KOMMISSIONENS FORORDNING (EF) Nr. 1910/2005

af 8. november 2005

om ændring af forordning (EF) nr. 1725/2003 om vedtagelse af visse internationale regnskabsstandarder i overensstemmelse med Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1606/2002, for så vidt angår IFRS 1 og 6, IAS nr. 1, 16, 19, 24, 38, 39 samt IFRIC 4 og IFRIC 5

(EØS-relevant tekst)

KOMMISSIONEN FOR DE EUROPÆISKE FÆLLESSKABER HAR —

under henvisning til traktaten om oprettelse af Det Europæiske Fællesskab,

under henvisning til Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1606/2002 af 19. juli 2002 om anvendelse af internationale regnskabsstandarder [1], særlig artikel 3, stk. 1, og

ud fra følgende betragtninger:

(1) Ved Kommissionens forordning (EF) nr. 1725/2003 [2] blev der vedtaget visse internationale standarder og fortolkninger, der eksisterede pr. 14. september 2002, herunder IAS 19 *Personaleydelser*.

(2) Den 9. december 2004 offentliggjorde International Accounting Standards Board (IASB) IFRS 6 *Efterforskning og vurdering af mineralressourcer*, herefter »IFRS 6« som en midlertidig løsning, der gør det muligt for virksomheder inden for denne sektor at overholde IFRS'erne uden at skulle gennemføre væsentlige ændringer af deres regnskabspraksis. IFRS 6 giver virksomheder med efterforsknings- og vurderingsudgifter undtagelser fra visse bestemmelser i andre IFRS'er. Under specifikke omstændigheder kan sådanne virksomheder fortsætte deres nuværende regnskabsmæssige behandling af efterforsknings- og vurderingsudgifter. Standarden indeholder yderligere vejledning om forringelsesindikatorer for efterforskning og vurdering af aktiver og forringelsestests af sådanne aktiver.

(3) Den 16. december 2004 udsendte IASB en ændring af IAS 19 *Personaleydelser*. Hermed indføres en yderligere valgmulighed vedrørende indregning af aktuarmæssige indtægter og tab ved ydelsesbaserede pensionsordninger. Nu kan aktuarmæssige indtægter og tab således fuldt ud indregnes i en opgørelse over indtægter og udgifter uden for resultatopgørelsen, dvs. aktuarmæssige indtægter og tab kan indregnes direkte i egenkapitalen. I ændringen gøres det ligeledes klart, hvordan koncernvirksomheder bør regnskabsføre ydelsesbaserede pensionsordninger i deres særskilte regnskaber, og der stilles krav om yderligere oplysninger.

(4) Den 2. december 2004 offentliggjorde International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) sit fortolkningsbidrag IFRIC 4 *Vurdering af, om en aftale indeholder en leasingkontrakt*, herefter »IFRIC 4«. I dette fortolkningsbidrag fastsættes kriterier til at bestemme, om en ordning udgør eller indeholder leasing, f.eks. visse »take or pay-kontrakter«. IFRIC 4 gør det klart, under hvilke omstændigheder disse ordninger, der ikke har samme retlige form som leasing, alligevel bør regnskabsføres i overensstemmelse med IAS 17 *Leasingkontrakter*.

(5) Den 16. december 2004 offentliggjorde International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) sit fortolkningsbidrag IFRIC 5 *Rettigheder til kapitalandele hidrørende fra fonde til dækning af omkostninger forbundet med afvikling, retablering og miljøgenopretning*, herefter »IFRIC 5«. I dette fortolkningsbidrag fastsættes det, hvordan en bidragyder bør regnskabsføre sin interesse i en fond, og hvordan bidragyder bør regnskabsføre yderligere bidrag.

(6) Kommissionen har konkluderet, at disse standarder og fortolkningsbidrag opfylder kriterierne for vedtagelse ifølge artikel 3, stk. 2, i forordning (EF) nr. 1606/2002. Høringen af tekniske eksperter på området understøtter yderligere, at disse standarder og fortolkningsbidrag opfylder de tekniske kriterier for vedtagelse.

(7) Vedtagelse af de nævnte standarder giver anledning til konsekvensændringer i IFRS 1 *Førstegangsanvendelse af International Financial Reporting Standards*, IAS 1 *Præsentation af årsregnskaber*, IAS 16 *Materielle anlægsaktiver*, IAS 24 *Oplysning om nærtstående parter*, IAS 38 *Immaterielle aktiver* og IAS 39 *Finansielle instrumenter: Indregning og måling* for at sikre overensstemmelse mellem de internationale regnskabsstandarder.

(8) Forordning (EF) nr. 1725/2003 bør derfor ændres i overensstemmelse hermed.

(9) De foranstaltninger, der vedtages i denne forordning, er i overensstemmelse med Regnskabskontroludvalgets udtalelse —

[1] EFT L 243 af 11.9.2002, s. 1.
[2] EUT L 261 af 13.10.2003, s. 1. Senest ændret ved forordning (EF) nr. 1751/2005 (EUT L 282 af 25.10.2005, s. 3).

UDSTEDT FØLGENDE FORORDNING:

Artikel 1

I bilaget til forordning (EF) nr. 1725/2003 foretages følgende ændringer:

1) Teksten til den internationale regnskabsstandard IFRS 6 *Efterforskning og vurdering af mineralressourcer* indsættes som anført i bilaget til denne forordning.

2) Teksten til ændringen af IAS 19 *Personaleydelser* indsættes som anført i bilaget til denne forordning.

3) Teksten til IFRIC-fortolkningsbidrag 4 *Vurdering af, om en aftale indeholder en leasingkontrakt* indsættes som anført i bilaget til denne forordning.

4) Teksten til IFRIC-fortolkningsbidrag 5 *Rettigheder til kapitalandele hidrørende fra fonde til dækning af omkostninger forbundet med afvikling, retablering og miljøgenopretning* indsættes som anført i bilaget til denne forordning.

5) Vedtagelsen af IFRS 6 indebærer konsekvensændringer af IFRS 1 *Førstegangsanvendelse af International Financial Reporting Standards*, IAS 16 *Materielle anlægsaktiver* og IAS 38 *Immaterielle anlægsaktiver* for at sikre overensstemmelse mellem de internationale regnskabsstandarder.

6) Vedtagelsen af ændringerne af IAS 19 indebærer konsekvensændringer af IFRS 1 *Førstegangsanvendelse af International Financial Reporting Standards*, IAS 1 *Præsentation af årsregnskaber* og IAS 24 *Oplysning om nærtstående parter* for at sikre overensstemmelse mellem de internationale regnskabsstandarder.

7) Vedtagelsen af IFRIC 4 indebærer konsekvensændringer af IFRS 1 *Førstegangsanvendelse af International Financial Reporting Standards* for at sikre overensstemmelse mellem de internationale regnskabsstandarder.

8) Vedtagelsen af IFRIC 5 indebærer konsekvensændringer af IAS 39 *Finansielle instrumenter: Indregning og måling* for at sikre overensstemmelse mellem de internationale regnskabsstandarder.

Artikel 2

Hvert selskab anvender standarder og fortolkninger som fastsat i bilaget fra begyndelsesdatoen for regnskabsåret senest 2006.

Artikel 3

Denne forordning træder i kraft på tredjedagen efter offentliggørelsen i *Den Europæiske Unions Tidende*.

Denne forordning er bindende i alle enkeltheder og gælder umiddelbart i hver medlemsstat.

Udfærdiget i Bruxelles, den 8. november 2005.

På Kommissionens vegne

Charlie McCREEVY

Medlem af Kommissionen

BILAG

INTERNATIONALE REGNSKABSSTANDARDER

IFRS 6	International regnskabsstandard (IFRS) 6 *Efterforskning og vurdering af mineralressourcer*
IAS 19	Ændring af IAS 19 *Personaleydelser*
IFRIC 4	IFRIC-fortolkningsbidrag 4 *Vurdering af, om en aftale indeholder en leasingkontrakt*
IFRIC 5	IFRIC-fortolkningsbidrag 5 *Rettigheder til kapitalandele hidrørende fra fonde til dækning af omkostninger forbundet med afvikling, retablering og miljøgenopretning*

Kopiering tilladt inden for Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde. Alle eksisterende rettigheder forbeholdes uden for EØS, med undtagelse af retten til at kopiere til personlig brug eller anden form for »fair dealing«. Yderligere oplysninger fås hos IASB på adressen www.iasb.org.uk

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 6

Efterforskning og vurdering af mineralressourcer

FORMÅL

1. Formålet med denne standard er at redegøre for den regnskabsmæssige behandling af *efterforskning og vurdering af mineralressourcer*.

2. Navnlig kræver denne standard:

   a) begrænsede forbedringer af eksisterende regnskabspraksis for *udgifter til efterforskning og vurdering*

   b) at virksomheder, som indregner *efterforsknings- og vurderingsaktiver*, skal teste sådanne aktiver for værdiforringelse i henhold til denne standard og måle den eventuelle værdiforringelse i overensstemmelse med IAS 36 *Værdiforringelse af aktiver*

   c) oplysninger, som identificerer og forklarer de beløb i virksomhedens regnskab, der hidrører fra efterforskning og vurdering af mineralressourcer, og hjælper brugerne af sådanne regnskaber med at forstå den beløbsmæssige størrelse, tidspunktet og sikkerheden forbundet med fremtidige pengestrømme fra efterforsknings- og vurderingsaktiver, der er indregnet.

ANVENDELSESOMRÅDE

3. Virksomheder skal anvende denne standard på efterforsknings- og vurderingsudgifter, som virksomheden pådrager sig.

4. Denne standard behandler ikke andre aspekter af den regnskabsmæssige behandling i virksomheder, som beskæftiger sig med efterforskning og vurdering af mineralressourcer.

5. Virksomheder må ikke anvende denne standard på omkostninger afholdt:

   a) før efterforskningen og vurderingen af mineralressourcer, såsom omkostninger afholdt før virksomheden har opnået de juridiske rettigheder til at efterforske et specifikt område

   b) efter at den tekniske mulighed og kommercielle levedygtighed af udvinding af en mineralressource kan påvises.

INDREGNING AF EFTERFORSKNINGS- OG VURDERINGSAKTIVER

Midlertidig undtagelse fra IAS 8, afsnit 11 og 12

6. Ved udvikling af sin regnskabspraksis skal en virksomhed, som indregner efterforsknings- og vurderingsaktiver, anvende afsnit 10 i IAS 8 *Anvendt regnskabspraksis, ændringer i regnskabsmæssige skøn og fejl*.

7. Afsnit 11 og 12 i IAS 8 angiver, hvilke officielle krav og vejledninger, som ledelsen skal tage i betragtning ved udvikling af en regnskabspraksis for en post, hvis der ikke findes nogen standard, som finder specifik anvendelse på denne post. I henhold til afsnit 9 og 10 nedenfor fritager denne standard en virksomhed for at anvende disse afsnit på sin regnskabspraksis for indregning og måling af efterforsknings- og vurderingsaktiver.

MÅLING AF EFTERFORSKNINGS- OG VURDERINGSAKTIVER

Måling på indregningstidspunktet

8. Efterforsknings- og vurderingsaktiver skal måles til kostpris.

Kostprisens elementer for efterforsknings- og vurderingsaktiver

9. Virksomheden skal fastlægge en praksis, der specificerer de omkostninger, der indregnes som efterforsknings- og vurderingsaktiver og anvende denne praksis ensartet. Ved denne opgørelse vurderer virksomheden, i hvilket omfang omkostningen kan knyttes til efterforskningen af specifikke mineralressourcer. Følgende er eksempler på omkostninger, som kan indregnes på tidspunktet for den første måling af efterforsknings- og vurderingsaktiver (listen er ikke udtømmende):

   a) erhvervelse af efterforskningsrettigheder

   b) topografiske, geologiske, geokemiske og geofysiske vurderinger

   c) prøveboring

   d) udgravning

   e) prøvetagning og

   f) aktiviteter i relation til vurdering af den tekniske mulighed for og kommercielle levedygtighed af udvinding af en mineralressource.

10. Omkostninger i forbindelse med udvikling af mineralressourcer skal ikke indregnes som efterforsknings- og vurderingsaktiver. *Begrebsrammen* og IAS 38 *Immaterielle aktiver* giver vejledning om indregning af aktiver hidrørende fra udvikling.

11. I overensstemmelse med IAS 37 *Hensatte forpligtelser, eventualforpligtelser og eventualaktiver* skal en virksomhed indregne enhver forpligtelse til bortskaffelse og retablering, som virksomheden i et bestemt regnskabsår har forpligtet sig til at afholde som følge af udførelsen af efterforskning og vurdering af mineralressourcer.

Måling efter indregning

12. Efter indregning skal virksomheden enten anvende kostprismodellen eller omvurderingsmodellen på efterforsknings- og vurderingsaktiver. Såfremt omvurderingsmodellen anvendes (enten modellen i IAS 16 *Materielle anlægsaktiver* eller modellen i IAS 38), skal den være i overensstemmelse med klassifikationen af aktiverne (jf. afsnit 15).

Ændringer i anvendt regnskabspraksis

13. **En virksomhed må ændre sin regnskabspraksis for efterforsknings- og vurderingsudgifter, hvis ændringen gør regnskabet mere relevant for regnskabsbrugernes økonomiske beslutningstagen, uden at det bliver mindre pålideligt, eller mere pålideligt, uden at det bliver mindre relevant for denne beslutningstagen. Virksomheden skal vurdere relevans og pålidelighed ud fra kriterierne i IAS 8.**

14. For at retfærdiggøre en ændring i regnskabspraksis for efterforsknings- og vurderingsudgifter skal virksomheden dokumentere, at regnskabet som følge af ændringen kommer nærmere en opfyldelse af kriterierne i IAS 8, men ændringen behøver ikke medføre fuldstændig opfyldelse af disse kriterier.

PRÆSENTATION

Klassifikation af efterforsknings- og vurderingsaktiver

15. Virksomheden skal klassificere efterforsknings- og vurderingsaktiver som materielle eller immaterielle aktiver i overensstemmelse med de erhvervede aktivers art og anvende klassifikationen konsekvent.

16. Visse efterforsknings- og vurderingsaktiver behandles som immaterielle aktiver (f.eks. borerettigheder), mens andre er materielle (f.eks. køretøjer og borerigge). I det omfang et materielt aktiv forbruges ved udviklingen af et immaterielt aktiv, indgår den værdi, der afspejler dette forbrug, i kostprisen for det immaterielle aktiv. Når et materielt aktiv bruges i forbindelse med udviklingen af et immaterielt aktiv ændres dette materielle aktiv dog ikke til et immaterielt aktiv.

Omklassifikation af efterforsknings- og vurderingsaktiver

17. Et efterforsknings- eller vurderingsaktiv skal ikke længere klassificeres som sådant, når den tekniske mulighed for og kommercielle levedygtighed af udvinding af en mineralressource kan påvises. Før omklassifikation skal efterforsknings- og vurderingsaktiver testes for værdiforringelse, og alle værdiforringelser skal indregnes.

VÆRDIFORRINGELSE

Indregning og måling

18. **Efterforsknings- og vurderingsaktiver skal testes for værdiforringelse, når alle forhold og omstændigheder tyder på, at den regnskabsmæssige værdi af et efterforsknings- og vurderingsaktiv vil kunne overstige genindvindingsværdien. Når forhold og omstændigheder tyder på, at den regnskabsmæssige værdi overstiger genvindingsværdien, skal virksomheden måle, præsentere og give oplysning om eventuelle deraf følgende tab ved værdiforringelse i overensstemmelse med IAS 36, bortset fra de i afsnit 21 fastlagte tilfælde.**

19. I forbindelse med efterforsknings- og vurderingsaktiver alene skal afsnit 20 i denne standard finde anvendelse i stedet for afsnit 8-17 i IAS 36 ved identifikation af en mulig værdiforringelse af et efterforsknings- og vurderingsaktiv. I afsnit 20 anvendes udtrykket »aktiver«, men det finder anvendelse på individuelle efterforsknings- og vurderingsaktiver såvel som på pengestrømsfrembringende enheder.

20. Et eller flere af følgende forhold og omstændigheder indikerer, at virksomheden skal teste efterforsknings- og vurderingsaktiver for værdiforringelse (listen er ikke udtømmende):

a) Den periode, i hvilken virksomheden har ret til at efterforske i det specifikke område, er udløbet i løbet af regnskabsåret, eller vil udløbe i den nærmeste fremtid, og forventes ikke at blive forlænget.

b) Der er hverken budgetteret eller planlagt omfattende udgifter til yderligere efterforskning og vurdering af mineralressourcer i det specifikke område.

c) Efterforskning og vurdering af mineralressourcer i det specifikke område har ikke ført til opdagelsen af kommercielt levedygtige mængder mineralressourcer, og virksomheden har besluttet at ophøre med sådanne aktiviteter i det specifikke område.

d) Der findes tilstrækkelige oplysninger, der indikerer, at selvom det er sandsynligt, at der vil ske en fortsat udvikling i det specifikke område, er det usandsynligt, at den regnskabsmæssige værdi af efterforsknings- og vurderingsaktivet vil blive genindvundet fuldt ud af en vellykket udvikling eller ved et salg.

I dette eller lignende tilfælde skal virksomheden foretage en test for værdiforringelse i overensstemmelse med IAS 36. Tab ved værdiforringelse indregnes som en udgift i overensstemmelse med IAS 36.

Specifikation af grænsen for, hvornår efterforsknings- og vurderingsaktiver vurderes for værdiforringelse

21. **Virksomheden fastlægger en regnskabspraksis for allokering af efterforsknings- og vurderingsaktiver til pengestrømsfrembringende enheder eller grupper af pengestrømsfrembringende enheder med henblik på at teste sådanne aktiver for værdiforringelse. Hver pengestrømsfrembringende enhed eller gruppe af enheder, til hvilke et efterforsknings- og vurderingsaktiv er allokeret, må ikke være større end et segment, som er baseret enten på virksomhedens primære eller virksomhedens sekundære segment opgjort i overensstemmelse med IAS 14 *Præsentation af segmentoplysninger*.**

22. Den grænse, som identificeres af virksomheden ved test for værdiforringelse af efterforsknings- og vurderingsaktiver, kan omfatte en eller flere pengestrømsfrembringende enheder.

OPLYSNINGER

23. **Virksomheden skal give oplysninger, som identificerer og redegør for beløb i regnskabet, som hidrører fra efterforskningen og vurderingen af mineralressourcer.**

24. For at overholde afsnit 23 skal virksomheden oplyse:

a) sin regnskabspraksis for efterforsknings- og vurderingsudgifter, herunder indregning af efterforsknings- og vurderingsaktiver

b) den beløbsmæssige størrelse af aktiver, passiver, indtægter og udgifter samt pengestrømme fra driftsaktivitet og investeringer, der hidrører fra efterforskning og vurdering af mineralressourcer.

25. Virksomheden skal behandle efterforsknings- og vurderingsaktiver som en særskilt kategori af aktiver og skal oplyse om dette som angivet i enten IAS 16 eller IAS 38 i overensstemmelse med klassifikationen af aktiverne.

IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT

26. **Virksomheder skal anvende denne standard for regnskabsår, som begynder 1. januar 2006 eller derefter. Det tilskyndes, at standarden anvendes før dette tidspunkt. Hvis en virksomhed anvender denne standard for regnskabsår, som begynder før 1. januar 2006, skal den give oplysning om dette.**

OVERGANGSBESTEMMELSER

27. Hvis det er praktisk umuligt at anvende et bestemt krav i afsnit 18 på sammenligningstal, som knytter sig til regnskabsår, som begynder før 1. januar 2006, skal virksomheden give oplysning om dette. IAS 8 forklarer begrebet »praktisk umulighed«.

Appendiks A

Definerede termer

Dette appendiks er en integreret del af denne standard.

Efterforsknings- og vurderingsaktiver	**Efterforsknings- og vurderingsudgifter** indregnet som aktiver i overensstemmelse med virksomhedens regnskabspraksis.
Efterforsknings- og vurderingsudgifter	Omkostninger afholdt af virksomheden i forbindelse med **efterforskning og vurdering af mineralressourcer** før den tekniske mulighed for og kommercielle levedygtighed af udvinding af en mineralressource kan påvises.
Efterforskning og vurdering af mineralressourcer	Eftersøgning efter mineralressourcer, herunder mineraler, olie, naturgas og lignende ikke-regenererende ressourcer efter at virksomheden har opnået juridiske rettigheder til at efterforske i et specifikt område, samt fastlæggelse af den tekniske mulighed for og kommercielle levedygtighed af udvinding af mineralressourcen.

Appendiks B

Ændringer af andre standarder

Ændringerne i dette appendiks finder anvendelse på regnskabsår, der begynder 1. januar 2006 eller derefter. Hvis en virksomhed anvender denne standard i et tidligere regnskabsår, finder ændringerne anvendelse på det tidligere regnskabsår.

B1. I IFRS 1 *Førstegangsanvendelse af IFRS* tilføjes en overskrift og afsnit 36B som følger:

Undtagelse fra kravet om at præsentere sammenligningstal for IFRS 6

36B En virksomhed, der anvender IFRS-standarderne for første gang før 1. januar 2006, og som vælger at anvende IFRS 6 *Efterforskning og vurdering af mineralressourcer* før 1. januar 2006, behøver ikke at præsentere de i IFRS 6 krævede oplysninger for sammenligningsår i sit første IFRS-regnskab.

B2. I IAS 16 *Materielle anlægsaktiver* (ajourført 2003 og ændret ved IFRS 5 *Anlægsaktiver, som besiddes med henblik på salg og ophørte aktiviteter)*, ændres afsnit 3 som følger:

3) Denne standard finder ikke anvendelse på:

a) materielle anlægsaktiver, som er klassificeret som besiddelse med henblik på salg i overensstemmelse med IFRS 5 *Anlægsaktiver, som besiddes med henblik på salg og ophørte aktiviteter*

b) biologiske aktiver tilknyttet landbrugsaktiviteter (jvf. IAS 41 *Landbrug*)

c) indregning og måling af efterforsknings- og vurderingsaktiver (jvf. IFRS 6 *Efterforskning og vurdering af mineralressourcer)* eller

d) mineralforekomster og rettigheder til mineralforekomster, såsom olie, naturgas og lignende ikke-regenererende ressourcer.

Dog finder denne standard anvendelse på materielle anlægsaktiver, der anvendes ved udvikling eller opretholdelse af de i litra b)-d) omhandlede aktiver.

B3. Afsnit 2 i IAS 38 *Immaterielle aktiver* (ajourført 2004), ændres som følger:

2) ***Denne standard finder anvendelse på den regnskabsmæssige behandling af immaterielle aktiver, bortset fra:***

a) immaterielle aktiver, som falder inden for en anden standards anvendelsesområde

b) finansielle aktiver, som defineret i IAS 39 Finansielle instrumenter: Indregning og måling

c) indregning og måling af efterforsknings- og vurderingsaktiver (jvf. IFRS 6 Efterforskning og vurdering af mineralressourcer) og

d) udgifter til udvikling og udvinding af mineraler, olie, naturgas og lignende ikke-regenererende ressourcer.

Ændring til IAS 19 *Personaleydelser*

Pensionsordninger med flere virksomheder

Afsnit 32A og det illustrative eksempel tilføjes, og afsnit 35 flyttes og omnummereres til 32B som følger.

32A. Der kan være indgået en kontrakt mellem pensionsordningen med flere virksomheder og dens deltagere, som afgør, hvordan overdækning af pensionsordningen skal udloddes til deltagerne (eller underdækning skal finansieres). En deltager i en pensionsordning med flere virksomheder med en sådan kontrakt, som regnskabsmæssigt behandler ordningen som en bidragsbaseret pensionsordning i overensstemmelse med afsnit 30, skal indregne det aktiv eller den forpligtelse, der hidrører fra kontrakten og den deraf følgende indtægt eller omkostning i resultatet.

Eksempel til illustration af afsnit 32A

En virksomhed deltager i en ydelsesbaseret pensionsordning med flere virksomheder, som ikke udarbejder værdiansættelser af ordningen på baggrund af IAS 19. Den behandler således regnskabsmæssigt ordningen som en bidragsbaseret pensionsordning. En værdiansættelse af finansieringen, som ikke foretages på baggrund af IAS 19, viser en underdækning på 100 millioner i ordningen. Ordningen har i henhold til en kontrakt aftalt en plan for bidrag med de arbejdsgivere, der deltager i ordningen, som vil eliminere underdækningen i løbet af de næste fem år. Virksomhedens samlede bidrag i henhold til kontrakten er 8 millioner.

Virksomheden indregner en forpligtelse vedrørende bidragene reguleret for den tidsmæssige værdi af penge og en tilsvarende omkostning i resultatet.

32B. 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.

35. [Ophævet]

Ydelsesbaserede pensionsordninger, som deler risici mellem forskellige virksomheder under samme bestemmende indflydelse

Afsnit 34 ændres, og afsnit 34A og 34B tilføjes som følger.

34. Ydelsesbaserede pensionsordninger, som deler risici mellem forskellige virksomheder, som er under samme bestemmende indflydelse, eksempelvis en modervirksomhed og dens dattervirksomheder, er ikke pensionsordninger med flere virksomheder.

34A. En virksomhed, som deltager i en sådan ordning, skal indhente oplysninger om ordningen som helhed målt i overensstemmelse med IAS 19 på baggrund af forudsætninger, som gælder for ordningen som helhed. Hvis der foreligger en kontrakt eller en konkret politik, ifølge hvilken enkelte virksomheder inden for koncernen pålægges den ydelsesbaserede nettopensionsomkostning for ordningen som helhed målt i overensstemmelse med IAS 19, skal virksomheden i det enkelte eller separate årsregnskab indregne den således pålagte ydelsesbaserede nettopensionsomkostning. Hvis der ikke foreligger en sådan kontrakt eller politik, skal den ydelsesbaserede nettopensionsomkostning indregnes i det enkelte eller separate årsregnskab for den koncernvirksomhed, som juridisk set er ordningens finansierende arbejdsgiver. De øvrige koncernvirksomheder skal i deres enkelte eller separate årsregnskaber indregne en omkostning svarende til deres forfaldne bidrag i regnskabsåret.

34B. Deltagelse i en sådan ordning er en transaktion mellem nærtstående parter for den enkelte koncernvirksomhed. Virksomhederne skal derfor i deres enkelte eller separate årsregnskaber give følgende oplysninger:

a) oplysning om den kontrakt eller konkrete politik, ifølge hvilken den ydelsesbaserede nettopensionsomkostning pålægges, eller oplysning om, at en sådan politik ikke foreligger

b) oplysning om den politik, som afgør størrelsen af det bidrag, virksomheden skal betale

c) hvis virksomheden regnskabsmæssigt behandler en allokering af den ydelsesbaserede nettopensionsomkostning i overensstemmelse med afsnit 34A, alle oplysninger vedrørende ordningen som helhed i overensstemmelse med afsnit 120-121

d) hvis virksomheden regnskabsmæssigt behandler det forfaldne bidrag for regnskabsåret i overensstemmelse med afsnit 34A, de oplysninger om ordningen som helhed, der kræves i overensstemmelse med afsnit 120A, litra b)-e), j), n), o) og q), samt afsnit 121. De øvrige oplysninger, der kræves af afsnit 120A, finder ikke anvendelse.

Indregning af elementerne af den ydelsesbaserede pensionsomkostning i resultatet

Overskriften før afsnit 61 ændres, og afsnit 61 ændres som følger.

Resultat

61. Virksomheden skal indregne følgende nettobeløb i resultatet, medmindre en anden standard kræver eller tillader, at disse beløb optages i et aktivs kostpris:

a) pensionsomkostninger vedrørende det aktuelle regnskabsår (jf. afsnit 63-91)

b) renteomkostninger (jf. afsnit 82)

c) det forventede afkast af ordningens aktiver (jf. afsnit 105-107) og af en eventuel godtgørelsesret (jf. afsnit 104A)

d) aktuarmæssige gevinster og tab som krævet i overensstemmelse med virksomhedens anvendte regnskabspraksis (jf. afsnit 92-93D)

e) pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår (jf. afsnit 96)

f) virkningen af eventuelle nedskæringer eller indfrielser (jf. afsnit 109 og 110), og

g) virkningen af begrænsningen i afsnit 58, litra b), medmindre den indregnes uden for resultatet i overensstemmelse med afsnit 93C.

Aktuarmæssige gevinster og tab

Afsnit 92, 93 og 95 ændres, og afsnit 93A-93D tilføjes som følger.

92. Ved målingen af sin ydelsesbaserede pensionsforpligtelse i overensstemmelse med afsnit 54, skal virksomheden i henhold til 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 opgjort efter 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, selvom de ligger inden for de i afsnit 92 specificerede begrænsninger.

93A. Hvis virksomheden gør brug af tilladelsen i afsnit 93 til at vælge en praksis, hvor den indregner aktuarmæssige gevinster og tab i det regnskabsår, hvor de opstår, kan virksomheden i overensstemmelse med afsnit 93B-93D indregne dem uden for resultatet, forudsat at virksomheden anvender denne praksis for:

a) alle sine ydelsesbaserede pensionsordninger og

b) alle sine aktuarmæssige gevinster og tab.

93B. Aktuarmæssige gevinster og tab, som i overensstemmelse med tilladelsen i afsnit 93A indregnes uden for resultatet, skal præsenteres i en egenkapitalopgørelse under navnet »opgørelse over indregnede indtægter og omkostninger«, som kun omfatter de poster, der er angivet i afsnit 96 i IAS 1 (ajourført 2003). Virksomheden skal ikke præsentere de aktuarmæssige gevinster og tab i en egenkapitalopgørelse i det kolonneformat, der omtales i afsnit 101 i IAS 1, eller et andet format, som omfatter de poster, der angives i afsnit 97 i IAS 1.

93C. En virksomhed, som indregner aktuarmæssige gevinster og tab i overensstemmelse med afsnit 93A, skal også indregne eventuelle reguleringer hidrørende fra begrænsningen i afsnit 58, litra b), uden for resultatet i opgørelsen over indregnede indtægter og omkostninger.

93D. Aktuarmæssige gevinster og tab og reguleringer hidrørende fra begrænsningen i afsnit 58, litra b), som er indregnet direkte i opgørelsen over indregnede indtægter og omkostninger, skal straks indregnes i det overførte resultat. De skal ikke indregnes i resultatet i et efterfølgende regnskabsår.

95. På lang sigt kan aktuarmæssige gevinster og tab udligne hinanden. Derfor kan 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. …

Oplysninger

Der er indsat et nyt afsnit 120, og afsnit 120 omnummereres til 120A og ændres sammen med afsnit 121 som følger.

120. Virksomheden skal give oplysninger, der gør det muligt for regnskabsbrugere at vurdere typen af virksomhedens ydelsesbaserede pensionsordninger og de økonomiske virkninger af ændringer i disse ordninger i løbet af regnskabsåret.

120A. Virksomheden skal give følgende oplysninger om ydelsesbaserede pensionsordninger:

a) virksomhedens regnskabspraksis for indregning af aktuarmæssige gevinster og tab

b) en generel beskrivelse af typen af pensionsordning

c) en afstemning af primo- og ultimosaldo for nutidsværdien af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse med separat præsentation af eventuelle virkninger i løbet af regnskabsåret, som kan henføres til hver af følgende:

i) pensionsomkostninger vedrørende det aktuelle regnskabsår

ii) renteomkostninger

iii) bidrag fra deltagerne i pensionsordningen

iv) aktuarmæssige gevinster og tab

v) valutakursændringer for ordninger, som måles i en anden valuta end virksomhedens præsentationsvaluta

vi) betalte bidrag

vii) pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår

viii) virksomhedssammenslutninger

ix) nedskæringer og

x) indfrielser

d) en opdeling af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse i beløb, som hidrører fra ordninger, som er helt uafdækkede, og beløb, som hidrører fra ordninger, som er helt eller delvist afdækkede

e) en afstemning af primo- og ultimosaldo for dagsværdien af ordningens aktiver samt af primo- og ultimosaldo for en eventuel godtgørelsesret, som er indregnet som et aktiv i overensstemmelse med afsnit 104A, med separat præsentation af eventuelle virkninger i løbet af regnskabsåret, som kan henføres til hver af følgende:

i) forventet afkast af ordningens aktiver

ii) aktuarmæssige gevinster og tab

iii) valutakursændringer for ordninger, som måles i en anden valuta end virksomhedens præsentationsvaluta

iv) bidrag fra arbejdsgiveren

v) bidrag fra deltagerne i pensionsordningen

vi) betalte bidrag

vii) virksomhedssammenslutninger og

viii) indfrielser

f) en afstemning af nutidsværdien af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse i litra c) og dagsværdien af ordningens aktiver i litra e) til de i balancen indregnede aktiver og forpligtelser, der som minimum giver oplysning om:

i) aktuarmæssige nettogevinster eller nettotab, som ikke er indregnet i balancen (jf. afsnit 92)

ii) pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår, som ikke er indregnet i balancen (jf. afsnit 96)

iii) beløb, som ikke er indregnet som et aktiv som følge af begrænsningen i afsnit 58, litra b)

iv) dagsværdien på balancedagen af en eventuel godtgørelsesret, som er indregnet som et aktiv i overensstemmelse med afsnit 104A (med en kort beskrivelse af forholdet mellem godtgørelsesretten og den tilknyttede forpligtelse) og

v) andre beløb, som er indregnet i balancen

g) de samlede omkostninger indregnet i resultatet for hver af følgende samt de regnskabsposter, 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 overensstemmelse med afsnit 104A

v) aktuarmæssige gevinster og tab

vi) pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår

vii) virkningen af nedskæring eller indfrielse

viii) virkningen af begrænsningen i afsnit 58, litra b)

h) det samlede beløb, som er indregnet i opgørelsen over indregnede indtægter og omkostninger for hver af følgende:

i) aktuarmæssige gevinster og tab, og

ii) virkningen af begrænsningen i afsnit 58, litra b)

i) for virksomheder, som indregner aktuarmæssige gevinster og tab i opgørelsen over indregnede indtægter og omkostninger i overensstemmelse med afsnit 93A, de akkumulerede aktuarmæssige gevinster og tab indregnet i opgørelsen over indregnede indtægter og omkostninger

j) for hver hovedgruppe af ordningens aktiver, der som minimum skal omfatte egenkapitalinstrumenter, gældsinstrumenter, ejendomme og alle andre aktiver, den procentdel eller det beløb, som hver hovedgruppe udgør af dagsværdien af ordningens samlede aktiver

k) beløb medtaget i dagsværdien af ordningens aktiver for:

i) hver kategori af virksomhedens egne finansielle instrumenter og

ii) ejendomme eller andre aktiver anvendt af virksomheden

l) beskrivende information om det anvendte grundlag for opgørelsen af det samlede forventede afkast af aktiverne, herunder virkningen af hovedgrupperne af ordningens aktiver

m) det faktiske afkast af ordningens aktiver, såvel som det faktiske afkast af en eventuel ret til godtgørelse, som er indregnet som et aktiv i overensstemmelse med afsnit 104A

n) 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 overensstemmelse med 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 variabler

o) virkningen af en stigning på et procentpoint og virkningen af et fald på et procentpoint i de antagne udviklingstendenser i sygesikringsomkostninger på:

i) de samlede pensionsomkostninger vedrørende det aktuelle regnskabsår og renteomkostningselementerne af periodiske nettosygesikringsydelser efter fratrædelse, og

ii) den akkumulerede pensionsforpligtelse vedrørende sygesikringsomkostninger

For så vidt angår disse oplysninger, skal alle andre antagelser være uændrede. For ordninger i økonomier med høj inflation skal oplysningen angive virkningen af en procentvis stigning eller et procentvist fald i de antagne udviklingstendenser i sygesikringsomkostninger, som har samme betydning som en stigning eller et fald på et procentpoint i en økonomi med lav inflation

p) den beløbsmæssige størrelse i det aktuelle regnskabsår og fire foregående regnskabsår af:

i) dagsværdien af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse, dagsværdien af ordningens aktiver samt over- eller underdækning af pensionsordningen, og

ii) erfaringsbaserede reguleringer forbundet med:

A. ordningens forpligtelser udtrykt som enten 1) et beløb eller 2) en procentdel af ordningens forpligtelser på balancedagen og

B. ordningens aktiver udtrykt som enten 1) et beløb eller 2) en procentdel af ordningens aktiver på balancedagen

q) så snart dette med rimelighed kan foretages, arbejdsgiverens bedste skøn over bidrag, som forventes indbetalt til ordningen i løbet af det regnskabsår, som begynder efter balancedagen.

121. Afsnit 120A, litra b), kræver en generel beskrivelse af typen af pensionsordning. En sådan beskrivelse skal indeholde en sondring mellem eksempelvis pensionsordninger beregnet ud fra en fast løn og pensionsordninger beregnet ud fra slutlønnen og sygesikringsordninger efter fratrædelse. Beskrivelsen af ordningen skal omfatte uformel praksis, som giver anledning til faktiske forpligtelser indeholdt i målingen af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse i overensstemmelse med afsnit 52. Der kræves ikke yderligere beskrivelse.

Ikrafttrædelsestidspunkt

Afsnit 159B og 159C tilføjes, og afsnit 160 ændres som følger.

159B. Virksomheder skal anvende ændringerne i afsnit 32A, 34-34B, 61 og 120-121 på regnskabsår, som begynder 1. januar 2006 eller derefter. Det tilskyndes, at standarden anvendes før dette tidspunkt. Hvis en virksomhed anvender disse ændringer på regnskabsår, som begynder før 1. januar 2006, skal den give oplysning om dette.

159C. Muligheden i afsnit 93A-93D kan anvendes for regnskabsår, som slutter 16. december 2004 eller senere. Virksomheder, som anvender muligheden for regnskabsår, som begynder før 1. januar 2006, skal ligeledes anvende ændringerne i afsnit 32A, 34-34B, 61 og 120-121.

160. IAS 8 finder anvendelse, når en virksomhed ændrer sin regnskabspraksis for at indarbejde de i afsnit 159-159C anførte ændringer. Ved anvendelse af disse ændringer med tilbagevirkende kraft som krævet i IAS 8, behandler virksomheden disse ændringer, som om de var anvendt på samme tidspunkt som resten af denne standard, bortset fra at virksomheden kan oplyse de i afsnit 120A, litra p) krævede beløb, da beløbene opgøres fremadrettet for hvert regnskabsår fra det første regnskabsår, som præsenteres i det årsregnskab, hvor virksomheden anvender ændringerne i afsnit 120A for første gang.

Andre ændringer til standarden

Som følge af ændringerne ovenfor ændres følgende krydshenvisninger.

I afsnit 29, litra b) ændres »***afsnit 120***« til »***afsnit 120A***«.

I afsnit 60 ændres »Afsnit 120, litra c), nummer vi)« til »Afsnit 120A, litra f), nr. iii)«.

I eksemplet til illustration af afsnit 60 ændres »*afsnit 120, litra c), nummer vi)*« til »*afsnit 120A, litra f), nr. iii)*«.

I afsnit 104C ændres »afsnit 120, litra c), nummer vii)« til »afsnit 120A, litra f), nr. iv)«.

I afsnit 159, litra b)

ændres »***afsnit 120, litra c), nummer vii), 120, litra f), nr. iv), 120, litra g) og 120, litra h), nr. iii)***«

til

»***afsnit 120A, litra f), nr. iv), 120A, litra g), nr. iv), 120A, litra m) og 120A, litra n), nr. iii)***«.

Appendiks F er indsat som følger.

»*APPENDIKS F*

Ændringer af andre standarder

Ændringerne i dette appendiks finder anvendelse på regnskabsår, der begynder 1. januar 2006 eller derefter. Hvis en virksomhed anvender ændringerne til IAS 19 på et tidligere regnskabsår, finder ændringerne anvendelse på det tidligere regnskabsår.

A1. Der er foretaget følgende ændringer i IAS 1 *Præsentation af årsregnskaber* (ajourført 2003).

Afsnit 96 ændres som følger:

96. Virksomheder skal udarbejde en egenkapitalopgørelse, som viser:

a) …

d) …

En egenkapitalopgørelse, som udelukkende omfatter disse poster, skal kaldes en opgørelse over indregnede indtægter og omkostninger.

A2. Afsnit 20 i IAS 24 *Oplysning om nærtstående parter* (ajourført 2003) ændres som følger:

20. Nedenstående er eksempler på transaktioner, der skal oplyses, hvis de involverer en nærtstående part:

a) …

i) …

En modervirksomheds eller en dattervirksomheds deltagelse i en ydelsesbaseret pensionsordning, hvor risikoen deles mellem koncernvirksomheder, er en transaktion mellem nærtstående parter (jvf. afsnit 34B i IAS 19).

A3. I IFRS 1 *Førstegangsanvendelse af IFRS* tilføjes afsnit 20A som følger:

20A. Virksomheder kan oplyse de i afsnit 120A, litra p) krævede beløb, da beløbene opgøres fremadrettet for hvert regnskabsår fra transaktionstidspunktet.«

IFRIC FORTOLKNINGSBIDRAG 4

Vurdering af, om en aftale indeholder en leasingkontrakt

REFERENCER

IAS 8 *Anvendt regnskabspraksis, ændringer i regnskabsmæssige skøn og fejl*

IAS 16 *Materielle anlægsaktiver* (ajourført 2003)

IAS 17 *Leasingkontrakter* (ajourført 2003)

IAS 38 *Immaterielle aktiver* (ajourført 2004)

BAGGRUND

1. En virksomhed kan indgå en aftale, der omfatter en transaktion eller en række forbundne transaktioner, der ikke har juridisk form af en leasingkontrakt, men som overdrager brugsretten til et aktiv (eksempelvis et materielt anlægsaktiv) mod en eller flere betalinger. Følgende er eksempler på aftaler, hvor en virksomhed (leverandøren) kan overdrage en sådan brugsret til et aktiv samt i mange tilfælde dermed forbundne tjenesteydelser, til en anden virksomhed (køberen):

   — outsourcingaftaler (eksempelvis outsourcing af en virksomheds databehandlingsfunktioner)

   — aftaler inden for telekommunikationsbranchen, hvor leverandører af netværkskapacitet indgår kontrakter med købere om levering af rettigheder til kapacitet

   — »take-or-pay«- og lignende kontrakter, hvor købere skal foretage bestemte betalinger, uanset om de modtager levering af de af aftalen omfattede produkter eller tjenesteydelser (eksempelvis en »take-or-pay«-kontrakt om i al væsentlighed at aftage en leverandørs samlede elproduktion).

2. Dette fortolkningsbidrag giver vejledning ved vurderingen af, om sådanne aftaler er eller indeholder leasingkontrakter, der regnskabsmæssigt skal behandles i overensstemmelse med IAS 17. Fortolkningsbidraget giver ikke vejledning om vurderingen af, hvordan en sådan leasingkontrakt skal klassificeres i henhold til IAS 17.

3. I visse aftaler er det underliggende aktiv, som er genstand for leasingkontrakten, en del af et større aktiv. Dette fortolkningsbidrag omhandler ikke vurderingen af, hvornår en del af et større aktiv selv er det underliggende aktiv med henblik på anvendelsen af IAS 17. Aftaler, hvor det underliggende aktiv ville udgøre en beregningsenhed i henhold til enten IAS 16 eller IAS 38, falder dog inden for dette fortolkningsbidrags anvendelsesområde.

ANVENDELSESOMRÅDE

4. Dette fortolkningsbidrag finder ikke anvendelse på aftaler, der er eller indeholder leasingkontrakter, der ligger uden for anvendelsesområdet for IAS 17.

PROBLEMSTILLINGER

5. De problemstillinger, der behandles i dette fortolkningsbidrag, er:

   a) hvordan man vurderer, om en aftale er eller indeholder en leasingkontrakt som defineret i IAS 17

   b) hvornår vurderingen eller omvurderingen af, om en aftale er eller indeholder en leasingkontrakt, skal foretages, samt

   c) hvis en aftale er eller indeholder en leasingkontrakt, hvordan leasingydelserne skal adskilles fra betalinger for eventuelle andre elementer i aftalen.

KONSENSUS

Vurdering af, om en aftale er eller indeholder en leasingkontrakt

6. Vurderingen af, om en aftale er eller indeholder en leasingkontrakt, skal baseres på aftalens indhold og kræver en vurdering af, om:

   a) aftalens opfyldelse afhænger af brugen af et specifikt aktiv eller aktiver (aktivet) og

   b) aftalen overdrager en brugsret til aktivet.

Aftalens opfyldelse afhænger af brugen af et specifikt aktiv

7. Selvom et specifikt aktiv udtrykkeligt kan identificeres i en aftale, er det ikke genstand for en leasingkontrakt, hvis opfyldelsen af aftalen ikke afhænger af brugen af det specifikke aktiv. Hvis en leverandør eksempelvis har påtaget sig en forpligtelse til at levere en bestemt mængde varer eller tjenesteydelser og har ret til og mulighed for at levere disse varer eller tjenesteydelser ved brug af andre aktiver, som ikke er specificeret i aftalen, afhænger aftalens opfyldelse ikke af det specifikke aktiv, og aftalen indeholder ikke en leasingkontrakt. En garantiforpligtelse, der tillader eller kræver udskiftning med samme eller tilsvarende aktiver, når det specifikke aktiv ikke fungerer korrekt, udelukker ikke behandling som en leasingkontrakt. Desuden udelukker en kontraktlig bestemmelse (uanset om denne er betinget), som tillader eller kræver, at leverandøren foretager udskiftning med andre aktiver, uanset årsagen hertil, på eller efter en bestemt dato ikke behandling som en leasingkontrakt før tidspunktet for udskiftningen.

8. Et aktiv er implicit specificeret, hvis leverandøren eksempelvis udelukkende ejer eller leaser ét aktiv med henblik på opfyldelse af forpligtelsen, og det ikke er økonomisk rentabelt eller praktisk muligt for leverandøren at opfylde sin forpligtelse ved brug af alternative aktiver.

Aftalen overdrager en brugsret til aktivet

9. En aftale overdrager brugsretten til aktivet, hvis aftalen overdrager retten til at kontrollere brugen af det underliggende aktiv til køberen (leasingtager). Retten til at kontrollere brugen af det underliggende aktiv overdrages, hvis en af nedenstående betingelser er opfyldt:

   a) Køberen har muligheden for eller retten til at drive aktivet eller anvise andres drift af aktivet på en måde, som køberen bestemmer, og køberen opnår eller kontrollerer mere end en uvæsentlig del af aktivets produktion eller øvrige anvendelighed.

   b) Køberen har muligheden for eller retten til at kontrollere den fysiske adgang til det underliggende aktiv, og køberen opnår eller kontroller mere end en uvæsentlig del af aktivets produktion eller øvrige anvendelighed.

   c) De foreliggende forhold og omstændigheder indikerer, at det er meget usandsynligt, at en eller flere andre parter end køber vil aftage mere end en uvæsentlig del af den produktion eller øvrige anvendelighed, som produceres eller genereres af aktivet i aftalens løbetid, og den pris, som køber vil betale for produktionen, er hverken kontraktligt fastsat pr. produceret enhed eller svarende til de aktuelle markedspriser pr. produceret enhed på tidspunktet for leveringen af de producerede enheder.

Vurdering eller omvurdering af, om en aftale er eller indeholder en leasingkontrakt

10. Vurderingen af, om en aftale indeholder en leasingkontrakt, skal foretages ved aftalens indgåelse, hvilket er det førstkommende tidspunkt af henholdsvis datoen for aftalens indgåelse eller for parternes forpligtelse til aftalens hovedvilkår på grundlag af alle foreliggende forhold og omstændigheder. Efter aftalens indgåelse kan der udelukkende foretages en omvurdering af, om aftalen indeholder en leasingkontrakt, hvis en af nedenstående betingelser er opfyldt:

    a) Kontraktens vilkår ændres, medmindre ændringen kun vedrører en fornyelse eller forlængelse af aftalen.

    b) En option på fornyelse udnyttes, eller aftalens parter aftaler en forlængelse, medmindre fornyelsens eller forlængelsens varighed oprindeligt indgik i leasingperioden i overensstemmelse med afsnit 4 i IAS 17. En fornyelse eller forlængelse af aftalen, der ikke omfatter ændring af nogen af vilkårene i den oprindelige aftale, før udgangen af den oprindelige aftales løbetid, skal udelukkende vurderes i henhold til afsnit 6-9, for så vidt angår fornyelses- eller forlængelsesperioden.

c) Vurderingen af, om opfyldelsen er afhængig af et specifikt aktiv, ændres.

d) Aktivet ændres væsentligt, eksempelvis i form af en væsentlig fysisk ændring af et materielt anlægsaktiv.

11. En omvurdering af en aftale skal baseres på de forhold og omstændigheder, der foreligger på tidspunktet for omvurderingen, herunder aftalens resterende løbetid. Ændringer i skøn (eksempelvis den skønnede mængde producerede enheder, der skal leveres til køberen eller andre potentielle købere) udløser ikke en omvurdering. Hvis en aftale omvurderes, og det vurderes, at den indeholder en leasingkontrakt (eller ikke indeholder en leasingkontrakt), skal den regnskabsmæssigt behandles som en leasingkontrakt (eller ophøre med at blive behandlet som en leasingkontrakt) fra:

a) i tilfælde af litra a), c) eller d) i afsnit 10, tidspunktet for den ændring i omstændigheder, der giver anledning til omvurderingen

b) i tilfælde af litra b) i afsnit 10, tidspunktet for påbegyndelsen af fornyelses- eller forlængelsesperioden.

Adskillelse af leasingydelser fra andre betalinger

12. Hvis en aftale indeholder en leasingkontrakt, skal aftalens parter anvende kravene i IAS 17 på aftalens leasingelement, medmindre der er en fritagelse for disse krav i overensstemmelse med afsnit 2 i IAS 17. Hvis en aftale indeholder en leasingkontrakt, skal denne leasingkontrakt således klassificeres som en finansiel leasingkontrakt eller en operationel leasingkontrakt i overensstemmelse med afsnit 7-19 i IAS 17. Andre elementer i aftalen, som ikke er omfattet af IAS 17, skal regnskabsmæssigt behandles i overensstemmelse med andre standarder.

13. Med henblik på anvendelse af kravene i IAS 17 skal betalinger og andre ydelser i henhold til aftalen adskilles ved aftalens indgåelse eller ved omvurdering af aftalen og opdeles i leasingydelser og betalinger vedrørende andre elementer på baggrund af deres forholdsmæssige dagsværdi. I henhold til definitionen i afsnit 4 i IAS 17 medtager minimumsleasingydelser udelukkende ydelser vedrørende leasingkontrakten (dvs. brugsretten til aktivet) og ikke betalinger vedrørende andre elementer i aftalen (eksempelvis tjenesteydelser og kostprisen for input).

14. I nogle tilfælde kræver en adskillelse af leasingydelser og betalinger vedrørende andre elementer i aftalen, at køberen anvender et skøn. Eksempelvis kan en køber skønne leasingydelserne under henvisning til en leasingkontrakt for et sammenligneligt aktiv, der ikke indeholder andre elementer, eller ved at skønne betalingerne vedrørende de andre elementer i aftalen under henvisning til sammenlignelige aftaler og derefter trække disse betalinger fra de samlede ydelser i henhold til aftalen.

15. Hvis en køber konkluderer, at det ikke er praktisk muligt at foretage en pålidelig adskillelse af betalingerne, skal køberen:

a) i tilfælde af en finansiel leasingkontrakt indregne et aktiv og en forpligtelse til et beløb, der svarer til dagsværdien af det underliggende aktiv, der blev identificeret i afsnit 7 og 8 som leasingkontraktens genstand. Efterfølgende skal forpligtelsen reduceres i takt med betalingerne, og der skal indregnes en opgjort finansieringsomkostning for forpligtelsen ved brug af køberens opgjorte lånerente (*)

b) i tilfælde af en operationel leasingkontrakt behandle alle ydelser i henhold til aftalen som leasingydelser med henblik på overholdelse af oplysningskravene i IAS 17, men

i) oplyse disse ydelser separat fra minimumsleasingydelserne for andre aftaler, der ikke medtager betalinger vedrørende ikke-leasingelementer, og

ii) angive, at de oplyste ydelser også omfatter betalinger vedrørende ikke-leasingelementer i aftalen.

(*) Dvs. leasingtagers opgjorte lånerente som defineret i afsnit 4 i IAS 17.

IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT

16. Virksomheder skal anvende dette fortolkningsbidrag for regnskabsår, som begynder 1. januar 2006 eller derefter. Det tilskyndes, at standarden anvendes før dette tidspunkt. Hvis en virksomhed anvender dette fortolkningsbidrag for regnskabsår, som begynder før 1. januar 2006, skal den give oplysning om dette.

OVERGANG

17. IAS 8 angiver, hvordan en virksomhed skal anvende en ændring i regnskabspraksis, som hidrører fra den første anvendelse af et fortolkningsbidrag. Det kræves ikke, at virksomheder overholder disse krav ved første anvendelse af dette fortolkningsbidrag. Hvis en virksomhed anvender denne undtagelse, skal den anvende afsnit 6-9 i fortolkningsbidraget på aftaler, der eksisterede ved begyndelsen af det første regnskabsår, hvor der præsenteres sammenligningstal i henhold til IFRS på grundlag af de foreliggende forhold og omstændigheder ved begyndelsen af det pågældende regnskabsår.

Appendiks

Ændringer til IFRS 1 *Førstegangsanvendelse af IFRS*

Ændringerne i dette appendiks finder anvendelse på regnskabsår, der begynder 1. januar 2006 eller derefter. Hvis en virksomhed anvender dette fortolkningsbidrag for et tidligere regnskabsår, finder ændringerne anvendelse på det tidligere regnskabsår.

A1. Der er foretaget følgende ændringer i IFRS 1 *Førstegangsanvendelse af IFRS* og de dertil knyttede dokumenter:

I afsnit 12 er henvisningen til afsnit 13-25E ændret til 13-25F.

Litra i) og j) i til afsnit 13 er ændret, og litra k) er tilføjet som følger:

i) forsikringskontrakter (afsnit 25D)

j) forpligtelser i forbindelse med at tage anlæg ud af drift, som er medtaget i kostprisen for materielle anlægsaktiver (afsnit 25E), og

k) leasingkontrakter (afsnit 25F).

Efter afsnit 25E er der tilføjet en ny overskrift samt afsnit 25F som følger:

LEASINGKONTRAKTER

IFRIC 4 *Vurdering af, om en aftale indeholder en leasingkontrakt*

25F. En virksomhed, som anvender IFRS for første gang, kan anvende overgangsbestemmelserne i IFRIC 4 *Vurdering af, om en aftale indeholder en leasingkontrakt*. Derfor kan en virksomhed, som anvender IFRS for første gang, vurdere, om en aftale, som eksisterede på tidspunktet for overgangen til IFRS, indeholder en leasingkontrakt på baggrund af de foreliggende forhold og omstændigheder på det tidspunkt.

IFRIC FORTOLKNINGSBIDRAG 5 indarbejdelse af ændring til IAS 39

Rettigheder til kapitalandele hidrørende fra fonde til dækning af omkostninger forbundet med afvikling, retablering og miljøgenopretning

REFERENCER

IAS 8 *Anvendt regnskabspraksis, ændringer i regnskabsmæssige skøn og fejl*

IAS 27 *Koncernregnskaber og separate årsregnskaber*

IAS 28 *Investeringer i associerede virksomheder*

IAS 31 *Kapitalandele i joint ventures*

IAS 37 *Hensatte forpligtelser, eventualforpligtelser og eventualaktiver*

IAS 39 *Finansielle instrumenter: Indregning og måling* (ajourført 2003)

SIC-12 *Konsolidering — særlige virksomheder* (ajourført 2004)

BAGGRUND

1. Formålet med fonde til dækning af omkostninger forbundet med afvikling, retablering og miljøgenopretning, herefter benævnt »afviklingsfonde« eller »fonde« er at adskille aktiver til at finansiere en del af eller alle omkostningerne forbundet med afvikling (at tage anlæg ud af drift) (eksempelvis af et atomkraftværk) eller visse typer udstyr (såsom biler) eller genopretning af miljøet (såsom oprensning af forurenet vand eller retablering af en grund, hvor der har været minedrift), hvilket samlet betegnes som »afvikling«.

2. Indbetalingerne til disse fonde kan have været frivillige eller underlagt lovmæssige krav. Fondene kan have en af følgende strukturer:

   a) fonde, der er oprettet af en enkelt indskyder med henblik på finansiering af egne forpligtelser i forbindelse med afvikling, uanset om det drejer sig om en enkelt lokalitet eller en række geografisk spredte lokaliteter

   b) fonde, der er oprettet af flere indskydere med henblik på finansiering af deres individuelle eller fælles forpligtelser i forbindelse med afvikling, når indskyderne er berettigede til at modtage godtgørelse for afholdte omkostninger ved afvikling i et omfang, der svarer til deres egne indbetalinger med tillæg af den faktiske indtjening på disse indbetalinger, fratrukket deres andel af omkostningerne til administrationen af fonden. Indskyderne kan have en forpligtelse til at foretage yderligere indbetalinger, eksempelvis i tilfælde af en anden indskyders konkurs

   c) fonde, der er oprettet af flere indskydere med henblik på finansiering af deres individuelle eller fælles forpligtelser i forbindelse med afvikling, når det krævede indbetalingsniveau er baseret på indskyderens aktuelle aktiviteter, og de fordele, der opnås af den enkelte indskyder, er baseret på dennes tidligere aktiviteter. I sådanne tilfælde er der et potentielt misforhold mellem den beløbsmæssige størrelse af en indskyders indbetalinger (baseret på aktuelle aktiviteter) og den værdi, der kan realiseres fra fonden (baseret på tidligere aktiviteter).

3. En sådan fond har typisk følgende karakteristika:

   a) Fonden administreres separat af uafhængige fondsbestyrere.

   b) Virksomheder (indskydere) foretager indbetalinger til fonden, som investeres i en række aktiver, der kan indeholde investeringer i både obligationer og aktier, og som er til rådighed som hjælp til betaling af indskydernes omkostninger i forbindelse med afvikling. Fondsbestyrerne beslutter, hvordan indbetalingerne skal investeres inden for de rammer, der er udstukket i fondens vedtægter samt i relevante lovmæssige regler og øvrige bestemmelser.

c) Indskyderne bibeholder forpligtelsen til at betale omkostninger i forbindelse med afvikling. Indskyderne kan imidlertid opnå godtgørelse for disse omkostninger fra fonden op til et beløb svarende til enten de afholdte afviklingsomkostninger eller indskyderens andel af aktiverne i fonden, alt efter hvilket beløb, der er lavest.

d) Indskyderne kan have begrænset eller ingen adgang til eventuelle overskydende aktiver i fonden efter fradrag af de aktiver, der er anvendt til at afholde berettigede afviklingsomkostninger.

ANVENDELSESOMRÅDE

4. Dette fortolkningsbidrag finder anvendelse på den regnskabsmæssige behandling i en indskyders årsregnskab af kapitalandele hidrørende fra fonde til dækning af omkostninger forbundet med afvikling, som har begge nedenstående træk:

a) aktiverne administreres separat (enten i kraft af, at de besiddes af en separat juridisk enhed, eller som adskilte aktiver inden for en anden virksomhed), og

b) en indskyders ret til adgang til aktiverne er begrænset.

5. En resterende kapitalandel i en fond, som strækker sig ud over en ret til godtgørelse, såsom en kontraktlig ret til udlodningerne, når den samlede afviklingsproces er afsluttet, eller når fonden afvikles, kan være et egenkapitalinstrument, som er omfattet af IAS 39, og som ikke falder inden for dette fortolkningsbidrags anvendelsesområde.

PROBLEMSTILLINGER

6. De problemstillinger, der behandles i dette fortolkningsbidrag, er:

a) hvordan en indskyder regnskabsmæssigt skal behandle sin kapitalandel i en fond

b) hvordan en indskyders forpligtelse til at foretage yderligere indbetalinger, eksempelvis i tilfælde af en anden indskyders konkurs, skal behandles regnskabsmæssigt.

KONSENSUS

Regnskabsmæssig behandling af en kapitalandel i en fond

7. Indskyderen skal indregne sin forpligtelse til at betale omkostninger i forbindelse med afvikling og indregne sin kapitalandel i fonden separat, medmindre indskyderen ikke hæfter for disse omkostninger, selvom fonden ikke betaler.

8. Indskyderen skal vurdere, om den har bestemmende indflydelse, fælles bestemmende indflydelse eller væsentlig indflydelse på fonden under henvisning til IAS 27, IAS 28, IAS 31 og SIC-12. Hvis dette er tilfældet, skal indskyderen foretage regnskabsmæssig behandling af sin kapitalandel i fonden i overensstemmelse med disse standarder.

9. Hvis en indskyder ikke har bestemmende indflydelse, fælles bestemmende indflydelse eller væsentlig indflydelse på fonden, skal indskyder indregne retten til at modtage godtgørelse fra fonden som en godtgørelse i overensstemmelse med IAS 37. Denne godtgørelse skal måles som det laveste af:

a) det indregnede beløb for afviklingsforpligtelsen og

b) indskyders andel af dagsværdien af de nettoaktiver i fonden, som kan henføres til indskydere.

Ændringer i den regnskabsmæssige værdi af retten til at modtage godtgørelse ud over indbetalinger til og udbetalinger fra fonden skal indregnes i resultatet i det regnskabsår, hvor ændringerne finder sted.

Regnskabsmæssig behandling af forpligtelser til at foretage yderligere indbetalinger

10. Når en indskyder har en forpligtelse til at foretage eventuelle yderligere indbetalinger, eksempelvis i tilfælde af en anden indskyders konkurs, eller hvis værdien af fondens investeringsaktiver falder så meget, at de ikke længere er tilstrækkelige til at opfylde fondens godtgørelsesforpligtelser, er denne forpligtelse en eventualforpligtelse, der er omfattet af IAS 37. Indskyder skal udelukkende indregne en forpligtelse, hvis det er sandsynligt, at der skal foretages yderligere indbetalinger.

Oplysninger

11. En indskyder skal oplyse om arten af sin kapitalandel i en fond og eventuelle begrænsninger på adgangen til aktiverne i fonden.

12. Når en indskyder har en forpligtelse til at foretage eventuelle yderligere indbetalinger, som ikke er indregnet som en forpligtelse (jvf. afsnit 10), skal den give de i afsnit 86 i IAS 37 krævede oplysninger.

13. Når en indskyder foretager regnskabsmæssig behandling af sin kapitalandel i fonden i overensstemmelse med afsnit 9, skal den give de i afsnit 85, litra c), i IAS 37 krævede oplysninger.

IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT

14. Virksomheder skal anvende dette fortolkningsbidrag for regnskabsår, som begynder 1. januar 2006 eller derefter. Det tilskyndes, at standarden anvendes før dette tidspunkt. Hvis en virksomhed anvender dette fortolkningsbidrag for regnskabsår, som begynder før 1. januar 2006, skal den give oplysning om dette.

OVERGANG

15. Ændringer i regnskabspraksis skal regnskabsmæssigt behandles i overensstemmelse med kravene i IAS 8.

Appendiks

Ændring til IAS 39 *Finansielle instrumenter: Indregning og måling*

Ændringen i dette appendiks finder anvendelse på regnskabsår, der begynder 1. januar 2006 eller derefter. Hvis en virksomhed anvender dette fortolkningsbidrag for et tidligere regnskabsår, finder ændringerne anvendelse på det tidligere regnskabsår.

A1. I afsnit 2 i IAS 39 *Finansielle instrumenter: Indregning og måling*, tilføjes afsnit 2, litra j), som følger:

2. Denne standard skal anvendes af alle virksomheder på alle typer finansielle instrumenter med undtagelse af:

…

j) rettigheder til udbetalinger som godtgørelse til virksomheden for omkostninger, der kræves afholdt for at indfri en forpligtelse, som virksomheden indregner som en hensat forpligtelse i overensstemmelse med IAS 37* Hensatte forpligtelser, eventualforpligtelser og eventualaktiver*, eller som virksomheden i et tidligere regnskabsår har indregnet en forpligtelse for i overensstemmelse med IAS 37.