

DA

DA

DA



EUROPA-KOMMISSIONEN

Bruxelles, den 20.12.2010
KOM(2010) 774 endelig
Bilag A/Kapitel 15

BILAG A til

Forslag til

EUROPA-PARLAMENTETS OG RÅDETS FORORDNING

om det europæiske national- og regionalregnskabssystem i Den Europæiske Union

BILAG A

KAPITEL 15: KONTRAKTER, LEASINGKONTRAKTER OG LICENSER

INDLEDNING

- 15.01 Kontrakter er aftaler, i henhold til hvilke varer, tjenester og aktiver leveres til kunden. Kontrakter om simpelt salg af varer, tjenester eller aktiver fastsætter værdien og tidspunktet for registreringen af transaktionen, som i tilfælde af varer er ejendomsrettens overgang. Forskellen mellem tidspunktet for betaling og tidspunktet for registrering afspejles i poster, der registreres som andre forfaldne ikke-betalte mellemværender på den finansielle konto.
- 15.02 Leasingkontrakter, licenser og tilladelser er kontrakter, der fastsætter klassificeringen af betalinger og den økonomiske ejendomsret til aktiver. Nogle af kontrakterne er en selvstændig type ikke-finansielle aktiver.
- 15.03 I dette kapitel behandles registreringen af forskellige grupper komplekse kontrakter og de underliggende strømme og beholdninger i syv afsnit:
- sondringen mellem operationel leasing, ressourceleasing og finansiell leasing
 - tilladelser til udnyttelse af naturressourcer
 - tilladelser til at udføre særlige aktiviteter
 - offentlig-private partnerskaber
 - koncessionskontrakter om tjenester
 - omsættelige operationelle leasingkontrakter
 - eneret til fremtidige varer og tjenester

SONDRINGEN MELLEM OPERATIONEL LEASING, RESSOURCELEASING OG FINANSIEL LEASING

- 15.04 Der sondres mellem tre typer leasing af ikke-finansielle aktiver (se tabel 15.1):
- operationel leasing (udlejning)
 - ressourceleasing
 - finansiell leasing.

Hver af disse leasingformer vedrører anvendelsen af et ikke-finansielt aktiv:

- Ved operationel leasing og ressourceleasing finder der ikke nogen overgang af den økonomiske ejendomsret sted, og den juridiske ejer vedbliver at være den økonomiske

ejer. Ressourceleasing anvendes i forbindelse med naturressourcer som f.eks. jord og radiofrekvenser. Operationel leasing anvendes for alle andre ikke-finansielle aktiver.

- Ved finansiell leasing finder der en overgang af den økonomiske ejendomsret til aktivet sted, og den juridiske ejer af aktivet anses ikke for at være den økonomiske ejer. Finansiell leasing kan anvendes i forbindelse med alle ikke-finansielle aktiver, herunder i nogle tilfælde naturressourcer.

15.05 Alle varer og tjenester, naturressourcer, finansielle aktiver og passiver og andre størrelser har både en juridisk ejer og en økonomisk ejer. I mange tilfælde er den økonomiske og den juridiske ejer den samme. Hvis ejeren ikke er den samme, har den juridiske ejer overdraget ansvaret for risikoen ved brugen af størrelsen i en økonomisk aktivitet til den økonomiske ejer sammen med de dertil knyttede fordele. Til gengæld får den juridiske ejer af den økonomiske ejer betaling for andre risici og fordele.

Tabel 15.1 Registrering af tre forskellige typer leasing

Leasingtype	Metode til registrering af brugeren
Operationel leasing (vedrører ikke naturressourcer)	<p>Brugeren er ikke den økonomiske ejer af det ikke-finansielle aktiv.</p> <p>Leasingafgiften registreres som betaling for en tjeneste, forbrug i produktionen eller udgifter til forbrug afholdt af offentlig forvaltning og service, husholdninger og NPISH'er.</p>
Ressourceleasing (vedrører kun naturressourcer)	<p>Brugeren er ikke den økonomiske ejer af naturressourcen. Betalinger er jordrente (formueindkomst).</p>
Finansiell leasing	<p>Brugeren er den økonomiske ejer af et ikke-finansielt aktiv, der er finansieret ved et lån fra leasinggiveren. Betalingerne er for størstedelens vedkommende tilbagebetaling af hovedstolen og betalinger af rente på lånet.</p> <p>En del af rentebetalingerne kan registreres som FISIM, hvis långiveren er en finansiell formidler. Denne betaling klassificeres som forbrug i produktionen eller udgifter til forbrug afholdt af offentlig forvaltning og service, husholdninger og NPISH'er.</p>

Tabel 15.2 Registrering af tre forskellige typer leasing efter transaktionstype

Transaktionstype	Type anvendelse og involveret aktiv
Forbrug i produktionen	Operationel leasing af producerede aktiver, f.eks. maskiner og intellektuelle ejendomsrettigheder. FISIM vedrørende finansiel leasing.
Forbrug af fast realkapital	Kun for producerede aktiver og kun for den økonomiske ejer.
Udgifter til forbrug	Operationel leasing af varige forbrugsgoder Køb af varige forbrugsgoder (herunder hvis købet er finansieret ved finansiel leasing eller som afbetalingskøb). FISIM vedrørende finansiel leasing til endelige forbrugere.
Køb af ikke-finansielle aktiver Faste investeringer Anskaffelse af naturressourcer Anskaffelse af andre ikke-producerede aktiver	Køb af producerede aktiver (herunder hvis købet er finansieret ved finansiel leasing). Køb af naturressourcer, herunder af retten til at anvende dem, til de er udtømt. Køb af retten til at anvende en naturressource i en længere periode, f.eks. en fiskekvote.
Formueindkomstbetalinger Jordrente mv. Renter	Ressourceleasing, dvs. betaling for anvendelsen af en naturressource. Finansiel leasing, dvs. køb af et ikke-finansielt aktiv, der samtidig finansieres ved et lån.
Finansiel transaktion: lån	Finansiel leasing, dvs. køb af et ikke-finansielt aktiv, der samtidig finansieres ved et lån.

15.06 Definition: Den økonomiske ejer af størrelser som f.eks. en vare eller tjeneste, en naturressource, et finansielt aktiv eller passiv er den institutionelle enhed, der har krav på

fordelene i tilknytning til anvendelsen af størrelsen som led i en økonomisk aktivitet i kraft af at acceptere de dertil knyttede risici.

- 15.07 Definition: Den juridiske ejer af størrelser som f.eks. en vare eller tjeneste, en naturressource, et finansielt aktiv eller passiv er den institutionelle enhed, der har et retligt og retligt gennemtvungeligt krav på fordelene i tilknytning til størrelserne.

OPERATIONEL LEASING (UDLEJNING)

- 15.08 Definition: Operationel leasing er et leasingforhold, hvor den juridiske ejer også er den økonomiske ejer og accepterer driftsrisikoen og modtager de økonomiske fordele af aktivet ved at kræve betaling for anvendelsen af det som led i en produktionsaktivitet.
- 15.09 En indikator for, at der er tale om operationel leasing, er, at den juridiske ejer er ansvarlig for reparation og vedligeholdelse af aktivet.
- 15.10 Ved operationel leasing forbliver aktivet på leasinggiverens (udlejerens) statuskonto.
- 15.11 Betalingerne for producerede aktiver i forbindelse med operationel leasing kaldes leasingafgift og registreres som betaling for en tjeneste (se tabel 15.2). Hvordan operationel leasing fungerer, kan bedst beskrives i relation til materiel, da operationel leasing ofte anvendes i forbindelse med køretøjer, kraner, boreudstyr osv., men operationel leasing kan anvendes ved alle former for ikke-finansielle aktiver. Den ydelse, som leveres af leasinggiveren, er mere end blot at stille aktivet til rådighed. Den indbefatter andre elementer som f.eks. praktiske fordele og sikkerhed. I forbindelse med materiel har leasinggiveren eller ejeren af materiellet normalt en beholdning af materiel i god vedligeholdelsesmæssig stand, der kan lejes efter ønske eller med kort varsel. Leasinggiveren må normalt være specialist i anvendelse af materiellet. Dette er vigtigt i tilfælde af meget kompliceret materiel, f.eks. computere, hvor leasingtageren måske ikke har den nødvendige ekspertise eller de nødvendige faciliteter til at vedligeholde materiellet ordentligt. Leasinggiveren kan også være forpligtet til at udskifte materiellet i tilfælde af et alvorligt eller længerevarende funktionssvigt. I forbindelse med bygninger er leasinggiveren ansvarlig for bygningens statik og sikkerhed og for udbedring af skader ved f.eks. naturkatastrofer, ligesom han normalt skal sikre, at elevatorer, varme- og ventilationssystemer er i funktionsdygtig stand.
- 15.12 Operationel leasing blev oprindeligt udviklet for at opfylde behovene hos brugere, der kun med mellemrum har brug for visse typer materiel. Ofte anvendes operationel leasing for kortere perioder, om end leasingtageren kan forlænge leasingperioden ved udløb, og den samme bruger kan anvende det samme materiel ved flere lejligheder. Med udviklingen i retning af stadig mere komplicerede former for udstyr, særlig på elektronikområdet, er de faciliteter i form af servicering og backup, som leasinggiveren stiller til rådighed, blevet vigtige faktorer, som kan foranledige en bruger til at lease frem for at købe. Andre faktorer, der kan tilskynde brugerne til at lease over længere perioder frem for at købe, er konsekvenserne for foretagendets statuskonto, likviditet eller skattebetalinger.

FINANSIEL LEASING

- 15.13 Definition: Finansiell leasing er et leasingforhold, hvor leasinggiveren er den juridiske ejer af et aktiv, men leasingtageren den økonomiske ejer, da sidstnævnte har driftsrisikoen og

modtager de økonomiske fordele af aktivet ved anvendelsen af det som led i en produktionsaktivitet. Til gengæld accepterer leasinggiveren en anden pakke risici og fordele fra leasingtageren i form af tilbagebetalinger i tilknytning til et lån. Det forekommer ofte, at leasinggiveren, selv om han er den juridiske ejer af aktivet, ikke fysisk kommer i besiddelse af aktivet, men lader det levere direkte til leasingtageren. En indikator for, at der er tale om finansiel leasing, er, at det er den økonomiske ejers ansvar at sørge for den nødvendige reparation og vedligeholdelse af aktivet.

- 15.14 Finansiell leasing registreres som et lån, som den juridiske ejer yder leasingtageren, og som leasingtageren bruger til at anskaffe aktivet. Derefter opføres aktivet på leasingtagerens statuskonto og ikke på leasinggiverens. Det pågældende lån opføres som et aktiv for leasinggiveren og et passiv for leasingtageren. Betalinger i forbindelse med finansiel leasing behandles ikke som leasingafgifter, men som betaling af renter og afdrag på det imputerede lån. Hvis leasinggiveren er en finansiel formidler, behandles en del af betalingen også som en tjeneste (FISIM).
- 15.15 Meget ofte er det aktiv, der er genstand for et finansielt leasingforhold, af en helt anderledes art end de aktiver, som leasinggiveren bruger i sin produktionsaktivitet, f.eks. når en bank som juridisk ejer af et trafikfly leaser det til et luftfartsselskab. Der er ikke økonomisk nogen fornuft i at bogføre enten flyet eller dets forbrug af fast realkapital i bankens regnskaber eller at udelade dem fra luftfartsselskabets regnskaber. Ved finansiel leasing undgår man denne uønskede form for bogføring af ejendomsretten til flyet og af dets faldende værdi, samtidig med at nettoformuen for begge parter er korrekt igennem hele leasingperioden.
- 15.16 I forbindelse med finansiel leasing er leasingperioden normalt hele aktivets økonomiske levetid. I så fald svarer værdien af det imputerede lån til nutidsværdien af de betalinger, der skal foretages i henhold til leasingaftalen. Denne værdi omfatter aktivets kostpris og indbefatter normalt også et gebyr, som opkræves af leasinggiveren, og som periodiseres over leasingperioden. Betalinger, der foretages regelmæssigt til leasinggiveren, kan bogføres som fire komponenter: renter og afdrag på det imputerede låns hovedstol, leasinggebyret og FISIM (hvis leasinggiveren er en finansiel formidler). Hvis de første tre af disse elementer ikke er fastsat i aftalen, skal afdragene på hovedstolen svare til faldet i aktivets værdi (forbrug af fast realkapital), de forfaldne renter til forrentning af kapitalen vedrørende aktivet og administrationsgebyret til forskellen mellem det forfaldne beløb i alt og disse to elementer.
- 15.17 Der kan også være tale om finansiel leasing, hvis leasingperioden er kortere end aktivets økonomiske levetid. I så fald omfatter værdien af det imputerede lån aktivets kostpris og leasinggiverens gebyr plus værdien af det administrationsgebyr, der skal betales i henhold til leasingaftalen. De betalinger, der regelmæssigt foretages til leasinggiveren, bogføres som renter og afdrag på det imputerede låns hovedstol, leasinggebyr og FISIM (hvis leasinggiveren er en finansiel formidler). De kan også inkludere forudbetalinger, som skal finansiere genkøbet af aktivet ved udløbet af leasingperioden. Ved leasingperiodens udløb kan aktivet overgå til leasingtagerens balance, afhængigt af hvilken aftale der er truffet. Værdien af restgælden på lånet vil være lig med den forventede markedsværdi af aktivet ved leasingperiodens udløb som fastsat ved indgåelsen af leasingforholdet. På dette tidspunkt kan aktivet gives tilbage til leasinggiveren, leasingtageren kan have mulighed for retligt at erhverve aktivet, eller der kan indgås et nyt leasingforhold.

Ved finansiel leasing bærer leasingtageren risikoen og nyder godt af fordelene ved brugen af aktivet. Kapitalgevinster og -tab på den forventede værdi af aktivet ved leasingperiodens

udløb tilfalder derfor leasinggiveren. Hvis aktivet erhverves retligt af leasingtageren ved leasingperiodens udløb, bogføres de kontante betalinger som tilbagebetaling af lånet, da aktivet allerede er opført på leasingtagerens statuskonto.

Hvis aktivet går tilbage til leasinggiveren, bogføres der en transaktion i form af køb af aktivet til aktivets nutidsværdi. Provenuet anvendes til at betale restgælden på lånet, og en eventuel forskel mellem disse beløb bogføres som en kapitaloverførsel. Betalingerne i løbet af leasingperioden vil ofte inkludere forudbetalinger vedrørende anskaffelse af aktivet, således at transaktionen finder sted uden modydelse, da lånet er tilbagebetalt helt på dette tidspunkt.

Hvis der indgås aftale om en ny leasingperiode, må den nye aftale analyseres med henblik på at finde ud af, om den er en fortsættelse af et finansielt leasingforhold eller et operationelt leasingforhold.

- 15.18 Selv om et finansielt leasingforhold typisk vil løbe over flere år, er det ikke varigheden af leasingforholdet, der er afgørende for, om det skal betragtes som operationel leasing eller finansiell leasing. I nogle tilfælde kan aktivet leases for en kortere periode, eventuelt kun et år ad gangen, alt imens aftalen indbefatter den klausul, at leasingtageren overtager hele ansvaret for aktivet, herunder al vedligeholdelse, og hæfter for ekstraordinære skader. Selv om leasingperioden er kort, og selv om leasinggiveren måske ikke er en finansiell institution, bogføres leasingforholdet som finansiell leasing og ikke som operationel leasing, hvis leasingtageren accepterer hovedparten af risiciene og modtager fordelene ved anvendelsen af aktivet i produktionen. I praksis er det imidlertid vanskeligt at bogføre anderledes end i virksomhedsregnskaberne, som følger de internationale virksomhedsregnskabsstandarder, hvor finansiell leasing er begrænset til leasingforhold, der omfatter størstedelen af aktivets økonomiske levetid.
- 15.19 Alle selskaber, der er specialiseret i finansiell leasing, uanset om de kaldes ejendomsselskaber eller flyleasingselskaber, klassificeres som finansielle formidlere, der yder lån til de enheder, der leaser aktiver af dem. Hvis leasinggiveren ikke er en finansiell formidler, opdeles betalingerne i tilknytning til de imputerede lån i afdrag på hovedstolen og renter. Hvis leasinggiveren er et finansielt selskab, inkluderes der en yderligere komponent, der repræsenterer administrationsgebyret (FISIM).
- 15.20 Køb på afbetaling er en type finansiell leasing.
- Definition: Der er tale om køb på afbetaling, hvis et varigt gode sælges til en køber mod senere betaling af afdrag. Køberen tager omgående godet i besiddelse, skønt det i juridisk forstand forbliver sælgerens ejendom som sikkerhed/garanti, indtil alle aftalte afdrag er indbetalt af køberen.
- 15.21 Afbetalingskøb er normalt begrænset til varige forbrugsgoder, og de fleste købere findes i sektoren husholdninger. Enheder, som finansierer afbetalingskøb, er typisk selvstændige institutionelle enheder, som har et nært samarbejde med forhandlere af varige goder.
- 15.22 Ved afbetalingskøb bogføres det varige gode, som om det var anskaffet af køberen på det tidspunkt, hvor vedkommende får rådighed over aktivet, nærmere bestemt til den markedspris, der ville have været tale om i en dertil svarende transaktion. Køberen ydes et imputeret lån af tilsvarende værdi. Betalingerne fra køber til den enhed, som finansierer afbetalingskøbet, opføres som afdrag på hovedstolen og rentebetalinger efter samme metode som ved finansiell

leasing. Den produktive aktivitet, som udøves af finansierende enheder, er finansiel formidling. Da de normalt ikke opkræver særskilt gebyr for deres formidlingsvirksomhed, er deres samlede produktion FISIM, beregnet som formueindkomst minus renteudgifter. Som det er tilfældet med finansiel leasing, kan det være vanskeligt at observere renteudgifterne, hvorfor de anslås skønsmæssigt.

RESSOURCELEASING

- 15.23 Definition: Ressourceleasing er et leasingforhold, hvor ejeren af en naturressource stiller den til rådighed for en leasingtager mod betaling, der bogføres som leasingafgift.
- 15.24 Ved resourceleasing forbliver resourceaktivet på leasinggiverens balance, selv om det bruges af leasingtageren. Et fald i naturressurens værdi opføres som økonomisk forsvinden af ikke-producerede aktiver (K.21). Det registreres ikke som en transaktion på linje med forbrug af fast realkapital, da der ikke er nogen fast realkapital at forbruge. Forfaldne beløb i et resourceleasingforhold, og kun disse, bogføres som leasingafgift.
- 15.25 Et klassisk eksempel på et aktiv, der kan være genstand for resourceleasing, er jord. Anvendelse af andre naturressourcer registreres imidlertid på samme måde, f.eks. tømmer, fisk, vand, mineralressourcer og radiofrekvenser.

TILLADELSER TIL UDNYTTELSE AF NATURRESSOURCER

- 15.26 Tilladelser til udnyttelse af en naturressource kan udstedes af det offentlige eller af private ejere, f.eks. landmænd eller virksomheder.
- 15.27 Når der gives tilladelse til udnyttelse af en naturressource, kan der sondres mellem tre måder at opføre det på (se tabel 15.3):
- a) ejeren kan forlænge eller inddrage tilladelsen til fortsat udnyttelse af aktivet fra den ene leasingperiode til den næste
 - b) ejeren kan tillade, at resourceaktivet udnyttes i en længere periode og på en sådan måde, at brugeren i praksis kontrollerer udnyttelsen af ressourcen i denne periode, mens ejeren slet ikke eller kun i begrænset omfang er involveret
 - c) ejeren tillader, at resourceaktivet udnyttes, til det er udtømt.

Den første mulighed bogføres som resourceleasing og som jordrente.

Den anden mulighed kan ikke blot indebære, at der bogføres en leasingafgift, men også, at der opstår et aktiv for brugeren, der er uafhængigt af selve ressourcen, men hvor værdien af resourceaktivet og det aktiv, hvorved der gives tilladelse til udnyttelse af det, er knyttet sammen.

Dette aktiv (kategori AN.222) bogføres kun, hvis dets værdi, dvs. fordelene for indehaveren ud over værdien af afgiften, kan realiseres ved at overdrage aktivet. De observeres første gang gennem økonomisk opståen af aktiver (kategori K.1, se 6.06 g). Hvis værdien af aktivet ikke realiseres, vil den falde hen imod nul, efterhånden som leasingperioden udløber.

Den tredje mulighed medfører salg (eller eventuelt ekspropriation) af selve naturressourcen.

Tabel 15.3 Bogføring af tre forskellige typer tilladelser til udnyttelse af naturressourcer

Type udnyttelse	Bogføringsmetode
Tilladelse til midlertidig udnyttelse, evt. for længere tid	Ressourceleasing: jordrente (formueindkomst)
Under brugerens kontrol i en længere periode, risici og fordele bæres af brugeren, tilladelsen kan overdrages til en realiserbar værdi	Jordrente og opståen af et nyt aktiv for retten til at udnytte naturressourcen
Udnyttelse, indtil naturressourcen er udtømt; permanent udnyttelse (alle risici og fordele bæres af brugeren)	Salg af naturressourcen

- 15.28 Ved sondringen mellem leasingafgift, opståen af et nyt aktiv og salg af naturressourcen er det vigtigste kriterium overdragelsen af risici og fordele. Naturressourcen anses som solgt, hvis alle risici og fordele er overdraget. Et nyt aktiv anses for at være opstået, hvis overdragelsen af risici og fordele medfører en separat og overdragelig tilladelse af en realiserbar værdi. Anvendelse af andre kriterier, f.eks. på forhånd aftalte betalinger, forudbetaling, tilladelsens varighed og behandling i virksomhedsregnskaberne, kan være vildledende, da de ikke nødvendigvis afspejler overdragelsen af risici og fordele.
- 15.29 Naturressourcer, f.eks. jord og mineralressourcer, kan erhverves af ikke-residenter. Salg af naturressourcer skal imidlertid ikke bogføres som salg til en ikke-resident enhed. I sådanne tilfælde skabes der en fiktiv resident enhed, der har ejendomsretten til naturressourcen. Den ikke-residente enhed ejer så den fiktive residente enheds egenkapital. Den samme bogføringsmetode anvendes, hvis residenter anskaffer naturressourcer i udlandet.
- 15.30 Det offentlige indtægter fra en bestemt type naturressourcer (f.eks. indtægter fra olie og naturgas) kan bestå af en lang række transaktioner, bl.a.:
- leasingafgift i tilfælde af ressourceleasing
 - afhændelse af ikke-producerede aktiver, f.eks. salg af naturressourcer eller salg af tilladelser til udnyttelse igennem en længere periode
 - udbytte fra et offentligt selskab, der udnytter naturressourcer
 - selskabsskat betalt af selskaber, der udnytter naturressourcer.

TILLADELSER TIL UDØVELSE AF BESTEMTE AKTIVITETER

- 15.31 Ud over tilladelser til og leasingaftaler om udnyttelse af et aktiv kan der gives tilladelse til at udøve en bestemt aktivitet, helt uafhængigt af hvilke aktiver der er involveret i aktiviteten. Tilladelserne afhænger ikke af bestemte kvalifikationskriterier (f.eks. beståelse af en prøve for at få tilladelse til at køre bil), men har til formål at begrænse antallet af individuelle enheder, der har ret til at deltage i aktiviteten. Sådanne tilladelser kan udstedes af sektoren offentlig forvaltning og service eller af private institutionelle enheder, og de to tilfælde behandles forskelligt.

Tabel 15.4: Bogføring af anvendelse og køb af ikke-finansielle aktiver, efter transaktionstype og strøm

Transaktionstype	Type anvendelse / køb og type aktiv og type betaling
Forbrug i produktionen	<p>Operationel leasing af producerede aktiver, f.eks. maskiner og intellektuelle ejendomsrettigheder</p> <p>Regelmæssige betalinger foretaget af selskaber for levering af vand</p> <p>FISIM-tjenester i tilknytning til finansiel leasing</p>
Forbrug af fast realkapital	Kun for producerede aktiver og kun for den økonomiske ejer
Udgifter til forbrug	<p>Operationel leasing af varige forbrugsgoder</p> <p>Køb af varige forbrugsgoder (herunder hvis købet er finansieret ved finansiel leasing eller som afbetalingskøb)</p>
<p>Køb af ikke-finansielle aktiver</p> <p>Faste investeringer</p> <p>Anskaffelse af naturressourcer</p> <p>Anskaffelse af andre ikke-producerede aktiver</p>	<p>Køb af producerede aktiver (herunder hvis købet er finansieret ved finansiel leasing)</p> <p>Køb af naturressourcer, herunder af retten til at anvende dem, til de er udtømt</p> <p>Køb af retten til at anvende en naturressource i en længere periode, f.eks. en fiskekvote</p> <p>Omsættelige timeshareordninger</p> <p>Køb af en kontrakt, der kan overdrages til tredjemand</p> <p>Kontrakter om fremtidig produktion, f.eks. kontrakter med fodboldspillere og forfattere</p>
<p>Betaling som formueindkomst</p> <p>Jordrente</p>	<p>Ressourceleasing, dvs. betaling for anvendelsen af en naturressource</p> <p>Regelmæssige betalinger for retten til at udvinde vand</p> <p>Finansiel leasing, dvs. køb af et ikke-finansielt aktiv, der samtidig finansieres ved et lån</p>
<p>Indkomstoverførsel</p> <p>Andre produktionsskatter</p>	<p>Tilladelser, der udstedes af sektoren offentlig forvaltning og service, til at udøve en bestemt aktivitet uafhængigt af kvalifikationskriterier eller med et uforholdsmæssigt gebyr i forhold til omkostningerne ved at administrere tilladelsesordningen</p> <p>Emissionstilladelser udstedt af sektoren offentlig forvaltning og service med henblik på at begrænse de samlede emissioner</p>

Finansiel transaktion: lån	Finansiel leasing, dvs. køb af et ikke-finansielt aktiv, der samtidig finansieres ved et lån
Andre mængdemæssige ændringer i status	Udtømmelse af naturressourcer foretaget af ejeren Ulovlig skovhugst, fiskeri eller jagt (ikke-kompenseret beslaglæggelse af dyrkede aktiver eller naturressourcer)
Ændringer i aktivers pris	Udløb af kontrakter og tilladelser, der er bogført som aktiver

- 15.32 Når sektoren offentlig forvaltning og service eksempelvis begrænser antallet af biler, der har tilladelse til at køre som taxaer, eller begrænser antallet af kasinoer ved at udstede tilladelser, skaber de i realiteten monopoludbytte for de godkendte erhvervsdrivende og får en del af udbyttet ind igen som gebyr. Disse gebyrer bogføres som andre produktionskatte. Dette princip finder anvendelse i alle tilfælde, hvor sektoren offentlig forvaltning og service udsteder tilladelser for at begrænse antallet af enheder, der opererer inden for et bestemt område, og hvor grænsen fastsættes tilfældigt og ikke er afhængig af kvalifikationskriterier alene.
- 15.33 Hvis tilladelsen er gyldig i flere år, bogføres betalingen i princippet efter optjeningstidspunktet med en postering som andre forfaldne ikke-betalte mellemværender for den del af gebyret for tilladelsen, der dækker de efterfølgende år.
- 15.34 Incitamentet til at erhverve en sådan tilladelse er, at indehaveren af tilladelsen mener, at han dermed erhverver retten til at få monopoludbytte, fordi den fremtidige indkomst forventes at være større end betalingen for at erhverve rettighederne til udbyttet. Fordelene for indehaveren ud over den værdi, der tilfalder udstederen, behandles som et aktiv, hvis indehaveren af tilladelsen kan realisere fordelene ved at overdrage aktivet. Aktivtypen beskrives som en tilladelse til udøvelse af bestemte aktiviteter (AN.223).
- 15.35 Tilladelsen til udøvelse af bestemte aktiviteter i form af et aktiv opføres først på kontoen for andre mængdemæssige ændringer i status. Værdimæssige ændringer, både i op- og nedadgående retning, registreres på omvurderingskontoen.
- 15.36 Værdien af tilladelsen som et aktiv fastsættes ud fra den værdi, til hvilken den kan sælges, eller beregnes, hvis et sådant tal ikke er tilgængeligt, som nutidsværdien af den fremtidige strøm af monopoludbytte. Hvis tilladelsen videresælges, overtager den nye ejer retten til at modtage en godtgørelse fra sektoren offentlig forvaltning og service, hvis tilladelsen trækkes tilbage, samt retten til at få monopoludbyttet.
- 15.37 En af sektoren offentlig forvaltning og service udstedt tilladelse til udøvelse af en bestemt aktivitet behandles kun som et aktiv, hvis alle følgende betingelser er opfyldt:
- a) Den pågældende aktivitet gør ikke brug af et aktiv, der tilhører sektoren offentlig forvaltning og service. Hvis den gør, behandles tilladelsen til anvendelse af aktivet som operationel leasing, finansiel leasing, ressourceleasing eller eventuelt som anskaffelse af et aktiv, der repræsenterer tilladelsen til at anvende aktivet efter leasingtagerens skøn igennem en længere periode.
 - b) Tilladelsen udstedes ikke efter et kvalifikationskriterium. Sådanne tilladelser behandles enten som skatter eller betaling for tjenester.
 - c) Antallet af tilladelser er begrænset og giver således indehaveren mulighed for at få monopoludbytte ved udøvelsen af den pågældende aktivitet.
 - d) Indehaveren af tilladelsen skal kunne sælge tilladelsen til tredjemand.

Hvis en eller flere af disse betingelser ikke er opfyldt, behandles betalingerne som skatter eller som betaling for tjenester.

- 15.38 For andre enheder end det offentlige er det langt sjældnere muligt at begrænse deltagelsen i en given aktivitet. Som eksempel kan nævnes, når det er enten obligatorisk eller ønskeligt at være medlem af en faglig sammenslutning, og der er en snæver grænse for antallet af deltagere i aktiviteten. Som eksempel kan nævnes et tilfælde, hvor en ejer af fast ejendom begrænser antallet af enheder, der udøver en aktivitet på hans ejendom, f.eks. et hotel med en politik om kun at tillade et enkelt taxafirma at afhente gæster. I sådanne tilfælde behandles tilladelserne som betalinger for tjenester. I princippet bogføres betalingen efter optjeningstidspunktet i den periode, for hvilken tilladelsen er gyldig. Der er principielt ingen grund til, at sådanne tilladelser ikke skulle kunne behandles som aktiver, hvis de var omsættelige, men dette forekommer ikke almindeligt.
- 15.39 En tilladelse der er udstedt af en enhed, der ikke henhører under sektoren offentlig forvaltning og service, til udøvelse af en bestemt aktivitet behandles kun som et aktiv, hvis alle følgende betingelser er opfyldt:
- a) Den pågældende aktivitet gør ikke brug af et aktiv, der tilhører udstederen af tilladelsen. Hvis den gør, behandles tilladelsen til at bruge aktivet som operationel leasing, finansiel leasing eller ressourceleasing.
 - b) Antallet af tilladelser er begrænset og giver således indehaveren mulighed for at få monopoludbytte ved udøvelsen af den pågældende aktivitet.
 - c) Indehaveren af tilladelsen skal retligt og i praksis kunne sælge tilladelsen til tredjemand.
- Hvis en eller flere af disse betingelser ikke er opfyldt, behandles betalingerne som betaling for tjenester.
- 15.40 Det offentlige udsteder emissionstilladelser for at begrænse de samlede emissioner. Disse tilladelser indebærer ikke udnyttelse af en naturressource, da atmosfæren ikke er værdiansat, så det er ikke et økonomisk aktiv, og gebyrerne for tilladelserne klassificeres derfor som skatter. Tilladelserne er omsættelige, og der vil være et aktivt marked for dem. Tilladelserne udgør derfor aktiver og værdiansættes til den markedspris, som de kan sælges til.

OFFENTLIG-PRIVATE PARTNERSKABER

- 15.41 Offentlig-private partnerskaber er langfristede kontrakter mellem to enheder, hvor den ene enhed erhverver eller opfører et aktiv eller sæt aktiver, driver det i en periode og derefter overdrager aktivet til en anden enhed. Sådanne ordninger indgås normalt mellem et privat foretagende og det offentlige, men andre kombinationer er mulige, med et offentligt selskab som den ene part eller en privat nonprofitinstitution som den anden part.

Det offentlige indgår offentlig-private partnerskaber af forskellige grunde, f.eks. i håbet om, at privat ledelse vil føre til en mere effektiv produktion, eller at der kan opnås adgang til en bredere række finansielle kilder, eller ud fra ønsket om at nedbringe den offentlige gæld.

I kontraktperioden har den private partner i det offentlig-private partnerskab den juridiske ejendomsret. Når kontraktperioden er udløbet, har det offentlige både den økonomiske og den juridiske ejendomsret.

Behandlingen af offentlig-private partnerskaber er behandlet mere indgående i kapitel 20 om offentlige regnskaber.

KONCESSIONSKONTRAKTER OM TJENESTER

15.42 Koncessionskontrakter om tjenester giver et selskab eneret til at levere bestemte tjenester. I tilfælde af en koncessionskontrakt om offentlige tjenester kan et privat selskab f.eks. indgå en aftale med det offentlige om eneret til at drive, vedligeholde og foretage investeringer i et offentligt værk (f.eks. et vandforsyningssystem eller en betalingsmotorvej) i et bestemt antal år. Koncessionskontrakter om tjenester bogføres ikke som aktiver, for så vidt de ikke er omsættelige, eller der ikke kan realiseres nogen værdi ved at overdrage dem.

OMSÆTTELIGE OPERATIONELLE LEASINGKONTRAKTER (AN.221)

15.43 Omsættelige operationelle leasingkontrakter er tredjemands ejendomsrettigheder vedrørende andre ikke-finansielle aktiver end naturressourcer. Leasingkontrakten skal give indehaveren økonomiske fordele ud over de gebyrer, der skal betales, og indehaveren kan realisere disse fordele ved at overdrage dem. Værdien af leasingkontrakten er fordelen for indehaveren ud over den værdi, som tilfalder udstederen. Omsættelige operationelle leasingkontrakter kan omfatte alle former for lejeforhold og operationelle leasingkontrakter. F.eks. kan en lejer fremleje en lejlighed til tredjemand.

ENERET TIL FREMTIDIGE VARER OG TJENESTER (AN.224)

15.44 Kontrakter om fremtidig produktion kan også give anledning til aktiver i form af tredjemands ejendomsrettigheder. Værdien af sådanne kontrakter er fordelen for indehaveren ud over den værdi, som tilfalder udstederen. Som eksempler kan nævnes:

- a) Eneret til at have en person til at arbejde for sig (f.eks. fodboldspillere) eller til at offentliggøre litterære værker eller til at afholde koncerter o.l. Værdien af disse rettigheder er det udbytte, der kan hentes ved at overdrage rettighederne til en pris, der er højere end omkostningerne ved at ophæve den eksisterende kontrakt.
- b) Timeshareordninger. Kun nogle timeshareordninger betragtes som anskaffelse af et aktiv:
 - 1) Hvis ejeren har et fast sted, der ikke er af tidsbegrænset karakter, er berettiget til at indgå i bestyrelsen for ordningen, kan sælge eller overdrage sin andel efter eget ønske, så er ordningen højst sandsynligt et aktiv af samme type som et hus.
 - 2) Hvis ejeren har en fast aftale om at have en form for bolig til rådighed i en given periode for et bestemt tidsrum, er det sandsynligt, at dette udgør et forudbetalt lejeforhold, dvs. forudbetalte udgifter til forbrug afholdt af husholdninger.
 - 3) Dette forudbetalte lejeforhold kan fremlejes i perioder eller sælges for resten af lejeforholdets løbetid som en omsættelig operationel leasingkontrakt.

- 4) Det kan forekomme , at en deltager i en pointbaseret ordning kun har et forfaldent mellemværende som aktiv.