørelsen af skattepligtig indkomst for fremtidige regnskabsår. Økonomiske fordele i form af reduktioner i skattebetalinger vil imidlertid alene tilgå virksomheden, hvis den har en tilstrækkelig skattepligtig indkomst til, at fradragene kan modregnes heri. Derfor indregner virksomheden alene udskudte skatteaktiver, når det er sandsynligt, at der vil være skattepligtig indkomst til rådighed, hvori de fradragsberettigede midlertidige forskelle kan udnyttes.
28. Det er sandsynligt, at der vil være skattepligtig indkomst til rådighed, hvori de fradragsberettigede midlertidige forskelle kan udnyttes, når der henhørende under samme skattejurisdiktion og samme skattepligtige enhed er tilstrækkelige skattepligtige midlertidige forskelle, der forventes udlignet:
- (a) i det samme regnskabsår som den forventede udligning af den fradragsberettigede midlertidige forskel eller
- (b) i regnskabsår, hvor et skattemæssigt underskud, der opstår fra det udskudte skatteaktiv, kan frem- eller tilbageføres.
- Under sådanne omstændigheder indregnes det udskudte skatteaktiv i det regnskabsår, hvor de fradragsberettigede midlertidige forskelle opstår.
29. Når der ikke er tilstrækkelige skattepligtige midlertidige forskelle henhørende under samme skattejurisdiktion og samme skattepligtige enhed, indregnes det udskudte skatteaktiv, i det omfang:
- (a) det er sandsynligt, at virksomheden vil have tilstrækkelig skattepligtig indkomst henhørende under samme skattejurisdiktion og samme skattepligtige enhed i det samme regnskabsår, hvor udligningen af den fradragsberettigede midlertidige forskel finder sted (eller i de regnskabsår, hvor et skattemæssigt underskud, der opstår som følge af det udskudte skatteaktiv, kan frem- eller tilbageføres). Når virksomheden vurderer, hvorvidt der vil være tilstrækkelig skattepligtig indkomst i fremtidige regnskabsår, ser den bort fra skattepligtige beløb, der opstår som følge af fradragsberettigede midlertidige forskelle, som forventes at opstå i fremtidige regnskabsår, eftersom det udskudte skatteaktiv, der opstår som følge af disse fradragsberettigede midlertidige forskelle, selv vil kræve fremtidig skattepligtig indkomst, hvis det skal kunne udnyttes, eller
- (b) virksomheden har mulighed for skatteplanlægning, der vil skabe skattepligtig indkomst i de relevante regnskabsår.
30. Skatteplanlægningsmuligheder er handlinger, som virksomheden vil kunne foretage for at skabe eller forøge den skattepligtige indkomst i et bestemt regnskabsår, inden udløbet af fristen for udnyttelse af det fremførte skattemæssige underskud eller skattemæssige fradrag. Eksempelvis kan skattepligtig indkomst i visse jurisdiktioner skabes eller øges ved:
- (a) at vælge at renteindtægter beskattes, enten på basis af modtagne eller tilgodehavende renter,
- (b) at udskyde kravet om visse fradrag i skattepligtig indkomst,
- (c) at sælge, og måske tilbagelease, aktiver der er steget i værdi, men hvor den skattemæssige værdi ikke er blevet tilsvarende reguleret for at afspejle en sådan værdistigning, og
- (d) salg af et aktiv, der frembringer ikke-skattepligtig indkomst (såsom, i visse jurisdiktioner, en statsobligation), for at købe en anden investering, der frembringer skattepligtig indkomst.

Hvor mulighed for skatteplanlægning fremskynder skattepligtig indkomst fra et senere regnskabsår til et foregående regnskabsår, afhænger udnyttelsen af et skattemæssigt underskud eller fremførelse af skattemæssige fradrag stadig af tilstedeværelsen af skattepligtig indkomst fra andre kilder end midlertidige forskelle, der opstår i fremtiden.

31. Når virksomheden for nylig har været tabsgivende, skal den overveje vejledningen i afsnit 35 og 36.

Negativ goodwill

32. Denne standard tillader ikke indregning af et udskudt skatteaktiv, der opstår som følge af fradragsberettigede midlertidige forskelle i forbindelse med negativ goodwill, der behandles som udskudt indtægt i overensstemmelse med IAS 22, Virksomhedssammenslutninger, eftersom negativ goodwill er et restbeløb, og indregningen af det udskudte skatteaktiv vil øge den regnskabsmæssige værdi af negativ goodwill.

Første indregning af et aktiv eller en forpligtelse

33. Et udskudt skatteaktiv opstår eksempelvis på tidspunktet for den første indregning af et aktiv, når ikke-skattepligtige statstilskud vedrørende et aktiv fratrækkes ved beregningen af den regnskabsmæssige værdi af aktivet, men skattemæssigt ikke fratrækkes det afskrivningsberettigede beløb for aktivet (med andre ord dets skattemæssige værdi). Aktivets regnskabsmæssige værdi er mindre end dets skattemæssige værdi, og dette medfører en fradragsberettiget midlertidig forskel. Statstilskud kan tillige indregnes som udskudt indtægt, og i det tilfælde er forskellen mellem den udskudte indtægt og dets skattemæssige værdi på nul en fradragsberettiget midlertidig forskel. Uanset hvilken præsentationsmetode, virksomheden vælger, indregner den ikke det deraf følgende udskudte skatteaktiv, af den i afsnit 22 nævnte årsag.

Uudnyttede skattemæssige underskud og uudnyttede skattemæssige fradrag

34. ***Et udskudt skatteaktiv hidrørende fra fremførsel af uudnyttede skattemæssige underskud og uudnyttede skattemæssige fradrag skal indregnes, i det omfang det er sandsynligt, at der vil være fremtidig skattepligtig indkomst til rådighed, hvori uudnyttede skattemæssige underskud og uudnyttede skattemæssige fradrag kan udnyttes.***
35. Kriterierne for at indregne udskudte skatteaktiver, der opstår ved fremførsel af uudnyttede skattemæssige underskud og skattemæssige fradrag, er de samme som kriterierne for at indregne udskudte skatteaktiver, der opstår som følge af fradragsberettigede midlertidige forskelle. Forekomsten af uudnyttede skattemæssige underskud er imidlertid et tydeligt tegn på, at der muligvis ikke vil være en fremtidig skattepligtig indkomst. Når virksomheden for nylig har været tabsgivende, indregner den derfor alene et udskudt skatteaktiv som følge af uudnyttede skattemæssige underskud og skattemæssige fradrag, i det omfang virksomheden har tilstrækkelige skattepligtige midlertidige forskelle, eller der foreligger anden overbevisende dokumentation for, at der vil være tilstrækkelig skattepligtig indkomst til rådighed til, at de uudnyttede skattemæssige underskud og uudnyttede skattemæssige fradrag vil kunne udnyttes af virksomheden. I sådanne tilfælde kræves i henhold til afsnit 82 oplysning af beløbet for det udskudte skatteaktiv og hvilke informationer, der indikerer, at det bør indregnes.
36. Virksomheden anvender følgende kriterier ved vurderingen af sandsynligheden for, om der vil være skattepligtig indkomst til rådighed, hvori de uudnyttede skattemæssige underskud eller uudnyttede skattemæssige fradrag kan udnyttes:
- hvorvidt virksomheden har tilstrækkelige skattepligtige midlertidige forskelle, henhørende under samme skattejurisdiktion og samme skattepligtige enhed, som vil medføre skattepligtige beløb, hvori de uudnyttede skattemæssige underskud eller uudnyttede skattemæssige fradrag kan udnyttes, inden fristen herfor udløber,
 - hvorvidt det er sandsynligt, at virksomheden vil have skattepligtig indkomst før udløbet af fristen for udnyttelse af de uudnyttede skattemæssige underskud eller uudnyttede skattemæssige fradrag,
 - hvorvidt de uudnyttede skattemæssige underskud følger af identificerbare årsager, som sandsynligvis ikke vil gentage sig, og
 - hvorvidt virksomheden har mulighed for at foretage skatteplanlægning (jvf. afsnit 30), som vil skabe skattepligtig indkomst i det regnskabsår, hvor de uudnyttede skattemæssige underskud eller uudnyttede skattemæssige fradrag kan udnyttes.

I det omfang det ikke er sandsynligt, at der vil være skattepligtig indkomst til rådighed, hvori de uudnyttede skattemæssige underskud eller uudnyttede skattemæssige fradrag kan udnyttes, indregnes det udskudte skatteaktiv ikke.

IAS 12

Revurdering af ikke-indregnede udskudte skatteaktiver

37. På hver balancedag skal virksomheden revurdere ikke-indregnede udskudte skatteaktiver. Virksomheden indregner et tidligere ikke indregnet udskudt skatteaktiv, i det omfang det er blevet sandsynligt, at fremtidig skattepligtig indkomst vil gøre det muligt at genindvinde et udskudt skatteaktiv. Eksempelvis kan forbedrede handelsvilkår øge sandsynligheden for, at virksomheden vil kunne frembringe tilstrækkelig skattepligtig indkomst i fremtiden til, at det udskudte skatteaktiv kan overholde de indregningskriterier, der er opstillet i afsnit 24 eller 34. Et andet eksempel er, når virksomheden revurderer udskudte skatteaktiver på datoen for en virksomhedssammenslutning eller efterfølgende (jvf. afsnit 67 og 68).

Investeringer i dattervirksomheder, filialer og associerede virksomheder og kapitalandele i joint ventures

38. Midlertidige forskelle opstår, når den regnskabsmæssige værdi af investeringer i dattervirksomheder, filialer og associerede virksomheder eller kapitalandele i joint ventures (dvs. modervirksomhedens eller investors andel af nettoaktiverne i dattervirksomheden, filialen, den associerede virksomhed eller den virksomhed, der er investeret i, inklusive den regnskabsmæssige værdi af goodwill) afviger fra den skattemæssige værdi (ofte kostprisen) af investeringen eller kapitalandelen. Sådanne forskelle kan opstå under en række forskellige omstændigheder, eksempelvis:
- (a) hvis der i dattervirksomheder, filialer og associerede virksomheder eller joint ventures er ikke-udloddet overskud,
 - (b) ændringer i valutakurser, når en modervirksomhed og dets dattervirksomhed er hjemmehørende i forskellige lande og
 - (c) den regnskabsmæssige værdi af en investering i en associeret virksomhed reduceres til det beløb, hvormed den kan genindvindes.

I koncernregnskaber kan den midlertidige forskel afvige fra den midlertidige forskel, der indregnes for investeringen i modervirksomhedens årsregnskab, hvis modervirksomheden i sit årsregnskab indregner investeringen til kostpris eller omvurderet værdi.

39. ***Virksomheden skal indregne en udskudt skatteforpligtelse for alle skattepligtige midlertidige forskelle i forbindelse med investeringer i dattervirksomheder, filialer og associerede virksomheder eller kapitalandele i joint ventures, medmindre begge de følgende betingelser er opfyldt:***
- (a) ***modervirksomheden, investor eller venturedeltager er i stand til at styre tidspunktet for udligningen af den midlertidige forskel, og***
 - (b) ***det er sandsynligt, at den midlertidige forskel ikke vil blive udlignet inden for en overskuelig fremtid.***
40. Eftersom en modervirksomhed styrer sine dattervirksomheders udbyttepolitik, er den i stand til at styre tidspunktet for udligningen af de midlertidige forskelle vedrørende investeringen i disse virksomheder (inklusive de midlertidige forskelle, der opstår ikke alene af ikke-udloddet overskud, men tillige af valutakursforskelle). Desuden vil det ofte være umuligt at opgøre de indkomstskatter, der vil skulle betales, når den midlertidige forskel bliver udlignet. Når modervirksomheden har besluttet, at disse overskud ikke skal udloddes inden for en overskuelig fremtid, indregner modervirksomheden derfor ikke en udskudt skatteforpligtelse. De samme hensyn gælder investeringer i filialer.
41. Virksomheden indregner i egen valuta de ikke-monetære aktiver og forpligtelser i en udenlandsk virksomhed, som er en integreret del af virksomhedens aktivitet (jvf. IAS 21, Valutaomregning). Opgøres den skattepligtige indkomst eller det skattemæssige underskud i den udenlandske virksomhed (og, således, den skattemæssige værdi af dens ikke-monetære aktiver og forpligtelser) i udenlandsk valuta, medfører ændringer i valutakursen midlertidige forskelle. Eftersom sådanne midlertidige forskelle vedrører den udenlandske virksomheds egne aktiver og forpligtelser snarere end den regnskabsaflæggende virksomheds investering i denne udenlandske virksomhed, indregner den regnskabsaflæggende virksomhed den deraf følgende udskudte skatteforpligtelse eller (i henhold til afsnit 24) det udskudte skatteaktiv. Den deraf følgende udskudte skat indregnes som indtægt eller omkostning i resultatopgørelsen (jvf. afsnit 58).

42. En investor i en associeret virksomhed styrer ikke denne virksomhed og har normalt ikke mulighed for at bestemme sin udbyttepolitik. Det følger heraf, at en investor, hvis der ikke eksisterer en aftale, hvor det bestemmes, at den associerede virksomheds overskud ikke skal udloddes inden for en overskuelig fremtid, indregner en udskudt skatteforpligtelse, der følger af skattepligtige midlertidige forskelle i forbindelse med investeringen i den associerede virksomhed. Der kan være tilfælde, hvor en investor ikke har mulighed for at opgøre, hvor meget skat, der vil skulle betales, hvis kostprisen ved investeringen i en associeret virksomhed genindvindes, men hvor det kan opgøres, at skatten vil svare til eller overstige et vist minimumsbeløb. I sådanne tilfælde måles den udskudte skatteforpligtelse til dette beløb.
43. Aftalen mellem parterne i et joint venture omfatter sædvanligvis fordelingen af overskud og fastsætter, hvorvidt beslutninger i sådanne sager kræver tilslutning fra samtlige deltagere eller fra et nærmere angivet flertal af deltagerne. Når venturedeltageren har mulighed for at styre fordelingen af overskud, og når det er sandsynligt, at overskuddet ikke vil blive udloddet i en overskuelig fremtid, indregnes en udskudt skatteforpligtelse ikke.
44. **Virksomheden må udelukkende indregne et udskudt skatteaktiv for alle fradragsberettigede midlertidige forskelle, der opstår fra investeringer i dattervirksomheder, filialer, og associerede virksomheder samt kapitalandele i joint ventures, i det omfang det er sandsynligt, at:**
- (a) *den midlertidige forskel vil blive udlignet inden for en overskuelige fremtid, og*
- (b) *der vil være en skattepligtig indkomst til rådighed, hvori den midlertidige forskel kan udnyttes.*
45. Ved vurderingen af, hvorvidt et udskudt skatteaktiv skal indregnes for fradragsberettigede midlertidige forskelle i forbindelse med investeringer i dattervirksomheder, filialer, og associerede virksomheder samt kapitalandele i joint ventures, skal virksomheden tage vejledningen i afsnit 28-31 i betragtning.

MÅLING

46. **Aktuelle skatteforpligtelser (aktiver) for indeværende og tidligere regnskabsår skal måles til det beløb, der forventes betalt til (genindvundet fra) skattemyndighederne, ved anvendelse af de skattesatser (og skattelove), som er vedtaget eller i al væsentlighed vedtaget på balancedagen.**
47. **Udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser skal måles til den skattesats, der forventes at gælde for det regnskabsår, hvor aktivet realiseres eller forpligtelsen indfries, baseret på skattesatser (og skattelove), som er vedtaget eller i al væsentlighed vedtaget på balancedagen.**
48. Aktuelle og udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser måles sædvanligvis ved anvendelse af vedtagne skattesatser (og skattelove). I visse jurisdiktioner har regeringens bekendtgørelse af skattesatser (og skattelove) samme virkning som den lovmæssige vedtagelse, som kan følge adskillige måneder senere. Under disse omstændigheder måles skatteaktiver og skatteforpligtelser ved anvendelse af de bekendtgjorte skattesatser (og skattelove).
49. Når der gælder forskellige skattesatser for forskellige skattepligtige indkomstniveauer, måles udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser ved anvendelse af de gennemsnitlige satser, som forventes at gælde for den skattepligtige indkomst (det skattemæssige underskud) for de regnskabsår, hvor de midlertidige forskelle forventes at blive udlignet.
50. [Ophævet].
51. **Målingen af udskudte skatteforpligtelser og udskudte skatteaktiver skal afspejle de skattemæssige konsekvenser, der vil følge af den måde, hvorpå virksomheden på balancedagen forventer at genindvinde eller afvikle den regnskabsmæssige værdi af sine aktiver og forpligtelser.**

IAS 12

52. I visse jurisdiktioner kan den måde, hvorpå virksomheden genindvinder (afvikler) den regnskabsmæssige værdi af et aktiv (en forpligtelse), påvirke en af eller begge de følgende:

- (a) den skattesats, der er gældende, når virksomheden genindvinder (afvikler) den regnskabsmæssige værdi af aktivet (forpligtelsen), og
- (b) aktivets (forpligtelsens) skattemæssige værdi.

I sådanne tilfælde måler virksomheden udskudte skatteforpligtelser og udskudte skatteaktiver ved anvendelse af den skattesats og den skattemæssige værdi, der er i overensstemmelse med, hvordan genindvindingen eller afviklingen forventes at finde sted.

Eksempel A

Et aktiv har en regnskabsmæssig værdi på 100 og en skattemæssig værdi på 60. En skattesats på 20 % ville gælde, hvis aktivet blev solgt, og en skattesats på 30 % ville gælde for anden indtægt.

Virksomheden indregner en udskudt skatteforpligtelse på 8 (20 % skat af 40), hvis den forventer at sælge aktivet uden videre brug, og en udskudt skatteforpligtelse på 12 (30 % af 40), hvis den forventer at beholde aktivet og genindvinde dets regnskabsmæssige værdi ved brug.

Eksempel B

Et aktiv med en kostpris på 100 og en regnskabsmæssig værdi på 80 opskrives til 150. Der foretages ingen tilsvarende skattemæssig regulering. Akkumulerede skattemæssige afskrivninger er 30, og skattesatsen er 30 %. Hvis aktivet sælges til en pris, der overstiger kostprisen, vil de akkumulerede skattemæssige afskrivninger på 30 indgå i den skattepligtige indkomst, men salgsavancen ud over kostprisen vil ikke være skattepligtig.

Den skattemæssige værdi af aktivet er 70, og der er en skattepligtig midlertidig forskel på 80. Hvis virksomheden forventer at genindvinde den regnskabsmæssige værdi ved anvendelse af aktivet, må den frembringe en skattepligtig indkomst på 150, men den vil udelukkende være i stand til at foretage en afskrivning på 70. På dette grundlag er der en udskudt skatteforpligtelse på 24 (30 % af 80). Hvis virksomheden forventer at genindvinde den regnskabsmæssige værdi gennem salg af aktivet med det samme til en salgsavance på 150, opgøres den udskudte skatteforpligtelse som følger:

	Skattepligtig midlertidig	Udskudt skatte-forskel	Skattesats forpligtelse
Akkumulerede skattemæssige afskrivninger	30	30 %	9
Avance ud over kostpris	<u>50</u>	nul	—
I alt	<u>80</u>		<u>9</u>

Bemærkning: (I overensstemmelse med afsnit 61 indregnes den yderligere udskudte skat, der opstår ved omvurderingen, direkte på egenkapitalen.)

Eksempel C

Forholdene er de samme som i eksempel B, bortset fra at, hvis aktivet sælges til mere end kostpris, vil de akkumulerede skattemæssige afskrivninger indgå i den skattepligtige indkomst (beskattet med 30 %), og salgsavancen vil blive beskattet med 40 % efter fradrag af en inflationskorrigeret kostpris på 110.

Hvis virksomheden forventer at genindvinde den regnskabsmæssige værdi ved anvendelse af aktivet, må den frembringe en skattepligtig indkomst på 150, men den vil udelukkende være i stand til at foretage en afskrivning på 70. På dette grundlag er der en skattemæssige værdi på 70, en skattepligtig midlertidig forskel på 80 og en udskudt skatteforpligtelse på 24 (30 % af 80) som i eksempel B.

Hvis virksomheden forventer at genindvinde den regnskabsmæssige værdi ved straks at sælge aktivet til en salgsavance på 150, vil den kunne fratække den indekserede kostpris på 110. Nettoavancen på 40 vil blive beskattet med 40 %. Derudover vil de akkumulerede skattemæssige afskrivninger på 30 blive indregnet i den skattepligtige indkomst og beskattet med 30 %. På dette grundlag er den skattemæssige værdi 80 (110 minus 30), der er en skattepligtig midlertidig forskel på 70, og der er en udskudt skatteforpligtelse på 25 (40 % af 40 plus 30 % af 30). Hvis den skattemæssige værdi ikke umiddelbart fremgår af dette eksempel, kan det være en hjælp at sammenligne med det grundlæggende princip beskrevet i afsnit 10.

Bemærkning: (I overensstemmelse med afsnit 61 indregnes den yderligere udskudte skat, der opstår ved omvurderingen, direkte på egenkapitalen.)

- 52A. I visse jurisdiktioner skal indkomstskatter betales til en højere eller lavere sats, hvis en del af eller hele overskuddet eller det overførte resultat udbetales som udbytte til virksomhedens aktionærer. I visse andre jurisdiktioner kan det udløse tilbagebetaling eller betaling af indkomstskatter, hvis en del af eller hele overskuddet eller det overførte overskud udbetales som udbytte til virksomhedens aktionærer. I disse tilfælde måles aktuelle og udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser til den gældende skattesats for ikke-udloddet overskud.
- 52B. I de i afsnit 52A omtalte tilfælde indregnes de skattemæssige konsekvenser af udbytte, når forpligtelsen til at udbetale udbytte indregnes. De skattemæssige konsekvenser af udbytte er mere direkte knyttet til tidligere transaktioner eller begivenheder end til udlodninger til ejere. Derfor indregnes de skattemæssige konsekvenser af udbytte i årets resultat i henhold til afsnit 58, undtagen når de skattemæssige konsekvenser af udbytte hidrører fra de i afsnit 58(a) og (b) beskrevne tilfælde.

Eksempel til illustration af afsnit 52A og 52B

Følgende eksempel omhandler målingen af aktuelle og udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser for virksomheden i en jurisdiktion, hvor indkomstskatter skal betales til en højere sats for ikke-udloddet overskud (50 %), hvor et beløb kan tilbagebetales, når overskud udloddes. Skattesatsen for udloddet overskud er 35 %. På balancedagen, 31. December 20X1 indregner virksomheden ikke en forpligtelse for udbytte, som foreslås eller uddeles efter balancedagen. Som følge heraf indregnes intet udbytte i år 20X1. Den skattepligtige indkomst for 20X1 er 100 000. Den skattepligtige midlertidige nettoforskel for år 20X1 er 40 000.

Virksomheden indregner en aktuel skatteforpligtelse og en aktuel skatteomkostning på 50 000. Der indregnes ikke noget aktiv for det beløb, der potentielt kan tilbagebetales ved en fremtidig udbyttebetaling. Virksomheden indregner ligeledes en udskudt skatteforpligtelse og en udskudt skatteomkostning på 20 000 (50 % af 40 000) for de indkomstskatter, virksomheden skal betale, når den genindvinder eller indfrier den regnskabsmæssige værdi af sine aktiver og forpligtelser, på grundlag af den gældende skattesats for ikke-udloddet overskud.

Efterfølgende indregner virksomheden den 15. marts 20X2 udbytte på 10 000 fra tidligere driftsresultat som en forpligtelse.

Den 15. marts 20X2 indregner virksomheden genindvundne indkomstskatter på 1 500 (15 % af udbyttet indregnet som en forpligtelse) som et aktuelt skatteaktiv og en reduktion i aktuelle skatteomkostninger for 20X2.

53. **Udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser må ikke diskonteres.**
54. En pålidelig opgørelse af udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser på diskonteringsbasis kræver en detaljeret plan over tidspunktet for udligning af hver enkelt midlertidig forskel. I mange tilfælde er udarbejdelsen af en sådan plan umulig eller yderst kompleks. Derfor er det uhensigtsmæssigt at kræve diskontering af udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser. At tillade, men ikke kræve, diskontering ville medføre, at udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser ikke være sammenlignelige virksomheder imellem. Derfor hverken kræver eller tillader denne standard diskontering af udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser.

IAS 12

55. Midlertidige forskelle opgøres med udgangspunkt i den regnskabsmæssige værdi af et aktiv eller en forpligtelse. Dette gælder selv hvor den regnskabsmæssige værdi i sig selv er opgjort på diskonteringsbasis, eksempelvis i tilfældet med pensionsforpligtelser (jvf. IAS 19, Personaleydelser).
56. **Den regnskabsmæssige værdi af et udskudt skatteaktiv skal gennemgås på hver balancedag. Virksomheden skal reducere den regnskabsmæssige værdi af et udskudt skatteaktiv, i det omfang det ikke længere er sandsynligt, at der vil være tilstrækkelig skattepligtig indkomst til, at fordelene ved en del af eller hele dette udskudte skatteaktiv kan udnyttes. Sådanne reduktioner skal tilbageføres, i det omfang det bliver sandsynligt, at der vil være tilstrækkelig skattepligtig indkomst.**

INDREGNING AF AKTUEL OG UDSKUDT SKAT

57. Den regnskabsmæssige behandling af en transaktion eller anden begivenheds indvirkning på den aktuelle og udskudte skat svarer til den regnskabsmæssige behandling af selve transaktionen eller begivenheden. Dette princip er implementeret i afsnit 58-68.

Resultatopgørelse

58. **Aktuel og udskudt skat skal indregnes som indtægt eller omkostning og medtages i årets resultat, undtagen i det omfang skatten opstår som følge af:**
- (a) **en transaktion eller begivenhed, som i det samme eller et andet regnskabsår indregnes direkte på egenkapitalen (jvf. afsnit 61-65), eller**
 - (b) **en virksomhedssammenslutning, som er en virksomhedsovertagelse (jvf. afsnit 66-68).**
59. De fleste udskudte skatteforpligtelser og udskudte skatteaktiver opstår, når indtægter eller omkostninger indgår i det regnskabsmæssige overskud for et regnskabsår, men i den skattepligtige indkomst (det skattemæssige underskud) i et andet regnskabsår. Den deraf følgende udskudte skat indregnes i resultatopgørelsen. Dette sker i følgende tilfælde:
- (a) renter, royalty eller udbytte modtages bagud og indgår i regnskabsmæssigt overskud på en tidsmæssig basis i overensstemmelse med IAS 18, Omsætning, men indgår i skattepligtig indkomst (skattemæssigt underskud) på kontantbasis, og
 - (b) omkostninger til immaterielle aktiver er blevet aktiveret i overensstemmelse med IAS 38, Immaterielle aktiver, og afskrives i resultatopgørelsen, men blev fratrukket skattemæssigt, da de blev afholdt.
60. Den regnskabsmæssige værdi af udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser kan ændre sig, selv om der ikke sker nogen ændring i beløbet for de dermed forbundne midlertidige forskelle. Dette kan eksempelvis være en følge af:
- (a) en ændring i skattesatserne eller skattelovgivningen,
 - (b) en revurdering af muligheden for at genindvinde udskudte skatteaktiver eller
 - (c) en ændring i den måde, hvorpå et aktiv forventes genindvundet.

Den deraf følgende udskudte skat indregnes i resultatopgørelsen, undtagen i det omfang den kan henføres til poster, der tidligere er indregnet på egenkapitalen (jvf. afsnit 63).

Poster indregnet direkte på egenkapitalen

61. **Aktuel og udskudt skat skal indregnes direkte på egenkapitalen, hvis skatten vedrører poster, som i det samme eller et andet regnskabsår er indregnet direkte på egenkapitalen.**

62. De internationale regnskabsstandarder kræver eller tillader, at visse poster indregnes direkte på egenkapitalen. Eksempler på sådanne poster er:
- (a) en ændring i regnskabsmæssig værdi, der opstår som følge af omvurdering af materielle anlægsaktiver (jvf. IAS 16, Materielle anlægsaktiver),
 - (b) en regulering primo i overført resultat, der følger af enten ændret regnskabspraksis, som anvendes med tilbagevirkende kraft, eller korrektion af en fundamentale fejl (jvf. IAS 8, Årets resultat, fundamentale fejl og ændringer i anvendt regnskabspraksis),
 - (c) valutakursforskelle, der opstår ved omregning af årsregnskaberne for selvstændige udenlandske enheder (jvf. IAS 21, Valutaomregning), og
 - (d) beløb, der opstår på tidspunktet for første indregning af et sammensat finansielt instruments egenkapitalelement (jvf. afsnit 23).
63. I særlige tilfælde kan det være vanskeligt at opgøre beløbet for aktuel og udskudt skat, der vedrører poster, som er indregnet på egenkapitalen. Dette kan eksempelvis være tilfældet, når:
- (a) der er flere indkomstskatteniveauer, og det er umuligt at fastslå, til hvilken sats et givent element af skattepligtig indkomst (skattemæssigt underskud) er beskattet,
 - (b) en ændring i skattesatsen eller andre skatteregler påvirker et udskudt skatteaktiv eller en udskudt forpligtelse, der (helt eller delvist) er tilknyttet en post, som tidligere er indregnet på egenkapitalen, eller
 - (c) virksomheden beslutter, at et udskudt skatteaktiv skal indregnes, eller ikke længere skal indregnes fuldt ud, og det udskudte skatteaktiv (helt eller delvist) vedrører en post, som tidligere er indregnet direkte på egenkapitalen.
- I sådanne tilfælde baseres den aktuelle og udskudte skat, der vedrører poster, som er indregnet på egenkapitalen, på en rimelig pro rata-allokering af den aktuelle og udskudte skat for enheden i den pågældende skattejurisdiktion, eller anden metode, hvorved der opnås en efter omstændighederne mere hensigtsmæssig allokering.
64. IAS 16, Materielle anlægsaktiver, angiver ikke, hvorvidt virksomheden hvert år fra reserver for opskrivninger skal overføre et beløb til overført resultat, der svarer til forskellen mellem afskrivningen af et opskrevet aktiv og afskrivningen baseret på dette aktivs kostpris. Hvis virksomheden foretager en sådan overførsel, overføres beløbet efter fradrag af enhver forbunden udskudt skat. Tilsvarende overvejelser gælder for overførsler, der foretages ved salg af et materielt anlægsaktiv.
65. Når et aktiv omvurderes skattemæssigt, og omvurderingen knytter sig til en regnskabsmæssig omvurdering i et foregående regnskabsår, eller til en, som forventes foretaget i et fremtidigt regnskabsår, indregnes den skattemæssige virkning af såvel det omvurderede aktiv som reguleringen af den skattemæssige værdi på egenkapitalen i de regnskabsår, hvor de forekommer. Hvis den skattemæssige omvurdering derimod ikke knytter sig til en regnskabsmæssig omvurdering i et foregående regnskabsår, eller til en, som forventes foretaget i et fremtidigt regnskabsår, indregnes den skattemæssige virkning af reguleringen af den skattemæssige værdi i resultatopgørelsen.
- 65A. Når virksomheden udbetaler udbytte til sine aktionærer kan der være krav om, at den skal betale en del af udbyttet til skattemyndighederne på vegne af aktionærerne. Et sådant beløb, som er betalt eller skal betales til skattemyndighederne indregnes på egenkapitalen som en del af udbyttet.

IAS 12

Udskudt skat som følge af en virksomhedssammenslutning

66. Som beskrevet i afsnit 19 og 26(c) kan der opstå midlertidige forskelle ved en virksomhedssammenslutning, som er en virksomhedsovertagelse. I overensstemmelse med IAS 22, Virksomhedssammenslutninger, indregner virksomheden alle deraf følgende udskudte skatteaktiver (i det omfang de opfylder indregningskriterierne i afsnit 24) eller udskudte skatteforpligtelser som identificerbare aktiver og forpligtelser på overtagelsestidspunktet. Således påvirker disse udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser goodwill eller negativ goodwill. I overensstemmelse med afsnit 15(a) og 24(a) indregner virksomheden imidlertid ikke udskudte skatteforpligtelser hidrørende fra selve goodwillen (hvis afskrivning på goodwill ikke er skattemæssigt fradragsberettiget), og udskudte skatteaktiver, der opstår af ikke-skattepligtig negativ goodwill, der behandles som udskudt indtægt.
67. Som følge af en virksomhedssammenslutning kan en overtagende virksomhed betragte det som sandsynligt, at denne vil genindvinde egne udskudte skatteaktiver, der ikke var indregnet forud for virksomhedssammenslutningen. Eksempelvis kan den overtagende virksomhed tænkes at være i stand til at udnytte fordelene ved modregning af sine uudnyttede skattemæssige underskud i den fremtidige skattepligtige indkomst hos den overtagne virksomhed. I sådanne tilfælde indregner den overtagende virksomhed et udskudt skatteaktiv og medtager dette ved opgørelsen af den goodwill eller negative goodwill, der opstår ved virksomhedsovertagelsen.
68. Hvis en overtagende virksomhed ikke indregnede et udskudt skatteaktiv i den overtagne virksomhed som et identificerbart aktiv på tidspunktet for virksomhedssammenslutningen, og dette udskudte skatteaktiv efterfølgende indregnes i den overtagende virksomheds koncernregnskaber, indregnes den deraf følgende udskudte skat i resultatopgørelsen. Derudover foretager den overtagende virksomhed:
- (a) regulering af den regnskabsmæssige bruttoværdi af goodwill og de deraf følgende akkumulerede afskrivninger til de beløb, der ville have været registreret, hvis det udskudte skatteaktiv havde været indregnet som et identificerbart aktiv på tidspunktet for virksomhedssammenslutningen, og
 - (b) indregning af reduktionen i den regnskabsmæssige nettoværdi af goodwill som omkostning.

Den overtagende virksomhed indregner imidlertid ikke negativ goodwill og øger heller ikke den regnskabsmæssige værdi af negativ goodwill.

Eksempel

En virksomhed har overtaget en dattervirksomhed, der havde fradragsberettigede midlertidige forskelle på 300. Skattesatsen på overtagelsestidspunktet var 30 %. Det deraf følgende udskudte skatteaktiv på 90 blev ikke indregnet som et identificerbart aktiv ved opgørelsen af den goodwill på 500, der hidrørte fra virksomhedsovertagelsen. Goodwill afskrives over 20 år. 2 år efter overtagelsen har virksomheden vurderet, at den fremtidige skattepligtige indkomst sandsynligvis ville være tilstrækkeligt til, at virksomheden kunne genindvinde fordelene af alle de fradragsberettigede midlertidige forskelle.

Virksomheden indregner et udskudt skatteaktiv på 90 (30 % af 300) og, i resultatopgørelsen, en udskudt skatteindtægt på 90. Den reducerer tillige kostprisen af goodwill med 90 og de akkumulerede afskrivninger med 9 (der svarer til 2 års afskrivninger). Forskellen på 81 indregnes som omkostning i resultatopgørelsen. Derfor reduceres kostprisen af goodwill, og de deraf følgende akkumulerede afskrivninger, til de beløb (410 og 41), der ville have været registreret, hvis et udskudt skatteaktiv på 90 havde været indregnet som et identificerbart aktiv på tidspunktet for virksomhedssammenslutningen.

Hvis skattesatsen er steget til 40 %, ville virksomheden indregne et udskudt skatteaktiv på 120 (40 % af 300) og i resultatopgørelsen en udskudt skatteindtægt på 120. Hvis skattesatsen er faldet til 20 %, ville virksomheden indregne et udskudt skatteaktiv på 60 (20 % af 300) og en udskudt skatteindtægt på 60. I begge tilfælde reducerer virksomheden tillige kostprisen af goodwill med 90 og de akkumulerede afskrivninger med 9 og indregner forskellen på 81 som omkostning i resultatopgørelsen.

PRÆSENTATION

Skatteaktiver og skatteforpligtelser

69. **Skatteaktiver og skatteforpligtelser skal i balancen præsenteres separat fra andre aktiver og forpligtelser. Udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser skal vises adskilt fra aktuelle skatteaktiver og -forpligtelser.**
70. **Når virksomheden i sit årsregnskab skelner mellem omsætnings- og anlægsaktiver og kortfristede og langfristede forpligtelser, må den ikke klassificere udskudte skatteaktiver (skatteforpligtelser) under omsætningsaktiver (kortfristede forpligtelser).**

Modregning

71. **Virksomheden skal udelukkende modregne aktuelle skatteaktiver og skatteforpligtelser, hvis virksomheden:**
- (a) **har en juridisk ret til at modregne de indregnede beløb og**
 - (b) **har til hensigt enten at nettoafregne eller at realisere aktivet og indfri forpligtelsen samtidigt.**
72. Selv om aktuelle skatteaktiver og -forpligtelser indregnes og måles separat, modregnes de i balancen i henhold til kriterier, svarende til kriterierne opstillet for finansielle instrumenter i IAS 32, Finansielle instrumenter: Oplysning og præsentation. Virksomheden vil normalt have en juridisk ret til at modregne et aktuelt skatteaktiv i en aktuell skatteforpligtelse, når de hidrører fra indkomstskatter, der pålignes af samme skattemyndighed, og denne skattemyndighed tillader virksomheden at foretage eller modtage en samlet nettobetaling.
73. I koncernregnskaber modregnes et aktuelt skatteaktiv i en virksomhed i koncernen udelukkende i en aktuell skatteforpligtelse i en anden virksomhed i koncernen, hvis de pågældende virksomheder har juridisk ret til foretage eller modtage en samlet nettobetaling, og virksomheden har til hensigt at foretage eller modtage en sådan samlet nettobetaling eller at genindvinde aktivet og indfri forpligtelsen samtidig.
74. **Virksomheden må udelukkende modregne udskudte skatteaktiver og udskudte skatteforpligtelser, hvis:**
- (a) **virksomheden har en juridisk ret til at modregne aktuelle skatteaktiver i aktuelle skatteforpligtelser og**
 - (b) **de udskudte skatteaktiver og de udskudte skatteforpligtelser vedrører indkomstskatter, der af den samme skattemyndighed er pålignet enten for:**
 - (i) **den samme skattepligtige enhed eller**
 - (ii) **forskellige skattepligtige enheder, der har til hensigt enten at indfri aktuelle skatteforpligtelser og skatteaktiver på nettobasis eller at realisere aktiverne og indfri forpligtelserne samtidig i hvert fremtidigt regnskabsår, hvor væsentlige beløb for udskudte skatteforpligtelser eller skatteaktiver forventes indfriet eller genindvundet.**
75. For at undgå at skulle udarbejde en detaljeret plan for tidspunktet for udligningen af hver midlertidig forskel kræver denne standard, at virksomheden udelukkende modregner et udskudt skatteaktiv i en udskudt skatteforpligtelse for samme skattepligtige enhed, hvis de hidrører fra indkomstskatter, der er pålignet af samme skattemyndighed, og virksomheden har en juridisk ret til at modregne aktuelle skatteaktiver i aktuelle skatteforpligtelser.
76. I sjældne tilfælde kan virksomheden have en juridisk ret til at modregne, og til hensigt at nettoafregne for visse regnskabsår, men ikke for andre. I sådanne sjældne tilfælde kan det være nødvendigt med en detaljeret planlægning for at opnå sikkerhed for, at den udskudte skatteforpligtelse for en skattepligtig enhed vil resultere i øgede skattebetalinger i det samme regnskabsår, hvor et udskudt skatteaktiv i en anden skattepligtig enhed resulterer i reducerede skattebetalinger for denne anden skattepligtige enhed.

IAS 12

Skatteomkostning

Skatteomkostning (skatteindtægt), der hidrører fra resultatet af ordinær drift

77. **Skatteomkostningen (skatteindtægten), der hidrører fra resultat af ordinær drift, skal fremgå af resultatopgørelsen.**

Valutakursforskelle ved udskudte udenlandske skatteforpligtelser eller skatteaktiver

78. IAS 21, Valutaomregning, kræver at visse valutakursforskelle indregnes som indtægt eller omkostning, men angiver ikke, hvor sådanne forskelle skal indgå i resultatopgørelsen. Hvor valutakursforskelle ved omregning af udskudte udenlandske skatteforpligtelser eller skatteaktiver indregnes i resultatopgørelsen, kan sådanne forskelle således klassificeres som udskudt skatteomkostning (skatteindtægt), hvis denne præsentation betragtes som den mest nyttige for regnskabsbrugere.

OPLYSNING

79. **De væsentligste skatteomkostnings- (skatteindtægts-) elementer skal oplyses separat.**

80. Skatteomkostnings- (skatteindtægts-) elementer kan blandt andet omfatte:

- (a) aktuel skatteomkostning (skatteindtægt),
- (b) reguleringer indregnet i regnskabsåret vedrørende aktuel skat for tidligere regnskabsår,
- (c) det beløb for udskudt skatteomkostning (skatteindtægt), der vedrører midlertidige forskelles opståen og udligning,
- (d) det beløb for udskudt skatteomkostning (skatteindtægt), der vedrører ændringer i skattesatser eller indførelsen af nye skatter,
- (e) beløbet for den fordel, der opstår som følge af ikke tidligere indregnet skattemæssigt underskud, skattemæssigt fradrag eller midlertidige forskelle for et foregående regnskabsår, som udnyttes til at reducere aktuel skatteomkostning,
- (f) beløbet for fordelene af ikke tidligere indregnet skattemæssigt underskud, skattemæssigt fradrag eller midlertidige forskelle for et foregående regnskabsår, som udnyttes til at reducere udskudt skatteomkostning,
- (g) udskudt skatteomkostning, der opstår som følge af nedskrivning, eller tilbageførsel af en tidligere nedskrivning af et udskudt skatteaktiv i overensstemmelse med afsnit 56, og
- (h) beløbet for skatteomkostning (skatteindtægt), der vedrører de ændringer i regnskabspraksis og fundamentale fejl, som er medtaget ved opgørelsen af årets resultat i overensstemmelse med den tilladte alternative behandling i IAS 8, Årets resultat, fundamentale fejl og ændringer i anvendt regnskabspraksis.

81. **Følgende skal tillige oplyses separat:**

- (a) **den samlede aktuelle og udskudte skat, der vedrører poster, som er indregnet på egenkapitalen,**
- (b) **skatteomkostning (skatteindtægt), der vedrører ekstraordinære poster, som er indregnet i regnskabsåret,**
- (c) **en redegørelse for forholdet mellem skatteomkostning (skatteindtægt) og regnskabsmæssigt overskud på en af eller begge følgende måder:**
 - (i) **en talmæssig afstemning af skatteomkostning (skatteindtægt) og resultatet af regnskabsmæssigt overskud ganget med de(n) gældende skattesats(er), der tillige viser det grundlag, hvorpå de(n) gældende skattesats(er) er opgjort, eller**

- (ii) *en talmæssig afstemning af den gennemsnitlige effektive skattesats og den gældende skattesats, der tillige viser det grundlag, hvorpå den gældende skattesats er opgjort,*
 - (d) *en redegørelse for ændringer i anvendt(e) skattesats(er) sammenholdt med det foregående regnskabsår,*
 - (e) *beløbet (og eventuel udløbsdato) for fradragsberettigede midlertidige forskelle, uudnyttede skattemæssige underskud og uudnyttede skattemæssige fradrag, for hvilke der ikke er indregnet noget udskudt skatteaktiv i balancen,*
 - (f) *det samlede beløb for midlertidige forskelle i forbindelse med investeringer i dattervirksomheder, filialer, og associerede virksomheder samt kapitalandele i joint ventures, for hvilke der ikke er indregnet udskudte skatteforpligtelser (jvf. afsnit 39),*
 - (g) *for hver type af midlertidig forskel og hver type af uudnyttet skattemæssigt underskud og uudnyttet skattemæssigt fradrag:*
 - (i) *beløbet for de udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser, der er indregnet i balancen for hvert præsenteret regnskabsår,*
 - (ii) *beløbet for den udskudte skatteindtægt eller skatteomkostning, der er indregnet i resultatopgørelsen, hvis dette ikke fremgår tydeligt af ændringerne i de beløb, der er indregnet i balancen,*
 - (h) *for ophørt aktivitet, den skatteomkostning, der vedrører:*
 - (i) *gevinst eller tab ved ophør og*
 - (ii) *resultat af ordinær aktivitet i den ophørte aktivitet for regnskabsåret, samt de tilsvarende beløb for tidligere præsenterede regnskabsår, og*
 - (i) *den beløbsmæssige størrelse af de skattemæssige konsekvenser for virksomhedens aktionærer af udbytte, som er foreslået eller uddelt før årsregnskabets godkendelse til offentliggørelse, men som ikke indregnes som en forpligtelse i årsregnskabet.*
82. *Virksomheden skal oplyse beløbet for et udskudt skatteaktiv og hvilke informationer, der indikerer, at det bør indregnes, når:*
- (a) *udnyttelsen af det udskudte skatteaktiv er afhængig af fremtidig skattepligtig indkomst ud over den indkomst, der opstår som følge af udligning af eksisterende skattepligtige midlertidige forskelle, og*
 - (b) *virksomheden har lidt tab enten i det aktuelle eller forudgående regnskabsår i den skattejurisdiktion, hvorunder det udskudte skatteaktiv henhører.*
- 82A. *I de i afsnit 52A nævnte tilfælde skal virksomheden oplyse om arten af potentielle skattemæssige konsekvenser som følge af udbetaling af udbytte til virksomhedens aktionærer. Virksomheden skal endvidere oplyse om potentielle skattemæssige konsekvenser, som kan opgøres i praksis, samt hvorvidt der er potentielle skattemæssige konsekvenser, som ikke kan opgøres i praksis.*
83. *Virksomheden oplyser arten af og beløbet for hver ekstraordinær post, enten i resultatopgørelsen eller i noterne til årsregnskabet. Når der er redegjort herfor i noterne til årsregnskabet, vil det fulde beløb for alle ekstraordinære poster fremgå af resultatopgørelsen, med fradrag af den samlede hermed forbundne skatteomkostning (skatteindtægt). Selv om regnskabsbrugere vil finde oplysningen om den skatteomkostning (skatteindtægt), der er forbundet med hver enkelt ekstraordinær post, nyttig, er det sommetider vanskeligt at allokere skatteomkostninger (skatteindtægter) på sådanne poster. I så fald kan den skatteomkostning (skatteindtægt), der knytter sig til ekstraordinære poster, oplyses som samlet beløb.*

IAS 12

84. De oplysninger, der kræves i afsnit 81(c), gør det muligt for brugere af årsregnskaber at forstå, hvorvidt forholdet mellem skatteomkostning (skatteindtægt) og regnskabsmæssigt overskud er usædvanligt, samt at forstå de væsentlige faktorer, der kunne påvirke dette forhold i fremtiden. Forholdet mellem skatteomkostning (skatteindtægt) og regnskabsmæssigt overskud kan påvirkes af faktorer såsom indtægt, der er fritaget for beskatning, omkostninger, som ikke er fradragsberettigede ved opgørelsen af skattepligtig indkomst (skattemæssigt underskud), virkningen af skattemæssigt underskud samt virkningen af udenlandske skattesatser.
85. Ved redegørelsen for forholdet mellem skatteomkostning (skatteindtægt) og regnskabsmæssigt overskud anvender virksomheden den skattesats, som giver den mest meningsfulde information til regnskabsbrugere. Ofte er den mest nyttige skattesats den, der er gældende i virksomhedens hjemland ved sammenlægning af den skattesats, der anvendes nationalt, med eventuelle lokale indkomstskattesatser, som opgøres ud fra nogenlunde den samme skattepligtige indkomst (skattemæssige underskud). For en virksomhed, der opererer i mange forskellige jurisdiktioner, kan det imidlertid give bedre mening at sammenlægge separate afstemninger, der er udarbejdet ved anvendelse af den skattesats, der er gældende i hvert enkelt jurisdiktion. De følgende eksempler illustrerer, hvordan valget af anvendte skattesatser påvirker præsentationen af den talmæssige afstemning.
86. Den gennemsnitlige effektive skattesats er skatteomkostningen (skatteindtægten) divideret med det regnskabsmæssige overskud.
87. Ofte er det ikke praktisk muligt at opgøre beløbet for ikke-indregnede udskudte skatteforpligtelser, der opstår af investeringer i dattervirksomheder, filialer, og associerede virksomheder samt kapitalandele i joint ventures (jvf. afsnit 39). Derfor kræver denne standard, at virksomheden oplyser det samlede beløb for de underliggende midlertidige forskelle, men der kræves ikke oplysning om de udskudte skatteforpligtelser. Ikke desto mindre tilskyndes virksomheder til, hvor det er muligt, at oplyse beløb for ikke-indregnede udskudte skatteforpligtelser, eftersom regnskabsbrugere kan finde sådanne oplysninger nyttige.
- 87A. Afsnit 82A kræver, at virksomheden oplyser om arten af potentielle skattemæssige konsekvenser, som følge af udbetaling af udbytte til virksomhedens aktionærer. Virksomheden oplyser om indkomstskattesystemets hovedtræk og faktorer, som vil påvirke de potentielle skattemæssige konsekvenser af udbyttet.
- 87B. Det er nogle gange ikke praktisk muligt at beregne den fulde beløbsmæssige størrelse af de samlede skattemæssige konsekvenser af udbetaling af udbytte til aktionærer. Dette kan eksempelvis være tilfældet, når virksomheden har mange udenlandske dattervirksomheder. Men selv i disse tilfælde kan det være lige til at beregne en del af det samlede beløb. I en koncern kan modervirksomheden og nogle af dens dattervirksomheder eksempelvis have betalt en højere indkomstskattesats på ikke-udloddet overskud og kende det beløb, der vil blive tilbagebetalt ved udbetaling af fremtidigt udbytte til aktionærer fra det overførte koncernresultat. I dette tilfælde oplyses der om det beløb, der kan tilbagebetales. Ligeledes oplyser virksomheden om eventuelle yderligere skattemæssige konsekvenser, som det ikke er praktisk muligt at opgøre. Hvis modervirksomheden ud over koncernregnskabet udarbejder et årsregnskab vedrører oplysning om potentielle skattemæssige konsekvenser modervirksomhedens overførte resultat.
- 87C. Hvis en virksomhed skal give de i afsnit 82A krævede oplysninger, er det muligt, at den ligeledes skal give oplysninger vedrørende midlertidige forskelle forbundet med investeringer i dattervirksomheder, filialer og associerede virksomheder eller kapitalandele i joint ventures. I sådanne tilfælde tager virksomheden disse i betragtning, når den vurderer, hvilke oplysninger, der skal gives i henhold til afsnit 82A. Eksempelvis kan virksomheden skulle oplyse om det samlede beløb for midlertidige forskelle forbundet med investeringer i dattervirksomheder, hvor der ikke er indregnet nogen udskudt skatteforpligtelse (jvf. afsnit 81(f)). Hvis det ikke er praktisk muligt at beregne ikke-indregnede udskudte skatteforpligtelser (jvf. afsnit 87), kan der være potentielle skattemæssige konsekvenser af udbytte tilknyttet disse dattervirksomheder, som det ikke er praktisk muligt at opgøre.
88. Virksomheden skal oplyse om skatterelaterede eventualforpligtelser og eventualaktiver i overensstemmelse med IAS 37, Hensatte forpligtelser, eventualforpligtelser og eventualaktiver. Eventualforpligtelser og eventualaktiver kan eksempelvis opstå som følge af ikke afgjorte tvister med skattemyndighederne. Ligeledes oplyser virksomheden, hvor ændringer i skattesatser eller skattelovgivningen vedtages eller bekendtgøres efter balancedagen, hvilke væsentlige påvirkninger sådanne ændringer måtte få på dens aktuelle og udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser (jvf. IAS 10, Begivenheder efter balancedagen).

Eksempel til forklaring af afsnit 85

I 19X2, har en virksomhed et regnskabsmæssigt overskud i dets egen jurisdiktion (land A) på 1 500 (19X1: 2 000) og i land B på 1 500 (19X1: 500). Skattesatsen er 30 % i land A og 20 % i land B. I land A er omkostninger på 100 (19X1: 200) ikke skattemæssigt fradragsberettigede.

Det følgende er et eksempel på afstemning til hjemlandets skattesats.

	19X1	19X2
Regnskabsmæssigt overskud	<u>2 500</u>	<u>3 000</u>
Skat ved en skattesats i hjemlandet på 30 %	750	900
Skattemæssig virkning af omkostninger, der ikke er skattemæssigt fradragsberettigede	60	30
Virkning af lavere skattesatser i land B	<u>(50)</u>	<u>(150)</u>
Skatteomkostning	<u>760</u>	<u>780</u>

Det følgende er et eksempel på en afstemning, der er foretaget ved at sammenlægge separate afstemninger for hvert enkelt lands jurisdiktion. Efter denne metode fremgår virkningen af forskellene mellem skattesatsen i den regnskabsafleggende virksomheds hjemland og skattesatsen i andre jurisdiktioner ikke som en separat post i afstemningen. En virksomhed kan have behov for at diskutere virkningen af en væsentlig ændring i en af skattesatserne, eller sammensætningen af den indkomst, der er indtjent i forskellige jurisdiktioner, for at forklare ændringer i de(n) anvendte skattesats(er), som krævet i afsnit 81(d).

Regnskabsmæssigt overskud	<u>2 500</u>	<u>3 000</u>
Skat opgjort ud fra den skattesats der anvendes for indkomst i det pågældende land	750	750
Skattemæssig virkning af omkostninger, der ikke er skattemæssigt fradragsberettigede	<u>60</u>	<u>30</u>
Skatteomkostning	<u>760</u>	<u>780</u>

IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT

89. *Denne internationale regnskabsstandard træder i kraft for årsregnskaber, der dækker regnskabsår, som begynder den 1. januar 1998 eller senere, undtagen som specificeret i afsnit 91. Hvis virksomheden anvender denne standard for årsregnskaber, der dækker regnskabsår som begynder før 1. januar 1998, skal virksomheden oplyse, at den har anvendt denne standard i stedet for IAS 12, Regnskabsmæssig behandling af indkomstskatter, godkendt i 1979.*
90. Denne standard erstatter IAS 12, Regnskabsmæssig behandling af indkomstskatter, godkendt i 1979.
91. *Afsnit 52A, 52B, 65A, 81(i), 82A, 87A, 87B, 87C og sletningen af afsnit 3 og 50 træder i kraft for årsregnskaber, der dækker regnskabsår, som begynder 1. januar 2001 eller senere. Virksomheder tilskyndes til at anvende standarden før dette tidspunkt. Hvis anvendelse før ikrafttrædelsestidspunktet påvirker årsregnskabet, skal virksomheden oplyse herom.*

IAS 14

INTERNATIONAL REGNSKABSSTANDARD IAS 14
(AJOURFØRT 1997)

Præsentation af segmentoplysninger

Denne ajourførte internationale regnskabsstandard erstatter IAS 14, Udarbejdelse af regnskabsmæssige oplysninger om segmenter, der blev godkendt af IASC's bestyrelse i en opdateret udgave i 1994. Den ajourførte standard træder i kraft for årsregnskaber, der dækker regnskabsår, som begynder den 1. juli 1998 eller senere.

Afsnit 116 og 117 i IAS 36, Værdiforringelse af aktiver, indeholder visse krav til oplysning om tab ved værdiforringelse pr. segment.

INTRODUKTION

Denne standard (IAS 14 (ajourført)) erstatter IAS 14, Udarbejdelse af regnskabsmæssige oplysninger om segmenter (den oprindelige IAS 14). IAS 14 (ajourført) træder i kraft for årsregnskaber, der dækker regnskabsår, som begynder den 1. juli 1998 eller senere. De væsentligste ændringer i forhold til den oprindelige IAS 14 er følgende:

1. Den oprindelige IAS 14 fandt anvendelse på virksomheder, hvis aktier handles offentligt, og andre økonomisk væsentlige enheder. IAS 14 (ajourført) finder anvendelse på virksomheder, hvis aktier eller obligationer handles offentligt, herunder virksomheder, som er i færd med at notere aktier eller obligationer på en offentlig fondsbørs, men ikke på andre økonomisk væsentlige enheder.
2. Den oprindelige IAS 14 krævede, at virksomheder præsenterede oplysninger om aktivitetssegmenter og geografiske segmenter. Den indeholdt kun generel vejledning om identifikation af aktivitetssegmenter og geografiske segmenter. Det antydedes, at interne organisatoriske grupperinger kunne danne basis for fastlæggelsen af præsentationspligtige segmenter eller at præsentation af segmentoplysninger kunne medføre en omklassifikation af dokumentation. I IAS 14 (ajourført) kræves det, at virksomheder præsenterer oplysninger om forretningssegmenter og geografiske segmenter. Den giver mere detaljeret vejledning end den oprindelige IAS 14 om identifikation af forretningssegmenter og geografiske segmenter. Den kræver, at virksomheder anvender den interne organisationsstruktur og det interne rapporteringssystem til identifikation af sådanne segmenter. Hvis interne segmenter hverken kan baseres på grupper af tilknyttede produkter og tjenesteydelser eller på geografiske forhold, kræver IAS 14 (ajourført), at virksomheder anvender en lavere intern segmenteringsgrad til identifikation af præsentationspligtige segmenter.
3. Den oprindelige IAS 14 krævede præsentation af samme mængde oplysninger for både aktivitetssegmenter og for geografiske segmenter. I IAS 14 (ajourført) foreskrives, at et segment er primært og et andet er sekundært, idet betydeligt færre oplysninger kræves for sekundære segmenter.
4. Den oprindelige IAS 14 indeholdt ingen bestemmelser om, hvorvidt segmentoplysninger skal præsenteres på grundlag af den i koncernregnskabet eller virksomhedens årsregnskab anvendte regnskabspraksis. IAS 14 (ajourført) kræver, at samme regnskabspraksis anvendes.
5. Den oprindelige IAS 14 tillod forskelle i definitionen på segmentresultat mellem virksomheder. IAS 14 (ajourført) giver mere detaljeret vejledning end den oprindelige IAS 14 om, hvilke specifikke omsætnings- og omkostningsposter, som skal medtages eller udelades i segmentomsætning og segmentomkostninger. IAS 14 (ajourført) giver derfor mulighed for standardisering af opgørelsen af segmentresultat, men dog kun i det omfang at omsætnings- og driftsomkostningsposter direkte er tilknyttet eller på rimelig måde kan allokeres til segmenterne.
6. IAS 14 (ajourført) kræver »symmetri« ved optagelsen af poster i segmentresultat og segmentaktiver. Hvis segmentresultatet eksempelvis afspejler afskrivninger, skal det afskrivningsberettigede aktiv medtages i segmentaktiverne. Den oprindelige IAS 14 indeholdt ingen bestemmelser herom.

IAS 14

7. Den oprindelige IAS 14 indeholdt ingen bestemmelser om, hvorvidt segmenter, som anses for at være for små til at kræve separat præsentation, kunne kombineres med andre segmenter eller udelades fra alle præsentationspligtige segmenter. Ifølge IAS 14 (ajourført) gives der mulighed for at små internt rapporterede segmenter, som ikke kræver separat præsentation, kan kombineres med andre små segmenter, hvis de har en stor del til fælles af de faktorer, der definerer et forretningssegment eller et geografisk segment, eller kan sammenlægges med et lignende væsentligt segment, som præsenteres internt, hvis visse betingelser er opfyldt.
8. Den oprindelige IAS 14 indeholdt ikke bestemmelser om, hvorvidt grundlaget for geografiske segmenter skal være det sted, hvor virksomhedens aktiver er placeret (omsætningens oprindelsessted), eller det sted, hvor kundekredsen er placeret (omsætningens bestemmelsessted). IAS 14 (ajourført) kræver, at uanset hvilket grundlag, der er anvendt for en virksomheds geografiske segmenter, skal en vis dokumentation præsenteres på det andet grundlag, hvis der er væsentlige forskelle.
9. Den oprindelige IAS 14 krævede fire hovedtyper af oplysninger for både aktivitetssegmenter og geografiske segmenter:
 - (a) alle former for omsætning, idet der skelnes mellem omsætning, der hidrører fra kunder uden for virksomheden, og omsætning, der hidrører fra andre segmenter,
 - (b) segmentresultat,
 - (c) de anvendte segmentaktiver og
 - (d) grundlaget for interne afregningspriser mellem segmenter.

Det primære segment (forretningssegmenter eller geografiske segmenter) skal i overensstemmelse med IAS 14 (ajourført) indeholde de samme fire typer oplysninger foruden følgende:

- (a) segmentforpligtelser,
 - (b) kostprisen for materielle anlægsaktiver og immaterielle aktiver anskaffet i regnskabsåret,
 - (c) afskrivninger,
 - (d) andre ikke-kontante omkostninger end afskrivninger og
 - (e) virksomhedens andel af resultatet i en associeret virksomhed, et joint venture eller anden investering, regnskabsmæssigt behandlet efter den indre værdis metode, hvis den associerede virksomheds driftsaktiviteter i al væsentlighed falder inden for dette segment alene, samt den beløbsmæssige størrelse af den tilknyttede investering.
- For virksomheders sekundære segmenter gives i IAS 14 (ajourført) afkald på kravene til segmentresultat i den oprindelige IAS 14. Disse erstattes af kostprisen for materielle og immaterielle aktiver anskaffet i regnskabsåret.
10. Den oprindelige IAS 14 indeholdt ingen bestemmelser om, hvorvidt segmentoplysninger for tidligere regnskabsår præsenteret af hensyn til sammenlignelighed skal tilpasses ved væsentlige ændringer i anvendt regnskabspraksis for segmenter. IAS 14 (ajourført) kræver tilpasning, medmindre dette ikke er praktisk muligt.
 11. Hvis den samlede omsætning fra salg til eksterne kunder for alle præsentationspligtige segmenter sammenlagt udgør mindre end 75 % af virksomhedens samlede omsætning, kræves det i henhold til IAS 14 (ajourført), at yderligere præsentationspligtige segmenter identificeres, indtil niveauet på 75 % er nået.
 12. Den oprindelige IAS 14 gav mulighed for at anvende en anden metode til prisfastsættelsen af overførsler mellem segmenterne til brug for segmentoplysninger end den faktisk anvendte prisfastsættelsesmetode. I IAS 14 (ajourført) kræves det, at overførsler mellem segmenterne måles på det grundlag, hvorpå virksomheden faktisk prisfastsatte overførslen.
 13. IAS 14 (ajourført) kræver oplysning om omsætning for segmenter, som ikke regnes for præsentationspligtige fordi hovedparten af dens omsætning hidrører fra salg til andre segmenter, hvis disse segmenters omsætning fra salg til eksterne kunder udgør 10 % eller mere af virksomhedens samlede omsætning. Den oprindelige IAS 14 indeholdt ingen tilsvarende bestemmelser.

IAS 14

INDHOLD

	Afsnit
Formål	
Anvendelsesområde	1-7
Definitioner	8-25
Definitioner fra andre internationale regnskabsstandarder	8
Definition på forretningssegment og geografisk segment	9-15
Definition på segmentomsætning, -omkostninger, -resultat, -aktiver og -forpligtelser	16-25
Identifikation af præsentationspligtige segmenter	26-43
Primære og sekundære segmenter	26-30
Forretningssegmenter og geografiske segmenter	31-33
Præsentationspligtige segmenter	34-43
Anvendt regnskabspraksis for segmenter	44-48
Oplysning	49-83
Primært segment	50-67
Sekundære segmentoplysninger	68-72
Illustrative segmentoplysninger	73
Andre oplysninger	74-83
Ikrafttrædelsestidspunkt	84

Den egentlige standard, der er angivet med fed kursiv, skal læses i sammenhæng med baggrundsmaterialet og implementeringsvejledningen i denne standard og i sammenhæng med »Forord til internationale regnskabsstandarder«. De internationale regnskabsstandarder er ikke tænkt anvendt på uvæsentlige poster (jvf. afsnit 12 i forordet).

FORMÅL

Formålet med denne standard er at fastlægge principper for præsentation af økonomisk information pr. segment-præsentation af oplysninger om de forskellige typer af produkter og tjenesteydelser, som en virksomhed producerer, samt de forskellige geografiske områder, hvor virksomheden drives- og dermed give regnskabsbrugeren:

- (a) en bedre forståelse af virksomhedens hidtidige indtjening,
- (b) bedre mulighed for at vurdere virksomhedens risici og lønsomhed og
- (c) foretage en mere kvalificeret bedømmelse af virksomheden som helhed.

Mange virksomheder leverer forskellige grupper af produkter og tjenesteydelser eller har aktiviteter i forskellige geografiske områder, for hvilke der gælder forskellig lønsomhed, vækstmuligheder, fremtidsudsigter og risikofaktorer. Oplysning om en virksomheds forskellige typer af produkter og tjenesteydelser og dens aktiviteter i forskellige geografiske områder- der ofte omtales som segmentoplysninger- er relevant ved vurderingen af risici og lønsomhed i en diversificeret eller multinational virksomhed. Disse oplysninger kan ikke nødvendigvis udledes af den samlede dokumentation. Derfor er det almindeligt anerkendt, at segmentoplysninger er nødvendige for at opfylde regnskabsbrugeres informationsbehov.

ANVENDELSESOMRÅDE

1. **Denne standard finder anvendelse på fuldstændige offentliggjorte årsregnskaber, der er udarbejdet i overensstemmelse med de internationale regnskabsstandarder.**
2. Et fuldstændigt årsregnskab indeholder en balance, en resultatopgørelse, en pengestrømsopgørelse, en egenkapitalopgørelse samt noter i henhold til kravene i IAS 1, Præsentation af årsregnskaber.
3. **Denne standard finder anvendelse på virksomheder, hvis aktier eller obligationer handles offentligt, herunder virksomheder, som er i færd med at notere aktier eller obligationer på en offentlig fondsbørs.**
4. Hvis en virksomhed, hvis aktier ikke handles offentligt, udarbejder et årsregnskab i overensstemmelse med de internationale regnskabsstandarder, tilskynder standarden virksomheden til frivilligt at give segmentoplysninger.
5. **Hvis en virksomhed, hvis aktier ikke handles offentligt, vælger frivilligt at opgive segmentoplysninger i årsregnskaber, der er udarbejdet i overensstemmelse med de internationale regnskabsstandarder, skal virksomheden fuldt ud opfylde kravene i nærværende standard.**
6. **Hvis en regnskabsopgørelse indeholder både koncernregnskab for en virksomhed, hvis aktier handles offentligt, og årsregnskab for modervirksomheden eller en eller flere dattervirksomheder, skal segmentoplysninger kun præsenteres på basis af koncernregnskabet. Hvis en dattervirksomhed selv er en virksomhed, hvis aktier handles offentligt, præsenterer denne segmentoplysninger i sin egen regnskabsopgørelse.**
7. **Hvis en regnskabsopgørelse indeholder både årsregnskabet for en virksomhed, hvis aktier handles offentligt, og årsregnskab for en associeret virksomhed, indregnet efter den indre værdis metode, eller et joint venture, hvori virksomheden har en økonomisk interesse, skal segmentoplysninger ligeledes kun præsenteres på basis af virksomhedens årsregnskab. Hvis den associerede virksomhed, indregnet efter den indre værdis metode, eller joint venturet selv er en virksomhed, hvis aktier handles offentligt, præsenterer denne segmentoplysninger i sin egen regnskabsopgørelse.**

DEFINITIONER

Definitioner fra andre internationale regnskabsstandarder

8. **Nedenstående udtryk anvendes i denne standard med følgende betydning, som anført i IAS 7, Pengestrømsopgørelsen, IAS 8, Årets resultat, fundamentale fejl og ændringer i anvendt regnskabspraksis samt IAS 18, Omsætning:**

Driftsaktivitet er virksomhedens primære omsætningsskabende aktiviteter samt andre aktiviteter, der ikke er investerings- eller finansieringsaktiviteter.

Anvendt regnskabspraksis er de specifikke principper, grundlag konventioner, regler og den praksis, der anvendes af en virksomhed ved udarbejdelsen og præsentationen af årsregnskabet.

Omsætning er bruttotilgangen af økonomiske fordele i regnskabsåret, der opstår som led i en virksomheds ordinære drift, når disse tilgange resulterer i vækst i egenkapitalen, bortset fra forøgelse som følge af indbetalinger fra ejere.

Definition på forretningssegment og geografisk segment

9. **Udtrykkene forretningssegment og geografisk segment anvendes i denne standard med følgende betydninger:**

Et forretningssegment er en identificerbar del af en virksomhed, som beskæftiger sig med at frembringe et bestemt produkt eller en bestemt tjenesteydelse eller en bestemt gruppe af beslægtede produkter eller tjenesteydelser, som med hensyn til risici og lønsomhed adskiller sig fra andre forretningssegmenter. Ved bestemmelsen af, hvorvidt produkter og tjenesteydelser er beslægtede, skal følgende faktorer tages i betragtning:

IAS 14

- (a) *produkternes eller tjenesteydelseernes art,*
- (b) *produktionsprocessernes art,*
- (c) *produktets eller tjenesteydelsens kundetype eller -gruppe,*
- (d) *de anvendte distributionsmetoder for produktet eller tjenesteydelsen og*
- (e) *eventuelle særlige lovmæssige rammer, eksempelvis for bankvirksomhed, forsikringsvirksomhed eller offentlig virksomhed.*

Et geografisk segment er en identificerbar del af en virksomhed, som beskæftiger sig med at frembringe produkter eller tjenesteydelser inden for en bestemt økonomisk ramme, og som med hensyn til risici og lønsomhed adskiller sig fra andre dele, der driver virksomhed inden for andre økonomiske rammer. Ved identifikationen af geografiske segmenter skal følgende faktorer tages i betragtning:

- (a) *lighed mellem økonomiske og politiske forhold,*
- (b) *forholdet mellem aktiviteter i forskellige geografiske områder,*
- (c) *afstand mellem aktiviteterne,*
- (d) *særlige risici forbundet med aktiviteter i et bestemt område,*
- (e) *valutarestriktioner og*
- (f) *underliggende valutarisici.*

Et præsentationspligtigt segment er et forretningssegment eller et geografisk segment, der er identificeret efter ovenstående definitioner, for hvilket der i henhold til nærværende standard kræves segmentoplysninger.

10. De i afsnit 9 nævnte faktorer til identifikation af forretningssegmenter og geografiske segmenter er ikke anført i nogen bestemt rækkefølge.
11. Et forretningssegment indeholder ikke produkter og tjenesteydelser med væsentlige forskelle i risici og lønsomhed. Der kan være afvigelser med hensyn til en eller flere af de faktorer, som indgår i definitionen på et forretningssegment, men det forventes, at der er lighed mellem de produkter og tjenesteydelser, der indgår i forretningssegmentet for så vidt angår hovedparten af faktorerne.
12. Et geografisk segment indeholder ligeledes ikke aktiviteter inden for økonomiske rammer med væsentlige forskelle i risici og lønsomhed. Et geografisk segment kan være et enkelt land, en gruppe af to eller flere lande eller en region i et land.
13. Måden hvorpå de fleste virksomheder er organiseret og ledet er påvirket af de væsentligste risikofaktorer. Derfor fastslås det i afsnit 27 af denne standard, at virksomhedens organisationsstruktur og de interne økonomiske rapporteringssystemer danner grundlag for dens identifikation af segmenter. En virksomheds risici og lønsomhed påvirkes både af den geografiske placering af aktiviteterne (hvor produkterne produceres eller tjenesteydelserne udføres) og også af placeringen af markederne (hvor produkterne sælges eller hvor tjenesteydelserne leveres). Definitionen giver mulighed for at basere geografiske segmenter på enten:
 - (a) placeringen af virksomhedens produktionsapparat eller faciliteter til udførelse af tjenesteydelser og andre aktiver eller
 - (b) placeringen af virksomhedens markeder og kunder.
14. En virksomheds organisationsstruktur og interne præsentationsstruktur er som udgangspunkt udtryk for, hvorvidt de væsentligste geografiske risikofaktorer hidrører fra placeringen af virksomhedens aktiver (omsætningens oprindelsessted) eller placeringen af dens kunder (omsætningens bestemmelsessted). Således lægges virksomhedens struktur til grund for beslutningen om, hvorvidt geografiske segmenter skal fastsættes på baggrund af aktivernes placering eller kundernes placering.

15. Fastlæggelsen af sammensætningen af forretningssegmenter eller geografiske segmenter beror til en vis grad på en vurdering. Ved en sådan vurdering tager virksomhedens ledelse hensyn til det i nærværende standard fastsatte formål med økonomisk præsentation pr. segment og regnskabs kvalitative egenskaber, som er identificeret i IASC's Begrebsramme for udarbejdelse og præsentation af årsregnskaber. Disse kvalitative egenskaber omfatter relevans, pålidelighed og sammenlignelighed fra regnskabsår til regnskabsår af økonomiske oplysninger præsenteret om virksomhedens forskellige grupper af produkter og tjenesteydelser og om dens aktiviteter i forskellige geografiske områder samt nytteværdien af disse oplysninger ved vurderingen af virksomhedens risici og lønsomhed som helhed.

Definition på segmentomsætning, -omkostninger, -resultat, -aktiver og -forpligtelser

16. **Endvidere anvendes nedenstående udtryk i denne standard med følgende betydning:**

Segmentomsætning er omsætning i virksomhedens resultatopgørelse, som direkte er tilknyttet et segment og den relevante andel af omsætningen, som på rimelig måde kan allokere til et segment, hvad enten den hidrører fra salg til eksterne kunder eller fra transaktioner med andre segmenter inden for samme virksomhed. Segmentomsætning omfatter ikke:

- (a) **ekstraordinære poster,**
- (b) **renteindtægter eller modtaget udbytte, herunder modtagne renter på udlån til andre segmenter, medmindre segmentets aktiviteter primært er af finansiel art og**
- (c) **gevinster ved salg af investeringer eller annullering af gæld, medmindre segmentets aktiviteter primært er af finansiel art.**

Segmentomsætning omfatter en virksomheds andel af resultatet i associerede virksomheder, joint ventures eller andre investeringer, som regnskabsmæssigt behandles efter den indre værdis metode, hvis disse poster indgår i koncernomsætningen eller virksomhedens samlede omsætning.

Segmentomsætning omfatter en venturedeltagers andel af omsætningen i en fælles kontrolleret virksomhed, som regnskabsmæssigt behandles ved pro rata-konsolidering i henhold til IAS 31, Regnskabsmæssig behandling af kapitalandele i joint ventures.

Segmentomkostninger er omkostninger vedrørende et segments driftsaktiviteter, som direkte er tilknyttet segmentet og den relevante andel af omkostninger, som på rimelig måde kan allokere til segmentet, herunder omkostninger vedrørende salg til eksterne kunder og omkostninger fra transaktioner med andre segmenter inden for samme virksomhed. Segmentomkostninger omfatter ikke:

- (a) **ekstraordinære poster,**
- (b) **renter, herunder renter på lån fra andre segmenter, medmindre segmentets aktiviteter primært er af finansiel art,**
- (c) **tab ved salg af investeringer eller tab ved indfrielse af forpligtelser, medmindre segmentets aktiviteter primært er af finansiel art,**
- (d) **en virksomheds andel af tab i associerede virksomheder, joint ventures eller andre investeringer, som regnskabsmæssigt behandles efter den indre værdis metode,**
- (e) **indkomstskatteomkostninger eller**
- (f) **generelle administrationsomkostninger, omkostninger vedrørende hovedkontoret og andre omkostninger opstået på virksomhedsplan vedrørende virksomheden som helhed. I visse tilfælde afholdes omkostninger dog på virksomhedsplan på segmentets vegne. Sådanne omkostninger anses for segmentomkostninger, hvis de vedrører segmentets driftsaktiviteter og enten direkte er tilknyttet eller på rimelig måde kan allokere til segmentet.**

Segmentomkostninger omfatter en venturedeltagers andel af omkostningerne i en fælles kontrolleret virksomhed, som regnskabsmæssigt behandles ved pro rata-konsolidering i overensstemmelse med IAS 31.

IAS 14

Hvor et segments aktiviteter primært er af finansiel art kan renteindtægter og -omkostninger præsenteres som et nettobeløb ved præsentation af segmentoplysninger, hvis disse poster er præsenteret som et nettobeløb i virksomhedens årsregnskab eller i koncernregnskabet.

Segmentresultat er segmentomsætning fratrukket segmentomkostninger. Segmentresultatet opgøres før reguleringer vedrørende minoritetsinteresser.

Segmentaktiver er de driftsaktiver, som anvendes i et segments drift, og som enten direkte er tilknyttet eller på rimelig måde kan allokere til segmentet.

Hvis et segmentresultat omfatter renteindtægter eller modtaget udbytte, omfatter dets segmentaktiver de tilknyttede tilgodehavender, lån, investeringer eller andre indtægtsskabende aktiver.

Segmentaktiver omfatter ikke indkomstskatteaktiver.

Segmentaktiver omfatter kun investeringer, som regnskabsmæssigt behandles efter den indre værdis metode, hvis disses resultat er medtaget i segmentomsætning. Segmentaktiver omfatter en venturedeltagers andel af driftsaktiverne i en fælles kontrolleret virksomhed, som regnskabsmæssigt behandles ved pro rata-konsolidering i overensstemmelse med IAS 31.

Segmentaktiver opgøres med fradrag af tilknyttede nedskrivninger, der indgår i virksomhedens balance ved direkte modregning.

Segmentforpligtelser er de driftsmæssige forpligtelser, som er opstået i forbindelse med et segments driftsaktiviteter og som enten direkte er tilknyttet eller på rimelig måde kan allokere til segmentet.

Hvis et segmentresultat omfatter rentekomkostninger, omfatter dets segmentforpligtelser den tilknyttede rentebærende forpligtelse.

Segmentforpligtelser omfatter en venturedeltagers andel af forpligtelserne i en fælles kontrolleret virksomhed, som regnskabsmæssigt behandles ved pro rata-konsolidering i henhold til IAS 31.

Segmentforpligtelser omfatter ikke indkomstskatteforpligtelser.

Anvendt regnskabspraksis for segmenter er den ved udarbejdelsen og præsentationen af koncernregnskabet eller virksomhedens årsregnskab anvendte regnskabspraksis samt den anvendte regnskabspraksis, som specielt vedrører præsentation af segmentoplysninger.

17. Definitionen på segmentomsætning, -omkostninger, -aktiver og -forpligtelser omfatter beløb for poster, som direkte er tilknyttet et segment samt beløb for poster, som på rimelig måde kan allokere til segmentet. Virksomheden tager udgangspunkt i sine interne registreringer ved identifikationen af de poster, som direkte er tilknyttet eller på rimelig måde kan allokere til segmenter. Det vil sige, at det forventes, at beløb, henført til segmenter i forbindelse med den interne registrering, kan henføres direkte eller på rimelig måde kan allokere til segmenterne ved måling af segmentomsætning, -omkostninger, -aktiver og -forpligtelser for præsentationspligtige segmenter.
18. Der kan dog være tilfælde, hvor omsætning, omkostninger, aktiver eller forpligtelser er allokere til et segment med henblik på intern økonomisk rapportering på et grundlag, som er forståeligt for ledelsen, men som for eksterne regnskabsbrugere kan virke subjektivt, vilkårligt eller svært forståeligt. En sådan allokering vil ikke være omfattet af begrebet rimelig måde i definitionen på segmentomsætning, -omkostninger, -aktiver samt -forpligtelser i denne standard. Modsat kan en virksomhed vælge ikke at allokere en post vedrørende omsætning, omkostninger, aktiver eller forpligtelser med henblik på intern økonomisk rapportering, selv om der foreligger et rimeligt grundlag herfor. En sådan post allokere i henhold til definitionen på segmentomsætning, -omkostninger, -aktiver og -forpligtelser i denne standard.

19. Som eksempel på segmentaktiver kan nævnes omsætningsaktiver, som anvendes i forbindelse med segmentets drift, materielle anlægsaktiver, aktiver vedrørende en finansiel leasingaftale (IAS 17, Leasingkontrakter), samt immaterielle aktiver. Hvis en bestemt afskrivningspost er medtaget i segmentomkostninger skal det tilknyttede aktiv også medtages i segmentaktiver. Segmentaktiver omfatter ikke aktiver, som generelt anvendes af virksomheden eller af hovedkontoret. Segmentaktiver omfatter driftsaktiver, som anvendes af to eller flere segmenter, hvis disse kan allokere på en rimelig måde. Segmentaktiver omfatter goodwill, som direkte er tilknyttet et segment eller på rimelig måde kan allokere til segmentet, og segmentomkostninger omfatter tilknyttede afskrivninger på goodwill.
20. Som eksempel på segmentforpligtelser kan nævnes leverandørforpligtelser og andre forpligtelser, periodiserede forpligtelser, forudbetalinger fra kunder, hensættelser til produktgarantier og andre krav i forbindelse med levering af varer og tjenesteydelser. Segmentforpligtelser omfatter ikke lån, forpligtelser i forbindelse med aktiver, som er tilknyttet finansielle leasingaftaler (IAS 17), og andre forpligtelser påtaget i forbindelse med finansieringsaktiviteter frem for driftsaktiviteter. Hvis rentekomkostninger er medtaget i segmentresultatet, skal den tilknyttede rentebærende forpligtelse ligeledes medtages i segmentforpligtelser. Forpligtelser for segmenter, hvis aktiviteter ikke primært er af finansiel art, omfatter ikke lån og lignende forpligtelser, idet segmentresultatet repræsenterer resultatet af primær drift og ikke resultatet efter renter med videre. Endvidere er det ofte ikke muligt direkte at tilknytte eller på rimelig måde at allokere rentebærende forpligtelser til segmenter, idet forpligtelser ofte påtages på virksomhedsniveau af hovedkontoret.
21. I målingen af segmentaktiver og -forpligtelser indgår regulering af den tidligere regnskabsmæssige værdi af identificerbare segmentaktiver og -forpligtelser i en virksomhed, der er blevet overtaget ved en virksomhedssammenslutning, som regnskabsmæssigt er behandlet som et køb, selv om disse reguleringer kun er foretaget til brug ved udarbejdelse af koncernregnskabet og ikke indgår i hverken modervirksomhedens eller dattervirksomhedens årsregnskab. Hvis materielle anlægsaktiver er omvurderet efter en overtagelse i henhold til den tilladte alternative regnskabsmæssige behandling i IAS 16, skal disse omvurderinger ligeledes afspejles i målingen af segmentaktiver.
22. Andre internationale regnskabsstandarder indeholder vejledning om omkostningsallokering. Eksempelvis giver IAS 2, Varebeholdninger, afsnit 8-16, vejledning om omkostningsallokering på varebeholdninger, og IAS 11, Entreprisekontrakter, afsnit 16-21, giver vejledning om omkostningsallokering på kontrakter. Denne vejledning kan være nyttig i forbindelse med omkostningsallokering på segmenter.
23. I IAS 7, Pengestrømsopgørelsen, gives vejledning om, hvorvidt kassekreditter skal medtages i likviders elementer eller præsenteres som lån.
24. Segmentomsætning, -omkostninger, -aktiver og -forpligtelser opgøres før eliminering af koncernmellemværender og koncerninterne transaktioner i forbindelse med konsolidering, medmindre disse koncernmellemværender og koncerninterne transaktioner er mellem koncernvirksomheder inden for samme segment.
25. Den anvendte regnskabspraksis ved udarbejdelsen og præsentationen af årsregnskabet for virksomheden som helhed er ligeledes den fundamentale anvendte regnskabspraksis for segmenterne. Men den anvendte regnskabspraksis for segmenter omfatter endvidere regnskabspraksis på områder, som er specielle for præsentation af segmentoplysninger. Eksempelvis kan nævnes identifikation af segmenter, metoder til prisfastsættelse af overførsler mellem segmenter samt grundlaget for allokering af omsætning og omkostninger til segmenter.

IDENTIFIKATION AF PRÆSENTATIONSPLIGTIGE SEGMENTER

Primære og sekundære segmenter

26. ***Den væsentligste kilde til og arten af en virksomhedens risici og lønsomhed skal lægges til grund for, hvorvidt dens primære segment skal være forretningssegmenter eller geografiske segmenter. Hvis virksomhedens risici og lønsomhed fortrinsvis påvirkes af forskelle i dens produkter og tjenesteydelser, skal dens primære segment være forretningssegmenter, mens geografiske segmentoplysninger præsenteres sekundært. Hvis virksomhedens risici og lønsomhed derimod fortrinsvis påvirkes af, at den har aktiviteter i forskellige lande eller geografiske områder, skal dens primære segment være geografiske segmenter, mens grupperinger af ensartede produkter og tjenesteydelser præsenteres sekundært.***

IAS 14

27. **En virksomheds interne organisations- og ledelsesstruktur og dens interne økonomiske rapporteringssystem til bestyrelse og øverste ledelse skal normalt danne grundlag for identifikation af virksomhedens væsentligste risici og forskelle i lønsomhed og dermed for valget af hvilket segment, der skal være det primære og hvilket det sekundære, bortset fra de i nedenstående underafsnit (a) og (b) nævnte tilfælde:**
- (a) **hvis en virksomheds risici og lønsomhed er stærkt påvirket af både forskelle i dens produkter og tjenesteydelser og forskelle i dens geografiske områder, som det er tilfældet med en »matriks«-baseret ledelsesstruktur og intern rapportering til bestyrelse og øverste ledelse, skal virksomheden anvende forretningssegmenter som det primære segment og geografiske segmenter som det sekundære segment og**
- (b) **hvis en virksomheds interne organisations- og ledelsesstruktur og dens interne økonomiske rapporteringssystem til bestyrelse og øverste ledelse hverken er baseret på individuelle produkter eller tjenesteydelser eller grupper af ensartede produkter og tjenesteydelser eller på geografiske områder, skal virksomhedens bestyrelse og ledelse bestemme, om virksomhedens risici og lønsomhed er mest tilknyttet dens produkter og tjenesteydelser eller de geografiske områder, hvor virksomheden har aktiviteter, og som følge heraf vælge enten forretningssegmenter eller geografiske segmenter som henholdsvis virksomhedens primære eller sekundære segment.**
28. For de fleste virksomheder er den væsentligste kilde til virksomhedens risici og lønsomhed bestemmende for, hvordan virksomheden er organiseret og ledet. En virksomheds organisations- og ledelsesstruktur og interne økonomiske rapporteringssystem giver normalt den bedste indikation af dens væsentligste kilde til risici og lønsomhed til præsentation af segmentoplysninger. Derfor præsenterer virksomheder næsten altid segmentoplysninger i årsregnskabet på samme grundlag som deres interne økonomiske rapportering til den øverste ledelse. Deres væsentligste kilde til risici og lønsomhed bliver deres primære segment og deres sekundære kilde til risici og lønsomhed deres sekundære segment.
29. »Matrikspræsentation«, hvor både forretningssegmenter og geografiske segmenter er primære segmenter med fulde segmentoplysninger på begge grundlag, er ofte nyttig, hvis en virksomheds risici og lønsomhed er kraftigt påvirket af både forskelle i dens produkter og tjenesteydelser og forskelle i de geografiske områder, hvor den har aktiviteter. I denne standard er anvendelse af »matrikspræsentation« ikke påkrævet, men tilladt.
30. I visse tilfælde kan en virksomheds organisation og interne rapportering være udviklet i en retning, som er uafhængig af forskelle i typer af produkter og tjenesteydelser og forskelle i dens geografiske områder. Den interne rapportering kan eksempelvis være baseret udelukkende på juridiske enheder, således at de interne segmenter består af grupper af forskellige produkter og tjenesteydelser. I sådanne usædvanlige tilfælde opfylder internt rapporterede segmentoplysninger ikke denne standards formål. Bestyrelse og ledelse skal derfor i henhold til afsnit 27(b) beslutte om virksomhedens risici og lønsomhed mest er tilknyttet produkter og tjenesteydelser eller er geografisk betinget og vælge enten forretningssegmenter eller geografiske segmenter som virksomhedens primære segment. Formålet er at opnå en rimelig sammenlignelighed med andre virksomheder, øge forståeligheden af oplysningerne og opfylde investorers, kreditorers og andre interessenters behov for oplysninger om risici og lønsomhed i relation til produkter og tjenesteydelser og geografiske områder.

Forretningssegmenter og geografiske segmenter

31. **En virksomheds forretningssegmenter og geografiske segmenter til ekstern præsentation skal være de organisationsenheder, om hvilke bestyrelse og øverste ledelse får oplysninger i forbindelse med deres bedømmelse af enhedens hidtidige indtjening og beslutning om fremtidig ressourceallokering, bortset fra bestemmelserne i afsnit 32.**

32. Hvis en virksomheds interne organisations- og ledelsesstruktur og system til intern økonomisk rapportering til bestyrelse og øverste ledelse hverken er baseret på individuelle produkter og tjenesteydelser eller grupper af ensartede produkter og tjenesteydelser eller på geografiske områder, kræves det i henhold til afsnit 27(b), at virksomhedens bestyrelse og ledelse vælger enten forretningssegmenter eller geografiske segmenter som det primære segment på grundlag af en vurdering af, hvilken af disse udgør den primære kilde til risici og lønsomhed. Den anden type bliver således det sekundære segment. I sådanne tilfælde skal bestyrelse og ledelse definere virksomhedens forretningssegmenter og geografiske segmenter til ekstern præsentation på grundlag af definitionerne i denne standards afsnit 9, og ikke på grundlag af den interne økonomiske rapportering til bestyrelsen og øverste ledelse, i overensstemmelse med følgende:
- (a) hvis et eller flere af de segmenter, der rapporteres internt til bestyrelse og ledelse, er et forretningssegment eller et geografisk segment på grundlag af de i definitionerne i afsnit 9 nævnte faktorer, men andre ikke er det, skal underafsnit (b) kun anvendes på de interne segmenter, som ikke svarer til definitionerne i afsnit 9 (dette betyder, at et internt segment, som svarer til definitionen, ikke skal segmenteres yderligere),
 - (b) for de segmenter, der rapporteres internt til bestyrelse og ledelse, og som ikke opfylder definitionerne i afsnit 9, skal virksomhedens ledelse se på den næste lavere interne segmenteringsgrad, for hvilket oplysninger om produkter og tjenesteydelser eller geografiske områder præsenteres i overensstemmelse med definitionerne i afsnit 9, og
 - (c) hvis et sådant lavere internt rapporteret segment opfylder definitionen på et forretningssegment eller et geografisk segment ud fra faktorerne i afsnit 9, skal kriterierne i afsnit 34 og 35 til identifikation af præsentationspligtige segmenter anvendes på dette segment.
33. I henhold til denne standard vil de fleste virksomheder identificere deres forretningssegmenter og geografiske segmenter som de organisationsenheder, om hvilke bestyrelse (herunder særligt eventuelle tilsynsførende bestyrelsesmedlemmer, som ikke er en del af ledelsen) og øverste ledelse (den øverste beslutningstagende enhed, som kan bestå af en eller flere personer) får oplysninger i forbindelse med deres bedømmelse af enhedens hidtidige indtjening og beslutning om fremtidig ressourceallokering. Selv i tilfælde hvor en virksomhed skal anvende afsnit 32, fordi dens interne segmenter ikke er inddelt på grundlag af produkter og tjenesteydelser eller geografiske områder, ses der på den næste lavere interne segmenteringsgrad, som præsenterer oplysninger på grundlag af produkter og tjenesteydelser eller geografiske områder frem for at konstruere segmenter udelukkende til brug for den eksterne præsentation. Denne metode til identifikation af virksomhedens forretningssegmenter og geografiske segmenter til ekstern præsentation på grundlag af virksomhedens organisations- og ledelsesstruktur og dens interne økonomiske rapportering kaldes undertiden »ledelsesmetoden«, og de organisatoriske elementer, for hvilke der rapporteres oplysninger til internt brug, kaldes også »driftssegmenter«.

Præsentationspligtige segmenter

34. To eller flere internt rapporterede forretningssegmenter eller geografiske segmenter, som er nogenlunde ensartede, kan sammenlægges til et forretningssegment eller geografisk segment. To eller flere forretningssegmenter eller geografiske segmenter er kun nogenlunde ensartede, hvis:
- (a) deres indtjening på lang sigt er ensartet og
 - (b) de med hensyn til alle de i afsnit 9 nævnte faktorer er ensartede.
35. Et forretningssegment eller geografisk segment skal identificeres som et præsentationspligtigt segment, hvis hovedparten af omsætningen hidrører fra salg til eksterne kunder, og:
- (a) omsætning fra salg til eksterne kunder og transaktioner med andre segmenter udgør 10 % eller mere af den samlede eksterne og interne omsætning for alle segmenter eller

IAS 14

- (b) *segmentresultatet, hvad enten der er tale om overskud eller underskud, udgør det største beløb i absolutte tal af 10 % eller mere af det samlede overskud i alle overskudsgivende segmenter eller 10 % eller mere af det samlede tab i underskudsgivende segmenter eller*
- (c) *aktiverne udgør 10 % eller mere af summen af aktiverne i alle segmenter.*
36. *Hvis et internt rapporteret segment ikke opfylder de i afsnit 35 stillede størrelsesmæssige krav:*
- (a) *kan segmentet alligevel på trods af størrelsen vælges som et præsentationspligtigt segment,*
- (b) *i stedet for at blive valgt som et præsentationspligtigt segment på trods af størrelsen kan segmentet sammenlægges til et separat præsentationspligtigt segment med et eller flere ensartede internt rapporterede segmenter, som heller ikke opfylder størrelseskravene i afsnit 35 (to eller flere forretningssegmenter eller geografiske segmenter anses for ensartede, hvis hovedparten af faktorerne i de relevante dele af definition i afsnit 9 er ens for begge), og*
- (c) *hvis det givne segment ikke præsenteres separat eller sammenlagt med andre, skal det indgå som en ikke-allokeret afstemningspost.*
37. *Hvis den samlede eksterne omsætning, der kan henføres til præsentationspligtige segmenter, udgør mindre end 75 % af den samlede omsætning for koncernen eller virksomheden, skal yderligere segmenter identificeres som præsentationspligtige segmenter, selv om disse ikke opfylder 10 %-grænsen i afsnit 35, indtil mindst 75 % af den samlede omsætning for koncernen eller virksomheden er omfattet af de præsentationspligtige segmenter.*
38. 10 %-grænserne i denne standard skal ikke opfattes som en indikation af væsentlighed med hensyn til nogen andre aspekter af regnskabsaflæggelsen end identifikation af præsentationspligtige segmenter.
39. Når præsentationspligtige segmenter begrænses til segmenter, hvis omsætning primært hidrører fra salg til eksterne kunder, kræver denne standard ikke, at de forskellige stadier af vertikalt integrerede aktiviteter skal identificeres som separate forretningssegmenter. Det er dog i visse brancher almindelig praksis at præsentere visse vertikalt integrerede aktiviteter som separate forretningssegmenter, selv om de ikke har stor ekstern omsætning. Eksempelvis præsenterer mange olieselskaber deres efterforsknings- og produktionsaktiviteter (upstream-aktiviteter) og deres raffinaderi- og distributionsaktiviteter (downstream-aktiviteter) som separate forretningssegmenter, selv om næsten hele produktionen (råolien) internt overføres til virksomhedens raffinaderiaktiviteter.
40. Standarden tilskynder til, men kræver ikke, at virksomheder frivilligt præsenterer vertikalt integrerede aktiviteter som separate segmenter med relevant beskrivelse, herunder oplysning om grundlaget for prisfastsættelse af overførsler mellem segmenter i henhold til afsnit 75.
41. *Hvis en virksomheds vertikalt integrerede aktiviteter behandles som separate segmenter i det interne rapporteringssystem, og virksomheden vælger ikke at præsentere disse eksternt som separate forretningssegmenter, skal salgssegmentet sammenlægges med købssegmentet eller købssegmenterne ved identifikationen af eksternt præsentationspligtige forretningssegmenter, medmindre der ikke er noget rimeligt grundlag herfor. I så fald medtages salgssegmentet som en ikke-allokeret afstemningspost.*
42. *Et segment, der i det foregående regnskabsår har været identificeret som et præsentationspligtigt segment, idet det opfyldte 10 %-grænsen, skal forblive et præsentationspligtigt segment i det aktuelle regnskabsår, selv om omsætning, resultat og aktiver ikke længere opfylder 10 %-kravet, hvis virksomhedens ledelse vurderer, at segmentet forsat er af betydning.*
43. *Hvis et segment identificeres som et præsentationspligtigt segment i det aktuelle regnskabsår, idet det relevante 10 %-krav er opfyldt, skal segmentoplysninger for tidligere regnskabsår, der er præsenteret af hensyn til sammenlignelighed, tilpasses, således at de afspejler det ny præsentationspligtige segment som et separat segment, selv om det ikke har opfyldt 10 %-kravene i de tidligere regnskabsår, medmindre dette ikke er praktisk muligt.*

ANVENDT REGSKABSPRAKSIS FOR SEGMENTER

44. **Segmentoplysninger skal udarbejdes i overensstemmelse med den anvendte regnskabspraksis for udarbejdelse og præsentation af koncernregnskabet eller virksomhedens årsregnskab.**
45. Den regnskabspraksis, som virksomhedens bestyrelse og ledelse har valgt at anvende til udarbejdelsen af koncernregnskabet eller virksomhedens årsregnskab, formodes at være den, som bestyrelsen og ledelsen anser som mest hensigtsmæssige til brug for den eksterne præsentation. Da formålet med segmentoplysninger er at øge regnskabsbrugerens forståelse og give et bedre grundlag for at bedømme virksomhedens situation generelt, kræver denne standard, at der ved udarbejdelsen af segmentoplysninger anvendes den af bestyrelsen og ledelsen valgte regnskabspraksis. Det betyder dog ikke, at koncernens eller virksomhedens regnskabspraksis skal anvendes på præsentationspligtige segmenter, som var disse selvstændige regnskabsafleggende enheder. Detaljerede beregninger foretaget ved anvendelse af en bestemt regnskabspraksis på virksomhedsniveau kan allokere til segmenter, hvis der er rimelig basis herfor. Eksempelvis foretages pensionsberegninger ofte for virksomheden som helhed, men tallene for hele virksomheden kan allokere til segmenter på grundlag af dokumentation om løn og demografiske forhold for segmenterne.
46. Denne standard forbyder ikke supplerende segmentoplysninger, der er udarbejdet på et andet grundlag end den i koncernregnskabet eller virksomhedens årsregnskab anvendte regnskabspraksis, forudsat at (a) oplysningerne rapporteres internt til bestyrelsen og den øverste ledelse til brug for deres beslutningstagen om ressourceallokering til segmentet og vurdering af segmentets indtjening og (b) grundlaget for måling af disse supplerende oplysninger klart er beskrevet.
47. **Aktiver, som anvendes af to eller flere segmenter, skal kun allokere til segmenter, hvis tilknyttet omsætning og omkostninger også allokere til disse segmenter.**
48. Måden hvorpå aktiv-, forpligtelses-, omsætnings-, og omkostningsposter allokere til segmenterne, afhænger af faktorer som posternes art, hvilke aktiviteter segmentet udfører og segmentets relative uafhængighed. Det er hverken muligt eller hensigtsmæssigt at fastsætte et enkelt grundlag for allokering til brug for alle virksomheder. Det er heller ikke hensigtsmæssigt at gennemtvinge allokering af aktiv-, forpligtelses-, omsætnings- og omkostningsposter, som vedrører to eller flere segmenter, hvis det eneste grundlag herfor er vilkårligt eller vanskeligt forståeligt. Samtidig er definitionen på segmentomsætning-omkostninger, -aktiver og -forpligtelser indbyrdes forbundet, og de heraf følgende allokeringer skal være ensartede. Således skal fælles anvendte aktiver udelukkende allokere til segmenter, hvis tilknyttet omsætning og omkostninger også allokere til disse segmenter. Eksempelvis medtages et aktiv udelukkende i segmentaktiver, hvis de tilknyttede afskrivninger fratrækkes ved målingen af segmentresultatet.

OPLYSNING

49. Kravet til oplysninger for præsentationspligtige segmenter om det primære segment fremgår af afsnit 50-67. Afsnit 68-72 omfatter oplysningskravene for virksomhedens sekundære segment. Virksomheder tilskyndes til at præsentere alle de i afsnit 50-67 identificerede segmentoplysninger for primære segmenter for hvert præsentationspligtigt sekundært segment, selv om der i afsnit 68-72 kræves væsentligt færre oplysninger for den sekundære segmentering. Afsnit 74-83 omfatter forskellige andre oplysningsforhold. I standardens appendiks B illustreres anvendelsen af disse oplysningsvejledninger.

Primært segment

50. **De i afsnit 51-67 nævnte oplysningskrav skal anvendes for alle præsentationspligtige segmenter, som følger virksomhedens primære segment.**

IAS 14

51. **Virksomheder skal oplyse om segmentomsætning for hvert præsentationspligtigt segment. Segmentomsætning fra salg til eksterne kunder og segmentomsætning fra interne transaktioner med andre segmenter skal præsenteres separat.**
52. **Virksomheder skal oplyse om segmentresultatet for hvert præsentationspligtigt segment.**
53. Hvis virksomheder kan beregne segmenternes nettoresultat eller et andet grundlag for segmenternes lønsomhed uden vilkårlige allokeringer, tilskyndes virksomheder til at præsentere disse beløb sammen med segmentresultatet med en passende beskrivelse. Hvis dette grundlag ikke er udarbejdet på basis af den i koncernregnskabet eller virksomhedens årsregnskab anvendte regnskabspraksis, skal virksomheden i årsregnskabet give en klar beskrivelse af målingsgrundlaget.
54. Som eksempel på mål for et segments indtjening før segmentresultatet kan nævnes bruttoavance. Som eksempel på mål for et segments indtjening efter segmentresultatet kan nævnes resultat af ordinær drift (før eller efter indkomstskat) og årets resultat.
55. **Virksomheder skal oplyse om den samlede regnskabsmæssige værdi af segmentaktiver for hvert præsentationspligtigt segment.**
56. **Virksomheder skal oplyse segmentforpligtelser for hvert præsentationspligtigt segment.**
57. **Virksomheder skal oplyse de samlede omkostninger afholdt i regnskabsåret til anskaffelse af segmentaktiver, der forventes anvendt over mere end et regnskabsår (materielle anlægsaktiver og immaterielle aktiver), for hvert præsentationspligtigt segment. Dette omtales undertiden som anlægstilgang eller anlægsinvestering, men i denne forbindelse skal måling foretages på basis af periodiseringsprincippet frem for på kontantbasis.**
58. **Virksomheder skal oplyse de samlede omkostninger, der indgår i segmentresultatet, som afskrivninger på segmentaktiver i regnskabsåret for hvert præsentationspligtigt segment.**
59. **Standarden tilskynder til, men kræver ikke, at virksomheder oplyser om arten og den beløbsmæssige størrelse af enkelte dele af segmentomsætning og segmentomkostninger, som er af en sådan størrelse, art eller beskaffenhed, at det er relevant at oplyse herom for at forklare indtjeningen i regnskabsåret for hvert præsentationspligtigt segment.**
60. IAS 8 kræver, at »når indtægts- og omkostningsposter indeholdt i resultat af ordinær drift er af en sådan størrelse, art eller beskaffenhed, at det er relevant at oplyse herom, for at forklare virksomhedens indtjening i regnskabsåret, skal oplysninger om arten og den beløbsmæssige størrelse af disse poster gives separat«. Der gives i IAS 8 en række eksempler herpå, herunder nedskrivning af varebeholdninger og materielle anlægsaktiver, hensættelser til omstrukturering, afhændelse af materielle anlægsaktiver og langfristede investeringer, ophørende aktiviteter, retsforlig samt tilbageførsel af hensatte forpligtelser. Det er ikke hensigten med afsnit 59 at ændre klassifikationen af sådanne omsætningsposter eller omkostningsposter fra ordinære til ekstraordinære (som defineret i IAS 8) eller at ændre målingen af sådanne poster. Men afsnittets anbefaling for så vidt angår oplysning om sådanne poster ændrer dog det niveau, hvorpå posternes vigtighed bedømmes med hensyn til oplysning, fra virksomhedsniveau til segmentniveau.
61. **Virksomheder skal for hvert præsentationspligtigt segment oplyse om de samlede væsentlige ikke-kontante omkostninger ud over afskrivninger, der skal oplyses separat i henhold til afsnit 58, som indgår i segmentomkostninger og derfor er fratrukket ved målingen af segmentresultatet.**
62. IAS 7 kræver, at virksomheder præsenterer en pengestrømsopgørelse, som separat viser pengestrømme fra drifts-, investerings- og finansieringsaktivitet. I IAS 7 bemærkes det, at det er relevant for forståelsen af hele virksomhedens finansielle stilling, likviditet samt pengestrømme at oplyse om pengestrømme for hvert aktivitetssegment og geografiske segment. I IAS 7 tilskyndes virksomheder til at give sådanne informationer. Den i IAS 7 opfordrede oplysning om pengestrømme i segmenter gentages i denne standard. Endvidere tilskyndes virksomheder til at oplyse om væsentlig ikke-kontant omsætning, som indgår i segmentomsætning og derfor er medtaget ved målingen af segmentresultatet.

63. *For virksomheder, som giver de oplysninger om pengestrømme i segmenter som IAS 7 tilskynder virksomheder til at give, er det ikke nødvendigt også at oplyse om afskrivninger i henhold til afsnit 58 eller ikke-kontante omkostninger i henhold til afsnit 61.*
64. *Virksomheder skal for hvert præsenteringspligtigt segment oplyse om virksomhedens samlede andel af resultatet i associerede virksomheder, joint ventures og andre investeringer, som regnskabsmæssigt behandles efter den indre værdis metode, hvis stort set alle de associerede virksomheders aktiviteter ligger inden for dette ene segment.*
65. Selvom der oplyses et samlet beløb i henhold til det foregående afsnit, skal hver enkelt associeret virksomhed, joint venture og anden investering, indregnet efter den indre værdis metode, vurderes separat for at bestemme, hvorvidt dens aktiviteter i al væsentlighed ligger inden for et segment.
66. *Hvis en virksomheds samlede andel af resultatet i associerede virksomheder, joint ventures eller andre investeringer, som regnskabsmæssigt behandles efter den indre værdis metode, oplyses inddelt pr. præsenteringspligtigt segment, skal de samlede investeringer i disse associerede virksomheder og joint ventures ligeledes oplyses inddelt efter præsenteringspligtigt segment.*
67. *Virksomheder skal præsentere en afstemning mellem oplysninger for præsenteringspligtige segmenter og de samlede oplysninger i koncernregnskabet eller virksomhedens årsregnskab. I afstemningen skal segmentomsætning afstemmes med virksomhedens omsætning fra salg til eksterne kunder (herunder oplysning om virksomhedens samlede omsætning fra salg til eksterne kunder, som ikke indgår i noget segments omsætning). Segmentresultatet skal afstemmes med et sammenligneligt grundlag for virksomhedens driftsresultat samt med virksomhedens resultat. Segmentaktiver skal afstemmes med virksomhedens aktiver, og segmentforpligtelser skal afstemmes med virksomhedens forpligtelser.*

Sekundære segmentoplysninger

68. I afsnit 50-67 identificeres oplysningskravene for præsenteringspligtige segmenter baseret på virksomhedens primære segment. Afsnit 69-72 identificerer oplysningskravene for præsenteringspligtige segmenter baseret på virksomhedens sekundære segment som følger:
- (a) hvis en virksomheds primære segment er forretningssegmenter, er de krævede sekundære oplysninger identificeret i afsnit 69,
- (b) hvis en virksomheds primære segment er geografiske segmenter baseret på placering af aktiver (hvor produkterne produceres eller tjenesteydelserne udføres), er de krævede sekundære oplysninger identificeret i afsnit 70 og 71 og
- (c) hvis en virksomheds primære segment er geografiske segmenter baseret på placering af kunder (hvor produkterne sælges eller tjenesteydelserne leveres), er de krævede sekundære oplysninger identificeret i afsnit 70 og 72.
69. *Hvis en virksomheds primære segment er forretningssegmenter, skal den ligeledes præsentere følgende oplysninger:*
- (a) *segmentomsætning fra salg til eksterne kunder inddelt efter geografiske segmenter baseret på geografisk placering af kunder for hvert geografiske segment for hvilket omsætningen fra salg til eksterne kunder udgør 10 % eller mere af den samlede omsætning fra salg til alle eksterne kunder,*
- (b) *den samlede regnskabsmæssige værdi af segmentaktiver inddelt efter geografisk placering af aktiver for hvert geografiske segment, hvis segmentaktiver udgør 10 % eller mere af de samlede aktiver for alle geografiske segmenter, og*

IAS 14

- (c) *de samlede omkostninger afholdt i regnskabsåret til anskaffelse af segmentaktiver som forventes anvendt over mere end et regnskabsår (materielle anlægsaktiver og immaterielle aktiver) inddelt efter geografisk placering af aktiverne for hvert geografiske segment, hvis segmentaktiver udgør 10 % eller mere af de samlede aktiver for alle geografiske segmenter.*
70. *Hvis virksomhedens primære segment er geografiske segmenter (baseret enten på placering af aktiver eller placering af kunder), skal den også præsentere følgende segmentoplysninger for hvert forretningssegment, hvis omsætning fra salg til eksterne kunder udgør 10 % eller mere af den samlede omsætning fra salg til eksterne kunder eller hvis segmentaktiver udgør 10 % eller mere af de samlede aktiver for alle forretningssegmenter:*
- (a) *segmentomsætning fra salg til eksterne kunder,*
- (b) *den samlede regnskabsmæssige værdi af segmentaktiver og*
- (c) *de samlede omkostninger afholdt i regnskabsåret til anskaffelse af segmentaktiver, som forventes anvendt over mere end et regnskabsår (materielle anlægsaktiver og immaterielle aktiver).*
71. *Hvis en virksomheds primære segment er geografiske segmenter baseret på placering af aktiver, og hvis placeringen af dens kunder er forskellig fra placeringen af dens aktiver, skal virksomheden også præsentere omsætning fra salg til eksterne kunder for hvert kunde-baseret geografisk segment, hvis omsætning fra salg til eksterne kunder udgør 10 % eller mere af den samlede omsætning fra salg til alle eksterne kunder.*
72. *Hvis en virksomheds primære segment er geografiske segmenter baseret på placering af kunder og hvis virksomhedens aktiver er placeret i geografiske områder, som er forskellige fra placeringen af dens kunder, skal virksomheden også præsentere følgende segmentoplysninger for hvert aktivbaseret geografisk segment, hvis omsætning fra salg til eksterne kunder eller segmentaktiver udgør 10 % eller mere af de tilknyttede beløb i koncernen eller virksomheden.*
- (a) *den samlede regnskabsmæssige værdi af segmentaktiver inddelt efter geografiske placering af aktiverne og*
- (b) *de samlede omkostninger afholdt i regnskabsåret til anskaffelse af segmentaktiver, som forventes anvendt over mere end ét regnskabsår (materielle anlægsaktiver og immaterielle aktiver) inddelt efter placeringen af aktiverne.*

Illustrative segmentoplysninger

73. Denne standards appendiks B illustrerer oplysningerne for primære og sekundære segmenter, som kræves i denne standard.

Andre oplysninger

74. *Hvis et forretningssegment eller geografisk segment, for hvilket oplysninger rapporteres til bestyrelsen og den øverste ledelse, ikke er et præsentationspligtigt segment, idet størstedelen af omsætningen hidrører fra salg til andre segmenter, men dets omsætning fra salg til eksterne kunder dog udgør 10 % eller mere af virksomhedens samlede omsætning fra salg til eksterne kunder, skal virksomheden give oplysning om dette samt den beløbsmæssige størrelse af omsætningen fra (a) salg til eksterne kunder og (b) internt salg til andre segmenter.*
75. *Ved målingen og præsentationen af segmentomsætning fra transaktioner med andre segmenter, skal overførsler mellem segmenter måles på basis af virksomhedens faktisk anvendte prisfastsættelse for sådanne overførsler. Grundlaget for prisfastsættelse af overførsler mellem segmenterne og ændringer heri skal oplyses i årsregnskabet.*

76. *Ændringer i anvendt regnskabspraksis for præsentation af segmentoplysninger, som har en væsentlig virkning på disse segmentoplysninger, skal oplyses, og sammenlignende segmentoplysninger for tidligere regnskabsår skal tilpasses, medmindre dette ikke er praktisk muligt. Sådanne oplysninger skal indeholde en beskrivelse af arten af ændringen, årsagerne til ændringen, at sammenligningstal er tilpasset, eller at dette ikke er praktisk muligt, og den økonomiske virkning af ændringen, hvis dette kan opgøres rimeligt. Hvis en virksomhed ændrer identifikationen af sine segmenter og ikke tilpasser segmentoplysninger fra tidligere regnskabsår til det nye grundlag, idet dette ikke er praktisk muligt, skal virksomheden af hensyn til sammenlignelighed præsentere segmentoplysninger for både det gamle og det nye segmenteringsgrundlag i det regnskabsår, i hvilket virksomheden ændrer identifikationen af sine segmenter.*
77. Ændringer i anvendt regnskabspraksis omhandles i IAS 8. IAS 8 kræver, at ændringer i anvendt regnskabspraksis kun finde sted, når dette er påkrævet ifølge lovgivning eller af en regnskabsstandardudstedende organisation, eller hvis ændringen vil medføre en mere hensigtsmæssig præsentation af begivenheder eller transaktioner i virksomhedens årsregnskab.
78. Ændringer i anvendt regnskabspraksis på virksomhedsplan, som påvirker segmentoplysninger, behandles i overensstemmelse med IAS 8. Medmindre en ny international regnskabsstandard foreskriver andet, kræver IAS 8, at en ændring i anvendt regnskabspraksis skal anvendes med tilbagevirkende kraft, og at oplysninger fra tidligere regnskabsår skal tilpasses, medmindre dette ikke er praktisk muligt (hovedregel) eller at den kumulative regulering, som opstår som følge af ændringen, skal medtages ved opgørelsen af årets resultat (tilladt alternativ behandling). Hvis hovedreglen anvendes, skal segmentoplysninger fra tidligere regnskabsår tilpasses. Hvis den tilladte alternative behandling anvendes, medtages den kumulative regulering, som medtages ved opgørelsen af årets resultat, i segmentresultatet, hvis der er tale om en post fra driften, som kan henføres eller på rimelig måde allokeres til segmenterne. I sidstnævnte kan IAS 8 kræve separat oplysning, hvis dets størrelse, art eller beskaffenhed gør oplysninger relevante for forståelsen af virksomhedens indtjening i regnskabsåret.
79. Nogle ændringer i anvendt regnskabspraksis vedrører specielt præsentation af segmentoplysninger. Eksempelvis kan nævnes ændringer i identifikationen af segmenter og ændringer i grundlaget for allokering af omsætning og omkostninger til segmenter. Sådanne ændringer kan have en væsentlig virkning på de præsenterede segmentoplysninger, men vil ikke ændre den samlede økonomiske information, der præsenteres af virksomheden. For at øge regnskabsbrugernes forståelse af ændringerne og muliggøre en vurdering af udviklingen, skal sammenlignende segmentoplysninger fra tidligere regnskabsår, som medtages i årsregnskabet, tilpasses, hvis dette er praktisk muligt, for at afspejle den nye anvendte regnskabspraksis.
80. Af hensyn til præsentation af segmentoplysninger kræves det i afsnit 75, at overførsler mellem segmenterne skal måles på basis af virksomhedens faktisk anvendte prisfastsættelse for sådanne overførsler. Hvis en virksomhed ændrer grundlaget for prisfastsættelse af overførsler mellem segmenterne, udgør dette ikke en ændring i anvendt regnskabspraksis, som medfører en tilpasning af sammenligningstal i henhold til afsnit 76. Afsnit 75 kræver dog oplysning om ændringen.
81. *Virksomheder skal angive de typer af produkter og tjenesteydelser, som omfattes af hvert enkelt præsenteret forretningssegment og vise sammensætningen af hvert enkelt præsenteret geografisk segment, både primært og sekundært, hvis dette ikke oplyses i årsregnskabet eller andetsteds i en regnskabsopgørelse.*
82. For at kunne vurdere virkningen af forhold som skiftende efterspørgsel, prisændringer på input eller andre produktionsfaktorer og udviklingen af alternative produkttyper eller processer på et forretningssegment, er det nødvendigt at have kendskab til de aktiviteter, der omfattes af segmentet. Det er ligeledes vigtigt at have kendskab til sammensætningen af et geografisk segment for at kunne vurdere virkningen af ændringer i økonomiske og politiske forhold på risici og lønsomhed i et geografisk segment.

IAS 15

83. Tidligere præsenterede segmenter, som ikke længere opfylder de kvantitative krav, præsenteres ikke separat. Grunde til, at de ikke længere opfylder kravene, kan være, at der har været et fald i efterspørgslen eller en ændring i ledelsesstrategi eller at en del af segmentaktiviteterne er blevet afhændet eller sammenlagt med andre segmenter. En forklaring på, hvorfor et tidligere præsentationspligtigt segment ikke længere præsenteres, kan også være nyttig til bekræftelse af forventninger om fald på markeder og ændringer i virksomhedsstrategier.

IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT

84. *Denne internationale regnskabsstandard træder i kraft for årsregnskaber, der dækker regnskabsår, som begynder den 1. juli 1998 eller senere. Virksomheder tilskyndes til at anvende standarden før dette tidspunkt. Hvis en virksomhed anvender denne standard for årsregnskaber, der dækker regnskabsår, som begynder før 1. juli 1998 i stedet for den oprindelige IAS 14, skal der gives oplysning om dette. Hvis årsregnskaber indeholder sammenligningstal for regnskabsår før ikrafttrædelsestidspunktet eller tidligere frivillig anvendelse af denne standard, kræves tilpasning af segmentoplysninger i disse, for at sikre overensstemmelse med denne standards bestemmelser, medmindre dette ikke er praktisk muligt. I så fald skal virksomheden oplyse dette.*

**INTERNATIONAL REGSKABSSTANDARD IAS 15
(OPDATERET 1994)**

Oplysninger, der afspejler virkningerne af varierende priser

Denne opdaterede internationale regnskabsstandard erstatter den oprindelige standard godkendt af bestyrelsen i juni 1981. Standarden vises i det ajourførte format anvendt i internationale regnskabsstandarder fra 1991 og fremefter. Der er ikke foretaget indholdsmæssige ændringer i forhold til den oprindeligt godkendte tekst. Terminologien er i nogle tilfælde blevet ændret, så den stemmer overens med aktuel IASC-praksis.

INDHOLD

	Afsnit
Bestyrelsens erklæring oktober 1989	
Anvendelsesområde	1-5
Forklaring	6-7
Behandling af varierende priser	8-18
Den generelle købekraftsmetode	11
Dagsværdimetoden	12-18
Aktuel praksis	19-20
Minimumsoplysninger	21-25
Andre oplysninger	26
Ikrafttrædelsestidspunkt	27

BESTYRELSENS ERKLÆRING OKTOBER 1989

På et møde i oktober 1989 godkendte IASC's bestyrelse følgende erklæring som tilføjelse til international regnskabsstandard 15, Oplysninger, der afspejler virkningerne af varierende priser:

»Den internationale enighed om offentliggørelse af oplysninger, der afspejler virkningerne af varierende priser, som var forventet, da IAS 15 blev udgivet, er ikke opnået. Som et resultat heraf, har IASC's bestyrelse vedtaget, at det ikke er et krav for virksomheder at offentliggøre de i henhold til IAS 15 krævede oplysninger for at deres årsregnskaber er i overensstemmelse med de internationale regnskabsstandarder. Dog tilskynder bestyrelsen virksomheder til at præsentere sådanne oplysninger og henstiller til, at de virksomheder, der allerede gør dette, offentliggør de oplysninger, der kræves i henhold til IAS 15«.

Den egentlige standard, der er angivet med fed kursiv, skal læses i sammenhæng med baggrundsmaterialet og implementeringsvejledningen i denne standard og i sammenhæng med »Forord til internationale regnskabsstandarder«. De internationale regnskabsstandarder er ikke tænkt anvendt på uvæsentlige poster (se afsnit 12 i forordet).

ANVENDELSESOMRÅDE

1. ***Denne standard skal anvendes til afspejling af virkningerne af varierende priser på de anvendte målingsmetoder ved opgørelsen af en virksomheds driftsresultat og finansielle stilling.***
2. Denne internationale regnskabsstandard erstatter international regnskabsstandard IAS 6, Regnskabsmæssig behandling af varierende priser.
3. Denne standard finder anvendelse på virksomheder, hvis omsætning, overskud, aktiver eller antal ansatte er af væsentlig betydning inden for de økonomiske rammer, hvor virksomhederne drives. Når der præsenteres både et årsregnskab for modervirksomheden og et koncernregnskab, er det tilstrækkeligt, at de informationer, som denne standard kræver, udarbejdes på koncernbasis.
4. De oplysninger, som denne standard kræver, kræves ikke for en dattervirksomhed, der driver virksomhed i modervirksomhedens hjemland, hvis modervirksomheden offentliggør disse oplysninger på koncernbasis. For dattervirksomheder, der driver virksomhed i et andet land end modervirksomhedens hjemland, er de oplysninger, som denne standard kræver, kun påkrævede, hvis det er almindelig praksis at lignende oplysninger præsenteres af virksomheder af væsentlig økonomisk betydning i det pågældende land.
5. Andre virksomheder tilskyndes til at præsentere oplysninger, der afspejler virkningerne af varierende priser, for at fremme en mere informativ regnskabsaflæggelse.

FORKLARING

6. Priser ændrer sig fra tid til anden som følge af forskellige specifikke eller generelle økonomiske og sociale faktorer. Specifikke faktorer, såsom ændringer i udbud og efterspørgsel og teknologiske ændringer, kan bevirke, at enkelte priser stiger eller falder betydeligt og uafhængigt af hinanden. Yderligere kan generelle faktorer resultere i en ændring af det generelle prisniveau og dermed i penges almindelige købekraft.
7. I de fleste lande udarbejdes årsregnskaber på basis af historiske kostpriser uden hensyn til hverken ændringer i det generelle prisniveau eller ændringer i specifikke værdier af aktiver, der besiddes, undtagen i det omfang at materielle anlægsaktiver er blevet omvurderet, eller hvor varebeholdninger og andre omsætningsaktiver er blevet nedskrevet til nettorealiseringsværdi. Oplysningerne, som denne standard kræver, er udformet med henblik på at gøre brugerne af en virksomheds årsregnskab bekendt med virkningerne af varierende priser på dens driftsresultat. Det er imidlertid ikke hensigten med årsregnskabet, hvad enten det er udarbejdet efter den historiske kostprismetode eller efter en metode, der afspejler virkningerne af varierende priser, at det direkte skal vise værdien af virksomheden som helhed.

BEHANDLING AF VARIERENDE PRISER

8. ***Virksomheder, for hvilke denne standard finder anvendelse, skal præsentere oplysninger om de i afsnit 21-23 nævnte poster, ved anvendelse af en regnskabsmetode, der afspejler virkningerne af varierende priser.***

IAS 15

9. Regnskabsmæssige oplysninger, der tilsigter en behandling af virkningerne af varierende priser, kan udarbejdes på flere forskellige måder. En fremgangsmåde er at angive regnskabsmæssige oplysninger udtrykt i generel købekraft. En anden måde er at angive dagsværdi i stedet for historisk kostpris, hvorved ændringer i specifikke priser på aktiver indregnes. En tredje måde kombinerer træk fra begge disse metoder.
10. To grundlæggende metoder ved opgørelsen af indtægter ligger bag disse fremgangsmåder. Ifølge den ene indregnes indtægter, efter at den generelle købekraft af virksomhedens egenkapital er blevet opretholdt. Ifølge den anden indregnes indtægter, efter at virksomhedens driftskapacitet er blevet opretholdt, uanset om en regulering til det generelle prisniveau samtidig foretages.

Den generelle købekraftsmetode

11. Den generelle købekraftsmetode medfører inflationskorrektion af nogle eller alle årsregnskabs poster for ændringer i det generelle prisniveau. Forslag til dette emne understreger, at ved inflationskorrektion til generel købekraft ændres beregningsenheden, men ikke det underliggende målingsgrundlag. Ved anvendelsen af et passende indeks ved denne fremgangsmåde vil indtægter sædvanligvis afspejle virkningerne af ændringer i det generelle prisniveau på afskrivninger, vareforbrug og monetære poster netto og blive opgjort, efter at den generelle købekraft af virksomhedens egenkapital er blevet opretholdt.

Dagsværdimetoden

12. Dagsværdimetoden ses anvendt i adskillige forskellige metoder. Generelt anvendes genanskaffelsesværdien som det primære målingsgrundlag. Hvis genanskaffelsesværdien imidlertid overstiger både nettorealiseringsværdi og nutidsværdi, benyttes den højeste af nettorealiseringsværdi og nutidsværdi normalt som målingsgrundlag.
13. Et specifikt aktivs genanskaffelsesværdi udledes normalt ud fra kostprisen for et tilsvarende aktiv, nyt eller brugt, eller ud fra en tilsvarende produktionskapacitet eller potentiel ydeevne. Nettorealiseringsværdien repræsenterer normalt aktivets aktuelle nettosalgpris. Nutidsværdien repræsenterer et aktuelt skøn over de fornødent diskonterede fremtidige nettoindbetalinger, der kan henføres til aktivet.
14. Specifikke prisindeks anvendes ofte som grundlag ved opgørelse af dagsværdi for poster, i særdeleshed hvis der ikke for nylig har fundet transaktioner sted, der omhandler disse poster, hvis der ikke findes prislister, eller hvis brugen af sådanne ikke er praktisk.
15. Dagsværdimetoder kræver sædvanligvis indregning af virkningerne på afskrivninger og vareforbrug af prisændringer, der gælder specifikt for virksomheden. De fleste af disse metoder kræver også anvendelse af en eller anden form for regulering, med det fællestræk, at samspillet mellem varierende priser og virksomhedens finansieringsstruktur indregnes. Som omtalt i afsnit 16-18, er der delte meninger om, hvilken form disse reguleringer skal have.
16. Nogle dagsværdimetoder kræver en regulering, der afspejler virkningerne af varierende priser på alle monetære poster netto, herunder langfristede forpligtelser, hvilket ved stigende priser medfører tab ved besiddelse af monetære aktiver netto og gevinster for påtagede monetære forpligtelser netto, og omvendt. Andre metoder begrænser denne regulering til de monetære aktiver og forpligtelser, der indgår i virksomhedens driftskapital. Begge former for reguleringer tager hensyn til, at ikke blot ikke-monetære aktiver, men også monetære poster er vigtige elementer af virksomhedens driftskapacitet. Et almindeligt træk ved de ovenfor beskrevne dagsværdimetoder er, at indtægter indregnes efter at virksomhedens driftskapacitet er blevet opretholdt.
17. Et andet synspunkt er, at det er unødvendigt i resultatopgørelsen at indregne den forøgede genanskaffelsesværdi på aktiver, i det omfang de er finansieret ved lån. Metoder baseret på dette synspunkt opgør indtægter efter at den andel af virksomhedens driftskapacitet, der er finansieret ved egenkapital, er blevet opretholdt. Dette kan eksempelvis opnås ved at reducere den samlede regulering af afskrivninger, vareforbrug og, hvor metoden kræver det, den monetære driftskapital, i det forhold, som lånefinansieringen udgør af den samlede finansiering ved låne- og egenkapital.

18. Nogle dagsværdimetoder anvender et generelt prisindeks på egenkapitalen. Herved vil det fremgå, i hvilket omfang virksomhedens egenkapital udtrykt i generel købekraft er blevet opretholdt, når stigninger i genanskaffelsesværdien for aktiverne er mindre end faldet i egenkapitalens købekraft i løbet af samme regnskabsår. Undertiden angives denne beregning blot for at gøre det muligt at drage sammenligning mellem nettoaktiver udtrykt i generel købekraft og nettoaktiver udtrykt i dagsværdi. Ved andre metoder, hvor indtægter indregnes efter at den generelle købekraft af virksomhedens egenkapital er blevet opretholdt, bliver forskellen mellem de to beløb for nettoaktiver behandlet som en gevinst eller et tab, der tilkommer aktionærene.

Aktuel praksis

19. Skønt der undertiden gives regnskabsmæssige oplysninger baseret på de ovenfor beskrevne metoder til afspejling af varierende priser, enten i det primære eller sekundære årsregnskab, er der endnu ikke opnået international enighed på dette område. IASC er derfor af den opfattelse, at yderligere eksperimenteren er nødvendig, før man kan overveje at forlange, at virksomheder skal udarbejde primære årsregnskaber ved anvendelse af et udførligt og entydigt system, der afspejler varierende priser. I mellemtiden ville det fremme udviklingen inden for dette område, hvis virksomheder, som udarbejder de primære årsregnskaber på basis af historiske kostpriser, også giver supplerende oplysninger, der afspejler virkningerne af varierende priser.
20. Der er flere forskellige forslag til hvilke poster, der skal medtages i sådanne oplysninger, rækkende lige fra nogle få poster i resultatopgørelsen til omfattende oplysninger i resultatopgørelse og balance. Det er ønskeligt, at der internationalt fastlægges et minimum af poster, som skal medtages i disse oplysninger.

MINIMUMSOPLYSNINGER

21. **De poster, der skal præsenteres, er som følger:**
- (a) **regulering af eller det regulerede beløb for afskrivninger på materielle anlægsaktiver,**
 - (b) **regulering af eller det regulerede beløb for vareforbrug,**
 - (c) **reguleringer, der vedrører monetære poster, virkningen af låntagning eller egenkapitalinteresser, når der tages højde for sådanne reguleringer ved opgørelse af indtægter ved den anvendte metode, og**
 - (d) **den samlede påvirkning af resultatet som følge af de i (a) og (b), og hvor det er passende (c), nævnte reguleringer, såvel som enhver anden post, der afspejler virkningerne af varierende priser ved den anvendte metode.**
22. **Når dagsværdimetoden anvendes, skal dagsværdien for materielle anlægsaktiver samt varebeholdninger oplyses.**
23. **Virksomheder skal beskrive de metoder, der er anvendt til beregning af de ifølge afsnit 21 og 22 krævede oplysninger, herunder arten af anvendte indeks.**
24. **De oplysninger, der kræves i afsnit 21-23 skal gives som supplerende oplysninger, medmindre sådanne oplysninger er præsenteret i det primære årsregnskab.**
25. I de fleste lande gives disse oplysninger som supplement til, men ikke som en del af, det primære årsregnskab. Denne standard gælder ikke for den regnskabs- og regnskabsaflæggelsespraksis, der kræves anvendt af en virksomhed ved udarbejdelsen af sit primære årsregnskab, medmindre dette årsregnskab udarbejdes på et grundlag, der afspejler virkningerne af varierende priser.

IAS 16

ANDRE OPLYSNINGER

26. Virksomheder tilskyndes til at give supplerende oplysninger og herunder især at redegøre for oplysningernes betydning for virksomhedens forhold. Oplysninger om regulering af hensættelser til skat eller skattebeløb er sædvanligvis nyttige.

IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT

27. *Denne internationale regnskabsstandard erstatter international regnskabsstandard IAS 6, Regnskabsmæssig behandling af varierende priser, og træder i kraft for årsregnskaber, der dækker regnskabsår, som begynder den 1. januar 1983 eller senere.*

**INTERNATIONAL REGNSKABSSTANDARD IAS 16
(AJOURFØRT 1998)**

Materielle anlægsaktiver

IAS 16, Regnskabsmæssig behandling af fast ejendom, maskiner og inventar, blev godkendt i marts 1982.

I december 1993 blev IAS 16 ajourført som led i et projekt om sammenlignelighed og forbedring af årsregnskaber. Den blev til IAS 16, Materielle anlægsaktiver (IAS 16 (ajourført 1993)).

Da IAS 1, Præsentation af årsregnskaber, blev godkendt i juli 1997, blev afsnit 66(e) i IAS 16 (ajourført 1993) (nu afsnit 60(e) i denne standard) ændret.

I april og juli 1998 blev visse afsnit i IAS 16 (ajourført 1993) ajourført for at stemme overens med IAS 22 (ajourført 1998), Virksomhedssammenslutninger, IAS 36, Værdiforringelse af aktiver, og IAS 37, Hensatte forpligtelser, eventualforpligtelser og eventualaktiver. Denne ajourførte regnskabsstandard (IAS 16 (ajourført 1998)) træder i kraft for årsregnskaber, der dækker regnskabsår, som begynder den 1. juli 1999 eller senere.

I april 2000 medførte IAS 40, Investeringsejendomme, ændring af afsnit 4. IAS 40 træder i kraft for årsregnskaber, der dækker regnskabsår, som begynder 1. januar 2001 eller senere.

I januar 2001 medførte IAS 41, Landbrug, ændring af afsnit 2. IAS 41 træder i kraft for årsregnskaber, der dækker regnskabsår, som begynder 1. januar 2003 eller senere.

Følgende SIC-fortolkningsbidrag omhandler IAS 16:

- SIC-14: Materielle anlægsaktiver — godtgørelse for værdiforringelse eller tab af aktiver.
- SIC-23: Materielle anlægsaktiver — omkostninger til større eftersyn eller hovedreparation.

INDHOLD

	Afsnit
Formål	
Anvendelsesområde	1-5
Definitioner	6
Indregning af materielle anlægsaktiver	7-13
Første måling af materielle anlægsaktiver	14-22
Kostprisens elementer	15-20

IAS 16

Udveksling af aktiver	21-22
Efterfølgende omkostninger	23-27
Måling efter første indregning	28-52
Hovedregel	28
Tilladt alternativ behandling	29-40
Omvurdering	30-40
Afskrivning	41-52
Gennemgang af brugstid	49-51
Gennemgang af afskrivningsmetode	52
Genindvindelig af regnskabsmæssig værdi tab ved værdiforringelse	53-54
Udrangering og afhændelse	55-59
Oplysning	60-66
Ikrafttrædelsestidspunkt	67-68

Den egentlige standard, der er angivet med fed kursiv, skal læses i sammenhæng med baggrundsmaterialet og implementeringsvejledningen i denne standard og i sammenhæng med »Forord til internationale regnskabsstandarder«. De internationale regnskabsstandarder er ikke tænkt anvendt på uvæsentlige poster (jvf. afsnit 12 i forordet).

FORMÅL

Formålet med denne standard er at foreskrive den regnskabsmæssige behandling af materielle anlægsaktiver. Den principielle problemstilling ved den regnskabsmæssige behandling af materielle anlægsaktiver er tidspunktet for indregning af aktiverne, opgørelsen af deres regnskabsmæssige værdi og de afskrivninger, der skal indregnes i forbindelse med dem.

Denne standard kræver, at et materielt anlægsaktiv skal indregnes som et aktiv, når det opfylder definitions- og indregningskriterierne for et aktiv i Begrebsramme for udarbejdelse og præsentation af årsregnskaber.

ANVENDELSESOMRÅDE

- Denne standard skal anvendes ved den regnskabsmæssige behandling af materielle anlægsaktiver, undtagen når en anden international regnskabsstandard kræver eller tillader en anden regnskabsmæssig behandling.***
- Denne standard finder ikke anvendelse på:
 - biologiske aktiver tilknyttet landbrugsaktiviteter (jvf. IAS 41, Landbrug) og
 - rettigheder til mineralforekomster, eftersøgning og udvinding af mineraler, olie, naturgas og lignende ikke-regenererende ressourcer.

Dog finder denne standard anvendelse på materielle anlægsaktiver, der anvendes ved udvikling eller opretholdelse af de i (a) eller (b) omhandlede aktiviteter eller aktiver, men som kan adskilles fra disse.

- I nogle tilfælde tillader internationale regnskabsstandarder, at en anden fremgangsmåde end den i denne standard foreskrevne anvendes på tidspunktet for første indregning af den regnskabsmæssige værdi af materielle anlægsaktiver. Eksempelvis kræver IAS 22 (ajourført 1998), Virksomhedssammenslutninger, at materielle anlægsaktiver anskaffet ved en virksomhedssammenslutning første gang skal måles til dagsværdi, selv når denne overstiger kostprisen. I sådanne tilfælde bestemmes alle øvrige aspekter af den regnskabsmæssige behandling af disse aktiver, herunder afskrivning, dog af kravene i denne standard.

IAS 16

4. Virksomheden anvender IAS 40, Investeringsejendomme, og ikke denne standard på sine investeringsejendomme. Virksomheden anvender denne standard på ejendomme, som opføres eller om- eller tilbygges med henblik på fremtidig anvendelse som investeringsejendomme. Når opførelsen eller om- eller tilbygningen er tilendebragt, anvender virksomheden IAS 40. IAS 40 finder ligeledes anvendelse på eksisterende investeringsejendomme, som om- eller tilbygges med henblik på fortsat anvendelse som investeringsejendomme.
5. Denne standard omhandler ikke visse aspekter af anvendelsen af et altomfattende system til at afspejle virkningerne af varierende priser (jvf. IAS 15, Oplysninger, der afspejler virkningerne af varierende priser, og IAS 29, Regnskabsaflæggelse i hyperinflationsøkonomier). Dog skal virksomheder, som anvender et sådant system, overholde alle aspekter af denne standard, undtagen måling af materielle anlægsaktiver efter første indregning.

DEFINITIONER

6. **Nedenstående udtryk anvendes i denne standard med følgende betydning:**

Materielle anlægsaktiver er materielle aktiver der:

- (a) *besiddes af en virksomhed til brug i produktionen eller ved levering af varer og tjenesteydelser, til udlejning til tredjepart eller til administrative formål og*
- (b) *forventes at skulle benyttes i mere end ét regnskabsår.*

Afskrivning er den systematiske allokering af et aktivs afskrivningsberettigede beløb over dets brugstid.

Afskrivningsberettiget beløb er et aktivs kostpris, eller et andet beløb anvendt i årsregnskabet i stedet for kostpris, fratrukket dets restværdi.

Brugstid er enten:

- (a) *den periode, hvori et afskrivningsberettiget aktiv forventes at blive brugt af virksomheden, eller*
- (b) *antallet af producerede enheder eller tilsvarende enheder, som virksomheden forventer at opnå fra aktivet.*

Kostpris er det beløb, der er betalt i likvider, eller dagsværdien af en anden form for vederlag, som erlægges for anskaffelsen af et aktiv på anskaffelses- eller opførelsestidspunktet.

Restværdi er det nettobeløb, som en virksomhed forventer at kunne få for et aktiv ved udgangen af dets brugstid efter fradrag af forventede afhændelsesomkostninger.

Dagsværdi er det beløb, et aktiv kan omsættes til, ved en handel mellem kvalificerede, villige, indbyrdes uafhængige parter.

Tab ved værdiforringelse er det beløb, hvormed et aktivs regnskabsmæssige værdi overstiger genindvindingsværdien.

Regnskabsmæssig værdi er det beløb, som et aktiv indregnes med i balancen efter fradrag af akkumulerede afskrivninger og akkumulerede tab ved værdiforringelse.

INDREGNING AF MATERIELLE ANLÆGSAKTIVER

7. **Et materielt anlægsaktiv skal indregnes som et aktiv, når:**
 - (a) *det er sandsynligt, at de fremtidige økonomiske fordele forbundet med aktivet vil tilgå virksomheden, og*
 - (b) *aktivets kostpris for virksomheden kan måles pålideligt.*
8. Materielle anlægsaktiver udgør ofte en stor del af virksomhedens samlede aktiver, og er derfor væsentlige for præsentationen af dens finansielle stilling. Yderligere kan det have væsentlig indflydelse på en virksomheds præsentation af driftsresultatet at bestemme, hvorvidt en udbetaling udgør et aktiv eller en omkostning.

9. For at vurdere, hvorvidt en post opfylder det første kriterium for indregning, må virksomheden vurdere graden af sikkerhed for den fremtidige tilgang af økonomiske fordele på grundlag af de oplysninger, der er tilgængelige på tidspunktet for første indregning. Tilstrækkelig sikkerhed for, at fremtidige økonomiske fordele vil tilgå virksomheden, kræver en forvisning om, at virksomheden vil modtage det til aktivet knyttede afkast samt påtage sig de tilknyttede risici. En sådan forvisning vil normalt kun foreligge, når risici og afkast er overgået til virksomheden. Før dette sker, kan anskaffelsestransaktionen normalt annulleres uden væsentlig bod, og aktivet indregnes derfor ikke.
10. Det andet kriterium for indregning kan normalt umiddelbart opfyldes, idet et aktivs kostpris fremgår af købstransaktionen. Hvad angår egenproducerede aktiver, kan en pålidelig måling af kostprisen foretages på grundlag af transaktioner med eksterne parter for anskaffelsen af materialer, arbejdskraft og andet input anvendt i fremstillingsprocessen.
11. Ved identifikation af, hvad der udgør et separat materielt anlægsaktiv, må de i definitionen beskrevne kriterier anvendes efter skønsom vurdering på specifikke forhold eller specifikke typer virksomheder. Det kan være hensigtsmæssigt at sammendrage individuelt ubetydelige aktiver, eksempelvis støbeforme, værktøj og stempler, og anvende kriterierne på det samlede beløb. De fleste reservedele og serviceudstyr indregnes normalt som varebeholdninger og indregnes som omkostning, i takt med at de forbruges. Dog opfylder væsentlige reservedele og serviceudstyr betingelserne for et materielt aktiv, når virksomheden forventer at anvende disse i mere end ét regnskabsår. Hvis reservedele og serviceudstyr udelukkende kan anvendes i forbindelse med et materielt anlægsaktiv, og anvendelsen forventes at være uregelmæssig, behandles de ligeledes regnskabsmæssigt som materielle anlægsaktiver og afskrives over en periode, som ikke overstiger det tilknyttede aktivs brugstid.
12. I visse tilfælde er det hensigtsmæssigt at allokere et aktivs samlede omkostning til dets enkelte dele og regnskabsmæssigt behandle hver del separat. Dette er tilfældet, når de enkelte dele af aktiverne har forskellig brugstid eller fordele fra disse tilgår virksomheden efter forskelligt mønster, hvilket nødvendiggør anvendelse af forskellige afskrivningssatser og metoder. Eksempelvis kan det være nødvendigt at behandle et fly og dets motorer som separate afskrivningsberettigede aktiver, hvis de har forskellig brugstid.
13. Materielle anlægsaktiver kan anskaffes af sikkerheds- eller miljømæssige årsager. Selv om anskaffelse af sådanne materielle anlægsaktiver ikke direkte øger de fremtidige økonomiske fordele fra et bestemt eksisterende materielt anlægsaktiv, kan det være nødvendigt, for at virksomheden kan opnå de fremtidige økonomiske fordele fra virksomhedens øvrige aktiver. Når dette er tilfældet, opfylder sådanne anskaffelser af materielle anlægsaktiver kriterierne for indregning som aktiver, idet de betyder, at virksomheden kan opnå større fremtidige økonomiske fordele fra tilknyttede aktiver end hvis de materielle anlægsaktiver ikke var blevet anskaffet. Dog indregnes sådanne aktiver udelukkende, i det omfang den heraf følgende regnskabsmæssige værdi af et sådant aktiv og tilknyttede aktiver ikke overstiger den samlede genindvindingsværdi af aktivet og tilknyttede aktiver. Eksempelvis kan en kemikalieproducent være tvunget til at implementere visse nye processer til håndtering af kemikalier for at overholde miljøkrav til produktionen og opbevaringen af farlige kemikalier. Forbedringer af anlæg i denne forbindelse indregnes som et aktiv, i det omfang de er genindvindelige, idet virksomheden ikke er i stand til at fremstille og sælge kemikalier uden disse forbedringer.

FØRSTE MÅLING AF MATERIELLE ANLÆGSAKTIVER

14. ***Et materielt anlægsaktiv, som opfylder kriterierne for indregning som et aktiv, skal første gang måles til kostpris.***

Kostprisens elementer

15. Kostprisen for et materielt anlægsaktiv omfatter købsprisen, herunder importafgift og ikke-refunderbare afgifter samt omkostninger, der direkte er forbundet med at bringe aktivet i produktionsklar stand til dets planlagte anvendelse. Eventuelle forhandlerrabatter og dekorter fratrækkes for at komme frem til købsprisen. Eksempler på omkostninger, der direkte kan henføres hertil, er:
 - (a) omkostninger til klargøring af grunde,
 - (b) indledende leverings- og ekspeditionsomkostninger,

IAS 16

- (c) installationsomkostninger,
 - (d) honorarer til faglig assistance fra arkitekter og ingeniører og
 - (e) de skønnede omkostninger til nedtagning og bortskaffelse af aktivet samt retablering af grunden, i det omfang de indregnes som en hensat forpligtelse i henhold til IAS 37, Hensatte forpligtelser, eventualforpligtelser og eventualaktiver.
16. Når betaling for et materielt anlægsaktiv udskydes længere end normale kreditvilkår, er aktivets kostpris lig kontantprisen. Forskellen mellem kontantprisen og den samlede betaling indregnes som en renteomkostning over kreditperioden, medmindre den aktiveres i overensstemmelse med den tilladte alternative behandling i IAS 23, Låneomkostninger.
17. Administrations- og andre generelle indirekte produktionsomkostninger er ikke elementer af materielle anlægsaktivers kostpris, medmindre de direkte er forbundet med anskaffelsen af aktivet eller forbundet med at bringe aktivet i produktionsklar stand. Ligeledes indgår startomkostninger og lignende omkostninger forud for produktion ikke i et aktivs kostpris, medmindre de er nødvendige for at bringe aktivet i produktionsklar stand. Indledende driftstab afholdt før et aktiv opnår den planlagte indtjening indregnes som omkostning.
18. Kostprisen for egenproducerede aktiver opgøres efter de samme principper som for anskaffede aktiver. Hvis en virksomhed fremstiller lignende aktiver til salg i det normale forretningsforløb, er aktivets kostpris normalt den samme som kostprisen for aktiver produceret med salg for øje (jvf. IAS 2, Varebeholdninger). Eventuelle interne avancer elimineres derfor ved beregningen af sådanne kostpriser. Omkostninger forbundet med unormalt højt spild af materialer, lønomkostninger og andre ressourcer i forbindelse med produktionen af et egenproduceret aktiv medtages ligeledes ikke i et aktivs kostpris. IAS 23 opstiller de kriterier, der skal opfyldes, for at renteomkostninger kan indregnes som et element af materielle anlægsaktivers kostpris.
19. Kostprisen for et aktiv, som besiddes af en leasingtager gennem en finansiel leasingkontrakt, opgøres ved anvendelse af de i IAS 17, Leasingkontrakter, nævnte principper.
20. Den regnskabsmæssige værdi af materielle anlægsaktiver kan reduceres ved anvendelse af offentlige tilskud i overensstemmelse med IAS 20, Regnskabsmæssig behandling af offentlige tilskud og oplysning om andre former for offentlig støtte.

Udveksling af aktiver

21. Et materielt anlægsaktiv kan anskaffes helt eller delvist ved udveksling af et ikke-tilsvarende materielt anlægsaktiv eller andet aktiv. Kostprisen af et sådant aktiv måles til dagsværdien af det modtagne aktiv, svarende til dagsværdien af det afgivne aktiv reguleret med eventuelle betalte likvider.
22. Et materielt anlægsaktiv kan anskaffes ved udveksling af et tilsvarende aktiv, som finder anvendelse på lignende måde i det samme forretningsområde og har en lignende dagsværdi. Et materielt anlægsaktiv kan også sælges ved udveksling med en egenkapitalinteresse i et tilsvarende aktiv. I begge tilfælde indregnes hverken gevinst eller tab på transaktionen, idet indtjeningsprocessen ikke er fuldendt. I stedet er kostprisen for det nye aktiv den regnskabsmæssige værdi af det afgivne aktiv. Dagsværdien af det modtagne aktiv kan dog give en indikation af en værdiforringelse af det afgivne aktiv. I så fald nedskrives det afgivne aktiv, og det nye aktiv indregnes til den nedskrevne værdi. Eksempler på udveksling af tilsvarende aktiver omfatter udveksling af fly, hoteller, tankstationer og anden fast ejendom. Hvis andre aktiver, eksempelvis likvide beholdninger, medtages som del af transaktionen, kan dette indikere, at de udvekslede aktiver ikke har samme værdi.

EFTERFØLGENDE OMKOSTNINGER

23. ***Efterfølgende omkostninger tilknyttet et materielt anlægsaktiv, som allerede er indregnet, skal lægges til aktivets regnskabsmæssige værdi, når det er sandsynligt, at fremtidige økonomiske fordele ud over den oprindeligt skønnede ydeevne vil tilgå virksomheden. Alle andre efterfølgende omkostninger skal indregnes i det regnskabsår, de afholdes.***

24. Efterfølgende omkostninger til materielle anlægsaktiver skal kun indregnes som aktiver, når omkostningerne forbedrer aktivets stand ud over den oprindeligt skønnede ydeevne. Eksempler på forbedringer, som medfører øgede fremtidige økonomiske fordele, omfatter:
- (a) tilpasning af et anlæg for at forlænge dets brugstid, herunder forøgelse af kapaciteten,
 - (b) forbedring af maskindele for at opnå en væsentlig forbedring af produktionskvaliteten og
 - (c) anvendelse af nye produktionsprocesser, som muliggør en væsentlig reduktion af tidligere skønnede driftsomkostninger.
25. Omkostninger til reparation eller vedligeholdelse af materielle anlægsaktiver afholdes for at genoprette eller opretholde de fremtidige økonomiske fordele, som virksomheden kan forvente ud fra aktivets oprindeligt skønnede ydeevne. Sådanne omkostninger indregnes derfor normalt, når de afholdes. Eksempelvis indregnes beløb til vedligeholdelse eller hovedreparation af materielle anlægsaktiver normalt som omkostning, idet de genopretter den oprindeligt skønnede ydeevne frem for at øge den.
26. Den mest hensigtsmæssige regnskabsmæssige behandling af omkostninger afholdt efter anskaffelsen af et materielt anlægsaktiv afhænger af de forhold, som er taget i betragtning på tidspunktet for den første måling og indregning af det tilknyttede materielle anlægsaktiv, samt om efterfølgende omkostninger kan genindvindes. Når den regnskabsmæssige værdi af et materielt anlægsaktiv eksempelvis allerede tager højde for tab af økonomiske fordele, aktiveres efterfølgende omkostninger til at genoprette forventede fremtidige økonomiske fordele fra aktivet, forudsat at den regnskabsmæssige værdi ikke overstiger aktivets genindvindingsværdi. Dette er ligeledes tilfældet, når aktivets købspris allerede afspejler virksomhedens forpligtelse til at afholde fremtidige omkostninger, som er nødvendige for at bringe aktivet i produktionsklar stand. Anskaffelsen af en bygning, som kræver renovering, kan være et eksempel herpå. I sådanne tilfælde lægges efterfølgende omkostninger til aktivets regnskabsmæssige værdi, i det omfang de kan genindvindes ved aktivets fremtidige anvendelse.
27. Væsentlige dele af nogle materielle anlægsaktiver kan kræve udskiftning med jævne mellemrum. Eksempelvis kan en ovn kræve ny belægning efter et konkret antal timer i brug, eller flyinteriør, eksempelvis sæder og køkken, kan kræve udskiftning adskillige gange i løbet af flystellets brugstid. Disse dele behandles regnskabsmæssigt som separate aktiver, idet deres brugstider er forskellige fra brugstiderne for de materielle anlægsaktiver, de er knyttet til. Forudsat at indregningskriterierne i afsnit 7 opfyldes, behandles omkostninger til udskiftning eller istandsættelse af en del derfor regnskabsmæssigt som anskaffelse af et separat aktiv, og det udskiftede aktiv afskrives.

MÅLING EFTER FØRSTE INDREGNING

Hovedregel

28. **Efter første indregning som et aktiv, skal et materielt anlægsaktiv indregnes til kostpris med fradrag af akkumulerede afskrivninger og akkumulerede tab ved værdiforringelse.**

Tilladt alternativ behandling

29. **Efter første indregning som et aktiv skal et materielt anlægsaktiv indregnes til en omvurderet værdi, som er dagsværdien på omvurderingstidspunktet med fradrag af efterfølgende akkumulerede afskrivninger og efterfølgende tab ved værdiforringelse. Omvurderinger skal foretages med tilstrækkelig hyppighed til, at den regnskabsmæssige værdi ikke afviger væsentligt fra den værdi, der ville blive opgjort ved anvendelse af dagsværdien på balancedagen.**

Omvurdering

30. Dagsværdien af grunde og bygninger er normalt markedsværdien. Denne værdi opgøres normalt ved skøn foretaget af fagligt kvalificerede vurderingsmænd.

IAS 16

31. Dagsværdien af materielle anlægsaktiver er normalt den skønsmæssigt opgjorte markedsværdi. Når der ikke foreligger dokumentation for materielle anlægsaktivers markedsværdi grundet disses specialiserede art, og idet disse aktiver sjældent sælges, undtagen som del af et fortsat forretningsforløb, værdiansættes de til genanskaffelsesværdien med fradrag af afskrivninger.
32. Hyppigheden af omvurderinger afhænger af udsvingene i dagsværdien af de omvurderede materielle anlægsaktiver. Når dagsværdien af et omvurderet aktiv afviger væsentligt fra dets regnskabsmæssige værdi, er en ny omvurdering nødvendig. For nogle materielle anlægsaktiver kan der forekomme væsentlige og uforudsigelige udsving i dagsværdien, som nødvendiggør en årlig omvurdering. Sådanne hyppige omvurderinger er unødvendige for materielle anlægsaktiver med ubetydelige udsving i dagsværdien. I sådanne tilfælde kan omvurdering hvert tredje eller femte år være tilstrækkeligt.
33. Når et materielt anlægsaktiv omvurderes, skal akkumulerede afskrivninger på omvurderingstidspunktet enten:
- tilpasses proportionelt med ændringen i aktivets regnskabsmæssige bruttoværdi, således at aktivets regnskabsmæssige værdi efter omvurderingen svarer til den omvurderede værdi. Denne metode anvendes ofte, når et aktiv omvurderes til dets genanskaffelsesværdi med fradrag af afskrivninger ved anvendelse af et indeks eller
 - elimineres i aktivets regnskabsmæssige bruttoværdi, og nettobeløbet tilpasses til aktivets omvurderede værdi. Eksempelvis anvendes denne metode for bygninger, som omvurderes til markedsværdi.

Reguleringsbeløbet hidrørende fra tilpasningen eller elimineringen af akkumulerede afskrivninger udgør en del af stigningen eller faldet i den regnskabsmæssige værdi, som behandles i overensstemmelse med afsnit 37 og 38.

34. ***Når et materielt anlægsaktiv omvurderes, skal hele kategorien af materielle anlægsaktiver, som dette aktiv tilhører, omvurderes.***
35. En kategori af materielle anlægsaktiver er en gruppe af aktiver af sammenlignelig art og anvendelse i virksomhedens drift. Følgende er eksempler på separate kategorier:
- grunde,
 - grunde og bygninger,
 - maskiner,
 - skibe,
 - fly,
 - motorkøretøjer,
 - møbler og fast inventar og
 - kontorudstyr.

36. Aktiver inden for en kategori af materielle anlægsaktiver omvurderes samtidig for at undgå selektiv omvurdering af aktiver og præsentationen af beløb i årsregnskabet, som er en blanding af kostpriser og værdier på forskellige datoer. Dog kan de enkelte aktiver i en kategori omvurderes fortløbende, forudsat at omvurdering af kategorien af aktiver afsluttes inden for en kort tidsperiode, og forudsat, at omvurderingerne holdes ajour.
37. ***Når et aktivs regnskabsmæssige værdi forøges som følge af en omvurdering, skal forøgelsen indregnes direkte på egenkapitalen under reserver for opskrivninger. Dog skal en sådan forøgelse indregnes som indtægt, i det omfang den udligner en reduktion, der tidligere er indregnet som omkostning som følge af omvurdering af det samme aktiv.***

38. **Når et aktivs regnskabsmæssige værdi reduceres som følge af en sådan omvurdering, skal reduktionen indregnes som omkostning. Dog skal en reduktion som følge af omvurdering indregnes som omkostning direkte i tilknyttede reserver for opskrivninger, i det omfang reduktionen ikke overstiger beløbet under reserver for opskrivninger for det samme aktiv.**
39. En reserve for opskrivninger, som er medtaget i egenkapitalen, kan overføres direkte til overført resultat, når reserven realiseres. Hele reserven kan realiseres, når aktivet udrangeres eller afhændes. Dog kan dele af reserven realiseres, i takt med at virksomheden anvender aktivet. I et sådant tilfælde er beløbet for den realiserede reserve forskellen mellem afskrivning baseret på aktivets omvurderede regnskabsmæssige værdi og afskrivning baseret på aktivets oprindelige kostpris. Overførslen fra reserver for opskrivninger til overført resultat foretages ikke over resultatopgørelsen.
40. Eventuelle påvirkninger af indkomstskatter hidrørende fra omvurderingen af materielle anlægsaktiver omhandles i IAS 12, Indkomstskatter.

Afskrivning

41. **Et materielt anlægsaktivs afskrivningsberettigede beløb skal allokeres systematisk over dets brugstid. Den anvendte afskrivningsmetode skal afspejle det mønster, hvorefter aktivets økonomiske fordele forbruges af virksomheden. Afskrivninger for hvert regnskabsår skal indregnes som omkostning, medmindre disse indgår i et andet aktivs regnskabsmæssige værdi.**
42. I takt med at de økonomiske fordele tilknyttet et aktiv forbruges af virksomheden, reduceres aktivets regnskabsmæssige værdi for at afspejle dette forbrug, normalt ved at foretage afskrivninger. Afskrivninger foretages, selv om aktivets værdi overstiger dets regnskabsmæssige værdi.
43. De økonomiske fordele, der er tilknyttet et materielt anlægsaktiv, forbruges hovedsagelig af virksomheden ved anvendelse af aktivet. Dog medfører andre faktorer, eksempelvis teknisk forældelse og slitage, når et aktiv ikke udnyttes, ofte en formindskelse af de økonomiske fordele, som kunne forventes at være tilknyttet aktivet. Derfor skal alle følgende forhold tages i betragtning ved opgørelsen af et aktivs brugstid:
- (a) virksomhedens forventede udnyttelse af aktivet. Udnyttelse bestemmes med udgangspunkt i aktivets forventede kapacitet eller fysiske produktion,
 - (b) den forventede fysiske slitage, som afhænger af driftsforhold såsom antallet af vagtskifter, hvor aktivet skal anvendes og virksomhedens reparations- og vedligeholdelsesprogrammer samt behandling og vedligeholdelse af aktivet, når det ikke udnyttes,
 - (c) teknisk forældelse hidrørende fra ændringer eller forbedringer i produktionen eller fra ændringer i efterspørgslen efter produkter eller tjenesteydelser fra aktivet og
 - (d) juridiske og lignende begrænsninger af aktivets anvendelse, eksempelvis udløbsdatoen for tilknyttede leasingkontrakter.
44. Aktivets brugstid defineres ud fra aktivets forventede anvendelighed for virksomheden. I en virksomheds praksis for forvaltning af aktiver kan indgå afhændelse af aktiver efter en specificeret tidsperiode eller efter forbrug af en vis del af de økonomiske fordele tilknyttet aktivet. Derfor kan et aktivs brugstid være kortere end dets økonomiske levetid. Vurderingen af et materielt anlægsaktivs brugstid beror på et skøn baseret på virksomhedens erfaringer med tilsvarende aktiver.
45. Grunde og bygninger er to forskellige aktiver og behandles regnskabsmæssigt separat, selv når de anskaffes samlet. Grunde har normalt en ubegrænset brugstid og afskrives derfor ikke. Bygninger har en begrænset brugstid, og er derfor afskrivningsberettigede aktiver. En stigning i værdien af en grund, hvorpå en bygning er opført, påvirker ikke opgørelsen af bygningens brugstid.

IAS 16

46. Et aktivs afskrivningsberettigede beløb opgøres efter fradrag af dets restværdi. I praksis er et aktivs restværdi ofte ubetydelig, og er derfor uvæsentlig for beregningen af det afskrivningsberettigede beløb. Når hovedreglen anvendes, og restværdien sandsynligvis vil være væsentlig, skønnes restværdien på overtagelsestidspunktet og øges ikke efterfølgende ved prisændringer. Når den tilladte alternative behandling anvendes, skal et nyt skøn over restværdien dog foretages på hvert eventuelt efterfølgende omvurderingstidspunkt for aktivet. Skønnet skal baseres på restværdien på skønstidspunktet af tilsvarende aktiver, som er ved udgangen af deres brugstid, og som er indgået i driften under forhold, som svarer til de forhold, hvorunder aktivet skal anvendes.
47. En række afskrivningsmetoder kan anvendes til systematisk at allokere aktivets afskrivningsberettigede beløb over dets brugstid. Disse metoder omfatter den lineære metode, saldometoden og afskrivning på basis af producerede enheder. Lineær afskrivning medfører en fast omkostning over aktivets brugstid. Saldometoden medfører en faldende omkostning over aktivets brugstid. Afskrivning på basis af producerede enheder medfører en omkostning baseret på den forventede anvendelse af aktivet eller det forventede antal produkter fra aktivet. Den metode, der anvendes for et aktiv, vælges på grundlag af det forventede mønster af økonomiske fordele og anvendes ensartet fra regnskabsår til regnskabsår, medmindre der opstår en ændring i det forventede mønster af økonomiske fordele, der hidrører fra dette aktiv.
48. Et regnskabsårs afskrivninger indregnes normalt som omkostning. Dog kan økonomiske fordele tilknyttet et aktiv under visse omstændigheder indgå i virksomhedens produktion af andre aktiver frem for at medføre en omkostning. I dette tilfælde skal afskrivninger indgå som en del af det andet aktivs kostpris og medtages i dets regnskabsmæssige værdi. Eksempelvis medtages afskrivninger på materielle aktiver anvendt i en produktionsproces i varebeholdningernes forarbejdningsomkostninger (jvf. IAS 2, Varebeholdninger). Ligeledes kan afskrivninger på materielle anlægsaktiver anvendt til udviklingsaktiviteter medtages i kostprisen for et immaterielt aktiv indregnet i henhold til IAS 38, Immaterielle aktiver.

Gennemgang af brugstid

49. ***Et materielt anlægsaktivs brugstid skal gennemgås løbende, og hvis forventningerne afviger væsentligt fra tidligere skøn, skal afskrivninger for det aktuelle og fremtidige regnskabsår reguleres.***
50. I løbet af et aktivs brugstid kan det vise sig, at den skønnede brugstid er uhensigtsmæssig. Eksempelvis kan brugstiden forlænges af efterfølgende omkostninger på aktivet, som forbedrer aktivets stand ud over den oprindeligt skønnede ydeevne. Alternativt kan teknologiske ændringer eller ændringer på markedet for produkterne reducere aktivets brugstid. I sådanne tilfælde reguleres brugstiden og dermed afskrivningssatsen for det aktuelle og fremtidige regnskabsår.
51. Virksomhedens praksis for reparation og vedligeholdelse kan ligeledes indvirke på et aktivs brugstid. Virksomhedens praksis kan medføre en forlængelse af et aktivs brugstid eller en stigning i dets restværdi. Anvendelsen af en sådan praksis fjerner dog ikke behovet for at foretage afskrivninger.

Gennemgang af afskrivningsmetode

52. ***Den for materielle anlægsaktiver anvendte afskrivningsmetode skal gennemgås løbende, og hvis der er sket en væsentlig ændring i det forventede mønster af økonomiske fordele fra disse aktiver, skal afskrivningsmetoden ændres for at afspejle det ændrede mønster. Når en sådan ændring af afskrivningsmetode er nødvendig, skal ændringen regnskabsmæssigt behandles som en ændring i regnskabsmæssige skøn, og afskrivningen for det aktuelle og fremtidige regnskabsår skal reguleres.***

GENINDVINDELIGHED AF REGNSKABSMÆSSIG VÆRDI — TAB VED VÆRDIFORRINGELSE

53. For at opgøre, hvorvidt værdien af et materielt anlægsaktiv er blevet forringet, skal virksomheder anvende IAS 36, Værdiforringelse af aktiver. Denne standard forklarer, hvordan en virksomhed gennemgår den regnskabsmæssige værdi af sine aktiver, hvordan den opgør et aktivs genindvindingsværdi og hvornår den indregner eller tilbagefører et tab ved værdiforringelse ⁽¹⁾.

(1) Jvf. også SIC-14: Materielle anlægsaktiver — godtgørelse for værdiforringelse eller tab af aktiver.

54. IAS 22, Virksomhedssammenslutninger, forklarer, hvordan virksomheder skal behandle tab ved værdiforringelse indregnet før slutningen af det første regnskabsår efter en virksomhedssammenslutning, som er en virksomhedsovertagelse.

UDRANGERING OG AFHÆNDELSE

55. *Et materielt anlægsaktiv skal elimineres fra balancen ved afhændelse eller når aktivet permanent tages ud af brug og ingen fremtidige økonomiske fordele forventes fra dets afhændelse.*
56. *Gevinster eller tab hidrørende fra udrangering eller afhændelse af et materielt anlægsaktiv skal opgøres som forskellen mellem det skønnede nettoprovenu ved afhændelse og aktivets regnskabsmæssige værdi, og skal indregnes som indtægt eller omkostning i resultatopgørelsen.*
57. Når et materielt anlægsaktiv udveksles med et tilsvarende aktiv under de i afsnit 22 beskrevne forhold, svarer kostprisen for det anskaffede aktiv til det afhændede aktivs regnskabsmæssige værdi, hvilket hverken medfører gevinst eller tab.
58. Sale-and-leaseback-transaktioner behandles regnskabsmæssigt i overensstemmelse med IAS 17, Leasingkontrakter.
59. Materielle anlægsaktiver, som udrangeres og besiddes med henblik på afhændelse skal indregnes til den regnskabsmæssige værdi på det tidspunkt, hvor aktivet er udrangeret. Virksomheder skal som minimum ved slutningen af hvert regnskabsår teste aktiver for værdiforringelse i henhold til IAS 36, Værdiforringelse af aktiver, og indregne eventuelle tab ved værdiforringelse.

OPLYSNING

60. *For hver kategori af materielle anlægsaktiver skal årsregnskabet indeholde følgende oplysninger:*
- (a) *de ved opgørelsen af den regnskabsmæssige bruttoværdi anvendte målingsgrundlag. Når mere end et målingsgrundlag er anvendt, skal den regnskabsmæssige bruttoværdi for det anvendte grundlag i hver kategori oplyses,*
 - (b) *de anvendte afskrivningsmetoder,*
 - (c) *de anvendte brugstider eller afskrivningssatser,*
 - (d) *den regnskabsmæssige bruttoværdi og de akkumulerede afskrivninger (sammendraget med akkumulerede tab ved værdiforringelse) ved regnskabsårets begyndelse og slutning,*
 - (e) *en afstemning af den regnskabsmæssige værdi ved regnskabsårets begyndelse og slutning, som viser:*
 - (i) *tilgange,*
 - (ii) *afhændelser,*
 - (iii) *anskaffelser gennem virksomhedssammenslutninger,*
 - (iv) *eventuelle forøgelser eller reduktioner i regnskabsåret som følge af omvurderinger i henhold til afsnit 29, 37 og 38 og som følge af tab ved værdiforringelse, som enten er indregnet eller tilbageført direkte på egenkapitalen i henhold til IAS 36, Værdiforringelse af aktiver,*
 - (v) *tab ved værdiforringelse indregnet i resultatopgørelsen i løbet af regnskabsåret i henhold til IAS 36,*
 - (vi) *tab ved værdiforringelse tilbageført i resultatopgørelsen i løbet af regnskabsåret i henhold til IAS 36,*
 - (vii) *afskrivninger,*
 - (viii) *nettovalutakursforskelle hidrørende fra omregningen af en selvstændig udenlandsk enheds årsregnskab og*
 - (ix) *andre bevægelser.*

IAS 16

Sammenligningstal kræves ikke ved afstemning i ovenstående (e).

61. **Årsregnskabet skal ligeledes indeholde oplysninger om:**
- (a) *tilstedeværelsen og den beløbsmæssige størrelse af begrænsninger i ejendomsretten og materielle anlægsaktiver, der er stillet som sikkerhed for forpligtelser,*
 - (b) *anvendt regnskabspraksis for de skønnede omkostninger til retablering af stedet, hvor de materielle anlægsaktiver har været placeret,*
 - (c) *den beløbsmæssige størrelse af omkostninger til materielle anlægsaktiver under opførelse og*
 - (d) *den beløbsmæssige størrelse af forpligtelser for anskaffelse af materielle anlægsaktiver.*
62. Valget af afskrivningsmetode og bestemmelsen af aktivers brugstid er skønsmæssige spørgsmål. Derfor giver oplysning om de valgte metoder og den skønnede brugstid eller afskrivningsssats regnskabsbrugere information, som gør det muligt for dem at gennemgå den af ledelsen valgte praksis samt at foretage sammenligning med andre virksomheder. Af samme årsag er det nødvendigt at give oplysning om afskrivninger allokert i et regnskabsår og akkumulerede afskrivninger ved slutningen af regnskabsåret.
63. Virksomheder giver oplysning om arten og virkningen af en ændring i regnskabsmæssigt skøn, som har en væsentlig virkning i regnskabsåret, eller som forventes at have en væsentlig virkning i efterfølgende regnskabsår i overensstemmelse med IAS 8, Årets resultat, fundamentale fejl og ændringer i anvendt regnskabspraksis. Sådanne oplysninger kan hidrøre fra ændringer i skøn vedrørende:
- (a) restværdier,
 - (b) de skønnede omkostninger til nedtagning og bortskaffelse af materielle aktiver samt retablering af grunden,
 - (c) brugstider og
 - (d) afskrivningsmetode.
64. **Når materielle anlægsaktiver opføres til omvurderet værdi, skal følgende oplyses:**
- (a) *det anvendte grundlag for omvurdering af aktiverne,*
 - (b) *tidspunktet for omvurderingen,*
 - (c) *hvorvidt en uvildig vurderingsmand var benyttet,*
 - (d) *arten af eventuelt anvendte indeks ved opgørelsen af genanskaffelsesværdien,*
 - (e) *den regnskabsmæssige værdi af hver kategori af materielle anlægsaktiver, som ville have været medtaget i årsregnskabet, hvis aktiverne var indregnet i henhold til hovedreglen i afsnit 28, og*
 - (f) *reserver for opskrivninger, med indikation af ændringer i løbet af regnskabsåret og begrænsninger med hensyn til udlodning af resterende beløb til aktionærer.*
65. Virksomheder giver oplysning om værdiforringelse af materielle anlægsaktiver i henhold til IAS 36, Værdiforringelse af aktiver, samt de i afsnit 60(e)(iv)-(vi) krævede oplysninger.
66. For regnskabsbrugere er følgende oplysninger ligeledes relevante:
- (a) den regnskabsmæssige værdi af midlertidigt uudnyttede materielle anlægsaktiver,
 - (b) den regnskabsmæssige bruttoværdi af eventuelle fuldt afskrevne materielle anlægsaktiver, der stadig anvendes,
 - (c) den regnskabsmæssige værdi af materielle anlægsaktiver, der er udrangeret og besiddes med henblik på afhændelse, og
 - (d) ved anvendelse af hovedreglen, dagsværdien af materielle anlægsaktiver, når denne adskiller sig væsentligt fra den regnskabsmæssige værdi.

Derfor tilskyndes virksomheder til at give oplysning om disse beløb.

IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT

67. *Denne internationale regnskabsstandard træder i kraft for årsregnskaber, der dækker regnskabsår, som begynder 1. juli 1999 eller senere. Virksomheder tilskyndes til at anvende standarden før dette tidspunkt. Hvis en virksomhed anvender denne standard for årsregnskaber, der dækker regnskabsår, som begynder før 1. juli 1999, skal virksomheden:*
- (a) *give oplysning om dette og*
 - (b) *tage IAS 22 (ajourført 1998), Virksomhedssammenslutninger, IAS 36, Værdiforringelse af aktiver, og IAS 37, Hensatte forpligtelser, eventualforpligtelser og eventualaktiver, i anvendelse på samme tidspunkt.*
68. Denne standard erstatter IAS 16, Materielle anlægsaktiver, som blev godkendt i 1993.

**INTERNATIONAL REGNSKABSSTANDARD IAS 17
(AJOURFØRT 1997)**

Leasingkontrakter

Denne ajourførte internationale regnskabsstandard erstatter IAS 17, Regnskabsmæssig behandling af leasingkontrakter, der blev godkendt af IASC's bestyrelse i en opdateret udgave i 1994. Den ajourførte standard træder i kraft for årsregnskaber, der dækker regnskabsår, som begynder den 1. januar 1999 eller senere.

I april 2000 medførte IAS 40, Investeringsejendomme, ændring af afsnit 1, 19, 24, 45 og 48 og tilføjelse af afsnit 48A. IAS 40 træder i kraft for årsregnskaber, der dækker regnskabsår, som begynder 1. januar 2001 eller senere.

I januar 2001 medførte IAS 41, Landbrug, ændring af afsnit 1, 24 og 48A. IAS 41 træder i kraft for årsregnskaber, der dækker regnskabsår, som begynder 1. januar 2003 eller senere.

Følgende SIC-fortolkningsbidrag omhandler IAS 17:

- SIC-15: Operationelle leasingkontrakter — incitammenter.
- SIC-27: Vurdering af indholdet af transaktioner, som har juridisk form af en leasingkontrakt.

INTRODUKTION

Denne standard (IAS 17 (ajourført)) erstatter IAS 17, Regnskabsmæssig behandling af leasing (den oprindelige IAS 17). IAS 17 (ajourført) træder i kraft for regnskabsår, som begynder 1. januar 1999 eller senere.

Denne standard indeholder en række forbedringer af den oprindelige IAS 17, som den erstatter. Forbedringerne er foretaget på baggrund af en gennemgang på grundlag af en begrænset ajourføring. Ved denne gennemgang blev der besluttet ændringer, der ansås for nødvendige for at kunne fuldende et sæt af kernestandarder, som kan anvendes for finansiering og børsnotering på tværs af landegrænser. IASC's bestyrelse har indvilliget i at foretage en mere gennemgribende reform af standarder vedrørende regnskabsmæssig behandling af leasingkontrakter.

De væsentligste ændringer i henhold til den oprindelige IAS 17 er som følger:

1. I den oprindelige IAS 17 defineredes en leasingkontrakt som en ordning, hvor leasinggiver overdrager retten til at anvende et aktiv til gengæld for lejedydelser fra leasingtager. I IAS 17 (ajourført) modificeres definitionen ved at erstatte udtrykket »lejedelse« med »en eller flere betalinger«.

IAS 17

2. Den oprindelige IAS 17 angav, at klassifikationen af leasingkontrakter skulle baseres på det omfang risici og afkast forbundet med ejendomsretten til et leaset aktiv tilfaldt leasinggiver eller leasingtager, begrundet i anvendelsen af princippet om indhold frem for formalia, samt gav eksempler på situationer, som kunne indikere, at en leasingkontrakt var en finansiel leasingkontrakt. I IAS 17 (ajourført) tilføjes supplerende indikatorer for yderligere at lette klassifikationsprocessen.
3. I den oprindelige IAS 17 anvendtes begrebet »brugstid« i de ovenfor nævnte eksempler til sammenligning med leasingperioden i klassifikationsprocessen. I IAS 17 (ajourført) anvendes udtrykket »økonomisk levetid«, idet der tages højde for, at et aktiv kan anvendes af en eller flere brugere.
4. Den oprindelige IAS 17 krævede oplysning om betingede lejeudgifter, men indeholdt ingen bestemmelser om, hvorvidt betingede lejeudgifter skulle medtages eller udelades ved beregningen af minimumsleasingudgifterne. IAS 17 (ajourført) kræver, at betingede lejeudgifter skal udelades ved beregningen af minimumsleasingudgifterne.
5. Den oprindelige IAS 17 indeholdt ingen bestemmelser om den regnskabsmæssige behandling af leasingtagers direkte startomkostninger vedrørende forhandlingen og indgåelsen af en leasingordning. Vejledning gives i IAS 17, idet den kræver, at omkostninger, som direkte er tilknyttet aktiviteter udført af leasingtager vedrørende indgåelsen af en finansiel leasingkontrakt, skal medtages i det leasede aktivs værdi.
6. Den oprindelige IAS 17 indeholdt frit metodevalg ved allokering af en leasinggivers finansieringsindtægter, dvs. indregning af indtægter baseret på et mønster, der afspejler et konstant periodisk afkast på grundlag af enten:

(a) leasinggivers udestående nettoinvestering vedrørende en finansiel leasingkontrakt eller

(b) leasinggivers udestående kontante nettoinvestering vedrørende en finansiel leasingkontrakt.

IAS 17 (ajourført) kræver, at indregning af finansieringsindtægter skal afspejle et konstant periodisk afkast baseret på en af metoderne, nemlig leasinggivers udestående nettoinvestering vedrørende en finansiel leasingkontrakt.

7. IAS 17 (ajourført) henviser til den internationale regnskabsstandard, der omhandler værdiforringelse af aktiver, idet den giver vejledning om nødvendigheden af at vurdere sandsynligheden for en værdiforringelse af aktiver. Den oprindelige IAS 17 omhandlede ikke dette forhold.
8. IAS 17 (ajourført) kræver øgede oplysninger fra både leasingtager og leasinggiver for operationelle og finansielle leasingkontrakter ved anvendelsen af fed skrift ved sammenligning med de oplysninger, der krævedes i henhold til den oprindelige IAS 17.

De nye oplysninger, der kræves i IAS 17 (ajourført), omfatter blandt andet:

(a) den samlede minimumsleasingydelse afstemt til nutidsværdierne af leasingforpligtelser inden for tre perioder: inden for 1 år, mellem 1-5 år og senere end 5 år (krævet af leasingtager),

(b) den samlede bruttoinvestering i en leasingkontrakt afstemt til nutidsværdierne af tilgodehavende minimumsleasingudgifter inden for tre perioder: inden for 1 år, mellem 1-5 år og senere end 5 år (krævet af leasinggiver),

(c) de tilknyttede finansieringsomkostninger til (a) og (b) ovenfor,

(d) de fremtidige minimumsfremlejeudgifter, som forventes modtaget ved uopsigelige fremlejekontrakter på balancedagen,

(e) de akkumulerede nedskrivninger på uerholdelige tilgodehavende minimumsleasingudgifter og

(f) betingede lejeudgifter indregnet i leasinggivers resultatopgørelse.

IAS 17

9. Den oprindelige IAS 17 omfattede appendiks 1-3, som indeholdt eksempler på situationer, hvor en leasingkontrakt normalt ville blive klassificeret som en finansiel leasingkontrakt. Appendikserne er udeladt af IAS 17 (ajourført), idet denne indeholder yderligere indikatorer til at tydeliggøre klassifikationsprocessen for leasingkontrakter.
10. Det bemærkes, at bestemmelserne knyttet til sale-and-leaseback-transaktioner, herunder specielt kravene til en leaseback-transaktion som består af en operationel leasingkontrakt, indeholder regler, som foreskriver en lang række omstændigheder, baseret på relative beløb for dagsværdi, regnskabsmæssig værdi og salgspris. IAS 17 (ajourført) indeholder et appendiks som yderligere vejledning til fortolkningen af kravene.

INDHOLD

	Afsnit
Formål	
Anvendelsesområde	1-2
Definitioner	3-4
Klassifikation af leasingkontrakter	5-11
Leasingkontrakter i leasingtagers årsregnskab	12-27
Finansielle leasingkontrakter	12-24
Operationelle leasingkontrakter	25-27
Leasingkontrakter i leasinggivers årsregnskab	28-48
Finansielle leasingkontrakter	28-40
Operationelle leasingkontrakter	41-48
Sale-and-leaseback-transaktioner	49-57
Overgangsbestemmelser	58
Ikrafttrædelsestidspunkt	59-60

Den egentlige standard, der er angivet med fed kursiv, skal læses i sammenhæng med baggrundsmaterialet og implementeringsvejledningen i denne standard og i sammenhæng med »Forord til internationale regnskabsstandarder«. De internationale regnskabsstandarder er ikke tænkt anvendt på uvæsentlige poster (jvf. afsnit 12 i forordet).

FORMÅL

Formålet med denne standard er at foreskrive en hensigtsmæssig regnskabspraksis for leasingtager og leasinggiver samt angive de oplysninger, der skal gives i forbindelse med finansielle og operationelle leasingkontrakter.

ANVENDELSESOMRÅDE

1. ***Denne standard finder anvendelse på den regnskabsmæssige behandling af alle leasingkontrakter, bortset fra:***
 - (a) ***leasingkontrakter for efterforskning eller anvendelse af mineraler, olie, naturgas og lignende ikke-regenererende ressourcer, og***
 - (b) ***licensaftaler vedrørende eksempelvis spillefilm, videooptagelser, skuespil, manuskripter, patenter og copyrights.***

IAS 17

Dog finder denne standard ikke anvendelse ved måling af:

- (a) *leasingtagers investeringsejendomme, som besiddes gennem en finansiel leasingkontrakt (jvf. IAS 40, Investeringsejendomme), og*
 - (b) *leasinggivers investeringsejendomme, som udlejes til leasingtager gennem en operationel leasingkontrakt (jvf. IAS 40, Investeringsejendomme),*
 - (c) *leasingtagers biologiske aktiver, som besiddes gennem en finansiel leasingkontrakt (jvf. IAS 41, Landbrug), eller*
 - (d) *leasinggivers biologiske aktiver, som udlejes til leasingtager gennem en operationel leasingkontrakt (jvf. IAS 41, Landbrug).*
2. Denne standard finder anvendelse på aftaler, som overdrager brugsretten til aktiver, selv om leasinggiver kan være forpligtet til at levere væsentlige tjenesteydelser i forbindelse med driften eller vedligeholdelsen af sådanne aktiver. Til gengæld finder denne standard ikke anvendelse på aftaler, der er servicekontrakter, og som ikke overdrager brugsretten til aktiver fra den ene part til den anden.

DEFINITIONER

3. *Nedenstående udtryk anvendes i denne standard med følgende betydning:*

En leasingkontrakt er en aftale ifølge hvilken leasinggiver for en aftalt periode overdrager brugsretten til et aktiv til leasingtager mod en eller flere betalinger.

En finansiel leasingkontrakt er en leasingkontrakt, hvorved alle væsentlige risici og afkast forbundet med ejendomsretten til et aktiv overdrages, uanset om ejendomsretten overdrages ved leasingperiodens slutning eller ej.

En operationel leasingkontrakt er enhver leasingkontrakt, der ikke er en finansiel leasingkontrakt.

En uopsigelig leasingkontrakt er en leasingkontrakt, som kun er opsigelig:

- (a) *hvis der indtræffer en usandsynlig hændelse,*
- (b) *med leasinggivers tilladelse,*
- (c) *hvis leasingtager indgår en ny leasingkontrakt om samme eller et tilsvarende aktiv med samme leasinggiver eller*
- (d) *ved leasingtagers betaling af et yderligere beløb, således at der ved kontraktens indgåelse er en rimelig sikkerhed for, at leasingkontrakten fortsætter.*

Indgåelse af leasingkontrakt er det førstkommande tidspunkt af henholdsvis datoen for leasingkontraktens indgåelse eller datoen for parternes forpligtelse til leasingkontraktens hovedpunkter.

Leasingperioden er den uopsigelige periode, i hvilken leasingtager har forpligtet sig til at lease aktivet, og eventuelle yderligere perioder med eller uden yderligere betaling, for hvilke leasingtager har ret til at fortsætte med at lease aktivet, når det blot ved leasingkontraktens indgåelse er rimeligt sikkert, at leasingtager vil udnytte retten.

Minimumsleasingydelse er de ydelser, som leasingtager er eller kan blive forpligtet til at erlægge i løbet af leasingperioden (med udeladelse af de betingede lejeydelser, serviceomkostninger og skatter, der skal afholdes af leasinggiver og refunderes til denne), samt:

- (a) *for leasingtagers vedkommende ethvert beløb, der er garanteret af leasingtager eller en part tilknyttet leasingtager eller*

(b) for leasinggivers vedkommende enhver restværdi, der er garanteret leasinggiver af enten:

- (i) leasingtager,
- (ii) en nærtstående part til leasingtager eller
- (iii) en uafhængig tredjepart, der økonomisk er i stand til at opfylde denne garanti.

Hvis leasingtager imidlertid har en købsret til aktivet til en pris, der forventes at være så meget lavere end dagsværdien på tidspunktet, hvor retten kan udnyttes, at det ved leasingkontraktens indgåelse er rimelig sikkert, at købsretten vil blive udnyttet, omfatter minimumsleasingydelse den minimumslejeydelse, der skal betales over leasingperioden, samt den ydelse, der er nødvendig for at udnytte købsretten.

Dagsværdi er det beløb, et aktiv kan omsættes til, eller en forpligtelse kan indfries til, ved en handel mellem kvalificerede, villige, indbyrdes uafhængige parter.

Økonomisk levetid er enten:

- (a) den periode, i hvilken et aktiv forventes at være til økonomisk nytte for en eller flere brugere eller
- (b) det antal af producerede enheder eller lignende, som forventes af en eller flere brugere.

Brugstid er den skønnede resterende periode, fra leasingperiodens begyndelse og ikke begrænset af leasingperioden, hvori de økonomiske fordele tilknyttet aktivet forventes forbrugt af virksomheden.

Garanteret restværdi er:

- (a) for leasingtagers vedkommende den del af restværdien, der er garanteret af enten leasingtager eller en tredjepart tilknyttet denne (garantibeløbet er det maksimale beløb, som kan komme til udbetaling), og
- (b) for leasinggivers vedkommende den del af restværdien, der er garanteret af enten leasingtager eller en tredjepart, som ikke er tilknyttet leasinggiver, som økonomisk er i stand til at indfri forpligtelserne i henhold til garantien.

Ikke-garanteret restværdi er den del af det leasede aktivs restværdi, der ved realisation foretaget af leasinggiver ikke er sikret, eller som kun er garanteret af en part tilknyttet leasinggiver.

Bruttoinvestering i leasingkontrakt er det samlede beløb af minimumsleasingydelse ved en finansiel leasingkontrakt set fra leasinggivers side, samt enhver ikke-garanteret restværdi, der tilfalder leasinggiver.

Ikke-indtjent finansieringsindtægt er forskellen mellem:

- (a) det samlede beløb af minimumsleasingydelse ved en finansiel leasingkontrakt set fra leasinggivers side, samt enhver ikke-garanteret restværdi, der tilfalder leasinggiver, og
- (b) nutidsværdien af (a) ovenfor til leasingkontraktens interne rente.

Nettoinvestering i en leasingkontrakt er bruttoinvesteringen i leasingkontrakten fratrukket ikke-indtjente finansieringsindtægter.

Intern rente i en leasingkontrakt er den diskonteringsfaktor, som ved leasingkontraktens indgåelse får den samlede nutidsværdi af (a) minimumsleasingydelse og (b) den ikke-garanterede restværdi til at være lig med det leasede aktivs dagsværdi.

Leasingtagers opgjorte lånerente er den rente, som leasingtager skulle betale på en tilsvarende leasingkontrakt eller, hvis denne ikke kan opgøres, den rente, som leasingtager ved leasingkontraktens indgåelse skulle betale ved over en tilsvarende periode og med tilsvarende sikkerhed at låne tilstrækkelige midler til at købe aktivet.

IAS 17

Betinget lejeydelse er den del af leasingydelsen, der ikke er et fast beløb, og som er baseret på en anden faktor end blot tid (eksempelvis en procent af omsætning, omfanget af anvendelse, prisindeks, markedsrente).

4. Definitionen på en leasingkontrakt omfatter også kontrakter vedrørende leje af aktiver, som indeholder en klausul, der giver lejer mulighed for at overtage ejendomsretten til aktivet ved opfyldelse af de aftalte betingelser. Sådanne kontrakter kaldes undertiden leje-afbetalingskontrakter.

KLASSIFIKATION AF LEASINGKONTRAKTER

5. Den i denne standard anvendte klassifikation af leasingkontrakter er baseret på det omfang, i hvilket risici og afkast forbundet med ejendomsretten til et leaset aktiv tilfalder leasinggiver eller leasingtager. Risici omfatter muligheden for tab fra uudnyttet kapacitet eller teknologisk forældelse og afkastudsving ved ændringer i økonomiske forhold. Afkast kan repræsenteres af forventningen om lønsom drift over aktivets økonomiske levetid samt om gevinst i form af værdiforøgelse eller realisation af restværdien.
6. En leasingkontrakt klassificeres som en finansiel leasingkontrakt, hvis alle væsentlige risici og afkast forbundet med ejendomsretten til et aktiv overdrages. En leasingkontrakt klassificeres som en operationel leasingkontrakt, hvis alle væsentlige risici og afkast forbundet med ejendomsretten til et aktiv ikke overdrages.
7. Eftersom en transaktion mellem leasinggiver og leasingtager er baseret på en leasingaftale, som er fælles for begge parter, er det hensigtsmæssigt at anvende ensartede definitioner. Anvendelsen af disse definitioner på forskellige forhold hos de to parter kan undertiden medføre, at den samme leasingkontrakt klassificeres forskelligt af leasinggiver og leasingtager.
8. Hvorvidt en leasingkontrakt er en finansiel eller en operationel leasingkontrakt afhænger af indholdet af transaktionen snarere end kontraktens form⁽¹⁾. Følgende er eksempler på situationer, som normalt vil medføre klassifikationen af en leasingkontrakt som en finansiel leasingkontrakt:
 - (a) i henhold til leasingkontrakten overdrages ejendomsretten til et aktiv til leasingtager ved slutningen af leasingperioden,
 - (b) leasingtager har en købsret til aktivet til en pris, der forventes at være så meget lavere end dagsværdien på tidspunktet, hvor købsretten kan udnyttes, at det ved leasingkontraktens indgåelse er rimelig sikkert, at købsretten vil blive udnyttet,
 - (c) leasingperioden strækker sig over størstedelen af aktivets økonomiske levetid, selv om ejendomsretten ikke overgår,
 - (d) nutidsværdien af minimumsleasingydelse ved leasingkontraktens indgåelse svarer til stort set hele det leasede aktivs dagsværdi og
 - (e) de leasede aktiver er af en sådan specialiseret art, at de udelukkende kan anvendes af leasingtager uden at væsentlige modifikationer foretages.
9. Følgende er eksempler på situationer, som separat eller kombineret ligeledes kan medføre klassifikation som en finansiel leasingkontrakt:
 - (a) hvis leasingtager kan ophæve leasingkontrakten, bæres leasinggivers tab i forbindelse med ophævelsen af leasingtager,
 - (b) gevinster eller tab fra udsving i dagsværdien af restbeløbet tilfalder leasingtager (eksempelvis i form af en nedsættelse af lejeydelsen svarende til størstedelen af salgsvincen ved slutningen af leasingperioden) og
 - (c) leasingtager har mulighed for at fortsætte leasingkontrakten i yderligere en periode til en lejeydelse, som er væsentligt lavere end markedslejen.

⁽¹⁾ Jvf. også SIC-27: Vurdering af indholdet af transaktioner, som har juridisk form af en leasingkontrakt.

10. Klassifikation af en leasingkontrakt foretages ved dennes indgåelse. Hvis leasingtager og leasinggiver på et tidspunkt aftaler at ændre leasingkontraktens bestemmelser, bortset fra fornyelse af leasingkontrakten, på en måde som ville have medført en anden klassifikation af leasingkontrakten i henhold til kriterierne i afsnit 5-9, hvis de ændrede vilkår havde været gældende ved indgåelsen af leasingkontrakten, anses den ajourførte leasingkontrakt som en ny kontrakt i hele leasingperioden. Ændringer i skøn (eksempelvis ændringer i skøn over økonomisk levetid eller restværdien af det leasede aktiv) eller ændringer i omstændigheder (eksempelvis leasingtagers misligholdelse af kontrakten) medfører dog ikke en ny regnskabsmæssig klassifikation af en leasingkontrakt.
11. Leasingkontrakter vedrørende grunde og bygninger klassificeres som operationelle eller finansielle leasingkontrakter på samme måde som leasingkontrakter vedrørende andre aktiver. Et kendetegn for grunde er dog, at de normalt har en uendelig økonomisk levetid, og hvis ejendomsretten ikke forventes at overgå til leasingtager ved slutningen af leasingperioden, modtager leasingtageren ikke alle væsentlige risici og afkast forbundet med ejendomsretten. En merpris, der er betalt for et sådant lejemål, udgør en forudbetalt leasingydelse, som amortiseres over leasingperioden i overensstemmelse med det mønster, hvorefter fordelene opnås.

LEASINGKONTRAKTER I LEASINGTAGERS ÅRSREGNSKAB

Finansielle leasingkontrakter

12. ***Leasingtagere skal indregne finansielle leasingkontrakter som aktiver og forpligtelser i balancen til beløb som ved indgåelsen af leasingkontrakten svarer til dagsværdien af det leasede aktiv eller nutidsværdien af minimumsleasingydelse, hvis denne er lavere. Ved beregningen af nutidsværdien af minimumsleasingydelse er diskonteringsfaktoren den interne rente i leasingkontrakten, hvis det er praktisk muligt at opgøre denne. Er dette ikke muligt, skal leasingtagers opgjorte lånerente anvendes.***
13. Transaktioner og andre begivenheder behandles regnskabsmæssigt og præsenteres i overensstemmelse med deres indhold og økonomiske realitet og ikke blot deres juridiske form. Selv om den juridiske form af en leasingkontrakt er således, at ejendomsretten til det leasede aktiv ikke overdrages til leasingtager, er det med hensyn til finansielle leasingkontrakter dog således, at indholdet og den økonomiske realitet er, at leasingtager overtager de økonomiske fordele fra anvendelsen af det leasede aktiv for størstedelen af aktivets økonomiske levetid til gengæld for påtagelsen af en forpligtelse til at betale et beløb for denne rettighed omtrent svarende til dagsværdien af aktivet og den tilknyttede finansieringsomkostning.
14. Hvis en sådan leasingtransaktion ikke afspejles i leasingtagers balance, ansættes de økonomiske ressourcer og omfanget af en virksomheds forpligtelser for lavt, hvilket medfører en forvanskning af de regnskabsmæssige nøgletal. Derfor er det hensigtsmæssigt, at en finansiell leasingkontrakt indregnes i leasingtagers balance både som et aktiv og en forpligtelse til at betale fremtidige leasingydelser. Ved kontraktens indgåelse indregnes aktivet og forpligtelsen til at betale fremtidige leasingydelser i balancen med det samme beløb.
15. Det er ikke hensigtsmæssigt, at forpligtelser for leasede aktiver i årsregnskabet præsenteres som et fradrag i de leasede aktiver. Hvis der ved præsentationen af forpligtelser i balancen foretages en sondring mellem kortfristede- og langfristede forpligtelser, skal den samme sondring foretages for leasingforpligtelser.
16. Direkte startomkostninger afholdes ofte i forbindelse med specifikke leasingaktiviteter, som eksempelvis forhandling og indgåelse af leasingordninger. De omkostninger, der identificeres som direkte tilknyttet aktiviteter udført af leasingtager vedrørende en finansiell leasingkontrakt, medtages som en del af det beløb, der indregnes som et aktiv i henhold til leasingkontrakten.
17. ***Leasingydelser skal fordeles mellem finansieringsomkostningen og reduktionen af den udestående forpligtelse. Finansieringsomkostningen skal allokere til regnskabsårene i leasingperioden for at frembringe en konstant periodisk rente på de resterende forpligtelser i hvert regnskabsår.***
18. I praksis kan en tilnærmet metode anvendes for at forenkle beregningen ved allokeringen af finansieringsomkostningen til regnskabsårene i leasingperioden.

IAS 17

19. **En finansiel leasingkontrakt medfører afskrivninger på afskrivningsberettigede aktiver, såvel som finansieringsomkostninger i hvert regnskabsår. Afskrivningspraksis for afskrivningsberettigede leasede aktiver skal stemme overens med regnskabspraksis for afskrivningsberettigede aktiver, som ejes, og de indregnede afskrivninger skal beregnes på det i IAS 16, Materielle anlægsaktiver, og IAS 38, Immaterielle aktiver, beskrevne grundlag. Hvis der ikke er rimelig sikkerhed for at leasingtager vil få ejendomsretten ved slutningen af leasingperioden, skal aktivet afskrives fuldt ud over den korteste periode af leasingperioden eller dets brugstid.**
20. Et leaset aktivs afskrivningsberettigede beløb fordeles på hvert regnskabsår i løbet af perioden, hvor aktivet forventes anvendt, på et systematisk grundlag i overensstemmelse med den af leasingtager anvendte afskrivningspraksis for afskrivningsberettigede aktiver, som ejes. Hvis der er rimelig sikkerhed for, at leasingtager vil få ejendomsretten ved slutningen af leasingperioden, svarer perioden, hvor aktivet forventes anvendt, til aktivets brugstid. Hvis dette ikke er tilfældet, afskrives aktivet over den korteste periode af leasingperioden eller dets brugstid.
21. De samlede afskrivninger på aktivet og regnskabsårets finansieringsomkostninger er sjældent identiske med betalte leasingydelse for regnskabsåret. Derfor er det uhensigtsmæssigt blot at indregne betalte leasingydelse som omkostning i resultatopgørelsen. Derfor er det usandsynligt, at aktivets og den tilknyttede forpligtelses værdi er identiske efter kontraktens indgåelse.
22. For at bestemme om et leaset aktivs værdi er blevet forringet, dvs. når de forventede fremtidige økonomiske fordele fra dette aktiv er lavere end dets regnskabsmæssige værdi, anvender virksomheden den internationale regnskabsstandard, der omhandler værdiforringelse af aktiver. Denne standard beskriver kravene for, hvordan en virksomhed skal gennemgå den regnskabsmæssige værdi af dets aktiver, hvordan den skal opgøre et aktivs genindvindingsværdi og hvornår den skal indregne eller tilbageføre et tab ved værdiforringelse.
23. **Ud over de i IAS 32, Finansielle instrumenter: Oplysning og præsentation, krævede oplysninger, skal leasingtager give følgende oplysninger om finansielle leasingkontrakter:**
- (a) **den regnskabsmæssige nettoværdi på balancedagen for hver kategori af aktiver,**
 - (b) **en afstemning af de samlede minimumsleasingydelse på balancedagen og deres nutidsværdi. Desuden skal virksomheden give oplysning om de samlede minimumsleasingydelse på balancedagen og deres nutidsværdi for hver af følgende perioder:**
 - (i) **inden for 1 år,**
 - (ii) **mellem 1 og 5 år,**
 - (iii) **senere end 5 år,**
 - (c) **betingede lejeydelse indregnet i resultatopgørelsen,**
 - (d) **de samlede fremtidige minimumsfremlejeydelse, som forventes modtaget i henhold til uopsigelige fremlejekontrakter på balancedagen og**
 - (e) **en generel beskrivelse af leasingtagers væsentlige leasingordninger, herunder blandt andet:**
 - (i) **grundlaget for opgørelsen af betingede lejeydelse,**
 - (ii) **tilstedeværelsen af og vilkårene for forlængelse eller købsret og prisstigningsklausuler og**
 - (iii) **begrænsninger i leasingtagers dispositionsmuligheder som følge af indgåede leasingordninger, eksempelvis restriktioner vedrørende udbetaling af udbytte, påtagelse af yderligere forpligtelse eller leasingforpligtelse.**
24. Desuden finder kravene til oplysning i henhold til IAS 16, Materielle anlægsaktiver, IAS 36, Værdiforringelse af aktiver, IAS 38, Immaterielle aktiver, IAS 40, Investeringsejendomme, og IAS 41, Landbrug, anvendelse på de beløb for finansielt leasede aktiver, som leasingtager regnskabsmæssigt behandler som anskaffelse af aktiver.

Operationelle leasingkontrakter

25. **Leasingydelser i henhold til en operationel leasingkontrakt skal indregnes som omkostning i resultatopgørelsen på et lineært grundlag over leasingperioden, medmindre et andet systematisk grundlag bedre afspejler det tidsmæssige mønster af brugerens fordele ⁽²⁾.**
26. Med hensyn til operationelle leasingkontrakter indregnes leasingydelser (med udeladelse af serviceomkostninger som eksempelvis forsikring og vedligeholdelse) som omkostning på et lineært grundlag i resultatopgørelsen, medmindre et andet systematisk grundlag afspejler det tidsmæssige mønster af brugerens fordele, selv om betalingerne ikke foretages på dette grundlag.
27. Ud over de i IAS 32, Finansielle instrumenter: Oplysning og præsentation, krævede oplysninger, skal leasingtager give oplysning om følgende for operationelle leasingkontrakter:
- (a) de samlede fremtidige minimumsleasingydelser i henhold til uopsigelige operationelle leasingkontrakter for hver af følgende perioder:
 - (i) inden for 1 år,
 - (ii) mellem 1 og 5 år,
 - (iii) senere end 5 år,
 - (b) de samlede fremtidige minimumsfremleje ydelser, som forventes modtaget i henhold til uopsigelige fremlejekontrakter på balancedagen,
 - (c) leasing- og fremleje ydelser indregnet i resultatopgørelsen, med angivelse af separate beløb for minimumsleasingydelser, betingede leje ydelser og fremleje ydelser.
 - (d) en generel beskrivelse af leasingtagers væsentlige leasingordninger, herunder blandt andet:
 - (i) grundlaget for opgørelsen af betingede leje ydelser,
 - (ii) tilstedeværelsen af og vilkårene for forlængelse eller købsret og prisstigningsklausuler og
 - (iii) begrænsninger i leasingtagers dispositionsmuligheder som følge af indgåede leasingordninger, eksempelvis restriktioner vedrørende udbetaling af udbytte, påtagelse af yderligere forpligtelser eller leasingforpligtelser.

LEASINGKONTRAKTER I LEASINGGIVERS ÅRSREGNSKAB

Finansielle leasingkontrakter

28. **Leasinggivere skal indregne finansielt leasede aktiver i balancen og præsentere disse som et tilgodehavende til et beløb, der svarer til nettoinvesteringen i leasingkontrakten.**
29. I henhold til en finansiell leasingkontrakt overdrager leasinggiver alle væsentlige risici og afkast forbundet med ejendomsretten, og derfor behandler leasinggiver tilgodehavende leasingydelser som tilbagebetaling af hovedstol og finansieringsindtægter for at tilbagebetale og belønne leasingtager for dennes investering og tjenesteydelser.
30. **Indregning af finansieringsindtægter skal baseres på et mønster, der afspejler et konstant periodisk afkast af leasinggivers udestående nettoinvestering i en finansiell leasingkontrakt.**
31. Leasinggiver sigter efter at allokere finansieringsindtægter over leasingperioden på et systematisk og rationelt grundlag. Allokering af indtægter baseres på et mønster, der afspejler et konstant periodisk afkast af leasinggivers udestående nettoinvestering i en finansiell leasingkontrakt. Leasingydelser tilknyttet regnskabsåret, bortset fra omkostninger til tjenesteydelser, modregnes i bruttoinvesteringen i leasingkontrakten for at reducere både hovedstol og ikke-indtjente finansieringsindtægter.

⁽²⁾ Jvf. også SIC-15: Operationelle leasingkontrakter — incitamenter.

IAS 17

32. Skøn over ikke-garanterede restværdier anvendt ved beregningen af leasinggivers bruttoinvestering i leasingkontrakten gennemgås regelmæssigt. Hvis der er sket en reduktion af den skønnede ikke-garanterede restværdi, skal allokeringen af indtægter over leasingperioden ajourføres, og en eventuel reduktion af allerede indregnede beløb foretages straks.
33. Direkte startomkostninger, eksempelvis provisioner og honorarer for juridisk bistand, afholdes ofte af leasinggiver ved forhandling og udarbejdelsen af en leasingkontrakt. Med hensyn til finansielle leasingkontrakter afholdes disse direkte startomkostninger for at frembringe finansieringsindtægter og indregnes enten straks i resultatopgørelsen eller modregnes disse indtægter over leasingperioden. Sidstnævnte kan opnås ved indregning af omkostninger, i takt med at de afholdes, og indregning af den del af den ikke-indtjente finansieringsindtægt, der svarer til de direkte startomkostninger i det samme regnskabsår.
34. ***Er leasinggiver producent eller forhandler af de leasede aktiver, skal leasinggiver indregne årets salgsavance eller tab i resultatopgørelsen i overensstemmelse med virksomhedens praksis for direkte salg. Hvis kunstigt lave rentesatser anføres, skal salgsavancen begrænses til at omfatte den avance, der ville være gældende, hvis en forretningsmæssig markedsrente var blevet anvendt. Direkte startomkostninger skal indregnes i resultatopgørelsen ved leasingkontraktens indgåelse.***
35. Producenter eller forhandlere giver ofte kunder mulighed for at vælge mellem enten at købe eller lease et aktiv. Finansielle leasingkontrakter vedrørende et aktiv med producenter eller forhandlere som leasinggivere medfører to typer indtægter:
- (a) avance svarende til avance fra direkte salg af det leasede aktiv til normale salgspriser, der afspejler eventuelle mængde- eller forhandlerrabatter, og
 - (b) finansieringsindtægter over leasingperioden.
36. Salgsomsætning, som registreres af producenter eller forhandlere som leasinggivere ved påbegyndelsen af en finansiell leasingperiode, er aktivets dagsværdi, eller hvis denne er lavere, nutidsværdien af de minimumsleasingydelse, der tilfalder leasinggiver, beregnet ved anvendelse af en forretningsmæssig markedsrente. Den salgsomkostning, der er indregnet ved påbegyndelsen af leasingperioden, er kostprisen eller den regnskabsmæssige værdi, hvis denne er forskellig herfra, af det leasede aktiv med fradrag af nutidsværdien af den ikke-garanterede restværdi. Forskellen mellem salgsomsætning og kostpris for solgte varer er salgsavancen, som indregnes i overensstemmelse med virksomhedens praksis for salg.
37. Producenter eller forhandlere som leasinggivere anfører undertiden kunstigt lave rentesatser for at tiltrække kunder. Anvendelsen af en sådan sats vil medføre indregning af en for stor del af de samlede indtægter fra transaktionen på salgstidspunktet. Hvis kunstigt lave rentesatser anføres, skal salgsavancen begrænses til at omfatte den avance, der ville være gældende, hvis en forretningsmæssig markedsrente var blevet anvendt.
38. Direkte startomkostninger indregnes ved begyndelsen af leasingperioden, idet de hovedsagelig er tilknyttet frembringelsen af producentens eller forhandlerens salgsavance.
39. ***Ud over de i IAS 32, Finansielle instrumenter: Oplysning og præsentation, krævede oplysninger, skal leasinggiver give følgende oplysninger om finansielle leasingkontrakter:***
- (a) ***en afstemning af den samlede bruttoinvestering i leasingkontrakten på balancedagen og nutidsværdien af tilgodehavende minimumsleasingydelse på balancedagen. Desuden skal virksomheden give oplysning om den samlede bruttoinvestering i leasingkontrakten og nutidsværdien af tilgodehavende minimumsleasingydelse på balancedagen for hver af følgende perioder:***
 - (i) ***inden for 1 år,***
 - (ii) ***mellem 1 og 5 år,***
 - (iii) ***senere end 5 år,***
 - (b) ***ikke-indtjente finansieringsindtægter,***
 - (c) ***de ikke-garanterede restværdier, der tilfalder leasinggiver,***
 - (d) ***akkumulerede nedskrivninger på uerholdelige tilgodehavende minimumsleasingydelse,***

- (e) **betingede lejeydelser indregnet i resultatopgørelsen og**
 - (f) **en generel beskrivelse af leasinggivers væsentlige leasingordninger.**
40. Som en vækstindikator er det ofte nyttigt ligeledes at give oplysning om bruttoinvesteringen med fradrag af ikke-indtjente indtægter i nye forretninger indgået i regnskabsåret efter fradrag af de tilsvarende beløb for opsagte leasingkontrakter.

Operationelle leasingkontrakter

41. **Leasinggivere skal præsentere aktiver, som er tilknyttet operationelle leasingkontrakter, i balancen i overensstemmelse med aktivernes art.**
42. **Leasingindtægter fra operationelle leasingkontrakter skal indregnes i resultatopgørelsen på et lineært grundlag over leasingperioden, medmindre et andet systematisk grundlag bedre afspejler det tidsmæssige mønster, hvorefter brugsfordelene fra det leasede aktiv mindskes⁽³⁾.**
43. Omkostninger afholdt ved frembringelsen af leasingindtægterne, herunder afskrivninger, indregnes. Leasingindtægter (bortset fra betalinger for ydelser som forsikring og vedligeholdelse) indregnes i resultatopgørelsen på et lineært grundlag over leasingperioden, selv om betalingerne ikke foretages på et sådant grundlag, medmindre et andet systematisk grundlag bedre afspejler det tidsmæssige mønster, hvorefter brugsfordelene fra det leasede aktiv mindskes.
44. Direkte startomkostninger afholdt specifikt for at frembringe omsætning fra en operationel leasingkontrakt kan enten udskydes og allokeres til indtægter over leasingperioden i forhold til indregningen af renteindtægter eller indregnes som omkostning i resultatopgørelsen i det regnskabsår, de er afholdt.
45. **Afskrivninger på afskrivningsberettigede leasede aktiver skal foretages på et grundlag, som stemmer overens med leasinggivers normale afskrivningspraksis for tilsvarende aktiver, og afskrivninger skal foretages på det i IAS 16, Materielle anlægsaktiver, og IAS 38, Immaterielle aktiver, beskrevne grundlag.**
46. For at bestemme, om et leaset aktivs værdi er blevet forringet, dvs. når de forventede fremtidige økonomiske fordele fra dette aktiv er lavere end dets regnskabsmæssige værdi, anvender virksomheden den internationale regnskabsstandard, der omhandler værdiforringelse af aktiver. Denne standard beskriver kravene for, hvordan en virksomhed skal gennemgå den regnskabsmæssige værdi af dets aktiver, hvordan den skal opgøre et aktivs genindvindingsværdi, og hvornår den skal indregne eller tilbageføre et tab ved værdiforringelse.
47. En producent eller forhandler som leasinggiver indregner ikke eventuel salgssavance ved indgåelsen af en operationel leasingkontrakt, idet det ikke svarer til et salg.
48. **Ud over de i IAS 32, Finansielle instrumenter: Oplysning og præsentation, krævede oplysninger, skal leasinggiver give følgende oplysninger om operationelle leasingkontrakter:**
- (a) **de fremtidige minimumsleasingydelser i henhold til uopsigelige operationelle leasingkontrakter som et samlet beløb og for hver af følgende perioder:**
 - (i) **inden for 1 år,**
 - (ii) **mellem 1 og 5 år,**
 - (iii) **senere end 5 år,**
 - (b) **de i resultatopgørelsen indregnede samlede betingede lejeydelser og**
 - (c) **en generel beskrivelse af leasinggivers væsentlige leasingordninger.**
- 48A. Desuden finder kravene til oplysning i henhold til IAS 16, Materielle anlægsaktiver, IAS 36, Værdiforringelse af aktiver, IAS 38, Immaterielle aktiver, IAS 40, Investeringsejendomme, og IAS 41, Landbrug, anvendelse på aktiver, som leases til leasingtager gennem en operationel leasingkontrakt.

⁽³⁾ Jvf. også SIC-15: Operationelle leasingkontrakter — incitamenter.

IAS 17

SALE-AND-LEASEBACK-TRANSAKTIONER

49. Sale-and-leaseback-transaktioner medfører sælgers salg af et aktiv og tilbageleasing af samme aktiv. Leasingydelse og salgspris er normalt indbyrdes afhængige, idet de aftales under et. Den regnskabsmæssige behandling af en sale-and-leaseback-transaktion afhænger af typen af den pågældende leasingkontrakt.
50. **Hvis en sale-and-leaseback-transaktion medfører en finansiel leasingkontrakt, skal eventuelle beløb, hvormed salgssavancen overstiger den regnskabsmæssige værdi, ikke indregnes som indtægt straks i sælgers/ leasingtagers årsregnskab. I stedet skal dette beløb udskydes og amortiseres over leasingperioden.**
51. Hvis tilbageleasing udgør en finansiel leasingkontrakt, er transaktionen en måde for leasinggiver til med aktivet som sikkerhed at yde leasingtager finansiering. Af denne grund er det ikke hensigtsmæssigt at behandle eventuelle beløb, hvormed salgssavancen overstiger den regnskabsmæssige værdi, som indtægt. Sådanne beløb udskydes og amortiseres over leasingperioden.
52. **Hvis en sale-and-leaseback-transaktion medfører en operationel leasingkontrakt, og det fremgår klart, at transaktionen er aftalt til dagsværdi, skal eventuel avance eller tab indregnes straks. Hvis salgsprisen er under dagsværdien, skal eventuel avance eller tab indregnes straks, undtagen hvis tabet godtgøres ved fremtidige leasingydelse under markedspris. I sådanne tilfælde skal tabet udskydes og amortiseres i forhold til leasingydelse over den periode, hvor aktivet forventes anvendt. Hvis salgsprisen overstiger dagsværdien, skal det beløb, hvormed dagsværdien overstiges, udskydes og amortiseres over perioden, hvor aktivet forventes anvendt.**
53. Hvis tilbageleasing udgør en operationel leasingkontrakt, og leasingydelse og salgsprisen er aftalt til dagsværdi, er der i realiteten foretaget en normal salgstransaktion, og eventuel avance eller tab indregnes straks.
54. **Med hensyn til operationelle leasingkontrakter skal tab, som svarer til forskellen mellem den regnskabsmæssige værdi og dagsværdien, indregnes straks, hvis dagsværdien på tidspunktet for en sale-and-lease-transaktion er lavere end aktivets regnskabsmæssige værdi.**
55. En sådan regulering er ikke nødvendig med hensyn til finansielle leasingkontrakter, medmindre værdien er blevet forringet. I så fald nedskrives den regnskabsmæssige værdi til genindvindingsværdien i overensstemmelse med den internationale regnskabsstandard, der omhandler værdiforringelse af aktiver.
56. Oplysningskravene til leasingtagere og leasinggivere finder ligeledes anvendelse på sale-and-leaseback-transaktioner. Kravet om beskrivelse af væsentlige leasingordninger medfører oplysning om særlige eller usædvanlige kontraktbestemmelser eller vilkår for sale-and-leaseback-transaktioner.
57. Sale-and-leaseback-transaktioner kan opfylde de separate oplysningskriterier nævnt i afsnit 16 i IAS 8, Årets resultat, fundamentale fejl og ændringer i anvendt regnskabspraksis.

OVERGANGSBESTEMMELSER

58. **Anvendelse af denne standard med tilbagevirkende kraft tilskyndes, men kræves ikke. Hvis denne standard ikke anvendes med tilbagevirkende kraft, anses eventuelle restbeløb på allerede eksisterende finansielle leasingkontrakter for at være passende opgjort af leasinggiver og skal herefter regnskabsmæssigt behandles i overensstemmelse med denne standards bestemmelser.**

IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT

59. **Denne internationale regnskabsstandard træder i kraft for årsregnskaber, der dækker regnskabsår, som begynder den 1. januar 1999 eller senere. Hvis en virksomhed anvender denne standard for årsregnskaber, der dækker regnskabsår som begynder før 1. januar 1999, skal virksomheden oplyse, at den har anvendt denne standard i stedet for IAS 17, Regnskabsmæssig behandling af leasing, som blev godkendt i 1982.**
60. Denne standard erstatter IAS 17, Regnskabsmæssig behandling af leasing, som blev godkendt i 1982.

**INTERNATIONAL REGSKABSSTANDARD IAS 18
(AJOURFØRT 1993)****Omsætning**

I 1998 medførte IAS 39, Finansielle instrumenter: Indregning og måling, ændring af afsnit 11 i IAS 18 ved tilføjelse af en krydshenvisning til IAS 39.

I maj 1999 medførte IAS 10 (ajourført 1999), Begivenheder efter balancedagen, ændring af afsnit 36. Den ændrede tekst træder i kraft for årsregnskaber, der dækker regnskabsår, som begynder 1. januar 2000 eller senere.

I januar 2001 medførte IAS 41, Landbrug, ændring af afsnit 6. IAS 41 træder i kraft for årsregnskaber, der dækker regnskabsår, som begynder 1. januar 2003 eller senere.

Følgende SIC-fortolkningsbidrag omhandler IAS 18:

- SIC-27: Vurdering af indholdet af transaktioner, som har juridisk form af en leasingkontrakt.
- SIC-31: Omsætning — byttehandler vedrørende reklameydelse.

INDHOLD

	Afsnit
Formål	
Anvendelsesområde	1-6
Definitioner	7-8
Måling af omsætning	9-12
Identifikation af transaktionen	13
Salg af varer	14-19
Levering af tjenesteydelser	20-28
Renter, royalties og udbytte	29-34
Oplysning	35-36
Ikrafttrædelsestidspunkt	37

Den egentlige standard, der er angivet med fed kursiv, skal læses i sammenhæng med baggrundsmaterialet og implementeringsvejledningen i denne standard og i sammenhæng med »Forord til internationale regnskabsstandarder«. De internationale regnskabsstandarder er ikke tænkt anvendt på uvæsentlige poster (jvf. afsnit 12 i forordet).

FORMÅL

Indtægter er defineret i Begrebsramme for udarbejdelse og præsentation af årsregnskaber som stigninger i økonomiske fordele i regnskabsåret i form af tilgang eller værdistigning af aktiver eller fald i forpligtelser, som medfører vækst i egenkapitalen, bortset fra stigninger ved indskud fra ejere. Indtægter omfatter både omsætning og gevinster. Omsætning er indtægter, der opstår i forbindelse med en virksomheds ordinære drift og har forskellige benævnelser, herunder varesalg, honorarer, renter, udbytte og royalties. Formålet med denne standard er at foreskrive den regnskabsmæssige behandling af omsætning hidrørende fra visse typer af transaktioner og begivenheder.

IAS 18

Den primære problemstilling ved den regnskabsmæssige behandling af omsætning er afgørelsen af, hvornår omsætning skal indregnes. Omsætning indregnes, når det er sandsynligt, at fremtidige økonomiske fordele vil tilgå virksomheden, og disse fordele kan måles pålideligt. Denne standard identificerer de omstændigheder, hvorunder disse kriterier vil blive opfyldt, og omsætning derfor vil blive indregnet. Der gives ligeledes praktisk vejledning i anvendelsen af disse kriterier.

ANVENDELSESOMRÅDE

1. **Denne standard skal anvendes ved den regnskabsmæssige behandling af omsætning hidrørende fra følgende transaktioner og begivenheder:**
 - (a) **salg af varer,**
 - (b) **levering af tjenesteydelser og**
 - (c) **andres anvendelse af virksomhedens aktiver mod vederlag i form af renter, royalties og udbytte.**
2. Denne standard erstatter IAS 18, Indtægtsførsel, som blev godkendt i 1982.
3. Varer omfatter varer produceret af virksomheden med henblik på salg og varer købt med videresalg for øje, eksempelvis varer, der er købt af en detailhandler, eller grunde og anden fast ejendom, der besiddes med videresalg for øje.
4. Levering af tjenesteydelser omfatter normalt virksomhedens udførelse af en kontraktlig aftalt opgave over en aftalt periode. Tjenesteydelsen kan leveres over et eller flere regnskabsår. Nogle kontrakter om levering af tjenesteydelser er direkte tilknyttet entreprisekontrakter, eksempelvis tjenesteydelser fra projektledere og arkitekter. Omsætning hidrørende fra sådanne kontrakter er ikke omfattet af denne standard, men behandles i overensstemmelse med de i IAS 11, Entreprisekontrakter, specificerede krav til entreprisekontrakter.
5. Andres anvendelse af virksomhedens aktiver medfører omsætning i form af:
 - (a) renter — vederlag for anvendelse af virksomhedens likvider eller tilgodehavender,
 - (b) royalties — vederlag for anvendelse af virksomhedens anlægsaktiver, eksempelvis patenter, varemærker, copyrights og computersoftware, og
 - (c) udbytte — udlodning af overskud til indehavere af kapitalandele i forhold til deres andel af en bestemt aktieklassse.
6. Denne standard omhandler ikke omsætning hidrørende fra:
 - (a) leasingkontrakter (jvf. IAS 17, Leasingkontrakter),
 - (b) udbytte hidrørende fra investeringer, som regnskabsmæssigt behandles efter den indre værdis metode (jvf. IAS 28, Regnskabsmæssig behandling af investeringer i associerede virksomheder),
 - (c) forsikringsselskabers forsikringskontrakter,
 - (d) ændringer i dagsværdien af finansielle aktiver og finansielle forpligtelser eller afhændelse heraf (jvf. IAS 39, Finansielle instrumenter: Indregning og måling),
 - (e) ændringer i værdien af andre omsætningsaktiver,
 - (f) første indregning og fra ændringer i dagsværdien af biologiske aktiver tilknyttet landbrugsaktiviteter (jvf. IAS 41, Landbrug),
 - (g) første indregning af landbrugsprodukter (jvf. IAS 41, Landbrug) og
 - (h) udvinding af mineraler.

DEFINITIONER

7. **Nedenstående udtryk anvendes i denne standard med følgende betydning:**

Omsætning er bruttotilgangen af økonomiske fordele i regnskabsåret, der opstår som led i en virksomheds ordinære drift, når disse tilgange resulterer i vækst i egenkapitalen, bortset fra forøgelse som følge af indbetalinger fra ejere.

Dagsværdi er det beløb, et aktiv kan omsættes til, eller en forpligtelse kan indfries til, ved en handel mellem kvalificerede, villige, indbyrdes uafhængige parter.

8. Omsætning omfatter udelukkende bruttotilgang af modtagne eller tilgodehavende økonomiske fordele til virksomheden for egen risiko og vinding. Beløb der opkræves på vegne af tredjepart, eksempelvis salgsafgifter, afgifter på varer og tjenesteydelser og merværdiafgifter, er ikke økonomiske fordele, som tilgår virksomheden, og medfører ikke vækst i egenkapitalen. Derfor udelades de fra omsætningen. Ligeledes omfatter bruttotilgangen af økonomiske fordele i et agenturforhold beløb inddrevet på vegne af agenturgiver, og medfører ikke vækst i virksomhedens egenkapital. Beløb inddrevet på vegne af agenturgiver er ikke omsætning. I stedet udgøres omsætningen af provisionsbeløbet.

MÅLING AF OMSÆTNING

9. **Omsætning skal måles til dagsværdien af det modtagne eller tilgodehavende vederlag⁽¹⁾.**
10. Den beløbsmæssige størrelse af omsætning hidrørende fra en transaktion opgøres normalt efter aftale mellem virksomheden og aktivets køber eller bruger. Den måles til dagsværdien af det modtagne eller tilgodehavende vederlag under hensyntagen til eventuelle forhandlerrabatter og mængderabatter ydet af virksomheden.
11. I de fleste tilfælde har vederlaget form af likvider, og den beløbsmæssige størrelse af omsætningen udgør modtagne eller tilgodehavende beløb i likvider. Når modtagelsen af likvider udskydes, kan dagsværdien af vederlaget dog være mindre end den nominelle værdi af de modtagne eller tilgodehavende beløb i likvider. En virksomhed kan eksempelvis yde rentefri kredit til køber eller som vederlag for salg af varer acceptere et gældsbevis fra køber forrentet til en rentesats, der er under markedsrenten. Når der i realiteten er tale om en finansieringstransaktion, beregnes dagsværdien af vederlaget ved diskontering af alle fremtidige indbetalinger til en opgjort rente. Den opgjorte rente er den af følgende satser, som med størst nøjagtighed kan fastsættes:
- (a) den gældende rente for et tilsvarende instrument, hvis udsteder har en tilsvarende kreditværdighed, eller
 - (b) en rentesats, der diskonterer instrumentets nominelle værdi til den aktuelle kontante salgspris for de pågældende varer eller tjenesteydelser.

Forskellen mellem dagsværdien og den nominelle værdi af vederlaget indregnes som renteindtægt i overensstemmelse med afsnit 29 og 30 og i overensstemmelse med IAS 39, Finansielle instrumenter: Indregning og måling.

12. Når varer eller tjenesteydelser ombyttes eller udveksles med varer eller tjenesteydelser af samme art eller værdi, betragtes det ikke som en omsætningsskabende transaktion. Dette er ofte tilfældet med råvarer som olie og mælk, hvor leverandører udveksler varebeholdninger på forskellige steder for rettidigt at imødekomme efterspørgslen på et bestemt sted. Når varer sælges eller tjenesteydelser leveres til gengæld for ikke-tilsvarende varer eller tjenesteydelser, betragtes udvekslingen som en omsætningsskabende transaktion. Omsætningen måles til dagsværdien af modtagne varer eller tjenesteydelser, reguleret med eventuelle modtagne eller betalte likvider. Når dagsværdien af modtagne varer eller tjenesteydelser ikke kan måles pålideligt, måles omsætning til dagsværdien af afgivne varer eller tjenesteydelser, reguleret med eventuelle modtagne eller betalte likvider.

⁽¹⁾ Jvf. også SIC-31: Omsætning — byttehandler vedrørende reklameydelse.

IAS 18

IDENTIFIKATION AF TRANSAKTIONEN

13. Indregningskriterierne i denne standard anvendes normalt på hver enkelt transaktion. Dog er det i visse tilfælde nødvendigt at anvende indregningskriterierne på en enkelt transaktions separate identificerbare elementer for at afspejle indholdet af transaktionen. Når et produkts salgspris eksempelvis omfatter et identificerbart beløb for efterfølgende service, udskydes dette beløb og indregnes i omsætningen over den periode, hvor tjenesteydelserne leveres. Modsat anvendes indregningskriterierne på to eller flere transaktioner samlet, når de er forbundet på en sådan måde, at den økonomiske virkning ikke kan vurderes uden hensyntagen til transaktionerne som en helhed. Eksempelvis kan virksomheden sælge varer og samtidig indgå en separat aftale om tilbagekøb af varerne på et senere tidspunkt, hvorved transaktionens virkning ophæves. I sådanne tilfælde behandles de to transaktioner samlet.

SALG AF VARER

14. **Omsætning fra varesalg skal indregnes, når alle følgende betingelser er opfyldt:**
- (a) **virksomheden har til køber overført væsentlige risici og afkast tilknyttet ejendomsretten til varerne,**
 - (b) **virksomheden bibeholder hverken sit fortsatte ledelsesmæssige engagement, i det omfang der normalt er forbundet med ejendomsret, eller kontrollen over de solgte varer,**
 - (c) **omsætningen kan måles pålideligt,**
 - (d) **det er sandsynligt, at de økonomiske fordele forbundet med transaktionen vil tilgå virksomheden og**
 - (e) **omkostninger, som er afholdt eller vil blive afholdt i forbindelse med transaktionen, kan måles pålideligt.**
15. Vurderingen af, hvornår virksomheden har overført væsentlige risici og afkast tilknyttet ejendomsretten til køber kræver en undersøgelse af forholdene omkring transaktionen. I de fleste tilfælde sker overførslen af risici og afkast tilknyttet ejendomsretten samtidig med, at ejendomsretten eller besiddelsen overgår til køber. Dette er eksempelvis tilfældet ved de fleste detailsalg. I andre tilfælde sker overførslen af risici og afkast tilknyttet ejendomsretten på et andet tidspunkt, end hvor ejendomsretten eller besiddelsen overføres til køber.
16. Hvis virksomheden fortsat har væsentlige risici tilknyttet ejendomsretten, udgør transaktionen ikke et salg, og omsætning indregnes ikke. Virksomheden kan bibeholde væsentlige risici tilknyttet ejendomsretten på flere måder. Virksomheden kan eksempelvis fortsat have væsentlige risici og afkast tilknyttet ejendomsretten i tilfælde, hvor:
- (a) virksomheden har en forpligtelse for utilfredsstillende opfyldelse, som ikke er dækket af almindelige garantibestemmelser,
 - (b) modtagelsen af omsætning fra et bestemt salg er betinget af købers omsætning ved salg af varerne,
 - (c) varers levering omfatter installation, og installationen udgør en væsentlig, fra virksomhedens side uopfyldt del af kontrakten og
 - (d) køber har ret til at ophæve købet af en i salgskontrakten specificeret grund, og virksomheden er usikker på sandsynligheden for tilbagelevering.
17. Hvis virksomheden kun bibeholder uvæsentlige risici tilknyttet ejendomsretten, udgør transaktionen et salg, og omsætning indregnes. Eksempelvis kan en sælger bibeholde ejendomsretten til varerne udelukkende for at bevare muligheden for at inddrive et forfaldent beløb. Hvis virksomheden i sådanne tilfælde overfører væsentlige risici og afkast tilknyttet ejendomsretten, udgør transaktionen et salg, og omsætning indregnes. Et andet eksempel, hvor virksomheden kun bibeholder uvæsentlige risici tilknyttet ejendomsretten, kan være et detailsalg, hvor refundering tilbydes, hvis kunden ikke er tilfreds. I sådanne tilfælde indregnes omsætningen på salgstidspunktet, forudsat at sælger pålideligt kan skønne fremtidige tilbageleveringer og indregner en forpligtelse for tilbageleveringer baseret på tidligere erfaringer og andre relevante faktorer.

18. Omsætning indregnes kun, når det er sandsynligt, at de økonomiske fordele forbundet med transaktionen vil tilgå virksomheden. I nogle tilfælde er dette ikke sandsynligt, før vederlaget er modtaget eller en usikkerhed fjernet. Eksempelvis kan der foreligge usikkerhed om, hvorvidt en udenlandsk myndighed vil give tilladelse til at betale vederlaget fra et salg i det pågældende land. Når tilladelsen gives, er usikkerheden fjernet, og omsætningen indregnes. Men hvis der imidlertid opstår usikkerhed om, hvorvidt et beløb, som allerede er medtaget i omsætning, er erholdeligt, skal det beløb, der er uerholdeligt, eller hvis erholdelighed ikke længere er sandsynlig, indregnes som omkostning frem for at foretage en regulering af omsætningen på tidspunktet for første indregning.
19. Omsætning og omkostninger, som er tilknyttet den samme transaktion eller andre begivenheder, indregnes samtidigt. Dette benævnes sædvanligvis matching af omsætning og omkostninger. Omkostninger som garantier og andre omkostninger, som afholdes efter levering af varerne, kan normalt måles pålideligt, når de andre betingelser for indregning af omsætning er blevet opfyldt. Dog kan omsætning ikke indregnes, når omkostningerne ikke kan måles pålideligt. I sådanne tilfælde indregnes eventuelt allerede modtaget vederlag for salget af varerne som en forpligtelse.

LEVERING AF TJENESTEYDELSER

20. **Når udfaldet af en transaktion, som vedrører levering af tjenesteydelser, kan skønnes pålideligt, skal omsætning forbundet med transaktionen indregnes med udgangspunkt i transaktionens færdiggørelsesgrad på balancedagen. Udfaldet af en transaktion kan skønnes pålideligt, når alle følgende betingelser er opfyldt:**
- (a) **omsætningen kan måles pålideligt,**
 - (b) **det er sandsynligt, at de økonomiske fordele forbundet med transaktionen vil tilgå virksomheden,**
 - (c) **transaktionens færdiggørelsesgrad på balancedagen kan måles pålideligt og**
 - (d) **omkostninger, som er afholdt i forbindelse med transaktionen og omkostninger forbundet med at fuldføre transaktionen, kan måles pålideligt ⁽²⁾ ⁽³⁾.**
21. Indregning af omsætning med udgangspunkt i en transaktions færdiggørelsesgrad betegnes sædvanligvis produktionskriteriet. I henhold til dette kriterium indregnes omsætning i de regnskabsår, hvor tjenesteydelserne leveres. Indregning af omsætning på dette grundlag giver nyttige oplysninger om omfanget af tjenesteydelser og virksomhedens indtjening i løbet af et regnskabsår. IAS 11, Entreprisekontrakter, kræver ligeledes indregning af omsætning på dette grundlag. Kravene i IAS 11 finder generelt anvendelse på indregningen af omsætning og tilknyttede omkostninger for en transaktion, som vedrører levering af tjenesteydelser.
22. Omsætning indregnes kun, når det er sandsynligt, at de økonomiske fordele forbundet med transaktionen vil tilgå virksomheden. Ved usikkerhed om, hvorvidt et beløb, som allerede er medtaget i omsætning, er erholdeligt, skal det beløb, der er uerholdeligt, eller hvis erholdelighed ikke længere er sandsynlig, indregnes som omkostning frem for at foretage en regulering af omsætningen på tidspunktet for første indregning.
23. Virksomheden kan normalt foretage pålidelige skøn, når den har aftalt følgende med transaktionens andre parter:
- (a) parternes rettigheder i forbindelse med den tjenesteydelse, der skal leveres og modtages af parterne,
 - (b) det vederlag, som skal udveksles, og
 - (c) betalingsmetode og -betingelser.

Det er ligeledes normalt nødvendigt, at virksomheden har et effektivt internt budgetterings- og rapporteringssystem. Virksomheden gennemgår og om nødvendigt ajourfører sine skøn over omsætning, i takt med at tjenesteydelser leveres. Behovet for sådanne ajourførte skøn er ikke nødvendigvis ensbetydende med, at udfaldet af transaktionen ikke kan skønnes pålideligt.

⁽²⁾ Jvf. også SIC-27: Vurdering af indholdet af transaktioner, som har juridisk form af en leasingkontrakt.

⁽³⁾ Jvf. også SIC-31: Omsætning — byttehandler vedrørende reklameydelse.

IAS 18

24. En transaktions færdiggørelsesgrad kan opgøres på mange måder. Virksomheden anvender den metode, som pålideligt måler den leverede tjenesteydelse. De mulige metoder kan afhængig af transaktionens art omfatte:
- (a) undersøgelse af stadiet af udførte arbejder,
 - (b) tjenesteydelser leveret til dato, som en procentdel af samlede tjenesteydelser, der skal leveres, eller
 - (c) forholdet mellem afholdte omkostninger til dato og de samlede skønnede omkostninger ved transaktionen. Kun omkostninger, som afspejler tjenesteydelser leveret til dato, medtages i de til dato afholdte omkostninger. Kun omkostninger, som afspejler tjenesteydelser, som er leveret eller skal leveres, medtages i de samlede skønnede omkostninger ved transaktionen.
- Ofte afspejler acountobetaling og forskud fra kunder ikke de leverede tjenesteydelser.
25. Når tjenesteydelser leveres i form af et udefinerbart antal handlinger over en specificeret tidsperiode, indregnes omsætning af praktiske grunde på et lineært grundlag over den specificerede periode, medmindre der er en indikation af, at en anden metode bedre viser færdiggørelsesgraden. Når én specifik handling er mere væsentlig end andre, udskydes indregningen af omsætning, indtil den væsentlige handling udføres.
26. **Når udfaldet af en transaktion, som omfatter levering af tjenesteydelser, ikke kan skønnes pålideligt, skal omsætning udelukkende indregnes svarende til de omkostninger, der vil kunne genindvindes.**
27. I de indledende faser af en transaktion kan transaktionens udfald ofte ikke skønnes pålideligt. Det kan dog være sandsynligt, at virksomheden vil genindvinde de afholdte transaktionsomkostninger. Derfor indregnes omsætning kun svarende til de indregnede omkostninger, der vil kunne genindvindes. Da transaktionens udfald ikke kan skønnes pålideligt, indregnes intet overskud.
28. Når udfaldet af transaktionen ikke kan skønnes pålideligt, og det ikke er sandsynligt, at afholdte omkostninger vil blive genindvundet, indregnes omsætning ikke, og de afholdte omkostninger indregnes. Når den usikkerhed, der har medført, at kontraktens udfald ikke har kunnet skønnes pålideligt, bortfalder, indregnes omsætning i henhold til afsnit 20 og ikke i henhold til afsnit 26.

RENTER, ROYALTIES OG UDBYTTE

29. **Omsætning hidrørende fra andres anvendelse af virksomhedens aktiver mod vederlag i form af renter, royalties og udbytte skal indregnes på de i afsnit 30 nævnte grundlag, når:**
- (a) **det er sandsynligt, at de økonomiske fordele forbundet med transaktionen vil tilgå virksomheden, og**
 - (b) **omsætningen kan måles pålideligt.**
30. **Omsætning skal indregnes på følgende grundlag:**
- (a) **renter skal indregnes på tidsmæssig basis, hvor der tages hensyn til virkningen af det effektive afkast af aktivet,**
 - (b) **royalties skal indregnes efter periodiseringsprincippet i overensstemmelse med indholdet i den givne aftale og**
 - (c) **udbytte skal indregnes, når aktionærens ret til at modtage udbytte fastlægges.**
31. Det effektive afkast af aktivet er den rentesats, der kræves for at diskontere den forventede fremtidige betalingsstrøm over aktivets brugstid, så denne svarer til aktivets oprindelige regnskabsmæssige værdi. Renteindtægter omfatter amortisering af fradrag, tillæg eller andre forskelle mellem den oprindelige regnskabsmæssige værdi af en obligation og dens beløbsmæssige størrelse ved udløb.

32. Når ubetalte renter er påløbet før anskaffelsen af en rentebærende investering, allokeres de efterfølgende modtagne renter til perioden før anskaffelsen og perioden efter anskaffelsen. Kun renter allokert til perioden efter anskaffelsen indregnes som indtægt. Når udbytte af aktier uddeles af resultatet før anskaffelsen, trækkes dette udbytte fra værdipapirenes kostpris. Hvis det er forbundet med vanskeligheder at foretage en sådan allokering på andet end et vilkårligt grundlag, indregnes udbyttet som omsætning, medmindre det klart udgør en genindvinding af en del af aktiernes kostpris.
33. Royalties påløber i overensstemmelse med vilkårene i den givne aftale og indregnes normalt på dette grundlag, medmindre aftalens indhold medfører, at det er mere hensigtsmæssigt at indregne omsætning på et andet systematisk og rationelt grundlag.
34. Omsætning indregnes udelukkende, når det er sandsynligt, at de økonomiske fordele forbundet med transaktionen vil tilgå virksomheden. Ved usikkerhed om, hvorvidt et beløb, som allerede er medtaget i omsætning, er erholdeligt, skal det beløb, der er uerholdeligt, eller hvis erholdelighed ikke længere er sandsynlig, indregnes som omkostning frem for at foretage en regulering af omsætningen på tidspunktet for første indregning.

OPLYSNING

35. **Virksomheder skal give oplysning om følgende:**
- (a) **anvendt regnskabspraksis for indregning af omsætning, herunder de metoder, der er anvendt til at opgøre færdiggørelsesgraden af transaktioner, som vedrører levering af tjenesteydelser,**
 - (b) **den beløbsmæssige størrelse af hver væsentlig kategori af omsætning indregnet i løbet af regnskabsåret, herunder omsætning hidrørende fra:**
 - (i) **salg af varer,**
 - (ii) **levering af tjenesteydelser,**
 - (iii) **renter,**
 - (iv) **royalties,**
 - (v) **udbytte og**
 - (c) **den beløbsmæssige størrelse af omsætning hidrørende fra udveksling af varer eller tjenesteydelser inden for hver væsentlig kategori af omsætning.**
36. En virksomhed skal give oplysning om eventualforpligtelser og eventualaktiver i overensstemmelse med IAS 37, Hensatte forpligtelser, eventualforpligtelser og eventualaktiver. Eventualforpligtelser og eventualaktiver kan opstå i forbindelse med eksempelvis omkostninger vedrørende garantiforpligtelser, krav, bod eller mulige tab.

IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT

37. **Denne internationale regnskabsstandard træder i kraft for årsregnskaber, der dækker regnskabsår, som begynder den 1. januar 1995 eller senere.**

**INTERNATIONAL REGNSKABSSTANDARD IAS 19
(AJOURFØRT 2002)****Personaleydelser**

Denne internationale regnskabsstandard erstatter IAS 19, *Retirement Benefit Costs*, som blev godkendt af bestyrelsen i en ajourført udgave i 1993. Denne ajourførte standard træder i kraft for årsregnskaber, der dækker regnskabsår, som begynder 1. januar 1999 eller senere.

I maj 1999 medførte IAS 10 (ajourført 1999), Begivenheder efter balancedagen, ændring af afsnit 20 (b), 35, 125 og 141. Den ændrede tekst træder i kraft, når IAS 10 (ajourført 1999) træder i kraft, dvs. for årsregnskaber, der dækker regnskabsår, som begynder 1. januar 2000 eller senere.

IAS 19

Denne standard blev ændret i 2000 med henblik på ændring af definitionen på aktiver tilknyttet en pensionsordning og tilføjelse af indregnings-, målings- og oplysningskrav for godtgørelser. Disse ændringer træder i kraft for regnskabsår, som begynder 1. januar 2001 eller senere.

Yderligere ændringer blev foretaget i 2002 med henblik på at fjerne muligheden for indregning af gevinster udelukkende som følge af aktuarmæssige tab eller pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår og indregning af tab udelukkende som følge af aktuarmæssige gevinster. Disse ændringer træder i kraft for regnskabsår, som afsluttes den 31. maj 2002 eller senere. Virksomheder tilskyndes til at anvende standarden før dette tidspunkt.

INTRODUKTION

1. Denne standard foreskriver arbejdsgiveres regnskabsmæssige behandling af og oplysning om personaleydelse. Den erstatter IAS 19, *Retirement Benefit Costs*, som blev godkendt i 1993. De væsentligste ændringer i forhold til den gamle IAS 19 er beskrevet i *Basis for Conclusions* (appendiks D). Denne standard omhandler ikke præsentation af pensionsordninger (jvf. IAS 26, Regnskabsmæssig behandling og præsentation af fratrædelsesordninger).
2. Standarden identificerer fem kategorier af personaleydelse:
 - (a) kortsigtede personaleydelse, eksempelvis lønninger og bidrag til social sikring, betalt fravær og sygefravær, overskudsdeling og bonus (forfaldne inden for et år efter regnskabsårets slutning) og ikke-monetære ydelse (eksempelvis sygesikring, tjenestebolig, bil og varer eller tjenesteydelse, som er gratis eller støttede) til nuværende ansatte,
 - (b) pensionsydelse såsom pensioner, andre fratrædelsesydelse, livsforsikring og sygesikring efter fratrædelse,
 - (c) andre langsigtede personaleydelse, herunder anciennitets- eller sabbatorlov, jubilæums- eller andre anciennitetsydelse, langsigtede invaliditetsydelse og overskudsdeling, bonus og udskudte godtgørelse, hvis disse forfalder inden for et år eller mere fra regnskabsårets slutning,
 - (d) fratrædelsesgodtgørelse og
 - (e) aktiebaseret løn.
3. Denne standard kræver, at virksomheder indregner kortsigtede personaleydelse, når en ansat har udført en arbejdsydelse til gengæld for disse ydelse.
4. Pensionsordninger klassificeres som enten bidragsbaserede eller ydelsesbaserede pensionsordninger. Denne standard indeholder konkret vejledning om klassifikationen af pensionsordninger med flere arbejdsgivere, lovpligtige offentlige pensionsordninger og pensionsordninger med forsikrede ydelse.
5. Ved bidragsbaserede pensionsordninger betaler virksomheden faste bidrag til en separat enhed (fond) og har ikke nogen retlig eller faktisk forpligtelse til at betale yderligere bidrag, hvis fonden ikke har tilstrækkelige aktiver til at betale alle personaleydelse vedrørende arbejdsydelse i det aktuelle og tidligere regnskabsår. Denne standard kræver, at virksomheder indregner bidrag til en bidragsbaseret pensionsordning, når en ansat har udført en arbejdsydelse til gengæld for disse bidrag.
6. Alle andre pensionsordninger er ydelsesbaserede pensionsordninger. Ydelsesbaserede pensionsordninger kan være uafdækkede eller helt eller delvis afdækkede. Denne standard kræver, at virksomheden:
 - (a) regnskabsmæssigt behandler ikke kun sin retlige, men også eventuelle faktiske forpligtelse hidrørende fra virksomhedens praksis,

- (b) opgør nutidsværdien af ydelsesbaserede pensionsforpligtelser og dagsværdien af ordningens aktiver med tilstrækkelig regelmæssighed, således at de i årsregnskabet indregnede beløb ikke afviger væsentligt fra de beløb, som vil blive opgjort på balancedagen,
- (c) anvender *the Projected Unit Credit Method* (den fremskrevne akkumulerede enhedsmetode) til måling af sine forpligtelser og omkostninger,
- (d) henfører ydelser til arbejdsår i henhold til ordningens ydelsessammensætning, medmindre en arbejdsydelse i efterfølgende år vil medføre et væsentligt højere ydelsesniveau end i tidligere år,
- (e) anvender objektive og indbyrdes forenelige aktuarmæssige forudsætninger om demografiske variabler (eksempelvis personaleudskiftning og dødelighed) og økonomiske variabler (eksempelvis fremtidige lønstigninger, ændringer i sygesikringsomkostninger og visse ændringer i offentlige ydelser). Økonomiske forudsætninger skal baseres på markedsforventningerne på balancedagen til den periode, over hvilken forpligtelserne skal indfries,
- (f) opgør diskonteringssatsen med udgangspunkt i markedsafkast på balancedagen for erhvervsobligationer af høj kvalitet (eller i lande, hvor der ikke foreligger noget omfattende marked for sådanne obligationer, statsobligationer) i en valuta og med en løbetid, som er i overensstemmelse med pensionsforpligtelsernes,
- (g) trækker dagsværdien af ordningens aktiver fra forpligtelsens regnskabsmæssige værdi. I visse tilfælde behandles godtgørelsesrettigheder, som ikke opfylder kriterierne for ordningens aktiver, på samme måde som ordningens aktiver, men præsenteres som et separat aktiv frem for som et fradrag i forpligtelsen,
- (h) begrænser et aktivs regnskabsmæssige værdi, således at den ikke overstiger det samlede nettobeløb af:
- (i) ikke-indregnede pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår og aktuarmæssige tab med tillæg af
 - (ii) nutidsværdien af tilgængelige økonomiske fordele i form af tilbagebetalinger fra pensionsordningen eller reduktioner i fremtidige bidrag til pensionsordningen,
- (i) indregner pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår lineært over den gennemsnitlige periode, indtil de ændrede ydelser bliver sikret,
- (j) indregner gevinster eller tab ved nedskæring eller indfrielse af en ydelsesbaseret pensionsordning, når nedskæringen eller indfrielsen finder sted. Gevinster eller tab skal omfatte ændringer i nutidsværdien af en ydelsesbaseret pensionsforpligtelse og dagsværdien af ordningens aktiver, den ikke-indregnede del af tilknyttede aktuarmæssige gevinster og tab samt pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår og
- (k) indregner en specifik del af de akkumulerede aktuarmæssige nettogevinster og nettotab, som overstiger det største beløb af følgende:
- (i) 10 % af nutidsværdien af en ydelsesbaseret pensionsforpligtelse (før fradrag af ordningens aktiver) og
 - (ii) 10 % af dagsværdien af ordningens aktiv.

Andelen af aktuarmæssige gevinster og tab, der skal indregnes for hver ydelsesbaseret pensionsordning, er overdækningen ud over 10 %-korridoren på den foregående balancedag divideret med de forventede resterende gennemsnitlige arbejdsliv for de i pensionsordningen deltagende ansatte.

Denne standard tillader også systematiske metoder til hurtigere indregning, forudsat at det samme grundlag anvendes for både gevinster og tab, og at grundlaget anvendes ensartet fra regnskabsår til regnskabsår. Sådanne tilladte metoder omfatter straksindregning af alle aktuarmæssige gevinster og tab.

IAS 19

7. Denne standard kræver en mere simpel metode til regnskabsmæssig behandling af andre langsigtede personaleydelse end for pensionsydelse: aktuarmæssige gevinster og tab og pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår indregnes straks.
8. Fratrædelsesgodtgørelser er personaleydelse, der forfalder som følge af enten: virksomhedens beslutning om at afskedige en ansat før den normale pensionsalder eller en ansats beslutning om at acceptere frivillig fratrædelse til gengæld for disse ydelse. Begivenheden, der medfører en forpligtelse, er afskedigelsen snarere end arbejdsydelse. Derfor skal virksomheden udelukkende indregne fratrædelsesgodtgørelser, hvis virksomheden er påviseligt forpligtet til enten at:
 - (a) afskedige en ansat eller en gruppe af ansatte før den normale pensionsalder eller
 - (b) yde fratrædelsesgodtgørelser som følge af et tilbud, der er afgivet for at tilskynde ansatte til frivillig fratrædelse.
9. Virksomheden er først påviseligt forpligtet til at betale fratrædelsesgodtgørelser, når den har en detaljeret, formel plan for afskedigelserne (med et specifikt minimumsindhold) og ikke har nogen realistisk mulighed for at trække ordningen tilbage.
10. Når fratrædelsesgodtgørelser forfalder til betaling efter mere end et år efter balancedagen, skal de diskonteres. Hvis et tilbud gives for at tilskynde ansatte til frivillig fratrædelse, skal målingen af fratrædelsesgodtgørelser baseres på det antal ansatte, som forventes at ville acceptere tilbudet.
11. Aktiebaseret løn er personaleydelse, hvor: de ansatte er berettiget til at modtage egenkapitalinstrumenter udstedt af virksomheden (eller dennes modervirksomhed) eller hvor størrelsen af virksomhedens forpligtelse over for de ansatte afhænger af den fremtidige kurs på de af virksomheden udstedte egenkapitalinstrumenter. Denne standard kræver visse oplysninger om sådanne ydelse, men specificerer ikke indregnings- og målingskrav herfor.
12. Denne standard træder i kraft for årsregnskaber, der dækker regnskabsår, som begynder 1. januar 1999 eller senere. Virksomheder tilskyndes til at anvende standarden før dette tidspunkt. Ved førstegangsanvendelse af standarden er det tilladt for virksomheder at indregne eventuelle stigninger i forpligtelse vedrørende pensionsydelse over højst fem år. Hvis anvendelse af standarden medfører en reduktion af forpligtelse, skal virksomheden straks indregne reduktionen.
13. Denne standard blev ændret i 2000 med henblik på ændring af definitionen på ordningens aktiver og tilføjelse af indregnings-, målings- og oplysningskrav for godtgørelser. Disse ændringer træder i kraft for regnskabsår, som begynder 1. januar 2001 eller senere. Virksomheder tilskyndes til at anvende standarden før dette tidspunkt.

INDHOLD

	Afsnit
Formål	
Anvendelsesområde	1-6
Definitioner	7
Kortsigtede personaleydelse	8-23
Indregning og måling	10-22
Alle kortsigtede personaleydelse	10
Kortfristet betalt fravær	11-16
Overskudsdelings- og bonusordninger	17-22

IAS 19

Oplysning	23
Pensionsydelse: sondring mellem bidragsbaserede pensionsordninger og ydelsesbaserede pensionsordninger	24-42
Pensionsordninger med flere virksomheder	29-35
Lovpligtige offentlige pensionsordninger	36-38
Forsikrede ydelser	39-42
Pensionsydelse: bidragsbaserede pensionsordninger	43-47
Indregning og måling	44-45
Oplysning	46-47
Pensionsydelse: ydelsesbaserede pensionsordninger	48-125
Indregning og måling	49-62
Regnskabsmæssig behandling af en faktisk forpligtelse	52-53
Balancen	54-60
Resultatopgørelsen	61-62
Indregning og måling: nutidsværdi af ydelsesbaserede pensionsforpligtelser og pensionsomkostninger vedrørende det aktuelle regnskabsår	63-101
Aktuarmæssig værdiansættelsesmetode	64-66
Henføring af ydelser til arbejdsår	67-71
Aktuarmæssige forudsætninger	72-77
Aktuarmæssige forudsætninger: diskonteringsssats	78-82
Aktuarmæssige forudsætninger: lønninger, ydelser og sygesikringsomkostninger	83-91
Aktuarmæssige gevinster og tab	92-95
Pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår	96-101
Indregning og måling: ordningens aktiver	102-107
Dagsværdien af ordningens aktiver	102-104
Godtgørelser	104A-104D
Afkast af ordningens aktiver	105-107
Virksomhedssammenslutninger	108
Nedskæring og indfrielse	109-115
Præsentation	116-119

IAS 19

Modregning	116-117
Sondring mellem omsætningsaktiver og anlægsaktiver og kortfristede forpligtelser og langfristede forpligtelser	118
Økonomiske elementer af omkostninger vedrørende pensionsydelse	119
Oplysning	120-125
Andre langsigtede personaleydelse	126-131
Indregning og måling	128-130
Oplysning	131
Fratrædelsesgodtgørelser	132-143
Indregning	133-138
Måling	139-140
Oplysning	141-143
Aktiebaseret løn	144-152
Indregning og måling	145
Oplysning	146-152
Overgangsbestemmelser	153-156
Ikrafttrædelsestidspunkt	157-160

Den egentlige standard, der er angivet med fremhævede skrifttyper, skal læses i sammenhæng med baggrundsmaterialet og implementeringsvejledningen i denne standard og i sammenhæng med »Forord til internationale regnskabsstandarder«. De internationale regnskabsstandarder er ikke tænkt anvendt på uvæsentlige poster (jvf. afsnit 12 i forordet).

FORMÅL

Formålet med denne standard er at foreskrive den regnskabsmæssige behandling af og oplysning om personaleydelse. Denne standard kræver, at virksomheder indregner:

- (a) en forpligtelse, når en ansat har udført en arbejdsydelse til gengæld for fremtidige personaleydelse og
- (b) en omkostning, når virksomheden forbruger de økonomiske fordele hidrørende fra en arbejdsydelse til gengæld for personaleydelse.

ANVENDELSESOMRÅDE

1. **Denne standard skal anvendes af arbejdsgiver ved den regnskabsmæssige behandling af personaleydelse.**
2. Denne standard omhandler ikke præsentation af pensionsordninger (jvf. IAS 26, Regnskabsmæssig behandling og præsentation af fratrædelsesordninger).
3. Denne standard finder anvendelse på alle personaleydelse, herunder personaleydelse:
 - (a) i henhold til formelle ordninger eller andre formelle aftaler mellem virksomheden og den enkelte ansatte, grupper af ansatte eller deres repræsentanter,

- (b) i henhold til lovmæssige krav eller brancheaftaler, hvorigennem virksomheden er pålagt at bidrage til nationale, lovpligtige offentlige eller branchepensionsordninger eller pensionsordninger med flere virksomheder eller
- (c) i henhold til uformel praksis, som medfører en faktisk forpligtelse. Uformel praksis medfører en faktisk forpligtelse, hvis virksomheden ikke har andet realistisk alternativ end at betale personaleydelse. Eksempelvis foreligger der en faktisk forpligtelse, hvis en ændring i virksomhedens uformelle praksis vil medføre uacceptabel skade på forholdet til de ansatte.
4. Personaleydelser omfatter:
- (a) kortsigtede personaleydelser, eksempelvis lønninger og bidrag til social sikring, betalt fravær og sygefravær, overskudsdeling og bonus (forfaldne inden for et år efter regnskabsårets slutning) og ikke-monetære ydelser (eksempelvis sygesikring, tjenestebolig, bil og varer eller tjenesteydelser, som er gratis eller støttede) til nuværende ansatte,
- (b) pensionsydelser og andre fratrædelsesydelser, livsforsikring og sygesikring efter fratrædelse,
- (c) andre langsigtede personaleydelser, herunder anciennitets- eller sabbatorlov, jubilæums- eller andre anciennitetsydelser, langsigtede invaliditetsydelser, og overskudsdeling, bonus og udskudte godtgørelser, hvis de ikke er fuldt ud forfaldne inden for et år eller mere fra regnskabsårets slutning,
- (d) fratrædelsesgodtgørelser og
- (e) aktiebaseret løn.
- Idet hvert af de i (a) til (e) identificerede kategorier har forskellige egenskaber, fastsætter denne standard separate krav for hver kategori.
5. Personaleydelser omfatter ydelser til enten ansatte eller deres pårørende og kan betales (eller erlægges i form af varer eller tjenesteydelser) enten direkte til de ansatte, deres samlever, børn eller andre pårørende eller til andre, eksempelvis forsikringsselskaber.
6. En ansat kan levere en arbejdsydelse til virksomheden på fuld tid, deltid eller på et fast, løst eller midlertidigt grundlag. I denne standard omfatter ansatte medlemmer af bestyrelsen, direktionen og andre i ledelsen.

DEFINITIONER

7. **Nedenstående udtryk anvendes i denne standard med følgende betydning:**

Personaleydelser er alle former for vederlag, som virksomheden giver for ansattes arbejdsydelser.

Kortsigtede personaleydelser er personaleydelser (bortset fra fratrædelsesgodtgørelser og aktiebaseret løn), som forfalder helt inden for et år efter det regnskabsår, hvor de ansatte har udført den tilknyttede arbejdsydelse.

Pensionsydelser er personaleydelser (bortset fra fratrædelsesgodtgørelser og aktiebaseret løn), som forfalder efter ansættelsens ophør.

Pensionsordninger er formelle eller uformelle ordninger, hvor virksomheden sikrer en eller flere ansatte pensionsydelser.

IAS 19

Bidragsbaserede pensionsordninger er pensionsordninger, hvor virksomheden betaler faste bidrag til en selvstændig enhed (fond) og ikke har hverken en retlig eller faktisk forpligtelse til at betale yderligere bidrag, hvis fonden ikke har tilstrækkelige aktiver til at betale alle personaleydelse vedrørende arbejdsydelser i det aktuelle og tidligere regnskabsår.

Ydelsesbaserede pensionsordninger er pensionsordninger, der ikke er bidragsbaserede pensionsordninger.

Pensionsordninger med flere virksomheder er bidragsbaserede eller ydelsesbaserede (ikke-offentlige) pensionsordninger, der:

- (a) *samler aktiver fra forskellige virksomheder, som ikke er under samme bestemmende indflydelse, og*
- (b) *benytter disse aktiver til personaleydelse til ansatte i mere end en virksomhed, således at størrelsen af bidrag og ydelser bestemmes uden hensyn til, hvilken virksomheden der beskæftiger de pågældende ansatte.*

Andre langsigtede personaleydelse er personaleydelse (bortset fra pensionsydelse, fratrædelsesgodtgørelser og aktiebaseret løn), som ikke i deres helhed forfalder inden for et år efter det regnskabsår, hvor de ansatte har udført den tilknyttede arbejdsydelse.

Fratrædelsesgodtgørelser er personaleydelse, der forfalder som følge af enten:

- (a) *virksomhedens beslutning om at afskedige en ansat før den normale pensionsalder eller*
- (b) *en ansats beslutning om at acceptere frivillig fratrædelse til gengæld for en sådan godtgørelse.*

Aktiebaseret løn er personaleydelse, hvor:

- (a) *de ansatte er berettiget til at modtage egenkapitalinstrumenter udstedt af virksomheden (eller dennes modervirksomhed) eller*
- (b) *størrelsen af virksomhedens forpligtelse over for de ansatte afhænger af den fremtidige kurs på de af virksomheden udstedte egenkapitalinstrumenter.*

Aktiebaseret aflønningsordning er en formel eller uformel ordning, hvor en eller flere ansatte modtager aktiebaseret løn fra virksomheden.

Sikrede personaleydelse er personaleydelse, som ikke er betingede af, om ansættelsen fortsætter.

Nutidsværdien af en ydelsesbaseret pensionsforpligtelse er nutidsværdien af de forventede fremtidige betalinger (uden fradrag af ordningens eventuelle aktiver), som er nødvendige for at indfri forpligtelsen hidrørende fra arbejdsydelser i det aktuelle og tidligere regnskabsår.

Pensionsomkostninger vedrørende det aktuelle regnskabsår er stigningen i nutidsværdien af en ydelsesbaseret pensionsforpligtelse hidrørende fra arbejdsydelser i det aktuelle regnskabsår.

Renteomkostninger er regnskabsårets stigning i nutidsværdien af en ydelsesbaseret pensionsforpligtelse, der fremkommer, fordi ydelserne er et regnskabsår nærmere forfald.

Aktiver tilknyttet en pensionsordning (ordningens aktiver) omfatter:

- (a) *aktiver, som besiddes af en fond for langsigtede personaleydelse, og*
- (b) *anvendelige forsikringspolicer.*

Aktiver, som besiddes af en fond for langsigtede personaleydelse, er aktiver (bortset fra ikke-overdragelige finansielle instrumenter udstedt af den regnskabsaflæggende virksomhed), som:

- (a) *besiddes af en enhed (en fond), som er juridisk uafhængig af den regnskabsaflæggende virksomhed, og udelukkende eksisterer med det formål at betale eller finansiere personaleydelse og*
- (b) *kun kan benyttes til at betale eller finansiere personaleydelse, dvs. at virksomhedens kreditorer ikke kan gøre krav gældende i dem (selv ved konkurs), og som ikke kan returneres til den regnskabsaflæggende virksomhed, medmindre:*
 - (i) *fondens øvrige aktiver er tilstrækkelige til at indfri alle forpligtelser tilknyttet ordningen eller den regnskabsaflæggende virksomhed eller*
 - (ii) *aktiverne returneres til den regnskabsaflæggende virksomhed som godtgørelse af allerede betalte personaleydelse.*

En anvendelig forsikringspolice er en forsikringspolice, som er udstedt af en ikke-nærtstående part (som defineret i IAS 24, Oplysning om nærtstående parter), hvis:

- (a) *afkast fra policen kun kan anvendes til at betale eller finansiere personaleydelse i henhold til en ydelsesbaseret pensionsordning og*
- (b) *virksomhedens kreditorer ikke kan gøre krav gældende i afkastet (selv ved konkurs), og dette ikke kan udbetales til den regnskabsaflæggende virksomhed, medmindre:*
 - (i) *afkastet udgør overskydende aktiver, som ikke er nødvendige, for at policen kan indfri alle tilknyttede personaleforpligtelser eller*
 - (ii) *afkastet returneres til den regnskabsaflæggende virksomhed som godtgørelse af allerede betalte personaleydelse.*

Dagsværdi er det beløb, et aktiv kan omsættes til, eller en forpligtelse kan indfries til, ved en handel mellem kvalificerede, villige, indbyrdes uafhængige parter.

Afkast af ordningens aktiver er renter, udbytte og andre indtægter hidrørende fra ordningens aktiver, samt realiserede og urealiserede gevinster eller tab på ordningens aktiver efter fradrag af eventuelle administrationsomkostninger og skat vedrørende ordningen.

Aktuarmæssige gevinster og tab omfatter:

- (a) *erfaringsbaserede reguleringer (virkningen af forskelle mellem tidligere aktuarmæssige forudsætninger og de faktiske begivenheder) og*
- (b) *virkningerne af ændringer i aktuarmæssige forudsætninger.*

Pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår er stigningen i det aktuelle regnskabsår af nutidsværdien af en ydelsesbaseret pensionsforpligtelse vedrørende arbejdsydelse udført i tidligere regnskabsår som følge af indførelse eller ændring af pensionsydelse eller andre langsigtede personaleydelse. Pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår kan være enten positive (hvor ydelse indføres eller forøges) eller negative (hvor eksisterende ydelse reduceres).

IAS 19

KORTSIGTEDE PERSONALEYDELSER

8. Kortsigtede personaleydelse omfatter poster som eksempelvis:
- (a) lønninger og bidrag til social sikring,
 - (b) kortfristet betalt fravær (eksempelvis betalt fravær og sygefravær), hvor fraværet forventes at opstå inden for et år efter det regnskabsår, hvor de ansatte har udført den tilknyttede arbejdsydelse,
 - (c) overskudsdeling og bonuser, som forfalder inden for et år efter det regnskabsår, hvor de ansatte har udført den tilknyttede arbejdsydelse og
 - (d) ikke-monetære ydelser (eksempelvis sygesikring, tjenestebolig, bil og varer eller tjenesteydelser, som er gratis eller støttede) for nuværende ansatte.
9. Regnskabsmæssig behandling af kortsigtede personaleydelse er generelt ligetil, idet der ikke kræves aktuar-mæssige forudsætninger for at måle forpligtelsen eller omkostningen, og der ikke er nogen mulighed for aktuar-mæssige gevinster eller tab. Endvidere måles kortfristede forpligtelse vedrørende personaleydelse på et udiskonteret grundlag.

Indregning og måling

Alle kortsigtede personaleydelse

10. *Når en ansat har udført en arbejdsydelse for virksomheden i løbet af et regnskabsår, skal virksomheden indregne det udiskonterede beløb af kortsigtede personaleydelse, som forventes betalt til gengæld for denne ydelse:*
- (a) *som en forpligtelse (periodiseret omkostning) efter fradrag af allerede betalte beløb. Hvis det allerede betalte beløb overstiger det udiskonterede beløb af ydelse, skal virksomheden indregne denne overdækning som et aktiv (forudbetalt omkostning), i det omfang forudbetalingen vil føre til eksempelvis en reduktion af fremtidige betalinger eller kontant tilbagebetaling og*
 - (b) *som en omkostning, medmindre en anden international regnskabsstandard kræver eller tillader optagelse af ydelse i et aktivs kostpris (jvf. eksempelvis IAS 2, Varebeholdninger og IAS 16, Materielle anlægsaktiver).*

Afsnit 11, 14 og 17 forklarer, hvordan virksomheden skal anvende disse krav på kortsigtede personaleydelse i form af betalt fravær, overskudsdelings- og bonusordninger.

Kortfristet betalt fravær

11. *Virksomheden skal indregne de forventede omkostninger til kortsigtede personaleydelse i form af betalt fravær i henhold til afsnit 10 som følger:*
- (a) *når de ansatte udfører arbejdsydelse, som øger deres ret til fremtidigt betalt fravær, med hensyn til akkumuleret ret til betalt fravær og*
 - (b) *når fraværet opstår, med hensyn til ikke-akkumuleret ret til betalt fravær.*
12. Virksomheden kan betale forskellige former for fravær, herunder ferie, sygdom, kortvarigt tab af arbejdsevne, barselsorlov, indkaldelse som nævning og aftjening af værnepligt. Ret til betalt fravær kan inddeles i to kategorier:
- (a) akkumuleret og
 - (b) ikke-akkumuleret.

13. Akkumuleret ret til betalt fravær er betalt fravær, som overføres og kan bruges i fremtidige regnskabsår, hvis det aktuelle regnskabsårs ret til betalt fravær ikke er fuldt udnyttet. Akkumuleret ret til betalt fravær kan være enten sikret (med andre ord, ansatte er sikret ret til en udbetaling for en udnyttet ret, når virksomheden forlades) eller ikke-sikret (hvor ansatte ikke er sikret ret til en kontant betaling for en udnyttet ret, når virksomheden forlades). En forpligtelse opstår, i takt med at ansatte udfører en arbejdsydelse, som øger deres ret til fremtidigt betalt fravær. En forpligtelse foreligger, og indregnes, selv når betalt fravær ikke er sikret, selv om muligheden for, at ansatte forlader virksomheden, før de benytter en akkumuleret ikke-sikret ret, påvirker målingen af denne forpligtelse.
14. **Virksomheden skal måle de forventede omkostninger for akkumuleret ret til betalt fravær som det yderligere beløb, virksomheden forventer at skulle betale som følge af den akkumulerede udnyttede ret på balancedagen.**
15. Ved den i det foregående afsnit specificerede metode måles forpligtelsen til den beløbsmæssige størrelse af yderligere betalinger, som forventes at ville opstå udelukkende fra akkumuleringen af ydelserne. I mange tilfælde er det ikke nødvendigt for virksomheden at foretage detaljerede beregninger for at kunne skønne, at der ikke foreligger en væsentlig forpligtelse til udnyttet betalt fravær. Eksempelvis vil betalt sygefravær sandsynligvis udelukkende være væsentlig, hvis der foreligger en formel eller uformel aftale om, at udnyttet sygefravær kan anvendes som betalt ferie.

Eksempel til illustration af afsnit 14 og 15

Virksomheden har 100 ansatte, som alle er berettiget til 5 dages betalt sygefravær pr. år. Udnyttet sygefravær kan overføres et kalenderår frem i tiden. Sygefravær fratrækkes først i det aktuelle års ret til betalt fravær og derefter i eventuelt udnyttet fravær overført fra det foregående år (på et LIFO grundlag). Pr. 31. december 20X1 er den gennemsnitlige udnyttede ret til betalt fravær 2 dage pr. ansat. Virksomheden forventer på basis af tidligere erfaringer, som forventes stadig at gælde, at 92 ansatte ikke vil have mere end 5 dages betalt sygefravær i 20X2, og at de resterende 8 ansatte i gennemsnit vil have 6,5 dage hver.

Virksomheden forventer at skulle betale yderligere 12 dages betalt sygefravær grundet akkumuleret udnyttet ret til betalt fravær pr. 31. december 20X1 (1,5 dage for hver af de 8 ansatte). Derfor indregner virksomheden en forpligtelse, som svarer til betaling af 12 dages betalt sygefravær.

16. Ikke-akkumuleret ret til betalt fravær overføres ikke: den udløber, hvis en ret i det aktuelle regnskabsår ikke anvendes fuldt ud, og berettiger ikke ansatte til en kontant udbetaling af udnyttet ret, når virksomheden forlades. Dette er ofte tilfældet for betalt sygefravær (i det omfang udnyttet tidligere ret ikke medfører en forøgelse af den fremtidige ret), barselsorlov og betalt fravær i forbindelse med indkaldelse som nævning eller aftjening af værnepligt. Virksomheden indregner ingen forpligtelse eller omkostning før fraværet finder sted, idet den ansattes arbejdsydelse ikke øger ydelsen.

Overskudsdelings- og bonusordninger

17. **Virksomheden skal udelukkende indregne den forventede omkostning til overskudsdeling og bonusbetaling i henhold til afsnit 10, når:**
- (a) **virksomheden har en aktuel retlig eller faktisk forpligtelse til at foretage sådanne betalinger som følge af tidligere begivenheder og**
- (b) **et pålideligt skøn kan foretages over forpligtelsen.**

En aktuel forpligtelse foreligger udelukkende, hvis virksomheden ikke har andet realistisk alternativ end at foretage betalingerne.

IAS 19

18. I henhold til nogle overskudsdelingsordninger, modtager ansatte udelukkende en del af overskuddet, hvis de bliver i virksomheden i en specificeret periode. Sådanne pensionsordninger medfører en faktisk forpligtelse, i takt med at de ansatte udfører en arbejdsydelse, som øger det beløb, der skal betales, hvis de fortsat er ansat ved udløbet af den specificerede periode. Målingen af sådanne faktiske forpligtelser afspejler muligheden for, at nogle ansatte vil forlade virksomheden uden modtagelse af overskudsdeling.

Eksempel til illustration af afsnit 18

i henhold til en overskudsdelingsordning skal virksomheden betale en konkret del af årets resultat til de ansatte, der udfører en arbejdsydelse i løbet af året. Hvis ingen ansatte forlader virksomheden i løbet af året, vil den samlede udbetaling af overskud være 3 % af nettooverskuddet. Virksomheden skønner, at personaleudskiftningen vil reducere betalingerne til 2,5 % af nettooverskuddet.

Virksomheden indregner en forpligtelse og en omkostning på 2,5 % af nettooverskuddet.

19. I nogle tilfælde har virksomheder ingen retlig forpligtelse til at betale bonus, men der er dog en praksis for at betale bonus. I sådanne tilfælde har virksomheden en faktisk forpligtelse, idet den ikke har andet realistisk alternativ end at betale bonusen. Målingen af den faktiske forpligtelse afspejler muligheden for, at nogle ansatte vil forlade virksomheden uden modtagelse af bonus.
20. Virksomheden kan udelukkende foretage et pålideligt skøn over sin retlige eller faktiske forpligtelse i henhold til en overskudsdelings- eller bonusordning, når:
- (a) ordningens formelle vilkår indeholder en formel til opgørelse af den beløbsmæssige størrelse af en ydelse,
 - (b) virksomheden opgør de beløb, som skal udbetales, før årsregnskabet godkendes til offentliggørelse eller
 - (c) tidligere praksis klart dokumenterer den beløbsmæssige størrelse af virksomhedens faktiske forpligtelse.
21. En forpligtelse i henhold til en overskudsdelings- eller bonusordning opstår i forbindelse med arbejdsydelser og ikke med en transaktion med virksomhedens ejere. Derfor indregner virksomheden ikke omkostninger til overskudsdelings- og bonusordninger som udlodning af overskud, men som en omkostning.
22. Hvis overskudsdeling og bonusbetaling ikke forfalder fuldt ud inden for et år efter det regnskabsår, hvor de ansatte har udført den tilknyttede arbejdsydelse, udgør disse betalinger andre langsigtede personaleydelse (jvf. afsnit 126-131). Hvis overskudsdeling og bonusbetaling opfylder definitionen på aktiebaseret løn, behandler virksomheden dem i henhold til afsnit 144-152.

Oplysning

23. Selv om denne standard ikke kræver specifikke oplysninger om kortsigtede personaleydelse, kan andre internationale standarder kræve sådanne oplysninger. Når det eksempelvis kræves af IAS 24, Oplysning om nærtstående parter, skal virksomheden give oplysninger om personaleydelse til nøglepersoner i ledelsen. IAS 1, Præsentation af årsregnskaber, kræver, at virksomheden skal give oplysninger om personaleomkostninger.

PENSIONS YDELSER: SONDRING MELLEM BIDRAGSBASEREDE PENSIONSORDNINGER OG YDELSESBASEREDE PENSIONSORDNINGER

24. Pensionsydelser omfatter eksempelvis:
- (a) fratrædelsesydelser, eksempelvis pensioner, og
 - (b) andre pensionsydelser, eksempelvis livsforsikring og sygesikring efter fratrædelse.

Ordninger, hvor virksomheden betaler pensionsydelse, er pensionsordninger. Virksomheden anvender denne standard på alle sådanne ordninger, uanset om de involverer etablering af en separat enhed, som modtager bidrag eller betaler ydelse.

25. Pensionsordninger klassificeres enten som bidragsbaserede eller ydelsesbaserede pensionsordninger, afhængig af ordningens økonomiske indhold i henhold til dens hovedvilkår. I bidragsbaserede pensionsordninger:
- (a) begrænses virksomhedens retlige eller faktiske forpligtelse til det beløb, den har aftalt at indskyde i fonden. Derfor bestemmes den beløbsmæssige størrelse af pensionsydelse, som den ansatte modtager, af den beløbsmæssige størrelse af bidragene fra virksomheden (og eventuelt fra den ansatte) til en pensionsordning eller et forsikringselskab, med tillæg af investeringsafkastet fra bidragene, og
 - (b) bærer den ansatte derfor den aktuarmæssige risiko (for at ydelserne vil blive mindre end forventet) og investeringsrisikoen (for at aktiverne vil være utilstrækkelige til, at de forventede ydelser kan opnås).
26. Eksempler på tilfælde, hvor virksomhedens forpligtelse ikke er begrænset til det beløb, den har aftalt at bidrage til en fond, er, hvor virksomheden har en retlig eller faktisk forpligtelse på grund af:
- (a) en pensionsordnings ydelsessammensætning, som ikke udelukkende er tilknyttet bidragenes beløbsmæssige størrelse,
 - (b) en garanti, enten indirekte gennem en pensionsordning eller direkte, for et specifikt afkast af bidragene eller
 - (c) uformel praksis, som medfører en faktisk forpligtelse. En faktisk forpligtelse kan eksempelvis opstå, hvor virksomheden hidtil har øget tidligere ansattes ydelser for at følge med inflationen, også selv om der ikke foreligger nogen retlig forpligtelse.
27. I henhold til ydelsesbaserede pensionsordninger:
- (a) er det virksomhedens forpligtelse at stille de aftalte ydelser til rådighed for nuværende og tidligere ansatte og
 - (b) bæres den aktuarmæssige risiko (for at ydelserne vil koste mere end forventet) og investeringsrisikoen i realiteten af virksomheden. Hvis det aktuarmæssige eller investeringsmæssige forløb er værre end forventet, kan virksomhedens forpligtelse blive forøget.
28. Afsnit 29-42 nedenfor forklarer sondringen mellem bidragsbaserede og ydelsesbaserede pensionsordninger i forbindelse med pensionsordninger med flere virksomheder, lovpligtige offentlige pensionsordninger og forsikrede ydelser.

Pensionsordninger med flere virksomheder

29. **Virksomheden skal klassificere en pensionsordning med flere virksomheder som en bidragsbaseret eller en ydelsesbaseret pensionsordning i henhold til pensionsordningens vilkår (herunder faktiske forpligtelser, som ligger uden for de formelle vilkår). Er en pensionsordning med flere virksomheder en ydelsesbaseret pensionsordning, skal virksomheden:**
- (a) **regnskabsmæssigt behandle sin forholdsmæssige andel af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse, ordningens aktiver og omkostninger tilknyttet pensionsordningen på samme måde som for alle andre ydelsesbaserede pensionsordninger og**
 - (b) **give de i afsnit 120 krævede oplysninger.**

IAS 19

30. *Når der ikke er tilstrækkelige oplysninger til rådighed til regnskabsmæssigt at behandle en ydelsesbaseret pensionsordning med flere virksomheder som en ydelsesbaseret pensionsordning skal virksomheden:*
- (a) *regnskabsmæssigt behandle pensionsordningen i henhold til afsnit 44-46, som om det var en bidragsbaseret pensionsordning,*
 - (b) *oplyse om:*
 - (i) *at pensionsordningen er en ydelsesbaseret pensionsordning og*
 - (ii) *grunden til, at der ikke er tilstrækkelig information til rådighed til, at virksomheden er i stand til regnskabsmæssigt behandle pensionsordningen som en ydelsesbaseret pensionsordning og*
 - (c) *i det omfang en over- eller underdækning af pensionsordningen kan have en virkning på den beløbsmæssige størrelse af fremtidige bidrag, yderligere give oplysning om:*
 - (i) *eventuelle oplysninger om over- eller underdækningen,*
 - (ii) *det til opgørelsen af over- eller underdækningen anvendte grundlag og*
 - (iii) *eventuelle konsekvenser for virksomheden.*
31. Et eksempel på en ydelsesbaseret pensionsordning med flere virksomheder er tilfælde, hvor:
- (a) pensionsordningen finansieres på et løbende grundlag, således at bidragene fastsættes på et niveau, som forventes at være tilstrækkeligt til at betale forfaldne ydelser i det samme regnskabsår, og fremtidige ydelser optjent i det aktuelle regnskabsår vil blive betalt af fremtidige bidrag og
 - (b) personaleydelse bestemmes af ansættelsens længde, og de deltagende virksomheder ikke har nogen realistisk mulighed for at udtrække af pensionsordningen uden at betale bidrag for de ydelser, de ansatte har optjent frem til tidspunktet for virksomhedens udtræden. En sådan pensionsordning medfører en aktuarmæssig risiko for virksomheden: Hvis den samlede omkostning til ydelser, som allerede er optjent på balancedagen, overstiger det forventede, skal virksomheden enten øge sit bidrag eller overtale de ansatte til at godkende en reduktion af ydelserne. Derfor er en sådan pensionsordning en ydelsesbaseret pensionsordning.
32. Når der er tilstrækkelig information til rådighed om en pensionsordning med flere virksomheder, som er en ydelsesbaseret pensionsordning, skal virksomheden regnskabsmæssigt behandle sin forholdsmæssige andel af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse, ordningens aktiver og omkostninger til pensionsydelse på samme måde som for alle andre ydelsesbaserede pensionsordninger. I nogle tilfælde er virksomheden dog ikke i stand til at identificere sin andel af pensionsordningens underliggende finansielle stilling og indtjening tilstrækkelig pålideligt. Dette kan forekomme, hvis:
- (a) virksomheden ikke har adgang til oplysninger om pensionsordningen, som opfylder de i denne standard stillede krav, eller
 - (b) pensionsordningen udsætter de deltagende virksomheder for aktuarmæssige risici vedrørende nuværende og tidligere ansatte i andre virksomheder, således at der ikke foreligger noget ensartet eller pålideligt grundlag for allokering af forpligtelsen, ordningens aktiver og omkostninger til de individuelle virksomheder, som deltager i pensionsordningen.

I disse tilfælde behandler virksomheden regnskabsmæssigt pensionsordningen, som om den var en bidragsbaseret pensionsordning, og giver de i afsnit 30 krævede supplerende oplysninger.

33. Pensionsordninger med flere virksomheder kan klart adskilles fra fællesadministrerede pensionsordninger. En fællesadministreret pensionsordning er udelukkende en sammenlægning af flere arbejdsgivers pensionsordninger, så disses investeringsaktiver samles for at reducere omkostningerne til kapitalforvaltning og administration, men de forskellige arbejdsgivers fordringer holdes adskilt og kan udelukkende anvendes til fyldestgørelse af den enkelte arbejdsgivers ansatte. Fællesadministrerede pensionsordninger medfører ingen særlige regnskabsmæssige problemer, idet oplysninger er let tilgængelige, så de kan behandles på samme måde som andre enkeltstående arbejdsgivers pensionsordninger, og idet sådanne pensionsordninger ikke udsætter de deltagende virksomheder for aktuarmæssige risici vedrørende andre virksomheders nuværende og tidligere ansatte. I henhold til definitionerne i denne standard skal virksomheden klassificere en fællesadministreret pensionsordning som en bidragsbaseret pensionsordning eller en ydelsesbaseret pensionsordning i henhold til pensionsordningens vilkår (herunder faktiske forpligtelser, som ligger uden for de formelle vilkår).

34. Ydelsesbaserede pensionsordninger, som samler aktiver fra forskellige virksomheder, som er under samme bestemmende indflydelse, eksempelvis en modervirksomhed og dens dattervirksomheder, er ikke pensionsordninger med flere virksomheder. Derfor behandler virksomheden alle sådanne pensionsordninger som ydelsesbaserede pensionsordninger.
35. IAS 37, Hensatte forpligtelser, eventualforpligtelser og eventualaktiver kræver, at virksomheden indregner, eller giver oplysning om, visse eventualforpligtelser. I forbindelse med en pensionsordning med flere virksomheder kan en eventualforpligtelse eksempelvis hidrøre fra:
- (a) aktuarmæssige tab tilknyttet andre deltagende virksomheder, idet hver virksomhed, som deltager i en pensionsordning med flere virksomheder, påtager sig aktuarmæssige risici for de andre deltagende virksomheder eller
 - (b) en forpligtelse i henhold til pensionsordningens vilkår til at finansiere en underdækning i pensionsordningen, hvis andre virksomheder udtræder af ordningen.

Lovpligtige offentlige pensionsordninger

36. Virksomheden skal regnskabsmæssigt behandle en lovpligtig offentlig pensionsordning på samme måde som en pensionsordning med flere virksomheder (jvf. afsnit 29 og 30).
37. Lovpligtige offentlige pensionsordninger fastsættes ved lov til dækning af alle virksomheder (eller alle virksomheder inden for en bestemt kategori, eksempelvis en bestemt branche) og drives af offentlige eller lokale myndigheder eller et andet organ (eksempelvis en uafhængig myndighed oprettet til formålet), som ikke er underlagt den regnskabsaflæggende virksomheds bestemmende indflydelse eller indflydelse i øvrigt. Nogle virksomhedspensionsordninger omfatter både tvungne ydelser som udgør ydelser, der ellers ville blive betalt ved en lovpligtig offentlig pensionsordning, samt yderligere frivillige ydelser. Sådanne pensionsordninger er ikke lovpligtige offentlige pensionsordninger.
38. Lovpligtige offentlige pensionsordninger karakteriseres i indhold som ydelsesbaserede eller bidragsbaserede pensionsordninger på grundlag af virksomhedens forpligtelser i henhold til pensionsordningen. Mange lovpligtige offentlige pensionsordninger afdækkes løbende, således at bidragene fastsættes på et niveau, som forventes at være tilstrækkeligt til at betale de krævede ydelser, som forfalder i det samme regnskabsår, og fremtidige ydelser optjent i det aktuelle regnskabsår vil blive betalt af fremtidige bidrag. Dog har virksomheder i de fleste lovpligtige offentlige pensionsordninger ingen retlig eller faktisk forpligtelse til at betale disse fremtidige ydelser. Virksomhedens eneste forpligtelse er at betale bidragene, i takt med at de forfalder, og hvis den ophører med at ansætte deltagere af en lovpligtig offentlig pensionsordning, vil virksomheden ikke have nogen forpligtelse til at udbetale ydelser optjent af dens egne ansatte i tidligere år. Af denne grund er lovpligtige offentlige pensionsordninger normalt bidragsbaserede. Dog anvender virksomheden den i afsnit 29 og 30 foreskrevne behandling i de sjældne tilfælde, hvor en lovpligtig offentlig pensionsordning er ydelsesbaseret.

Forsikrede ydelser

39. **Virksomheden kan betale forsikringspræmier til afdækning af en pensionsordning. Virksomheden skal behandle en sådan pensionsordning som en bidragsbaseret pensionsordning, medmindre virksomheden (enten direkte eller indirekte gennem pensionsordningen) har en retlig eller faktisk forpligtelse til:**
- (a) **at betale personaleydelser direkte, når de forfalder, eller**
 - (b) **at betale yderligere beløb, hvis forsikringsgiveren ikke betaler alle fremtidige personaleydelser tilknyttet arbejdsydelser i det aktuelle eller tidligere regnskabsår.**

Hvis virksomheden har en sådan retlig eller faktisk forpligtelse, skal virksomheden behandle pensionsordningen som en ydelsesbaseret pensionsordning.

40. Ydelser forsikret gennem en forsikringskontrakt behøver ikke at have en direkte eller automatisk forbindelse med virksomhedens forpligtelse vedrørende personaleydelser. Pensionsordninger hvori indgår forsikringskontrakter er underlagt de samme principper for regnskabsmæssig behandling og afdækning som andre afdækkede pensionsordninger.

IAS 19

41. Når virksomheden afdækker en pensionsforpligtelse ved at bidrage til en forsikringspolice, i henhold til hvilken virksomheden har en retlig eller faktisk forpligtelse (enten direkte eller indirekte gennem pensionsordningen, gennem metoden til fastsættelse af fremtidige præmier eller gennem et nærtstående forhold til forsikringsgiveren), udgør betalingen af præmier ikke en bidragsbaseret ordning. Heraf følger, at virksomheden:
- (a) regnskabsmæssigt behandler en anvendelig forsikringspolice som en ordnings aktiv (jvf. afsnit 7) og
 - (b) indregner andre forsikringspolicer som en godtgørelsesret (hvis policerne opfylder kriterierne i afsnit 104A).
42. Når en forsikringspolice er udstedt i navnet af en bestemt deltager eller en gruppe af deltagere i en pensionsordning, og virksomheden ikke har nogen retlig eller faktisk forpligtelse til at dække eventuelle tab på forsikringspolice, har virksomheden ingen forpligtelse til at betale ydelser til ansatte, og forsikringsgiveren alene er ansvarlig for betaling af ydelserne. Betaling af faste præmier i henhold til sådanne aftaler er i realiteten en indfrielse af forpligtelser vedrørende personaleydelse frem for en investering til indfrielse af forpligtelsen. Således har virksomheden ikke længere et aktiv eller en forpligtelse. Derfor behandler virksomheden sådanne betalinger som bidrag til en bidragsbaseret pensionsordning.

PENSIONS YDELSER: BIDRAGSBASEREDE PENSIONSORDNINGER

43. Regnskabsmæssig behandling af bidragsbaserede pensionsordninger er ligetil, idet den regnskabsaflæggende virksomheds forpligtelse i hvert regnskabsår bestemmes af de beløb, der skal bidrages for det regnskabsår. Derfor kræves ingen aktuarmæssige forudsætninger til måling af forpligtelsen eller omkostningen, og der er ingen mulighed for aktuarmæssige gevinster eller tab. Endvidere måles forpligtelserne på et udiskonteret grundlag, bortset fra tilfælde, hvor de ikke forfalder fuldt ud inden for et år efter det regnskabsår, hvor de ansatte har udført den tilknyttede arbejdsydelse.

Indregning og måling

44. *Når en ansat har udført en arbejdsydelse for virksomheden i løbet af et regnskabsår, skal virksomheden indregne det forfaldne bidrag til en bidragsbaseret pensionsordning til gengæld for denne ydelse:*
- (a) *som en forpligtelse (periodiseret omkostning) efter fradrag af allerede betalte bidrag. Hvis det allerede betalte bidrag overstiger det forfaldne bidrag for arbejdsydelse før balancedagen, skal virksomheden indregne denne overdækning som et aktiv (forudbetalt omkostning), i det omfang forudbetalingen vil føre til eksempelvis en reduktion af fremtidige betalinger eller en kontant tilbagebetaling og*
 - (b) *som en omkostning, medmindre en anden international regnskabsstandard kræver eller tillader optagelse af bidragene i et aktivs kostpris (jvf. eksempelvis IAS 2, Varebeholdninger og IAS 16, Materielle anlægsaktiver).*
45. *Når bidrag til en bidragsbaseret pensionsordning ikke forfalder fuldt ud inden for et år efter det regnskabsår, hvor de ansatte har udført den tilknyttede arbejdsydelse, skal de diskonteres ved anvendelse af den i afsnit 78 specificerede diskonteringsats.*

Oplysning

46. **Virksomheden skal oplyse det beløb, som er indregnet som omkostning for bidragsbaserede pensionsordninger.**
47. Når det kræves af IAS 24, Oplysning om nærtstående parter, skal virksomheden give oplysninger om bidrag til bidragsbaserede pensionsordninger for nøglepersoner i ledelsen.

PENSIONS YDELSER: YDELSESBASEREDE PENSIONSORDNINGER

48. Regnskabsmæssig behandling af ydelsesbaserede pensionsordninger er kompliceret, idet der kræves aktuarmæssige forudsætninger for at måle forpligtelsen og omkostningen, og der er en mulighed for aktuarmæssige gevinster eller tab. Endvidere måles forpligtelserne på et diskonteret grundlag, idet de kan indfries mange år efter, at de ansatte udfører de tilknyttede arbejdsydelse.

Indregning og måling

49. Ydelsesbaserede pensionsordninger kan være uafdækkede eller helt eller delvis afdækket ved bidrag betalt af virksomheden samt i nogle tilfælde dens ansatte til en enhed, eller fond, som er juridisk adskilt fra den regnskabsafslæggende virksomhed, og hvorfra personaleydelse udbetales. Betalingen af afdækkede ydelser, når de forfalder, afhænger ikke kun af fondens finansielle stilling eller investeringsmæssige indtjening, men også af virksomhedens evne (og vilje) til finansiere underdækning i fondens aktiver. Derfor yder virksomheden i realiteten garanti for de aktuarmæssige og investeringsmæssige risici tilknyttet pensionsordningen. Derfor er den indregnede omkostning for en ydelsesbaseret pensionsordning ikke nødvendigvis lig den beløbsmæssige størrelse af forfaldne bidrag for regnskabsåret.
50. Virksomhedens regnskabsmæssige behandling af ydelsesbaserede pensionsordninger sker efter følgende procedurer:
- anvendelse af aktuarmæssige teknikker til at opnå et pålideligt skøn over den beløbsmæssige størrelse af ydelser, som ansatte har optjent til gengæld for arbejdsydelser i det aktuelle og tidligere regnskabsår. Dette kræver, at virksomheden opgør, hvor stor en ydelse, der kan henføres til det aktuelle og tidligere regnskabsår (jvf. afsnit 67-71) og foretager skøn (aktuarmæssige forudsætninger) over demografiske variabler (eksempelvis personaleudskiftning og dødelighed) og økonomiske variabler (eksempelvis fremtidige stigninger i lønninger og sygesikringsomkostninger), som vil påvirke ydelsens kostpris (jvf. afsnit 72-91),
 - diskontering af ydelsen ved anvendelse af *the Projected Unit Credit Method* for at opgøre nutidsværdien af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse og pensionsomkostningerne vedrørende det aktuelle regnskabsår (jvf. afsnit 64-66),
 - opgørelse af dagsværdien af ordningens aktiver (jvf. afsnit 102-104),
 - opgørelse af den samlede beløbsmæssige størrelse af aktuarmæssige gevinster og tab og den beløbsmæssige størrelse af de aktuarmæssige gevinster og tab, som skal indregnes (jvf. afsnit 92-95),
 - opgørelse af pensionsomkostninger tilknyttet tidligere regnskabsår som følge af introduktion eller ændring af en pensionsordning (jvf. afsnit 96-101) og
 - opgørelse af gevinster eller tab som følge af nedskæring eller indfrielse af en pensionsordning (jvf. afsnit 109-115).
- Når virksomheden har mere end en ydelsesbaseret pensionsordning, skal den anvende disse procedurer separat for hver pensionsordning.
51. I nogle tilfælde kan skøn, gennemsnit og forenklede beregninger give en pålidelig tilnærmelse af de detaljerede beregninger illustreret i denne standard.

Regnskabsmæssig behandling af en faktisk forpligtelse

52. **Virksomheden skal ikke kun indregne sin retlige forpligtelse i henhold til de formelle vilkår i en ydelsesbaseret pensionsordning, men også faktiske forpligtelser hidrørende fra virksomhedens uformelle praksis. Uformel praksis medfører en faktisk forpligtelse, hvor virksomheden ikke har andet realistisk alternativ end at betale personaleydelse. Eksempelvis foreligger der en faktisk forpligtelse, hvor en ændring i virksomhedens uformelle praksis vil medføre uacceptabel skade på forholdet til de ansatte.**
53. En ydelsesbaseret pensionsordnings formelle vilkår kan tillade, at virksomheden bringer sine forpligtelser i henhold til pensionsordningen til ophør. Det er dog normalt vanskeligt for virksomheden at ophæve en pensionsordning, hvis de ansatte skal beholdes. Når der ikke er dokumentation for det modsatte, forudsættes det derfor ved den regnskabsmæssige behandling af pensionsydelser, at virksomheden, som aktuelt udlover sådanne ydelser, vil fortsætte hermed over de ansattes resterende arbejdsliv.

Balancen

54. **Det beløb, som indregnes for en ydelsesbaseret pensionsforpligtelse, skal være det samlede nettobeløb af følgende:**
- nutidsværdien af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse på balancedagen (jvf. afsnit 64),**

IAS 19

- (b) *med tillæg af eventuelle indregnede aktuarmæssige gevinster (og fradrag af eventuelle aktuarmæssige tab), som ikke er indregnet som følge af den i afsnit 92-93 beskrevne behandling,*
- (c) *med fradrag af eventuelle endnu ikke indregnede pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår (jvf. afsnit 96),*
- (d) *med fradrag af dagsværdien på balancedagen af ordningens eventuelle aktiver, som skal anvendes til direkte at indfri forpligtelserne (jvf. afsnit 102-104).*
55. Nutidsværdien af den ydelsesbaserede pensionsordning er bruttoforpligtelsen før fradrag af dagsværdien af ordningens aktiver.
56. **Virksomheden skal opgøre nutidsværdien af ydelsesbaserede pensionsforpligtelser og dagsværdien af ordningens aktiver med tilstrækkelig regelmæssighed til, at de i årsregnskabet indregnede beløb ikke afviger væsentligt fra de beløb, som vil blive opgjort på balancedagen.**
57. Denne standard tilskynder til, men kræver ikke, at virksomheden anvender en kvalificeret aktuar til målingen af alle væsentlige pensionsforpligtelser. Af praktiske årsager kan virksomheden anmode en kvalificeret aktuar om at foretage en detaljeret værdiansættelse af forpligtelsen før balancedagen. Dog ajourføres resultatet af denne værdiansættelse, hvis der opstår væsentlige transaktioner og andre væsentlige ændringer i forholdene (herunder ændringer i markedsværdi og rentesatser) mellem dette tidspunkt og balancedagen.
58. **Det opgjorte beløb i henhold til afsnit 54 kan være negativt (et aktiv). Virksomheden skal måle det heraf følgende aktiv til det laveste beløb af:**
- (a) *det opgjorte beløb i henhold til afsnit 54 og*
- (b) *nettobeløbet af:*
- (i) *eventuelle akkumulerede ikke-indregnede aktuarmæssige nettotab eller pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår (jvf. afsnit 92,93 og 96) og*
- (ii) *nutidsværdien af eventuelle økonomiske fordele i form af tilbagebetalinger fra pensionsordningen eller reduktioner i fremtidige bidrag til pensionsordningen. Nutidsværdien af disse økonomiske fordele skal opgøres ved anvendelse af den i afsnit 78 specificerede diskonterings-sats.*
- 58A. **Anvendelsen af bestemmelserne i afsnit 58 må ikke medføre, at gevinster udelukkende indregnes i det aktuelle regnskabsår som følge af aktuarmæssige tab eller pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår, eller at tab udelukkende indregnes i det aktuelle regnskabsår som følge af aktuarmæssige gevinster. Virksomheden skal derfor i henhold til afsnit 54 straks indregne følgende, i det omfang de opstår, når det ydelsesbaserede pensionsaktiv opfylder bestemmelserne i afsnit 58(b):**
- (a) *aktuarmæssige nettotab for det aktuelle regnskabsår og pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår, i det omfang de overstiger en reduktion i nutidsværdien af de i afsnit 58(b)(ii) beskrevne økonomiske fordele. Såfremt der ikke er sket en ændring eller stigning i nutidsværdien af de økonomiske fordele, skal hele det aktuarmæssige nettotab for det aktuelle regnskabsår og pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår indregnes straks i henhold til afsnit 54.*
- (b) *aktuarmæssige nettogevinster for det aktuelle regnskabsår med fradrag af pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår, i det omfang de overstiger en stigning i nutidsværdien af de i afsnit 58(b)(ii) beskrevne økonomiske fordele. Såfremt der ikke er sket en ændring eller et fald i nutidsværdien af de økonomiske fordele, skal hele den aktuarmæssige nettogevinst for det aktuelle regnskabsår med fradrag af pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår indregnes straks i henhold til afsnit 54.*
- 58B. Bestemmelserne i afsnit 58A finder udelukkende anvendelse, hvis virksomheden ved regnskabsårets begyndelse eller slutning har en overdækning ⁽¹⁾ af en ydelsesbaseret pensionsordning, og virksomheden som følge af vilkårene i pensionsordningen ikke kan genindvinde dette overskud fuldt ud ved tilbagebetalinger fra pensionsordningen eller reduktioner i fremtidige bidrag til pensionsordningen. I sådanne tilfælde vil pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår og aktuarmæssige tab, som opstår i det aktuelle

(1) En pensionsordning er overdækket, når dagsværdien af ordningens aktiver overstiger nutidsværdien af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse.

regnskabsår og hvis indregning udskydes i henhold til afsnit 54, øge det i afsnit 58(b)(i) specificerede beløb. Hvis denne forøgelse ikke modsvarer af et tilsvarende fald i nutidsværdien af de økonomiske fordele, som opfylder kriterierne for indregning i henhold til afsnit 58(b)(ii), vil det i afsnit 58(b) specificerede beløb øges, og dermed vil en gevinst opstå. I henhold til afsnit 58A må virksomheden ikke indregne sådanne gevinster. Det modsatte er tilfældet med aktuarmæssige gevinster, som opstår i det aktuelle regnskabsår og hvis indregning udskydes i henhold til afsnit 54, i det omfang de aktuarmæssige gevinster reducerer de akkumulerede ikke-indregnede aktuarmæssige tab. I henhold til afsnit 58A må virksomheden ikke indregne sådanne tab.

59. Et aktiv kan opstå, når en ydelsesbaseret pensionsordning er blevet overdækket eller i visse tilfælde, hvor der indregnes aktuarmæssige gevinster. I sådanne tilfælde indregner virksomheden et aktiv, idet:
- (a) virksomheden kontrollerer en ressource, som er dens evne til at anvende overdækningen til frembringelse af fremtidige ydelser,
 - (b) denne kontrol er et resultat af tidligere begivenheder (bidrag betalt af virksomheden og arbejdsydelser udført af den ansatte) og
 - (c) fremtidige økonomiske fordele er til rådighed for virksomheden i form af en reduktion i fremtidige bidrag eller en kontant tilbagebetaling, enten direkte til virksomheden eller indirekte til en anden pensionsordning, som er underdækket.
60. Begrænsningen i afsnit 58(b) tilsidesætter ikke den forsinkede indregning af visse aktuarmæssige tab (jvf. afsnit 92 og 93) og visse pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår (jvf. afsnit 96), bortset fra som specificeret i afsnit 58A. Begrænsningen tilsidesætter dog den i afsnit 155(b) beskrevne overgangsmulighed. Afsnit 120(c)(vi) kræver, at virksomheden oplyser om beløb, der ikke er indregnet som et aktiv grundet begrænsningen i afsnit 58(b).

Eksempel til illustration af afsnit 60

En ydelsesbaseret pensionsordning har følgende karakteristika:

Forpligtelsens nutidsværdi	1,1
Dagsværdien af ordningens aktiver	<u>(1 190)</u>
	(90)
Ikke-indregnede aktuarmæssige tab	(110)
Ikke-indregnede pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår	(70)
Ikke-indregnet stigning i forpligtelsen ved førstegangsansvendelse af standarden i henhold til afsnit 155(b)	<u>(50)</u>
Negativt beløb opgjort i henhold til afsnit 54	<u>(320)</u>
Nutidsværdien af fremtidige tilbagebetalinger og reduktioner i fremtidige bidrag	<u>90</u>
Begrænsningen i afsnit 58(b) beregnes som følger:	
Ikke-indregnede aktuarmæssige tab	110
Ikke-indregnede pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår	70
Nutidsværdien af fremtidige tilbagebetalinger og reduktioner i fremtidige bidrag	<u>90</u>
Begrænsning	<u>270</u>

270 er mindre end 320. Derfor indregner virksomheden et aktiv på 270 og oplyser, at begrænsningen har reduceret aktivets regnskabsmæssige værdi med 50 (jvf. afsnit 120(c)(vi)).

IAS 19

Resultatopgørelsen

61. **Virksomheden skal indregne følgende nettobeløb som omkostning eller som indtægt (i henhold til begrænsningen i afsnit 58(b)) medmindre en anden international regnskabsstandard kræver eller tillader, at disse beløb optages i et aktivs kostpris:**
- (a) **pensionsomkostninger vedrørende det aktuelle regnskabsår (jvf. afsnit 63-91),**
 - (b) **renteomkostninger (jvf. afsnit 82),**
 - (c) **det forventede afkast af ordningens aktiver (jvf. afsnit 105-107) og en eventuel godtgørelsesret (jvf. 104A),**
 - (d) **aktuarmæssige gevinster og tab, i det omfang de er indregnet i henhold til afsnit 92 og 93,**
 - (e) **pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår, i det omfang afsnit 96 kræver, at virksomheden indregner disse og**
 - (f) **virksomheden af eventuelle nedskæringer eller indfrielse (jvf. afsnit 109 og 110).**
62. Andre internationale regnskabsstandarder kræver optagelse af visse omkostninger vedrørende personaleydelse i kostprisen af aktiver, eksempelvis varebeholdninger eller materielle anlægsaktiver (jvf. IAS 2, Varebeholdninger og IAS 16, Materielle anlægsaktiver). Omkostninger vedrørende pensionsydelse medtaget i sådanne aktivers kostpris omfatter den relevante andel af de i afsnit 61 nævnte elementer.

Indregning og måling: nutidsværdi af ydelsesbaserede pensionsforpligtelser og pensionsomkostninger vedrørende det aktuelle regnskabsår

63. De samlede omkostninger til en ydelsesbaseret pensionsordning kan påvirkes af mange variabler, eksempelvis slutløn, personaleudskiftning og dødelighed, udviklingstendenser i sygesikringsomkostninger samt, for afdækkede pensionsordninger, investeringsafkastet af ordningens aktiver. De samlede omkostninger til pensionsordningen er usikre, og denne usikkerhed vil sandsynligvis eksistere over en lang tidsperiode. For at måle nutidsværdien af pensionsforpligtelsen og den tilknyttede pensionsomkostning vedrørende det aktuelle regnskabsår, er det nødvendigt at:
- (a) anvende en aktuarmæssig værdiansættelsesmetode (jvf. afsnit 64-66),
 - (b) henføre ydelser til de regnskabsår, hvor de ansatte har udført arbejdsydelsen (jvf. afsnit 67-71) og
 - (c) opstille aktuarmæssige forudsætninger (jvf. afsnit 72-91).

Aktuarmæssig værdiansættelsesmetode

64. **Virksomheden skal anvende the Projected Unit Credit Method til at opgøre nutidsværdien af de ydelsesbaserede pensionsforpligtelser og den tilknyttede pensionsomkostning vedrørende det aktuelle regnskabsår samt, hvis det er relevant, pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår.**
65. *The Projected Unit Credit Method* (undertiden benævnt »accrued benefit method pro-rated on service« eller »the benefit/years of service method«) antager, at hvert arbejdsår giver ret til en yderligere ydelse (jvf. afsnit 67-71), og hver enhed måles separat med henblik på at opbygge den samlede forpligtelse (jvf. afsnit 72-91).
66. Virksomheden diskonterer hele pensionsforpligtelsen, selv om dele af forpligtelsen forfalder inden for et år efter balancedagen.

Eksempel til illustration af afsnit 65

En engangsydelse betales ved ansættelsens ophør svarende til 1 % af slutlønnen for hvert arbejdsår. Løn i år 1 er 10 000 og antages at stige med 7 % (sammenlagt) hvert år. Diskonteringssatsen er 10 % pr. år. Følgende tabel viser, hvordan forpligtelsen stiger for en ansat, som forventes at forlade virksomheden ved udgangen af år 5, når det samtidig antages, at der ikke sker ændringer i de aktuarmæssige forudsætninger. For overskuelighedens skyld er der i dette eksempel ikke medtaget de yderligere reguleringer, som er nødvendige for at afspejle sandsynligheden for, at den ansatte forlader virksomheden på et tidligere eller senere tidspunkt.

År	1	2	3	4	5
Ydelse henført til:					
— tidligere regnskabsår	0	131	262	393	524
— aktuelle regnskabsår (1 % af slutlønnen)	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>
— aktuelle og tidligere regnskabsår	<u>131</u>	<u>262</u>	<u>393</u>	<u>524</u>	<u>655</u>
Forpligtelse, primo	—	89	196	324	476
10 % rente	—	9	20	33	48
Pensionsomkostninger vedrørende det aktuelle regnskabsår	<u>89</u>	<u>98</u>	<u>108</u>	<u>119</u>	<u>131</u>
Forpligtelse, ultimo	<u>89</u>	<u>196</u>	<u>324</u>	<u>476</u>	<u>655</u>

Note: 1. Forpligtelsen primo er nutidsværdien af den ydelse, der vedrører tidligere regnskabsår.
 2. Pensionsomkostninger vedrørende det aktuelle regnskabsår er nutidsværdien af den ydelse, der vedrører det aktuelle regnskabsår.
 3. Forpligtelsen, ultimo, er nutidsværdien af den ydelse, der vedrører det aktuelle og tidligere regnskabsår.

Henføring af ydelser til arbejdsår

67. **Ved opgørelsen af nutidsværdien af virksomhedens ydelsesbaserede pensionsforpligtelser, de tilknyttede pensionsomkostninger vedrørende det aktuelle regnskabsår samt, hvis det er relevant, pensionsomkostninger tilknyttet tidligere regnskabsår, skal virksomheden henføre ydelserne til arbejdsår i henhold til pensionsordningens ydelsessammensætning. Hvis en arbejdsydelse i senere regnskabsår vil medføre et væsentligt højere ydelsesniveau end i tidligere regnskabsår, skal virksomheden dog henføre ydelserne lineært fra:**
- (a) **det tidspunkt, hvor en arbejdsydelse først medfører ydelser i henhold til pensionsordningen (uanset om ydelserne er betinget af yderligere arbejdsydelser) indtil**
- (b) **det tidspunkt, hvor yderligere arbejdsydelser ikke vil medføre væsentlige yderligere ydelser i henhold til pensionsordningen bortset fra ved yderligere lønstigninger.**
68. *The Projected Unit Credit Method* kræver, at virksomheden henfører ydelser til det aktuelle regnskabsår (for at opgøre pensionsomkostninger vedrørende det aktuelle regnskabsår) og det aktuelle og tidligere regnskabsår (for at opgøre nutidsværdien af ydelsesbaserede pensionsforpligtelser). Virksomheden henfører ydelser til de regnskabsår, hvor forpligtelsen vedrørende pensionsydelser opstår. En sådan forpligtelse opstår, i takt med at ansatte udfører arbejdsydelser til gengæld for pensionsydelser, som virksomheden forventer at betale i fremtidige regnskabsår. Aktuarmæssige teknikker gør det muligt for virksomheden at måle denne forpligtelse med tilstrækkelig pålidelighed til at indregning af en forpligtelse kan forsvares.

IAS 19

Eksempel til illustration af afsnit 68

1. En ydelsesbaseret pensionsordning giver ved pension en engangsydelse på 100 for hvert arbejdsår.

En ydelse på 100 henføres til hvert år. Pensionsomkostninger vedrørende det aktuelle regnskabsår er nutidsværdien af 100. Nutidsværdien af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse er nutidsværdien af 100 ganget med antallet af arbejdsår på balancedagen.

Hvis ydelsen forfalder straks, når den ansatte forlader virksomheden, afspejler pensionsomkostningerne vedrørende det aktuelle regnskabsår og nutidsværdien af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse det tidspunkt, hvor den ansatte forventes at forlade virksomheden. På grund af effekten af diskonteringen er de derfor mindre end de beløb, der ville være opgjort, hvis den ansatte havde forladt virksomheden på balancedagen.

2. En pensionsordning giver en månedlig pension på 0,2 % af slutlønnen for hvert arbejdsår. Pensionen forfalder fra det fyldte 65 år.

Ydelser, som svarer til nutidsværdien på den forventede pensionsalder af en månedlig pension på 0,2 % af den skønnede slutløn fra den forventede pensionsalder indtil den forventede dødsdag, henføres til hvert arbejdsår. Pensionsomkostninger vedrørende det aktuelle regnskabsår er nutidsværdien af denne ydelse. Nutidsværdien af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse er nutidsværdien af månedlige pensionsbetalinger på 0,2 % af slutlønnen ganget med antallet af arbejdsår på balancedagen. Pensionsomkostningerne vedrørende det aktuelle regnskabsår og nutidsværdien af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse diskonteres, idet pensionsudbetalingen begynder ved 65 år.

69. Arbejdsydelser medfører en forpligtelse i en ydelsesbaseret pensionsordning, selv om ydelserne er betinget af fremtidig ansættelse (det vil med andre ord sige, at de ikke er sikrede). Arbejdsydelser før tidspunktet, hvor ydelserne er sikret, medfører en faktisk forpligtelse, idet omfanget af fremtidige arbejdsydelser, som de ansatte skal udføre, før de er berettiget til ydelser, reduceres på hver efterfølgende balancedag. Ved målingen af sin ydelsesbaserede pensionsforpligtelse, tager virksomheden sandsynligheden for, at nogle ansatte ikke opfylder kravene for sikring af ydelserne, i betragtning. Selv om visse pensionsydelser, eksempelvis sygesikringsydelser efter fratrædelse, kun forfalder, hvis en specificeret begivenhed opstår, når en ansat ikke længere er i virksomheden, opstår der tilsvarende en forpligtelse, når den ansatte udfører en arbejdsydelse, som vil skabe en ret til ydelsen, hvis den specificerede begivenhed opstår. Sandsynligheden for, at den specificerede begivenhed vil opstå, påvirker målingen af forpligtelsen, men afgør ikke, om forpligtelsen foreligger.

Eksempel til illustration af afsnit 69

1. En pensionsordning betaler en ydelse på 100 for hvert arbejdsår. Ydelserne bliver sikret efter 10 arbejdsår.

En ydelse på 100 henføres til hvert år. For hvert af de første 10 år afspejler pensionsomkostningerne vedrørende det aktuelle regnskabsår og forpligtelsens nutidsværdi sandsynligheden for, at den ansatte ikke vil fuldføre 10 arbejdsår.

2. En pensionsordning betaler en ydelse på 100 for hvert arbejdsår, undtagen arbejdsydelse før en alder af 25. Ydelserne er sikret med det samme.

Der henføres ingen ydelse for arbejdsydelse før en alder af 25, idet arbejdsydelse før dette tidspunkt ikke medfører ydelser (betingede eller ikke). En ydelse på 100 henføres til hvert af de efterfølgende år.

70. Forpligtelsen øges indtil det tidspunkt, hvor yderligere arbejdsydelser ikke vil medføre væsentlige yderligere ydelser. Derfor henføres alle ydelser til regnskabsår, der slutter på dette tidspunkt eller tidligere. Ydelser henføres til de enkelte regnskabsår i henhold til pensionsordningens ydelsessammensætning, men hvis arbejdsydelser i senere regnskabsår vil medføre et væsentligt højere ydelsesniveau end i tidligere regnskabsår, henfører virksomheden ydelserne lineært indtil det tidspunkt, hvor yderligere arbejdsydelser vil medføre væsentlige yderligere ydelser. Dette sker, fordi arbejdsydelsen i hele perioden i sidste ende vil føre til ydelser på et højere niveau.

Eksempel til illustration af afsnit 70

1. En pensionsordning betaler en engangsydelse på 1 000, som bliver sikret efter 10 års ansættelse. Pensionsordningen giver ingen yderligere ydelser for efterfølgende arbejdsydelser.

En ydelse på 100 (1 000 divideret med 10) henføres til hvert af de første 10 år. Pensionsomkostningerne vedrørende det aktuelle regnskabsår i hvert af de første 10 år afspejler sandsynligheden for, at den ansatte ikke vil fuldføre 10 arbejdsår. Der henføres ingen ydelse til efterfølgende år.

2. En pensionsordning betaler en engangsfratrædelsesydelse på 2 000 til alle ansatte, som stadig er ansat i en alder af 55, og har været det i 20 år, eller som stadig er ansat i en alder af 65, uanset hvor mange år, de har været ansat.

For ansatte, som bliver ansat i virksomheden før en alder af 35, medfører arbejdsydelser først ydelser i henhold til pensionsordningen ved en alder af 35 (en ansat kan forlade virksomheden i en alder af 30 og vende tilbage i en alder af 33 uden virkning på den beløbsmæssige størrelse eller tidspunktet for betaling af ydelser). Disse ydelser er betinget af yderligere arbejdsydelser. Ligeledes medfører arbejdsydelser efter en alder af 55 ikke væsentlige yderligere ydelser. For disse ansatte henføres virksomheden en ydelse på 100 (2 000 divideret med 20) til hvert år fra en alder af 35 til 55.

For ansatte, som ansættes mellem en alder af 35 og 45, vil arbejdsydelser efter 20 år ikke medføre væsentlige yderligere ydelser. For disse ansatte henføres virksomheden en ydelse på 100 (2 000 divideret med 20) til hvert af de første 20 år.

For ansatte, som ansættes i en alder af 55, vil arbejdsydelser efter 10 år ikke medføre væsentlige yderligere ydelser. For disse ansatte henføres virksomheden en ydelse på 200 (2 000 divideret med 10) til hvert af de første 10 år.

For alle ansatte afspejler pensionsomkostningerne vedrørende det aktuelle regnskabsår og nutidsværdien af pensionsforpligtelsen sandsynligheden for, at den ansatte ikke vil fuldføre de nødvendige arbejdsår.

3. En sygesikringsordning efter fratrædelse godtgør 40 % af en ansats sygesikringsomkostninger, hvis den ansatte forlader virksomheden efter mere end 10 og mindre end 20 arbejdsår og 50 % af disse omkostninger, hvis den ansatte forlader virksomheden efter 20 arbejdsår eller mere.

I henhold til pensionsordningens ydelsessammensætning, henfører virksomheden 4 % af nutidsværdien af de forventede sygesikringsomkostninger (40 % divideret med 10) til hvert af de første 10 år og 1 % (10 % divideret med 10) til hvert af de næste 10 år. Pensionsomkostningerne vedrørende det aktuelle regnskabsår afspejler hvert regnskabsår sandsynligheden for, at den ansatte ikke vil fuldføre de nødvendige arbejdsår til at optjene dele af eller alle ydelserne. Der henføres ingen ydelser for ansatte, som forventes at forlade virksomheden inden for 10 arbejdsår.

4. En sygesikringsordning efter fratrædelse godtgør 10 % af en ansats sygesikringsomkostninger, hvis den ansatte forlader virksomheden efter mere end 10 og mindre end 20 arbejdsår og 50 % af disse omkostninger, hvis den ansatte forlader virksomheden efter 20 arbejdsår eller mere.

Arbejdsydelser i senere arbejdsår vil medføre et væsentligt højere ydelsesniveau end i tidligere år. For ansatte, som forventes at forlade virksomheden efter 20 arbejdsår eller mere, henfører virksomheden derfor ydelser lineært i henhold til afsnit 68. Arbejdsydelser ud over 20 år vil ikke medføre væsentlige yderligere ydelser. Derfor er de henførte ydelser til hvert af de første 20 arbejdsår 2,5 % af nutidsværdien af de forventede sygesikringsomkostninger (50 % divideret med 20).

IAS 19

For ansatte, som forventes at forlade virksomheden efter mellem 10 og 20 arbejdsår, svarer den henførte ydelse til hvert af de første 10 år til 1 % af nutidsværdien af de forventede sygesikringsomkostninger. For disse ansatte henføres ingen modydelse for arbejdsydelse mellem slutningen af det tiende år og det tidspunkt, hvor den ansatte forventes at forlade virksomheden.

Der henføres ingen ydelser for ansatte, som forventes at forlade virksomheden inden for 10 arbejdsår.

71. Når den beløbsmæssige størrelse af en ydelse er en konstant andel af slutlønnen for hvert arbejdsår, påvirker fremtidige lønstigninger det beløb, som er nødvendigt for at indfri den forpligtelse, som foreligger for arbejdsydelse før balancedagen, men medfører ingen yderligere forpligtelse. Derfor gælder det, at:
- (a) lønstigninger ikke medfører yderligere ydelser for så vidt angår afsnit 67(b), selv om den beløbsmæssige størrelse af ydelserne afhænger af slutlønnen og
 - (b) den beløbsmæssige størrelse af ydelser henført til hvert regnskabsår er en konstant andel af den løn, som ydelsen er knyttet til.

Eksempel til illustration af afsnit 71

De ansatte er berettiget til en ydelse på 3 % af slutlønnen for hvert arbejdsår før en alder af 55.

Ydelser på 3 % af den skønnede slutløn henføres til hvert år indtil en alder af 55. Det er det tidspunkt, hvor yderligere arbejdsydelse ikke vil medføre væsentlige yderligere ydelser i henhold til pensionsordningen. Der henføres ingen ydelse til arbejdsydelse efter denne alder.

Aktuarmæssige forudsætninger

72. **Aktuarmæssige forudsætninger skal være objektive og indbyrdes forenelige.**
73. Aktuarmæssige forudsætninger er virksomhedens bedste skøn over de variable, der bestemmer de endelige omkostninger tilknyttet pensionsydelse. Aktuarmæssige forudsætninger omfatter:
- (a) demografiske forudsætninger om fremtidige karakteristika for nuværende og tidligere ansatte (samt pårørende) som er berettiget til ydelser. Demografiske forudsætninger omhandler eksempelvis:
 - (i) dødelighed, både under og efter ansættelsen,
 - (ii) niveauet af personaleudskiftningshastighed, invaliditet og førtidspension,
 - (iii) andelen af deltagere i pensionsordningen med pårørende, som vil være berettiget til ydelser, og
 - (iv) hyppigheden af krav i henhold til sygesikringsordninger og
 - (b) økonomiske forudsætninger, som eksempelvis omhandler:
 - (i) diskonteringsraten (jvf. afsnit 78-82),
 - (ii) fremtidige løn- og ydelsesniveauer (jvf. afsnit 83-87),
 - (iii) fremtidige sygesikringsomkostninger for så vidt angår sygesikringsydelse, herunder væsentlige omkostninger til behandling af udbetalinger i forbindelse med krav og ydelser (jvf. afsnit 88-91) og
 - (iv) det forventede afkast af ordningens aktiver (jvf. afsnit 105-107).
74. Aktuarmæssige forudsætninger er objektive, hvis de hverken er uforsigtige eller overdrevent forsigtige.

75. Aktuarmæssige forudsætninger er indbyrdes forenelige, hvis de afspejler det økonomiske forhold mellem faktorer som inflation, lønstigninger, afkast af ordningens aktiver og diskonteringssatser. Eksempelvis gælder det for alle forudsætninger, som afhænger af et bestemt inflationsniveau (eksempelvis forudsætninger om rentesatser og stigninger i lønninger og ydelser) i et givet fremtidigt regnskabsår, at det samme inflationsniveau anvendes for dette regnskabsår.
76. Virksomheden opgør diskonteringssatsen og andre økonomiske forudsætninger i nominelle (angivne) beløb, medmindre skøn i reelle (inflationskorrigerede) beløb er mere pålidelige, eksempelvis i hyperinflationsøkonomier (jvf. IAS 29, Regnskabsaflæggelse i hyperinflationsøkonomier) eller hvis ydelsen indeksreguleres, og der er et omfattende marked for indeksregulerede obligationer i samme valuta og med samme løbetid.
77. **Økonomiske forudsætninger skal baseres på markedsforventninger på balancedagen til den periode, som forpligtelserne skal indfries over.**

Aktuarmæssige forudsætninger: diskonteringssats

78. **Den sats, der anvendes til diskontering af pensionsforpligtelser (både afdækkede og uafdækkede), skal opgøres med udgangspunkt i markedsafkastet på balancedagen af erhvervsobligationer af høj kvalitet. I lande, hvor der ikke er noget omfattende marked for sådanne obligationer, skal markedsafkastet (på balancedagen) af statsobligationer anvendes. Valuta og løbetid for erhvervs- eller statsobligationer skal stemme overens med valutaen og den skønnede løbetid for pensionsforpligtelserne.**
79. Diskonteringssatsen er en aktuarmæssig forudsætning, som har en væsentlig virkning. Diskonteringssatsen afspejler den tidsmæssige værdi af penge, men ikke aktuarmæssig risiko eller investeringsrisiko. Yderligere afspejler diskonteringssatsen ikke kreditrisiko vedrørende den enkelte virksomhed, som bæres af virksomhedens kreditorer, ligesom den ikke afspejler risikoen for, at de faktiske forhold i fremtiden afviger fra de aktuarmæssige forudsætninger.
80. Diskonteringssatsen afspejler det skønnede tidspunkt for betaling af ydelser. I praksis opnår virksomheden ofte dette ved anvendelse af en enkelt vejet gennemsnitlig diskonteringssats, som afspejler det skønnede tidspunkt og beløbsmæssige størrelse af ydelser til betaling samt den valuta, som ydelserne skal betales i.
81. I nogle tilfælde er der ikke noget omfattende marked for obligationer med en tilstrækkelig lang løbetid til at matche den skønnede løbetid af alle ydelser til betaling. I sådanne tilfælde anvender virksomheden aktuelle markedsratser med passende løbetid til at diskontere de mere kortsigtede betalinger og skønner diskonteringssatsen for længere løbetider ved ekstrapolering af rentekurven på grundlag af gældende markedsrenter. Den samlede nutidsværdi af en ydelsesbaseret pensionsforpligtelse vil sandsynligvis ikke være nævneværdigt påvirket af den diskonteringssats, der anvendes på den del af ydelserne, som forfalder efter udløbet af de erhvervs- og statsobligationer, der findes på markedet.
82. Renteomkostningerne beregnes ved at gange diskonteringssatsen ved begyndelsen af regnskabsåret, med nutidsværdien af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse i løbet af regnskabsåret, idet der tages hensyn til væsentlige ændringer i denne forpligtelse. Nutidsværdien af forpligtelsen vil afvige fra den i balancen indregnede forpligtelse, fordi forpligtelsen indregnes efter fradrag af dagsværdien af ordningens aktiver, og idet visse aktuarmæssige gevinster og tab og visse pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår ikke indregnes straks [Appendiks A illustrerer blandt andet beregningen af renteomkostninger].

Aktuarmæssige forudsætninger: lønninger, ydelser og sygesikringsomkostninger

83. **Pensionsforpligtelser skal måles på et grundlag, der afspejler:**
- (a) **skønnede fremtidige lønstigninger,**
- (b) **ydelserne i henhold til pensionsordningens vilkår (eller hidrørende fra en faktisk forpligtelse, som ligger uden for disse vilkår) på balancedagen og**

IAS 19

- (c) *skønnede fremtidige ændringer i omfanget af offentlige ydelser, som udelukkende har en virkning på forfaldne ydelser i henhold til en ydelsesbaseret pensionsordning, hvis:*
- (i) *disse ændringer er vedtaget før balancedagen eller*
 - (ii) *tidligere erfaringer eller andre pålidelige informationer indikerer, at disse offentlige ydelser vil ændres efter et forudsigteligt mønster, eksempelvis i takt med fremtidige ændringer i det generelle pris- eller generelle lønniveau.*
84. Ved skøn over fremtidige lønstigninger tages inflation, anciennitet, forfremmelser og andre relevante forhold som udbud og efterspørgsel på arbejdsmarkedet i betragtning.
85. Hvis en pensionsordnings formelle vilkår (eller en faktisk forpligtelse, som ligger uden for disse vilkår) kræver, at virksomheden ændrer ydelser i fremtidige regnskabsår, skal målingen af forpligtelsen afspejle disse ændringer. Dette er eksempelvis tilfældet, hvor:
- (a) virksomheden hidtil har forøget sine ydelser, eksempelvis for at dæmpe virkningen af inflation, og der ikke er nogen indikation af, at denne praksis vil ændres i fremtiden, eller
 - (b) aktuarmæssige gevinster allerede er indregnet i årsregnskabet, og virksomheden allerede i henhold til enten pensionsordnings formelle vilkår (eller en faktisk forpligtelse, som ligger uden for disse vilkår) eller lovgivning er forpligtet til at anvende eventuelt overdækning af pensionsordningen til fordel for deltagerne i pensionsordningen (jvf. afsnit 98 (c)).
86. De aktuarmæssige forudsætninger afspejler ikke fremtidige ændringer i ydelser, som ikke er i henhold til pensionsordningens formelle vilkår (eller en faktisk forpligtelse) på balancedagen. Sådanne ændringer vil medføre:
- (a) pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår, i det omfang de ændrer modydelser for arbejdsydelser, som er udført før ændringen, og
 - (b) pensionsomkostninger vedrørende det aktuelle regnskabsår, i det omfang de ændrer modydelser for arbejdsydelser, som udføres efter ændringen.
87. Visse pensionsydelser er knyttet til variabler som niveauet af offentlige fratrædelsesydelser eller offentlig sygesikring. Målingen af sådanne ydelser afspejler forventede ændringer i disse variabler baseret på tidligere begivenheder eller andre pålidelige informationer.
88. ***Forudsætninger om sygesikringsomkostninger skal tage skønnede fremtidige ændringer i sygesikringsomkostninger hidrørende fra inflation eller specifikke ændringer i omkostninger til sygesikringsordninger, i betragtning.***
89. Måling af sygesikringsydelser efter fratrædelse kræver et skøn over omfanget og hyppigheden af fremtidige krav og omkostningen ved at imødekomme disse krav. Virksomheden skønner fremtidige sygesikringsomkostninger på grundlag af virksomhedens egne historiske erfaringer, om nødvendigt suppleret med historisk data fra andre virksomheder, forsikringselskaber, udbydere af sundhedsydelser og andre kilder. Ved skøn over fremtidige sygesikringsomkostninger tages effekten af teknologiske fremskridt, ændringer i udnyttelsen eller ydelsen af sygesikring og ændringer i sundhedstilstanden for pensionsordningens deltagere, i betragtning.
90. Omfanget og hyppigheden af krav påvirkes særligt af de ansattes (og de pårørendes) alder, sundhedstilstand og køn, og kan påvirkes af andre forhold som eksempelvis geografisk placering. Derfor reguleres de historiske data, i det omfang befolkningens demografiske sammensætning afviger fra den stikprøve af befolkningen, der er anvendt som grundlag for de historiske data. De historiske data reguleres også, hvis der er en pålidelig indikation af, at tidligere udviklingstendenser ikke vil fortsætte.
91. Visse sundhedsordninger efter fratrædelse kræver, at de ansatte bidrager til de af ordningen dækkede sygesikringsomkostninger. Ved skøn over fremtidige sygesikringsomkostninger tages sådanne bidrag fra de ansatte i betragtning på grundlag af pensionsordningens vilkår på balancedagen (eller på grundlag

af faktiske forpligtelser, som ligger uden for disse vilkår). Ændringer i disse bidrag fra de ansatte medfører pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår eller i nogle tilfælde, nedskæring af ordningen. Omkostninger til imødekomme af krav kan reduceres af ydelser fra offentlige eller andre udbydere af sundhedsydelser (jvf. afsnit 83 (c) og 87).

Aktuarmæssige gevinster og tab

92. **Ved målingen af sin ydelsesbaserede pensionsforpligtelse i henhold til afsnit 54, skal virksomheden i overensstemmelse med afsnit 58A indregne en del af sine aktuarmæssige gevinster eller tab (som specificeret i afsnit 93) som indtægt eller omkostning, hvis akkumulerede ikke-indregnede aktuarmæssige nettogevinster og nettotab ved slutningen af det foregående regnskabsår overstiger det største af følgende beløb:**

- (a) **10 % af nutidsværdien af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse på dette tidspunkt (før fradrag af ordningens aktiver) og**
- (b) **10 % af dagsværdien af ordningens aktiver på dette tidspunkt.**

Disse begrænsninger skal beregnes og anvendes separat for hver ydelsesbaseret pensionsordning.

93. **Den andel af de aktuarmæssige gevinster og tab, som skal indregnes for hver ydelsesbaseret pensionsordning, er overdækningen i henhold til afsnit 92 divideret med de forventede resterende gennemsnitlige antal arbejdsår for de ansatte, der deltager i ordningen. Dog kan virksomheden anvende enhver systematisk metode, som medfører en hurtigere indregning af aktuarmæssige gevinster og tab, forudsat at det samme grundlag anvendes for både aktuarmæssige gevinster og tab, og dette grundlag anvendes ensartet fra regnskabsår til regnskabsår. Virksomheden kan anvende disse systematiske metoder på aktuarmæssige gevinster og tab, selv om de ligger inden for de i afsnit 92 specificerede begrænsninger.**

94. Aktuarmæssige gevinster og tab kan opstå som følge af stigninger eller fald i enten nutidsværdien af en ydelsesbaseret pensionsforpligtelse eller dagsværdien af en tilknyttet ordningsaktiver. Årsagerne til aktuarmæssige gevinster og tab kan eksempelvis være:

- (a) uventet høj eller lav personaleudskiftning, førtidspension eller dødelighed eller stigninger i lønninger, ydelser (hvis pensionsordningens formelle eller faktiske vilkår foreskriver inflationsdrevne stigninger i ydelser) eller sygesikringsomkostninger.
- (b) virkningen af ændringer i den skønnede fremtidige personaleudskiftning, førtidspension, dødelighed eller stigninger i lønninger, ydelser (hvis pensionsordningens formelle eller faktiske vilkår foreskriver inflationsdrevne stigninger i ydelser) eller sygesikringsomkostninger,
- (c) virkningen af ændringer på diskonteringsraten og
- (d) forskelle mellem det faktiske og det forventede afkast af ordningens aktiver (jvf. afsnit 105-107).

95. På lang sigt kan aktuarmæssige gevinster og tab udligne hinanden. Derfor bør skøn over pensionsforpligtelser vurderes som et spænd (»korridor«) omkring det bedste skøn. Det tillades, men kræves ikke, at virksomheder indregner aktuarmæssige gevinster og tab, som ligger inden for dette spænd. Denne standard kræver, at virksomheden mindst indregner den del af de aktuarmæssige gevinster og tab, som ligger uden for en »korridor« på plus minus 10 %. [Appendiks A illustrerer blandt andet behandlingen af aktuarmæssige gevinster og tab]. Denne standard tillader ligeledes systematiske metoder til hurtigere indregning, forudsat at disse metoder opfylder de i afsnit 93 nævnte betingelser. Sådanne tilladte metoder omfatter eksempelvis straksindregning af alle aktuarmæssige gevinster og tab, både inden for og uden for »korridoren«. Afsnit 155(b) (iii) forklarer nødvendigheden af at tage ikke-indregnede dele af overgangsforpligtelser i betragtning ved den regnskabsmæssige behandling af efterfølgende aktuarmæssige gevinster.

IAS 19

Pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår

96. *Ved målingen af sin ydelsesbaserede pensionsforpligtelse i henhold til afsnit 54, skal virksomheden i overensstemmelse med afsnit 58A lineært indregne pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår som omkostning over den gennemsnitlige periode indtil ydelserne bliver sikret. I det omfang ydelser allerede bliver sikrede straks efter introduktion eller ændring af en ydelsesbaseret pensionsordning, skal virksomheden straks indregne pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår.*
97. Pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår opstår, når virksomheden introducerer en ydelsesbaseret pensionsordning eller ændrer ydelserne i henhold til en eksisterende ydelsesbaseret pensionsordning. Sådanne ændringer sker til gengæld for arbejdsydelser i den periode, der går, indtil de pågældende ydelser bliver sikret. Derfor indregnes pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår over denne periode, uanset om omkostningen vedrører arbejdsydelser i tidligere regnskabsår. Pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår måles som ændringen i forpligtelsen hidrørende fra den foretagne ændring (jvf. afsnit 64).

Eksempel til illustration af afsnit 97

Virksomheden har en pensionsordning, som giver en pension på 2 % af slutlønnen for hvert arbejdsår. Ydelserne bliver sikret efter 5 arbejdsår. Den 1. januar 20X5 forhøjer virksomheden pensionen til 2,5 % af slutlønnen for hvert arbejdsår fra d. 1. januar 20X1. På det tidspunkt, hvor pensionsordningen bliver forhøjet, er nutidsværdien af de ekstra modydelser for arbejdsydelser fra 1. januar 20X1 til 1. januar 20X5 følgende:

Ansatte med mindre end 5 arbejdsår pr. 1. januar X5	150
Ansatte med mere end 5 arbejdsår pr. 1. januar X5 (gennemsnitlig periode indtil sikring: 3 år).	<u>120</u>
	<u>270</u>

Virksomheden indregner straks 150, idet disse ydelser allerede er sikrede. Virksomheden indregner 120 lineært over 3 år fra 1. januar 20X5.

98. Pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår omfatter ikke:
- virksomheden af forskelle mellem faktiske og tidligere antagede lønstigninger på forpligtelsen til at betale modydelser for arbejdsydelser i tidligere regnskabsår (der foreligger ingen pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår, idet aktuarmæssige forudsætninger tager højde for det forventede fremtidige lønniveau),
 - over- eller undervurdering af skønsmæssigt fastsatte pensionsforøgelse, når virksomheden har en faktisk forpligtelse til at foretage sådanne forøgelse (der foreligger ingen pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår, idet aktuarmæssige forudsætninger tager højde for sådanne stigninger),
 - skøn over forhøjelse af ydelser, der hidrører fra aktuarmæssige gevinster, som allerede er indregnet i årsregnskabet, hvis virksomheden i henhold til enten pensionsordningens formelle vilkår (eller en faktisk forpligtelse, som ligger uden for disse vilkår) eller lovgivning er forpligtet til at anvende eventuel overdækning af pensionsordningen til fordel for pensionsordningens deltagere, selv om forøgelse af ydelserne endnu ikke formelt er blevet tildelt (den deraf følgende stigning i forpligtelsen er et aktuarmæssigt tab og ikke en pensionsomkostning vedrørende tidligere regnskabsår, jvf. afsnit 85 (b)),
 - stigningen i sikrede ydelser, når ansatte i mangel af nye eller forbedrede ydelser, opfylder kravene for sikring af ydelser (der foreligger ingen pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår, idet de skønnede omkostninger til ydelser er indregnet som pensionsomkostninger vedrørende det aktuelle regnskabsår i takt med at arbejdsydelserne er udført) og

- (e) virkningen af ændringer i pensionsordningen, som reducerer ydelserne for fremtidige arbejdsydelser (en nedskæring).
99. Virksomheden fastlægger en afskrivningsplan for pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår, når ydelserne introduceres eller ændres. Det ville ikke være praktisk muligt at opretholde den detaljerede dokumentation, der er nødvendig for at identificere og gennemføre efterfølgende ændringer i denne afskrivningsplan. Endvidere er virkningen sandsynligvis kun væsentlig, når der er tale om en nedskæring eller indfrielse. Derfor ændrer virksomheden udelukkende afskrivningsplanen for pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår, hvis der sker en nedskæring eller indfrielse.
100. Når virksomheden reducerer ydelser i henhold til en eksisterende ydelsesbaseret pensionsordning, indregnes den deraf følgende reduktion af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse som (negative) pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår over den gennemsnitlige periode, indtil den reducerede del af ydelserne bliver sikret.
101. Når virksomheden reducerer visse ydelser i henhold til en eksisterende ydelsesbaseret pensionsordning, og samtidig øger andre ydelser til de samme ansatte i henhold til pensionsordningen, behandler virksomheden ændringen som en samlet nettoændring.

Indregning og måling: ordningens aktiver

Dagsværdien af ordningens aktiver

102. Dagsværdien af ordningens aktiver fratrækkes ved opgørelsen af det i balancen indregnede beløb i henhold til afsnit 54. Når der ikke foreligger en markedsværdi, skønnes dagsværdien af ordningens aktiver. Dette kan eksempelvis ske ved diskontering af fremtidige pengestrømme med en diskonteringsats, som afspejler både risikoen forbundet med ordningens aktiver samt udløbstidspunktet eller det forventede afhændelsestidspunkt for disse aktiver (eller den forventede løbetid indtil indfrielsen af den tilknyttede forpligtelse, hvis de ikke har et udløbstidspunkt).
103. Ordningens aktiver omfatter hverken forfaldne bidrag, som endnu ikke er betalt til fonden af den regnskabsaflæggende virksomhed eller ikke-overdragelige finansielle instrumenter, som er udstedt af virksomheden og besiddes af fonden. Ordningens aktiver reduceres med fondens eventuelle forpligtelser, som ikke er tilknyttet personaleydelse, såsom leverandørforpligtelser og lignende forpligtelser samt forpligtelser hidrørende fra afledte finansielle instrumenter.
104. Når ordningens aktiver omfatter anvendelige forsikringspolicer, som præcis matcher den beløbsmæssige størrelse af og betalingstidspunktet for nogle eller alle ydelser i henhold til pensionsordningen, anses dagsværdien af disse forsikringskontrakter at være nutidsværdien af tilknyttede forpligtelser, som beskrevet i afsnit 54 (med eventuel reduktion, hvis de tilgodehavende beløb i henhold til forsikringspolicyen ikke kan genindvindes fuldt ud).

Godtgørelser

- 104A. **Kun når det er så godt som sikkert, at en anden part vil godtgøre nogle af eller alle de omkostninger, der er nødvendige for at indfri en ydelsesbaseret forpligtelse, skal virksomheden indregne sin godtgørelsesret som et separat aktiv. Virksomheden skal måle aktivet til dagsværdi. I alle andre henseender skal virksomheden behandle aktivet på samme måde som ordningens aktiver. I resultatopgørelsen kan omkostninger tilknyttet en ydelsesbaseret pensionsordning præsenteres med fradrag af beløbet for den indregnede godtgørelse.**
- 104B. Undertiden kan virksomheden søge at få dækket nogle af eller alle de omkostninger, som er nødvendige for at indfri en ydelsesbaseret forpligtelse, af en anden part, eksempelvis en forsikringsgiver. Anvendelige forsikringspolicer, som defineret i afsnit 7, er ordningens aktiver. Virksomheden behandler anvendelige forsikringspolicer regnskabsmæssigt på samme måde som ordningens alle andre aktiver, og afsnit 104A finder ikke anvendelse herpå (jvf. afsnit 39-42 og 104).

IAS 19

- 104C. Hvis en forsikringspolice ikke er en anvendelig forsikringspolice, er den ikke en ordnings aktiv. Afsnit 104A omhandler sådanne tilfælde: Virksomheden indregner sin godtgørelsesret i henhold til forsikringspolice som et separat aktiv frem for som en reduktion, når den opgør den i henhold til afsnit 54 indregnede ydelsesbaserede pensionsforpligtelse. I alle andre tilfælde behandler virksomheden aktivet på samme måde som ordningens aktiver. Specielt øges (reduceres) den i henhold til afsnit 54 indregnede ydelsesbaserede pensionsforpligtelse, i det omfang akkumulerede aktuarmæssige nettogevinster (tab) på den ydelsesbaserede forpligtelse og den tilknyttede godtgørelsesret ikke indregnes i henhold til afsnit 92 og 93. Afsnit 120(c)(vii) kræver, at virksomheden giver en kort beskrivelse af forholdet mellem godtgørelsesretten og den tilknyttede forpligtelse.

Eksempel til illustration af afsnit 104A-C

Nutidsværdi af forpligtelse	1 241
Ikke-indregnede aktuarmæssige gevinster	17
Forpligtelse indregnet i balancen	1 258
Rettigheder i henhold til forsikringskontrakter, som præcis svarer til beløbet og betalingstidspunktet for visse ydelser i henhold til pensionsordningen. Disse ydelser har en nutidsværdi på 1 092.	1 092

De ikke-indregnede aktuarmæssige gevinster på 17 er de akkumulerede aktuarmæssige nettogevinster på forpligtelsen og godtgørelsesretten.

- 104D. Hvis godtgørelsesretten hidrører fra en forsikringspolice, som præcis svarer til beløbet og betalingstidspunktet for visse af eller alle ydelserne i henhold til en ydelsesbaseret pensionsordning, anses dagsværdien af godtgørelsesretten for at være nutidsværdien af den tilknyttede forpligtelse, som beskrevet i afsnit 54 (med eventuel reduktion, hvis godtgørelsen ikke kan genindvindes fuldt ud).

Afkast af ordningens aktiver

105. Det forventede afkast af ordningens aktiver er et element af de i resultatopgørelsen indregnede omkostninger. Forskellen mellem det forventede og det faktiske afkast af ordningens aktiver er en aktuarmæssig gevinst eller et aktuarmæssigt tab, som medtages i de aktuarmæssige gevinster og tab for den ydelsesbaserede forpligtelse ved opgørelsen af det nettobeløb, som sammenlignes med 10 %- »korridor«-begrænsninger, som specificeret i afsnit 92.
106. Det forventede afkast af ordningens aktiver baseres på markedsforventningerne ved begyndelsen af regnskabsåret til afkastet over hele den tilknyttede forpligtelses levetid. Det forventede afkast af ordningens aktiver afspejler ændringer i dagsværdien af de af ordningens aktiver, der besiddes i regnskabsåret, som følge af faktiske bidrag indbetalt til fonden eller faktiske ydelser udbetalt af fonden.
107. Ved opgørelsen af det forventede og faktiske afkast af ordningens aktiver fratrækker virksomheden de forventede administrationsomkostninger, med undtagelse af omkostninger medtaget i de aktuarmæssige forudsætninger, der er anvendt til målingen af forpligtelsen.

Eksempel til illustration af afsnit 106

Pr. 1. januar 20X1 var dagsværdien af ordningens aktiver 10 000 og akkumulerede ikke-indregnede aktuarmæssige nettogevinster 760. Den 30. juni 20X1 udbetalte pensionsordningen ydelser på 1 900 og modtog bidrag på 4 900. Pr. 31. december 20X1 var dagsværdien af ordningens aktiver 15 000, og nutidsværdien af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse var 14 792. Det aktuarmæssige tab på forpligtelsen for 20X1 var 60.

Pr. 1. januar 20X1 foretog den regnskabsafslæggende virksomhed følgende skøn, baseret på markedsværdier på dette tidspunkt:

	(%)
Rente- og udbytteindtægter efter fradrag af fondens skyldige skat	9,25
Realiserede og urealiserede gevinster på ordningens aktiver (efter skat)	2,00
Administrationsomkostninger	<u>(1,00)</u>
Forventet afkast	<u>10,25</u>
For 20X1 er det forventede og faktiske afkast af ordningens aktiver følgende:	
Afkast af 10 000, som besiddes i et år til 10,25 %	1 025
Afkast af 3 000, som besiddes i 6 måneder til 5 % (svarende til 10,25 % p.a., tilskrevet halvårligt)	<u>150</u>
Forventet afkast af ordningens aktiver for 20X1	<u>1 175</u>
Dagsværdien af ordningens aktiver pr. 31. december 20X1	15 000
Med fradrag af dagsværdien af ordningens aktiver pr. 1. januar 20X1	(10 000)
Med fradrag af modtagne bidrag	(4 900)
Med tillæg af betalte bidrag	<u>1 900</u>
Faktisk afkast af ordningens aktiver	<u>2 000</u>

Forskellen mellem det forventede afkast af ordningens aktiver (1 175) og det faktiske afkast af ordningens aktiver (2 000) er en aktuarmæssig gevinst på 825. Derfor er den akkumulerede ikke-indregnede aktuarmæssige nettogevinst 1 525 (760 plus 825 minus 60). I henhold til afsnit 92 fastsættes korridorens begrænsninger til 1 500 (det største beløb af følgende: (i) 10 % af 15 000 og (ii) 10 % af 14 792). I det følgende regnskabsår (20X2) indregner virksomheden i resultatopgørelsen en aktuarmæssig gevinst på 25 (1 525 minus 1 500) divideret med de forventede resterende gennemsnitlige arbejdsliv for de pågældende ansatte.

Det forventede afkast af ordningens aktiver for 20X2 baseres på markedsforsventningerne pr. 1. januar 20X2 til afkast over hele forpligtelses levetid.

Virksomhedssammenslutninger

108. Ved virksomhedssammenslutning, som er virksomhedsovertagelse, indregner virksomheden aktiver og forpligtelser hidrørende fra pensionsydelse til forpligtelsens nutidsværdi med fradrag af dagsværdien af ordningens aktiver (jvf. IAS 22, Virksomhedssammenslutninger). Forpligtelsens nutidsværdi omfatter alle følgende elementer, selv hvis den overtagne virksomhed ikke har indregnet disse på overtagelsestidspunktet:

- (a) aktuarmæssige gevinster og tab, som er opstået før overtagelsestidspunktet (uanset om de lå inden for 10 %-»korridoren«),
- (b) pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår som er opstået som følge af ændringer i ydelser eller introduktionen af en pensionsordning før overtagelsestidspunktet og
- (c) beløb, som den overtagende virksomhed i henhold til overgangsbestemmelserne i afsnit 155 (b) ikke har indregnet.

Nedskæring og indfrielse

109. **Virksomheden skal indregne gevinster eller tab ved nedskæring eller indfrielse af en ydelsesbaseret pensionsordning, når nedskæringen eller indfrielsen finder sted. Gevinster eller tab ved en nedskæring eller indfrielse skal omfatte:**

- (a) **ændringer i nutidsværdien af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse som følge heraf,**

IAS 19

- (b) *ændringer i dagsværdien af ordningens aktiver som følge heraf,*
- (c) *tilknyttede aktuarmæssige gevinster og tab samt pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår, som i henhold til afsnit 92 og 96 ikke tidligere er blevet indregnet.*
110. **Før opgørelsen af virkningen af en nedskæring eller indfrielse, skal virksomheden foretage en fornyet måling af forpligtelsen (og eventuelle tilknyttede ordningers aktiver) efter de aktuelle aktuarmæssige forudsætninger (herunder aktuelle markedsrenter og andre aktuelle markedsværdier).**
111. En nedskæring finder sted, når virksomheden enten:
- (a) er påviseligt forpligtet til væsentligt at reducere antallet af ansatte, som er omfattet af en pensionsordning, eller
- (b) ændrer vilkårene i en ydelsesbaseret pensionsordning, således at en væsentlig del af nuværende ansattes fremtidige arbejdsydelser ikke længere berettiger dem til ydelser, eller kun berettiger dem til reducerede ydelser.
- En nedskæring kan ske som følge af en enkeltstående begivenhed, eksempelvis lukningen af et produktionsanlæg, ophøret af en aktivitet eller ophøret eller suspenderingen af en pensionsordning. En begivenhed er tilstrækkeligt væsentlig til at opfylde betingelserne for en nedskæring, hvis indregningen af gevinster eller tab fra nedskæringen vil have en væsentlig virkning på årsregnskabet. Nedskæringer sker ofte i forbindelse med omstruktureringer. Derfor behandler virksomheden regnskabsmæssigt en nedskæring på samme tidspunkt som en tilknyttet omstrukturering.
112. En indfrielse finder sted, når virksomheden foretager en transaktion, der fjerner enhver yderligere retlig eller faktisk forpligtelse vedrørende en del af eller alle ydelser i en ydelsesbaseret pensionsordning, eksempelvis ved en engangsudbetaling til eller på vegne af deltagerne i pensionsordningen som modydelse for ret til at modtage bestemte pensionsydelser.
113. I visse tilfælde tegner virksomheden en forsikringspolice for at finansiere nogle af eller alle personaleydelser tilknyttet arbejdsydelser i det aktuelle eller tidligere regnskabsår. Tegningen af en sådan forsikringspolice udgør ikke en indfrielse, hvis virksomheden har en retlig eller faktisk forpligtelse (jvf. afsnit 39) til at betale yderligere beløb, hvis forsikringsgiveren ikke betaler de i forsikringspolice specificerede personaleydelser. Afsnit 104A-D omhandler indregning og måling af godtgørelsesrettigheder i henhold til forsikringspolicer, som ikke er ordningens aktiver.
114. En samtidig indfrielse og nedskæring finder sted, hvis en pensionsordning bringes til ophør, således at forpligtelsen indfries og pensionsordningen ophører med at eksistere. Dog er ophøret af en pensionsordning ikke en nedskæring eller indfrielse, hvis pensionsordningen erstattes af en ny pensionsordning, hvis ydelser i realiteten er identiske.
115. Når en nedskæring kun vedrører nogle af de ansatte, der er dækket af pensionsordningen, eller når kun en del af en forpligtelse indfries, omfatter gevinster eller tab en forholdsmæssig andel af de tidligere ikke-indregnede pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår og aktuarmæssige gevinster og tab (samt overgangsbeløb, som i henhold til afsnit 155 (b) stadig ikke er indregnet). Den forholdsmæssige andel opgøres på grundlag af forpligtelsernes nutidsværdi før og efter nedskæringen eller indfrielsen, medmindre der under omstændighederne foreligger et mere fornuftigt grundlag. Eksempelvis kan det være passende at anvende gevinster hidrørende fra en nedskæring eller indfrielse af den samme pensionsordning til først at eliminere ikke-indregnede pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår vedrørende den samme pensionsordning.

Eksempel til illustration af afsnit 115

Virksomheden bringer et forretningssegment til ophør, og de ansatte i det ophørte segment vil ikke optjene yderligere ydelser. Dette udgør en nedskæring uden indfrielse. Efter de aktuelle aktuarmæssige forudsætninger (herunder aktuelle markedsrenter og andre aktuelle markedsværdier) umiddelbart før nedskæringen har virksomheden en ydelsesbaseret pensionsforpligtelse med en nettonutidsværdi på 1 000, en ordning med aktiver til dagsværdi af 820 og en akkumuleret ikke-indregnet aktuarmæssig nettogevinst på 50. Virksomheden tog denne standard i anvendelse første gang året før. Dette har forøget nettoforpligtelsen med 100, som virksomheden har valgt at indregne over 5 år (jvf. afsnit 155 (b)). Nedskæringen reducerer forpligtelsens nettonutidsværdi med 100 til 900.

Af de tidligere ikke-indregnede aktuarmæssige gevinster og overgangsbeløb vedrører 10 % (100/1 000) den del af forpligtelsen, som blev elimineret ved nedskæringen. Virkningen af nedskæringen er således følgende:

	Før nedskæring	Gevinst ved nedskæring	Efter nedskæring
Nettonutidsværdi af forpligtelse	1 000	(100)	900
Dagsværdien af ordningens aktiver	(820)	—	(820)
	180	(100)	80
Ikke-indregnede aktuarmæssige gevinster	50	(5)	45
Ikke-indregnet overgangsbeløb (100 X 4/5)	(80)	8	(72)
Nettoforpligtelse indregnet i balancen	150	(97)	53

Præsentation

Modregning

116. **Virksomheden må kun modregne en ordnings aktiv i en forpligtelse tilknyttet en anden pensionsordning, når virksomheden:**
- har en juridisk ret til at anvende en overdækning af en pensionsordning til indfrielse af forpligtelser i en anden pensionsordning og**
 - har til hensigt enten at indfri forpligtelserne netto eller at realisere overdækningen af en pensionsordning og samtidig indfri sin forpligtelse i en anden pensionsordning.**
117. Modregningskriterierne svarer til de kriterier, der er opstillet for finansielle instrumenter i IAS 32: Finansielle instrumenter: Oplysning og præsentation.

Sondring mellem omsætningsaktiver og anlægsaktiver og kortfristede forpligtelser og langfristede forpligtelser

118. Nogle virksomheder adskiller omsætningsaktiver og kortfristede forpligtelser fra anlægsaktiver og langfristede forpligtelser. Denne standard indeholder ikke bestemmelser om, hvorvidt virksomheden skal sondre mellem omsætningsaktiver og anlægsaktiver og kortfristede forpligtelser og langfristede forpligtelser hidrørende fra pensionsydelse.

Økonomiske elementer af omkostninger vedrørende pensionsydelse

119. Denne standard indeholder ikke bestemmelser om, hvorvidt virksomheden skal præsentere pensionsomkostninger vedrørende det aktuelle regnskabsår, renteomkostninger og det forventede afkast af ordningens aktiver som elementer af en samlet indtægts- eller omkostningspost i resultatopgørelsen.

Oplysning

120. **Virksomheden skal give følgende oplysninger om ydelsesbaserede pensionsordninger:**
- virksomhedens regnskabspraksis for indregning af aktuarmæssige gevinster og tab,**
 - en generel beskrivelse af typen af pensionsordning,**

IAS 19

- (c) *en afstemning af de i balancen indregnede aktiver og forpligtelser, med oplysning af mindst:*
- (i) *nutidsværdien på balancedagen af ydelsesbaserede pensionsforpligtelser, som er helt uafdækkede,*
 - (ii) *nutidsværdien (før fradrag af dagsværdien af ordningens aktiver) på balancedagen af ydelsesbaserede pensionsforpligtelser, som er helt eller delvist afdækkede,*
 - (iii) *dagsværdien af ordningens aktiver på balancedagen,*
 - (iv) *aktuarmæssige nettogevinster eller nettotab, som ikke er indregnet i balancen (jvf. afsnit 92),*
 - (v) *pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår, som endnu ikke er indregnet i balancen (jvf. afsnit 96),*
 - (vi) *beløb, som ikke er indregnet som et aktiv som følge af begrænsningen i afsnit 58 (b),*
 - (vii) *dagsværdien på balancedagen af en eventuel godtgørelsesret, som er indregnet som et aktiv i henhold til afsnit 104A (med en kort beskrivelse af forholdet mellem godtgørelsesretten og den tilknyttede forpligtelse) og*
 - (viii) *andre beløb, som er indregnet i balancen,*
- (d) *beløb medtaget i dagsværdien af ordningens aktiver for:*
- (i) *hver kategori af den regnskabsaflæggende virksomheds egne finansielle instrumenter og*
 - (ii) *ejendomme eller andre aktiver anvendt af den regnskabsaflæggende virksomhed,*
- (e) *en afstemning, der viser regnskabsårets bevægelser i den nettoforpligtelse (eller det nettoaktiv), som er indregnet i balancen,*
- (f) *de samlede omkostninger indregnet i resultatopgørelsen for hver af følgende samt de regnskabsposter i resultatopgørelsen, hvori de indgår:*
- (i) *pensionsomkostninger vedrørende det aktuelle regnskabsår,*
 - (ii) *renteomkostninger,*
 - (iii) *forventet afkast af ordningens aktiver,*
 - (iv) *forventet afkast af en eventuel godtgørelsesret, som er indregnet som et aktiv i henhold til afsnit 104A, og*
 - (v) *aktuarmæssige gevinster og tab,*
 - (vi) *pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår og*
 - (vii) *virksomheden af nedskæring eller indfrielse,*
- (g) *det faktiske afkast af ordningens aktiver, såvel som det faktiske afkast af en eventuel ret til godtgørelse, som er indregnet som et aktiv i henhold til afsnit 104A, og*
- (h) *de primære anvendte aktuarmæssige forudsætninger på balancedagen, herunder, hvis det er relevant:*
- (i) *diskonteringssatser,*
 - (ii) *den forventede afkastningsgrad af ordningens aktiver for de i årsregnskabet præsenterede regnskabsår,*

- (iii) *den forventede afkastningsgrad af en eventuel godtgørelsesret, som er indregnet som et aktiv i henhold til afsnit 104A, for de i årsregnskabsåret præsenterede regnskabsår,*
- (iv) *de forventede lønstigninger (og ændringer i et indeks eller anden variabel specificeret i pensionsordningens formelle eller faktiske vilkår som grundlag for fremtidige stigninger i ydelser),*
- (v) *udviklingstendenser i sygesikringsomkostninger og*
- (vi) *andre væsentlige anvendte aktuarmæssige forudsætninger.*

Virksomheden skal give oplysning om hver aktuarmæssig forudsætning i absolutte tal (eksempelvis en absolut procentsats) og ikke kun som en margin mellem forskellige procentsatser eller andre variable.

121. Afsnit 120 (b) kræver en generel beskrivelse af typen af pensionsordning. En sådan beskrivelse skal indeholde en sontring mellem eksempelvis pensionsordninger beregnet ud fra en fast løn og pensionsordninger beregnet ud fra slutlønnen og sygesikringsordninger efter fratrædelse. Der kræves ikke yderligere beskrivelse.
122. Når virksomheden har mere end en ydelsesbaseret pensionsordning, kan oplysninger gives samlet, separat for hver pensionsordning eller i de grupperinger, som anses for at være mest hensigtsmæssige. Det kan være nyttigt at foretage disse grupperinger efter følgende kriterier:
- (a) den geografiske placering af pensionsordningerne, eksempelvis ved sontring mellem inden- og udenlandske pensionsordninger eller
 - (b) hvorvidt pensionsordningerne er forbundet med væsentligt forskellige risici, eksempelvis ved sontring mellem pensionsordninger beregnet ud fra en fast løn og pensionsordninger beregnet ud fra slutlønnen og sygesikringsordninger efter fratrædelse.

Når virksomheden præsenterer oplysninger samlet for en gruppering af ordninger, præsenteres oplysningerne som vejede gennemsnit eller forholdsvist snævre spænd.

123. Afsnit 30 kræver supplerende oplysninger om ydelsesbaserede pensionsordninger med flere virksomheder, som behandles som om de var bidragsbaserede pensionsordninger.
124. Når det kræves af IAS 24, Oplysning om nærtstående parter, skal virksomheden oplyse følgende:
- (a) transaktioner med nærtstående parter vedrørende pensionsordninger og
 - (b) pensionsydelser til nøglepersoner i ledelsen.
125. Når det kræves af IAS 37, Hensatte forpligtelser, eventualforpligtelser og eventualaktiver, skal virksomheden give oplysning om eventualforpligtelser hidrørende fra pensionsforpligtelser.

ANDRE LANGSIGTEDE PERSONALEYDELSER

126. Andre langsigtede personaleydelser omfatter eksempelvis:
- (a) langfristet betalt fravær, eksempelvis anciennitets- eller sabbatorlov,
 - (b) jubilæums- eller andre anciennitetsydelser,
 - (c) langsigtede invaliditetsydelser,
 - (d) overskudsdeling og bonuser til betaling et år eller mere efter det regnskabsår, hvor de ansatte har udført den tilknyttede arbejdsydelse og
 - (e) udskudt godtgørelse, som er betalt et år eller mere efter det regnskabsår, hvor den er optjent.

IAS 19

127. Målingen af andre langsigtede personaleydelse er normalt ikke forbundet med den samme grad af usikkerhed som målingen af pensionsydelse. Ligeledes medfører introduktion eller ændringer af andre langsigtede personaleydelse sjældent væsentlige omkostninger vedrørende tidligere regnskabsår. Denne standard kræver derfor en forenklet metode til den regnskabsmæssige behandling af andre langsigtede personaleydelse. Denne metode adskiller sig fra den krævede regnskabsmæssige behandling af pensionsydelse på følgende punkter:
- (a) aktuariemæssige gevinster og tab indregnes straks, og der anvendes ingen »korridor«, og
 - (b) alle omkostninger vedrørende tidligere regnskabsår indregnes straks.

Indregning og måling

128. **Det indregnede beløb vedrørende en forpligtelse for andre langsigtede personaleydelse skal være det samlede nettobeløb af følgende:**
- (a) **nutidsværdien af den ydelsesbaserede forpligtelse på balancedagen (jvf. afsnit 64),**
 - (b) **med fradrag af dagsværdien på balancedagen af ordningens eventuelle aktiver, hvoraf forpligtelserne direkte skal indfries (jvf. afsnit 102-104).**

Ved målingen af forpligtelsen skal virksomheden anvende afsnit 49-91, med undtagelse af afsnit 54 og 61. Virksomheden skal anvende afsnit 104A ved indregning og måling af en eventuel godtgørelsesret.

129. **For andre langsigtede personaleydelse skal virksomheden indregne følgende nettobeløb som omkostning eller (i henhold til afsnit 58) som indtægt, medmindre en anden international regnskabsstandard kræver eller tillader, at disse beløb optages i et aktivs kostpris:**
- (a) **omkostninger vedrørende det aktuelle regnskabsår (jvf. afsnit 63-91),**
 - (b) **renteomkostninger (jvf. afsnit 82),**
 - (c) **det forventede afkast af ordningens aktiver (jvf. afsnit 105-107) og en eventuel godtgørelsesret, som er indregnet som et aktiv (jvf. afsnit 104A),**
 - (d) **aktuariemæssige gevinster og tab, som alle skal indregnes straks,**
 - (e) **omkostninger vedrørende tidligere regnskabsår, som alle skal indregnes straks, og**
 - (f) **virksomheden af eventuelle nedskæringer eller indfrielse (jvf. afsnit 109 og 110).**

130. Langsigtede invaliditetsydelse er et eksempel på andre langsigtede personaleydelse. Hvis ydelsesniveauet afhænger af antallet af arbejdsår, opstår der en forpligtelse, når arbejdsydelsen udføres. Målingen af denne forpligtelse afspejler sandsynligheden for, at der vil skulle ske udbetaling samt over hvor lang en tidsperiode, udbetalingen forventes at skulle bibeholdes. Hvis ydelsesniveauet er det samme for alle invaliderede ansatte, uanset hvor mange år, de har været ansat, indregnes de forventede omkostninger for sådanne ydelse, når bevisenheden, som medfører langvarig invaliditet, opstår.

Oplysning

131. Selv om denne standard ikke kræver specifikke oplysninger om andre langsigtede personaleydelse, kan andre internationale regnskabsstandarder kræve oplysninger, eksempelvis når omkostninger hidrørende fra sådanne ydelse er af en sådan størrelse, art eller beskaffenhed, at det er relevant at oplyse herom for at forklare virksomhedens indtjening i regnskabsåret (jvf. IAS 8, Årets resultat, fundamentale fejl og ændringer i anvendt regnskabspraksis). Når det kræves af IAS 24, Oplysning om nærtstående parter, skal virksomheden give oplysninger om andre langsigtede personaleydelse til nøglepersoner i ledelsen.

FRATRÆDELSESGODTGØRELSE

132. Denne standard omhandler fratrædelsesgodtgørelser separat fra andre personaleydelse, idet den begivenhed, der medfører en forpligtelse, er afskedigelse frem for arbejdsydelse.

Indregning

133. **Virksomheden skal udelukkende indregne fratrædelsesgodtgørelser som en forpligtelse og indregne disse som omkostning, hvis virksomheden er påviseligt forpligtet til at:**
- (a) **afskedige en ansat eller en gruppe ansatte før den normale pensionsalder eller**
 - (b) **yde fratrædelsesgodtgørelse som følge af et tilbud, som gives for at tilskynde ansatte til frivillig fratrædelse.**
134. **Virksomheden er udelukkende påviseligt forpligtet til at betale fratrædelsesgodtgørelser, når virksomheden har en detaljeret, formel plan for afskedigelserne og ikke har nogen realistisk mulighed for at trække planen tilbage. Den detaljerede plan skal mindst indeholde følgende:**
- (a) **sted, funktion og omtrentligt antal ansatte, som skal afskediges,**
 - (b) **fratrædelsesgodtgørelser for hver jobklassifikation eller funktion og**
 - (c) **tidspunktet for planens gennemførelse. Denne skal påbegyndes hurtigst muligt, og skal færdiggøres inden for en periode, der sikrer, at risikoen for væsentlige ændringer af planen er usandsynlig.**
135. Virksomheden kan gennem lovgivning, kontraktlige eller andre aftaler med ansatte eller deres repræsentanter eller en faktisk forpligtelse baseret på forretningspraksis, kutyme eller et ønske om at udvise rimelig opførsel være forpligtet til at foretage udbetalinger (eller andre ydelser) til ansatte, når de afskediges. Sådanne betalinger er fratrædelsesgodtgørelser. Fratrædelsesgodtgørelser er typisk engangsudbetalinger, men kan nogle gange ligeledes omfatte:
- (a) stigning i fratrædelsesydelse eller andre pensionsydelse, enten indirekte gennem en pensionsordning eller direkte og
 - (b) løn indtil udgangen af en specificeret opsigelsesperiode, hvis den ansatte ikke udfører yderligere arbejdsydelse, som tilfører virksomheden økonomiske fordele.
136. Visse personaleydelse forfalder uanset årsagen til, at den ansatte forlader virksomheden. Betaling af sådanne ydelse er sikker (under hensyntagen til eventuelle sikringskrav eller minimumskrav til arbejdsydelse), men tidspunktet for deres betaling er usikker. Selv om sådanne ydelse i nogle lande beskrives som fratrædelseserstatninger, er de pensionsydelse frem for fratrædelsesgodtgørelser, og virksomheden behandler dem regnskabsmæssigt som pensionsydelse. Nogle virksomheder giver et lavere ydelsesniveau ved frivillig fratrædelse efter den ansattes eget ønske (reelt en pensionsydelse) end ved ufrivillig fratrædelse efter virksomhedens ønske. De yderligere ydelse ved ufrivillig fratrædelse er en fratrædelsesgodtgørelse.
137. Fratrædelsesgodtgørelser giver ikke virksomheden fremtidige økonomiske fordele, og indregnes straks som omkostning.
138. Når virksomheden indregner fratrædelsesgodtgørelser, må virksomheden eventuelt også regnskabsmæssigt behandle en nedskæring af fratrædelsesydelse eller andre personaleydelse (jvf. afsnit 109).

IAS 19*Måling*

139. *Hvor fratrædelsesgodtgørelser forfalder til betaling mere end et år efter balancedagen, skal de diskonteres ved anvendelse af den i afsnit 78 specificerede diskonteringsats.*
140. *Når virksomheden giver et tilbud for at tilskynde ansatte til frivillig fratrædelse, skal målingen af fratrædelsesgodtgørelserne baseres på det antal ansatte, som forventes at ville acceptere tilbudet.*

Oplysning

141. Hvor der er usikkerhed om, hvor mange ansatte, som vil acceptere tilbudet om fratrædelsesgodtgørelser, foreligger der en eventualforpligtelse. Som krævet af IAS 37, Hensatte forpligtelser, eventualforpligtelser og eventualaktiver, skal virksomheden give oplysning om eventualforpligtelsen, medmindre der er ringe sandsynlighed for et træk på virksomhedens økonomiske ressourcer.
142. Som krævet af IAS 8, Årets resultat, fundamentale fejl og ændringer i anvendt regnskabspraksis, skal virksomheden give oplysning om arten og den beløbsmæssige størrelse af en omkostning, hvis den er af en sådan størrelse, art eller beskaffenhed, at det er relevant at oplyse herom for at forklare virksomhedens indtjening i regnskabsåret. Fratrædelsesgodtgørelser kan medføre en omkostning, der kræver oplysning, for at dette krav kan overholdes.
143. Når det kræves af IAS 24, Oplysning om nærtstående parter, skal virksomheden give oplysning om fratrædelsesgodtgørelser til nøglepersoner i ledelsen.

AKTIEBASERET LØN

144. Aktiebaseret løn omfatter ydelser i form af:
- (a) aktier, aktieoptioner og andre egenkapitalinstrumenter udstedt til ansatte til en lavere kurs end den dagsværdi hvortil disse instrumenter ville blive udstedt til tredjepart og
 - (b) kontante udbetalinger, hvis beløbsmæssige størrelse afhænger af den fremtidige markedskurs på den regnskabsafslæggende virksomheds aktier.

Indregning og måling

145. Denne standard indeholder ikke specifikke indregnings- og målingskrav for aktiebaseret løn.

Oplysning

146. De nedenfor krævede oplysninger er beregnet på at gøre det muligt for regnskabsbrugere at vurdere virkningen af aktiebaseret løn på virksomhedens finansielle stilling, indtjening og pengestrømme. Aktiebaseret løn kan påvirke:
- (a) virksomhedens finansielle stilling ved at nødvendiggøre, at virksomheden udsteder egenkapitalinstrumenter eller konverterer finansielle instrumenter, eksempelvis når ansatte eller en medarbejder-aflønningsordning har aktieoptioner eller delvist har opfyldt de sikringsbetingelser, som vil gøre det muligt for dem at anskaffe aktieoptioner i fremtiden og
 - (b) virksomhedens indtjening og pengestrømme ved at reducere størrelsen af de udbetalinger eller andre personaleydelse, som virksomheden yder til ansatte til gengæld for deres arbejdsydelser.

147. **Virksomheden skal oplyse:**

- (a) *arten af og vilkårene (herunder eventuelle sikringsbetingelser) for aktiebaserede aflønningsordninger,*
- (b) *regnskabspraksis for aktiebaserede aflønningsordninger,*
- (c) *de i årsregnskabet indregnede beløb for aktiebaserede aflønningsordninger,*
- (d) *antallet af og vilkårene (herunder, hvis det er relevant, udbytte, stemmerettigheder, konverteringsrettigheder, udnyttelsestidspunkt, udnyttelseskurs samt udløbsdato) for virksomhedens egne egenkapitalinstrumenter, som indgår i aktiebaserede aflønningsordninger (samt, ved aktieoptioner, af de ansatte) ved regnskabsårets begyndelse og slutning. Det skal specificeres, i hvilket omfang de ansattes ret til sådanne instrumenter er endelig erhvervet ved regnskabsårets begyndelse og slutning,*
- (e) *antallet af og vilkårene (herunder, hvis det er relevant, udbytte, stemmerettigheder, konverteringsrettigheder, udnyttelsestidspunkt, udnyttelseskurs samt udløbsdato) for egenkapitalinstrumenter udstedt af virksomheden til aktiebaserede aflønningsordninger eller til de ansatte (eller for virksomhedens egne egenkapitalinstrumenter, som gennem aktiebaserede aflønningsordninger er udloddet til ansatte) i løbet af regnskabsåret samt dagsværdien af modtaget vederlag fra aktiebaserede aflønningsordninger eller ansatte,*
- (f) *antallet af, udnyttelsestidspunkt og udnyttelseskurs for aktieoptioner, som er udnyttet i forbindelse med aktiebaserede aflønningsordninger i løbet af regnskabsåret,*
- (g) *antallet af aktieoptioner, som indgår i aktiebaserede aflønningsordninger, eller besiddes af ansatte i henhold til sådanne ordninger, som er udløbet i løbet af regnskabsåret og*
- (h) *den beløbsmæssige størrelse af samt hovedvilkårene for lån og garantier ydet af den regnskabsaflyggende virksomhed til eller på vegne af aktiebaserede aflønningsordninger.*

148. **Virksomheden skal ligeledes oplyse:**

- (a) *dagsværdien ved regnskabsårets begyndelse og slutning af virksomhedens egne egenkapitalinstrumenter (bortset fra aktieoptioner), som indgår i aktiebaserede aflønningsordninger og*
- (b) *dagsværdien på udstedelsestidspunktet af virksomhedens egne egenkapitalinstrumenter (bortset fra aktieoptioner), som er udstedt af virksomheden til aktiebaserede aflønningsordninger eller de ansatte, eller af aktiebaserede aflønningsordninger til de ansatte, i løbet af regnskabsåret.*

Hvis det ikke er praktisk muligt at opgøre dagsværdien af egenkapitalinstrumenterne (bortset fra aktieoptioner), skal dette oplyses.

149. Når virksomheden har mere end en aktiebaseret aflønningsordning, kan oplysningerne gives samlet, separat for hver ordning eller i de grupperinger, som anses for at være mest hensigtsmæssige for vurderingen af virksomhedens forpligtelse til at udstede egenkapitalinstrumenter i henhold til sådanne pensionsordninger samt ændringer i disse forpligtelser i løbet af det aktuelle regnskabsår. Sådanne grupperinger kan eksempelvis være baseret på en sondring mellem den geografiske placering eller ancienniteten af de dækkede grupper af ansatte. Når virksomheden præsenterer oplysninger samlet for en gruppering af ordninger, præsenteres oplysningerne som vejede gennemsnit eller forholdsvist snævre spænd.

150. Når virksomheden har udstedt aktieoptioner til de ansatte eller til en medarbejder aflønningsordning, kan oplysninger gives samlet eller i de grupperinger, som anses for at være mest hensigtsmæssige for vurderingen af antallet og udstedelsestidspunktet for aktiver, som kan udstedes, samt de hermed forbundne indbetalinger. Eksempelvis kan det være nyttigt at skelne mellem optioner som er »out-of-the-money« (hvor udnyttelseskursen overstiger den aktuelle markedskurs) og optioner som er »in-the-money« (hvor den aktuelle markedskurs overstiger udnyttelseskursen). Det kan også være nyttigt at samle oplysninger i grupperinger, som ikke sammendrager optioner med et bredt spænd af udnyttelseskurser eller udnyttelsestidspunkter.

IAS 19

151. Det er hensigten, at de i afsnit 147 og 148 krævede oplysninger skal opfylde formålet med denne standard. Supplerende oplysninger kan være nødvendige for at opfylde kravene i IAS 24, Oplysning om nærtstående parter, hvis virksomheden:
- (a) yder aktiebaseret løn til nøglepersoner i ledelsen,
 - (b) yder aktiebaseret løn i form af instrumenter udstedt af modervirksomheden eller
 - (c) foretager transaktioner med nærtstående parter i forbindelse med aktiebaserede aflønningsordninger.
152. Hvis der ikke foreligger specifikke indregnings- og målingskriterier for aktiebaserede aflønningsordninger, er det nyttigt for brugere af årsregnskabet at der gives oplysninger om dagsværdien af den regnskabsafslæggende virksomheds finansielle instrumenter, som er anvendt til sådanne pensionsordninger. Men da der ikke er konsensus om den mest hensigtsmæssige måde at opgøre dagsværdien af aktieoptioner, kræver denne standard ikke, at virksomheden oplyser disses dagsværdi.

OVERGANGSBESTEMMELSER

153. Dette afsnit specificerer overgangsbestemmelserne for ydelsesbaserede pensionsordninger. Når virksomheden første gang anvender denne standard på andre personaleydelse, skal virksomheden ligeledes anvende IAS 8, Årets resultat, fundamentale fejl og ændringer i anvendt regnskabspraksis.
154. **Ved førstegangsanvendelse af denne standard skal virksomheden opgøre sin overgangsforpligtelse vedrørende ydelsesbaserede pensionsordninger på dette tidspunkt, som:**
- (a) *nutidsværdien af forpligtelsen (jvf. afsnit 64) på tidspunktet, hvor standarden tages i anvendelse,*
 - (b) *med fradrag af dagsværdien på tidspunktet, hvor standarden tages i anvendelse, af ordningens eventuelle aktiver, hvoraf forpligtelserne direkte skal indfries (jvf. afsnit 102-104),*
 - (c) *med fradrag af eventuelle pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår, som i henhold til afsnit 96 skal indregnes i senere regnskabsår.*
155. **Hvis overgangsforpligtelsen overstiger den forpligtelse, som ville være blevet indregnet på det samme tidspunkt i henhold til virksomhedens tidligere regnskabspraksis, skal virksomheden foretage et uigenkaldeligt valg om at indregne denne stigning som en del af sin ydelsesbaserede pensionsforpligtelse i henhold til afsnit 54:**
- (a) **straks i henhold til IAS 8, Årets resultat, fundamentale fejl og ændringer i anvendt regnskabspraksis eller**
 - (b) **som omkostning lineært over op til 5 år fra førstegangsanvendelsestidspunktet. Hvis virksomheden vælger (b), skal den:**
 - (i) **anvende den i afsnit 58 (b) beskrevne begrænsning ved målingen af aktiver indregnet i balancen,**
 - (ii) **på hver balancedag oplyse: (1) den beløbsmæssige størrelse af den del af stigningen, som endnu ikke er indregnet og (2) den beløbsmæssige størrelse af den del, som er indregnet i det aktuelle regnskabsår,**
 - (iii) **begrænse indregningen af efterfølgende aktuar-mæssige gevinster (men ikke negative pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår) som følger: Hvis en aktuar-mæssig gevinst skal indregnes i henhold til afsnit 92 og 93, skal virksomheden kun indregne denne aktuar-mæssige gevinst, i det omfang akkumulerede ikke-indregnede aktuar-mæssige nettogevinster (før indregning af den aktuar-mæssige gevinst) overstiger den ikke-indregnede del af overgangsforpligtelsen og**
 - (iv) **medtage den tilknyttede del af den ikke-indregnede overgangsforpligtelse ved opgørelsen af eventuelle efterfølgende gevinster eller tab ved indfrielse eller nedskæring.**

Hvis overgangsforpligtelsen er mindre end den forpligtelse, som ville være blevet indregnet på det samme tidspunkt i henhold til virksomhedens tidligere regnskabspraksis, skal virksomheden straks indregne denne reduktion i henhold til IAS 8.

156. Ved førstegangsanvendelse af denne standard omfatter virkningen af ændringen i regnskabspraksis alle aktuariemæssige gevinster og tab hidrørende fra tidligere regnskabsår, selv om disse ligger inden for den i afsnit 92 specificerede 10 %-»korridor«.

Eksempel til illustration af afsnit 154 og 156

Pr. 31. december 1998 omfatter virksomhedens balance en pensionsforpligtelse på 100. Virksomheden tager denne standard i anvendelse pr. 1. januar 1999, hvor forpligtelsens nutidsværdi i henhold til standarden er 1 300, og dagsværdien af ordningens aktiver er 1 000. Den 1. januar 1993 forbedrede virksomheden pensionerne (omkostninger til ikke-sikrede ydelser: 160 og den gennemsnitlige resterende periode på dette tidspunkt indtil sikring: 10 år).

Overgangsvirkningen er som følger:

Forpligtelsens nutidsværdi	1 300
Dagsværdien af ordningens aktiver	(1 000)
Med fradrag af pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår, som skal indregnes i senere regnskabsår ($160 \times 4/10$)	<u>(64)</u>
Overgangsforpligtelse	236
Allerede indregnet forpligtelse	<u>100</u>
Stigning i forpligtelse	<u>136</u>

Virksomheden kan vælge enten at indregne stigningen på 136 straks eller over op til 5 år. Valget er uigenkaldeligt.

Pr. 31. december 1999 er forpligtelsens nutidsværdi i henhold til standarden 1 400, og dagsværdien af ordningens aktiver er 1 050. Akkumulerede ikke-indregnede aktuariemæssige nettogevinster fra tidspunktet for standardens anvendelse er 120. Det forventede gennemsnitlige resterende antal arbejdsår for de ansatte, som deltager i pensionsordningen er 8 år. Virksomheden har valgt den praksis at straksindregne alle aktuariemæssige gevinster og tab, som tilladt i henhold til afsnit 93.

Virkningen af begrænsningen i afsnit 155 (b) (ii) er følgende:

Akkumulerede ikke-indregnede aktuariemæssige nettogevinster	120
Ikke-indregnet del af overgangsforpligtelse ($136 \times 4/5$)	<u>(109)</u>
Maksimal gevinst, der skal indregnes (afsnit 155 (b) (iii))	<u>11</u>

IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT

157. **Denne internationale regnskabsstandard træder i kraft for årsregnskaber, der dækker regnskabsår, som begynder den 1. januar 1999 eller senere, undtagen som specificeret i afsnit 159 og 159A. Virksomheder tilskyndes til at anvende standarden for dette tidspunkt. Hvis virksomheden anvender denne standard på omkostninger for fratrædelsesydelser i årsregnskaber, der dækker regnskabsår, som begynder før 1. januar 1999, skal virksomheden oplyse, at den har anvendt denne standard i stedet for IAS 19, Retirement Benefit Costs, som blev godkendt i 1993.**
158. Denne standard erstatter IAS 19, Retirement Benefit Costs, som blev godkendt i 1993.
159. **Følgende træder i kraft for årsregnskaber, der dækker regnskabsår, som begynder 1. januar 2001 eller senere:**
- (a) **den ajourførte definition på ordningens aktiver i afsnit 7 samt den tilknyttede definition på aktiver, som besiddes af en fond for langsigtede personaleydelse og anvendelige forsikringspolicer og**

IAS 20

- (b) *indregnings- og målingskravene for godtgørelser i afsnit 104A, 128 og 129 og tilknyttede oplysningskrav i afsnit 120(c)(vii), 120(f)(iv), 120(g) og 120(h)(iii).*

Virksomheder tilskyndes til at anvende standarden før dette tidspunkt. Hvis anvendelse før ikrafttrædelsestidspunktet påvirker årsregnskabet, skal virksomheden oplyse herom.

- 159A. *Ændringerne i 58A træder i kraft for årsregnskaber, der dækker regnskabsår, som afsluttes den 31. maj 2002 eller senere. Virksomheder tilskyndes til at anvende standarden før dette tidspunkt. Hvis tidligere anvendelse har en virkning på årsregnskabet, skal virksomheden oplyse dette.*
160. IAS 8, Årets resultat, fundamentale fejl og ændringer i anvendt regnskabspraksis, finder anvendelse, når virksomheden ændrer sin regnskabspraksis for at afspejle de i afsnit 159 og 159A specificerede ændringer. Ved anvendelsen af disse ændringer med tilbagevirkende kraft, som det kræves af hovedreglen og den tilladte alternative behandling i IAS 8, behandler virksomheden disse ændringer, som om de var anvendt på samme tidspunkt som resten af denne standard.

**INTERNATIONAL REGNSKABSSTANDARD IAS 20
(OPDATERET 1994)**

Regnskabsmæssig behandling af offentlige tilskud og oplysning om andre former for offentlig støtte

Denne opdaterede internationale regnskabsstandard erstatter den oprindelige standard godkendt af bestyrelsen i november 1982. Standarden vises i det ajourførte format anvendt i internationale regnskabsstandarder fra 1991 og fremefter. Der er ikke foretaget indholdsmæssige ændringer i forhold til den oprindeligt godkendte tekst. Terminologien er i nogle tilfælde blevet ændret, så den stemmer overens med aktuel IASC-praksis.

I maj 1999 medførte IAS 10 (ajourført 1999), Begivenheder efter balancedagen, ændring af afsnit 11. Den ændrede tekst træder i kraft, når IAS 10 (ajourført 1999) træder i kraft, dvs. for årsregnskaber, der dækker regnskabsår, som begynder 1. januar 2000 eller senere.

I januar 2001 medførte IAS 41, Landbrug, ændring af afsnit 2. Den ændrede tekst træder i kraft for årsregnskaber, der dækker regnskabsår, som begynder 1. januar 2003 eller senere.

Følgende SIC-fortolkningsbidrag omhandler IAS 20:

- SIC-10: Offentlig støtte — ingen konkret forbindelse til driftsaktiviteter.

INDHOLD

	Afsnit
Anvendelsesområde	1-2
Definitioner	3-6
Offentlige tilskud	7-33
Ikke-monetære offentlige tilskud	23
Præsentation af tilskud tilknyttet aktiver	24-28
Præsentation af tilskud tilknyttet indtægter	29-31
Tilbagebetaling af offentlige tilskud	32-33

IAS 20

Offentlig støtte	34-38
Oplysning	39
Overgangsbestemmelser	40
Ikrafttrædelsestidspunkt	41

Den egentlige standard, der er angivet med fed kursiv, skal læses i sammenhæng med baggrundsmaterialet og implementeringsvejledningen i denne standard og i sammenhæng med »Forord til internationale regnskabsstandarder«. De internationale regnskabsstandarder er ikke tænkt anvendt på uvæsentlige poster (jvf. afsnit 12 i forordet).

ANVENDELSESOMRÅDE

- Denne standard skal anvendes ved den regnskabsmæssige behandling af og oplysning om offentlige tilskud samt ved oplysning om andre former for offentlig støtte.***
- Denne standard omhandler ikke:
 - de specielle problemer, der opstår i forbindelse med den regnskabsmæssige behandling af offentlige tilskud i årsregnskaber, der afspejler virkningerne af varierende priser, eller i supplerende oplysninger af lignende art,
 - offentlig støtte, som ydes til en virksomhed i form af fordele, der ydes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst eller som opgøres eller begrænses på basis af skatteforpligtelser (eksempelvis midlertidige skattefrie perioder, skattemæssige investeringsfradrag, skattemæssige merafskrivninger og reducerede skattesatser),
 - en offentlig myndigheds medejerskab af virksomheden og
 - offentlige tilskud omfattet af IAS 41, Landbrug.

DEFINITIONER

- Nedenstående udtryk anvendes i denne standard med følgende betydning:***

Offentlige myndigheder omfatter offentlige myndigheder, offentlige institutioner og tilsvarende lokale, nationale eller internationale myndigheder.

Offentlig støtte er en foranstaltning, der træffes af de offentlige myndigheder, med det formål at yde en bestemt økonomisk fordel til én eller flere virksomheder, der opfylder visse kriterier. Offentlig støtte i denne standards betydning omfatter ikke fordele, der kun ydes indirekte gennem foranstaltninger, der berører de almindelige handelsbetingelser, eksempelvis etablering af infrastruktur i udviklingsområder eller indførelse af handelsrestriktioner over for konkurrenter.

Offentlige tilskud er støtte, der ydes af en offentlig myndighed i form af overførsel af ressourcer til en virksomhed til gengæld for tidligere eller fremtidig opfyldelse af visse betingelser tilknyttet virksomhedens driftsaktiviteter. Begrebet omfatter ikke de former for offentlig støtte, der ikke med rimelighed kan værdiansættes, samt transaktioner med offentlige myndigheder, som ikke kan adskilles fra virksomhedens normale handelstransaktioner ⁽¹⁾.

Aktivrelaterede tilskud er offentlige tilskud, der ydes på den primære betingelse, at en virksomhed, der er berettiget til at få støtte, skal købe, fremstille eller på anden måde anskaffe anlægsaktiver. Der kan også være fastsat sekundære betingelser, der begrænser arten eller placeringen af aktiverne, eller i hvilke regnskabsår, de skal anskaffes eller besiddes.

⁽¹⁾ Jvf. også SIC-10: Offentlig støtte — ingen konkret forbindelse til driftsaktiviteter.

IAS 20

Indtægtsrelaterede tilskud er offentlige tilskud, der ikke er aktivrelaterede.

Eftergivelseslån er lån, som långiveren påtager sig at eftergive på visse forud aftalte betingelser.

Dagsværdi er det beløb, et aktiv kan omsættes til, ved en handel mellem kvalificerede, villige, indbyrdes uafhængige parter.

4. Offentlig støtte antager mange former og kan variere både i arten af den støtte, der gives, og i de betingelser, der normalt er knyttet hertil. Formålet med støtten kan være at tilskynde en virksomhed til at slå ind på en kurs, som den normalt ikke ville have valgt uden en sådan støtte.
5. Modtagelsen af offentlig støtte kan være betydningsfuld for udarbejdelsen af en virksomheds årsregnskab af to grunde. For det første skal der, hvis der er blevet overført ressourcer, findes en passende regnskabsmetode til behandling af overførslen. For det andet er det ønskeligt at give en indikation af, i hvilket omfang virksomheden har draget fordel af en sådan støtte i løbet af regnskabsåret. Dette vil medvirke til sammenligneligheden af en virksomheds årsregnskab med årsregnskaber for tidligere regnskabsår samt med årsregnskaber for andre virksomheder.
6. Offentlige tilskud benævnes også nogle gange statstilskud eller subvention.

OFFENTLIGE TILSKUD

7. **Offentlige tilskud, herunder ikke-monetære tilskud til dagsværdi, må ikke indregnes, før der er rimelig sikkerhed for:**
 - (a) *at virksomheden vil opfylde de betingelser, der er knyttet til tilskuddet, og*
 - (b) *at tilskuddet vil blive modtaget.*
8. Et offentligt tilskud indregnes ikke, før der er rimelig sikkerhed for, at virksomheden vil opfylde de betingelser, der er knyttet til tilskuddet, samt at tilskuddet vil blive modtaget. Modtagelse af et tilskud er ikke i sig selv et afgørende bevis for, at de til tilskuddet knyttede betingelser er blevet eller vil blive opfyldt.
9. Den form, i hvilken et tilskud modtages, påvirker ikke valget af regnskabsmetode til behandling af tilskuddet. Den regnskabsmæssige behandling af et tilskud er derfor ens, hvad enten det modtages i form af likvide beholdninger eller som reduktion af forpligtelser til en offentlig myndighed.
10. Et eftergivelseslån fra en offentlig myndighed behandles som offentligt tilskud, når der er rimelig sikkerhed for, at virksomheden vil opfylde betingelserne for eftergivelse af lånet.
11. Når et offentligt tilskud er indregnet, skal enhver dertil knyttet eventualforpligtelse eller ethvert eventualaktiv behandles i overensstemmelse med IAS 37, Hensatte forpligtelser, eventualforpligtelser og eventualaktiver.
12. **Offentlige tilskud skal indregnes som indtægt på et systematisk grundlag over de regnskabsår, der er nødvendige for, at tilskuddene kan matches med de tilknyttede omkostninger, for hvilke de skal kompensere. De må ikke indregnes direkte på egenkapitalen.**
13. Der findes to fremgangsmåder for den regnskabsmæssige behandling af offentlige tilskud: kapitalmetoden, hvor tilskuddet indregnes direkte på egenkapitalen, og indtægtsmetoden, hvor tilskuddet indregnes som indtægt over en eller flere regnskabsår.
14. Følgende argumenter anføres for anvendelse af kapitalmetoden:
 - (a) offentlige tilskud er en finansieringskilde og skal behandles som sådan i balancen i stedet for indregning i resultatopgørelsen til modregning af de omkostningsposter, som tilskuddene finansierer. Eftersom tilskuddene ikke forventes tilbagebetalt, skal de indregnes direkte på egenkapitalen, og

- (b) det er uhensigtsmæssigt at indregne offentlige tilskud i resultatopgørelsen, eftersom de ikke er indtjent, men udgør et tilskud fra en offentlig myndighed uden tilknyttede omkostninger.
15. Følgende argumenter anføres for anvendelse af indtægtsmetoden:
- (a) da offentlige tilskud modtages fra en anden kilde end aktionærene, skal de ikke indregnes direkte på egenkapitalen, men indregnes som indtægt i de passende regnskabsår,
- (b) offentlige tilskud er sjældent vederlagsfrie. Virksomheden opnår tilskuddene ved at imødekomme betingelserne forbundet med dem og indfri de forudsete forpligtelser. Derfor skal de indregnes som indtægt for at sammenholdes (matches) med de tilknyttede omkostninger, for hvilke tilskuddene skal kompensere, og
- (c) da indkomstskat og andre skatter indregnes som omkostning i resultatopgørelsen, er det logisk også at indregne offentlige tilskud, der ydes i forlængelse af finanspolitik, i resultatopgørelsen.
16. Det er et grundlæggende træk ved indtægtsmetoden, at offentlige tilskud indregnes som indtægt på en systematisk og rationel måde over de regnskabsår, der er nødvendige for at matche dem med de tilknyttede omkostninger. Indregning af offentlige tilskud som indtægt på basis af modtagne tilskud er ikke i overensstemmelse med periodiseringsprincippet (jvf. IAS 1, Præsentation af årsregnskaber), og vil derfor kun kunne accepteres, hvis der ikke er andet grundlag for at allokere et tilskud til andre regnskabsår end det, hvori det er modtaget.
17. I de fleste tilfælde kan man umiddelbart fastlægge de regnskabsår, i hvilke omkostninger i forbindelse med offentlige tilskud indregnes af virksomheden, og tilskud modtaget på grundlag af specifikke omkostninger indregnes derfor som indtægt i samme regnskabsår som de tilknyttede omkostninger. Ligeledes bliver tilskud, der vedrører afskrivningsberettigede aktiver, sædvanligvis indtægtsført i de regnskabsår og i det samme forhold, der afskrives på disse aktiver.
18. Tilskud tilknyttet ikke-afskrivningsberettigede aktiver kan også kræve indfrielse af visse forpligtelser og vil derfor blive indregnet som indtægt i de regnskabsår, hvor der har været afholdt omkostninger til indfrielse af forpligtelserne. Eksempelvis kan overdragelsen af en grund betinges af opførelsen af en bygning på stedet, og det kan så være hensigtsmæssigt at indregne erhvervelsen som indtægt over bygningens brugstid.
19. Undertiden modtages tilskud som del af en større støtte af finansiel eller finanspolitisk art, hvortil der knytter sig et antal betingelser. I sådanne tilfælde kræves der omhyggelighed ved fastlæggelsen af, hvilke betingelser der giver anledning til omkostninger og som bestemmer den periode, hvor tilskuddet opnås. Det kan her være hensigtsmæssigt at allokere dele af tilskuddet på ét grundlag og andre dele på et andet grundlag.
20. **Offentlige tilskud, der ydes som godtgørelse for allerede afholdte omkostninger eller tab eller med det formål at yde øjeblikkelig økonomisk støtte til virksomheden, uden at dette medfører yderligere tilknyttede fremtidige omkostninger, skal indregnes som indtægt i det regnskabsår, hvori tilskuddet tildeles, eventuelt som en ekstraordinær post (jvf. IAS 8 Årets resultat, fundamentale fejl og ændringer i anvendt regnskabspraksis).**
21. I stedet for at yde tilskud som tilskyndelse til at påtage sig konkrete omkostninger, gives tilskuddet i visse tilfælde med det formål at yde øjeblikkelig økonomisk støtte til en virksomhed. Sådanne tilskud kan være begrænset til en enkelt virksomhed og vil dermed ikke være tilgængelige for en hel gruppe af tilskudsmodtagere. Det kan i sådanne tilfælde være påkrævet at indregne tilskuddet som indtægt, eventuelt som en ekstraordinær post, i det regnskabsår, hvori virksomheden bliver berettiget til at modtage tilskuddet, ledsaget af oplysninger, der sikrer, at man klart kan vurdere den økonomiske virkning af tilskuddet.
22. Offentlige tilskud kan tildeles en virksomhed som godtgørelse for omkostninger eller tab, afholdt i et foregående regnskabsår. Et sådant tilskud indregnes som indtægt i det regnskabsår, hvori det tildeles, eventuelt som en ekstraordinær post, ledsaget af oplysninger, der sikrer, at man klart kan vurdere den økonomiske virkning af tilskuddet.

IAS 20*Ikke-monetære offentlige tilskud*

23. Et offentligt tilskud kan ydes i form af overførsel af et ikke-monetært aktiv, eksempelvis grund eller andre ressourcer, til brug for virksomheden. I disse tilfælde er det almindeligt at vurdere det ikke-monetære aktivs dagsværdi og behandle både tilskuddet og aktivet regnskabsmæssigt til denne dagsværdi. En anden metode, der undertiden anvendes, består i at indregne både aktiv og tilskud til en nominal værdi.

Præsentation af tilskud tilknyttet aktiver

24. **Offentlige tilskud tilknyttet aktiver, herunder ikke-monetære tilskud til dagsværdi, skal præsenteres i balancen enten som en periodeafgrænsningspost eller ved at fratække tilskuddet i aktivets regnskabsmæssige værdi.**
25. Der er to acceptable alternative metoder til præsentation af offentlige tilskud (eller relevante dele heraf) tilknyttet aktiver i årsregnskabet.
26. Ifølge den ene metode behandles tilskuddet regnskabsmæssigt som en periodeafgrænsningspost, der indregnes som indtægt på en systematisk og rationel måde over aktivets brugstid.
27. Ifølge den anden metode fratrækkes tilskuddet i aktivets regnskabsmæssige værdi. Tilskuddet indregnes herved som indtægt over et afskrivningsberettiget aktivs brugstid ved anvendelse af reduceret afskrivning.
28. Anskaffelse af aktiver og modtagelse af dertil knyttede tilskud kan forårsage betydelige bevægelser i en virksomheds pengestrømme. Af denne grund samt for at vise bruttoinvesteringen i aktiver, gives ofte oplysning om sådanne bevægelser som separate poster i pengestrømsopgørelsen, uanset om tilskuddet fratrækkes det tilknyttede aktiv ved præsentationen i balancen.

Præsentation af tilskud tilknyttet indtægter

29. Tilskud tilknyttet indkomst præsenteres sommetider som en indtægtspost i resultatopgørelsen, enten separat eller under en generel overskrift som eksempelvis »Anden indtægt«. Alternativt kan tilskuddene fratrækkes ved indregning af de dertil knyttede omkostninger.
30. Tilhængere af førstnævnte metode hævder, at det er uhensigtsmæssigt at modregne indtægter og omkostninger samt at adskillelsen af tilskud fra omkostninger muliggør sammenligningen med andre omkostninger, der ikke berøres af et tilskud. Til støtte for den anden metode hævdes det, at virksomheden sandsynligvis ikke ville have afholdt omkostningerne, hvis tilskuddet ikke havde været tilgængeligt, og præsentationen af omkostningerne uden modregning af støtten derfor vil være vildledende.
31. Begge metoder anses for acceptable ved præsentationen af tilskud tilknyttet indkomst. Det kan være nødvendigt at give oplysning om tilskuddet for at opnå en korrekt forståelse af årsregnskabet. Det er almindeligvis hensigtsmæssigt at give oplysning om tilskuddenes virkning på alle indtægts- og omkostningsposter, der kræves oplyst separat.

Tilbagebetaling af offentlige tilskud

32. **Tilbagebetaling af offentlige tilskud skal behandles regnskabsmæssigt som en regulering af et regnskabsmæssigt skøn (jvf. IAS 8, Årets resultat, fundamentale fejl og ændringer i anvendt regnskabspraksis). Tilbagebetaling af et tilskud tilknyttet indkomst skal først modregnes i ikke-amortiserede periodeafgrænsningsposter, der er indregnet i forbindelse med tilskuddet. I den udstrækning, tilbagebetalingen overstiger en sådan periodeafgrænsningspost, eller der ikke er nogen periodeafgrænsningspost, indregnes tilbagebetalingen som omkostning straks. Tilbagebetalingen af et tilskud tilknyttet et aktiv skal indregnes ved forøgelse af aktivets regnskabsmæssige værdi eller ved reduktion af periodeafgrænsningsposten med det beløb, der skal tilbagebetales. De samlede yderligere afskrivninger, der ville være indregnet som omkostning til dato, hvis virksomheden ikke havde modtaget tilskuddet, indregnes som omkostning straks.**

33. Omstændigheder, der medfører tilbagebetaling af et tilskud tilknyttet et aktiv, kan kræve en overvejelse om mulig værdiforringelse af aktivets nye regnskabsmæssige værdi.

OFFENTLIG STØTTE

34. Definitionen på offentlige tilskud i afsnit 3 omfatter ikke visse former for offentlig støtte, som ikke med rimelighed kan værdiansættes samt transaktioner med en offentlig myndighed, som ikke kan adskilles fra virksomhedens normale handelstransaktioner.
35. Eksempler på støtte, som ikke med rimelighed kan værdiansættes, er vederlagsfri teknisk eller marketing-rådgivning samt garantistillelse. Et eksempel på støtte, som ikke kan adskilles fra virksomhedens normale handelstransaktioner, er en offentlig indkøbspolitik, der sikrer en del af virksomhedens salg. Tilstedeværelsen af fordelene kan være ubestridt, men et eventuelt forsøg på at adskille handelsaktiviteterne fra offentlig støtte kan meget vel være vilkårligt.
36. De i ovenstående eksempler nævnte fordele kan være af en sådan betydning, at det er nødvendigt at give oplysning om støttens art, omfang og varighed for at sikre, at årsregnskabet ikke bliver vildledende.
37. Lån til ingen eller lav rente er en form for offentlig støtte, men fordelene kvantificeres ikke ved beregning af rente.
38. I denne standard omfatter offentlig støtte ikke etablering af infrastruktur ved forbedring af det almindelige transport- og kommunikationsnet og etablering af forbedrede faciliteter, eksempelvis overrissling eller vandforsyning, som vedvarende stilles til rådighed for hele lokalsamfundet.

OPLYSNING

39. **Der skal gives følgende oplysninger:**
- (a) **den anvendte regnskabspraksis for offentlige tilskud, herunder hvilken præsentationsform, der anvendes i årsregnskabet,**
 - (b) **arten og omfanget af de offentlige tilskud, der er indregnet i årsregnskabet, samt angivelse af andre former for offentlig støtte, som virksomheden har draget direkte fordel af og**
 - (c) **uopfyldte forpligtelser og andre eventualposter tilknyttet den indregnede offentlige støtte.**

OVERGANGSBESTEMMELSER

40. **En virksomhed, der anvender denne standard for første gang, skal:**
- (a) **opfylde de relevante oplysningskrav og**
 - (b) **enten:**
 - (i) **regulere for ændringen i anvendt regnskabspraksis i sit årsregnskab i overensstemmelse med IAS 8, Årets resultat, fundamentale fejl og ændringer i anvendt regnskabspraksis, eller**
 - (ii) **alene anvende standardens regnskabsmæssige bestemmelser på tilskud eller dele af tilskud, der tildeles eller skal tilbagebetales efter standardens ikrafttrædelsestidspunkt.**

IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT

41. **Denne internationale regnskabsstandard træder i kraft for årsregnskaber, der dækker regnskabsår, som begynder den 1. januar 1984 eller senere.**