

Indhold:[Standarden i hovedtræk](#)[Hvornår skal aktiver klassificeres som disponible for salg](#)[Regnskabsmæssig behandling af aktiver disponible for salg](#)[Hvornår skal aktiviteter betragtes som ophørt](#)[Præsentation af ophørte aktiviteter i resultatopgørelsen](#)[Præsentation af ophørte aktiviteter i balancen](#)[Præsentation af ophørte aktiviteter i pengestrømsopgørelsen](#)[Ikrafttrædelsestidspunkt og overgangsregler](#)[Kontakt og information](#)**Nyhedsbrev om IAS**

Ny IAS/IFRS om anlægsaktiver til salg og ophørte aktiviteter

April 2004

Den 31. marts 2004 udsendte International Accounting Standards Board (IASB) en ny International Financial Reporting Standard (IFRS) om regnskabsmæssig behandling af anlægsaktiver til salg og ophørte aktiviteter (IFRS 5). Definitionen af ophørte aktiviteter er reelt set den samme som definitionen af ophørende aktiviteter i IAS 35, men tidspunktet for klassifikation afhænger nu af, hvornår aktiviteten opfylder betingelsen om at være disponibel for salg. Det samme gælder for anlægsaktiver disponible for salg. Endvidere kræver IFRS 5, at resultatet af ophørte aktiviteter præsenteres separat i resultatopgørelsen.

Standarden i hovedtræk

Med IFRS 5 er der sket en vis ensretning med de tilsvarende amerikanske regnskabsregler (FAS 144) i relation til:

1. hvornår aktiviteter skal klassificeres som ophørt, og
2. hvordan disse skal præsenteres.

Væsentligste forhold i IFRS 5

Definition af ophørte aktiviteter	→	Reelt set samme definition, som anvendt i IAS 35
Rapporteringstidspunkt for ophørte aktiviteter	→	Når aktiviteten opfylder betingelsen om at være disponibel for salg
Anlægsaktiver til salg	→	Må ikke afskrives. Eventuelt nedskrives til dagsværdi fratrukket salgsmkostninger. Præsenteres separat i balancen
Resultat af ophørte aktiviteter	→	Skal præsenteres separat i resultatopgørelsen

I modsætning til IFRS 5 omhandler den amerikanske standard tillige værdiforringelse af aktiver. Dette område vil under IAS/IFRS fortsat være omfattet af standarden om værdiforringelse af aktiver, IAS 36. Udkastet til IFRS 5 (ED 4) indeholdt den samme definition af ophørte aktiviteter som FAS 144, hvilket betød at flere aktiviteter skulle behandles som ophørte aktiviteter. Efterfølgende besluttede IASB - på baggrund af modtagne kommentarer - at gå tilbage til definitionen i IAS 35 (jævnfør nedenfor). Derfor består der stadig væsentlige for-

skelle mellem IFRS 5 og FAS 144, som IASB ikke anser som mulige at ensrette inden 2005.

IFRS 5 erstatter IAS 35 om ophørende aktiviteter.

Hvornår skal aktiver klassificeres som disponible for salg

En virksomhed skal klassificere et anlægsaktiv eller en gruppe af aktiver (eksempelvis en pengestrømsfrembringende enhed) som disponible for salg, hvis aktivernes regnskabsmæssige værdi primært vil blive realiseret ved salg, snarere end fortsat anvendelse af aktiverne. Dette anses alene for opfyldt, hvis aktiverne kan afhændes i deres nuværende stand "øjeblikkeligt" og på vilkår, der er almindelige for salg af de pågældende aktivtyper. Derudover skal salget være "højest sandsynligt", hvilket blandt andet indebærer, at ledelsen som følge af en plan skal være "forpligtet" til at afhænde aktiverne. Desuden skal der være iværksat tiltag for at finde en køber, ligesom salget skal forventes gennemført inden for et år.

Hvis en virksomhed anskaffer et anlægsaktiv, eller en gruppe af aktiver, alene med henblik på efterfølgende afhændelse, skal der allerede på anskaffelsestidspunktet ske klassifikation som disponibel for salg, hvis kriterierne herfor er opfyldt eller forventes at blive det inden for tre måneder efter anskaffelsen. Derudover skal salget ligeledes forventes gennemført inden for et år efter anskaffelsen.

Ovenstående har blandt andet betydning for behandlingen af kapitalandele i dattervirksomheder, når kapitalandelene er erhvervet med henblik på videresalg. Kapitalandelene skal i givet fald behandles som værende disponible for salg i moderselskabets regnskab. I koncernregnskabet skal de pågældende dattervirksomheder konsolideres. Det skyldes, at muligheden for at udelade dattervirksomheder erhvervet med henblik på videresalg fra konsolidering i IAS 27 er ophævet. I stedet anvendes IFRS 5 ved måling og præsentation af disse aktiver og forpligtelser i koncernregnskabet.

Regnskabsmæssig behandling af aktiver disponible for salg

Når et anlægsaktiv klassificeres som disponibelt for salg, skal det ikke længere afskrives, men måles til laveste værdi af regnskabsmæssig værdi og dagsværdi fratrukket salgsomkostninger. Desuden skal aktivet præsenteres særskilt som omsætningsaktiv i balancen. Tilknyttede forpligtelser må ikke modregnes i aktivets værdi, men skal ligeledes præsenteres særskilt som kortfristet forpligtelse i balancen.

Er der tale om en gruppe af aktiver, der er disponible for salg, må den regnskabsmæssige værdi af disse, samt eventuelle tilknyttede forpligtelser, ikke overstige dagsværdien fratrukket salgsomkostninger for gruppen som helhed.

Gevinster og tab fra dagsværdireguleringer af anlægsaktiver eller grupper af aktiver, der er disponible for salg, men som ikke er en ophørt aktivitet, skal i resultatopgørelsen præsenteres som en del af virksomhedens fortsættende aktiviteter.

Hvornår skal aktiviteter betragtes som ophørt

Betegnelsen "ophørte aktiviteter" bibeholdes stort set uforandret i forhold til IAS 35. Ophørte aktiviteter er enten aktiviteter, der er afhændet, eller som kan klassificeres som disponible for salg. Betegnelsen anvendes i relation til, hvordan sådanne aktiviteter skal præsenteres i koncernregnskabet.

Standard	IAS 35	IFRS 5
Omfang af aktiviteter: Hvordan defineres ophørte aktiviteter?	En ophørende aktivitet er defineret som en del af en virksomhed, der i henhold til en samlet plan vil blive afhændet, enten i sin helhed eller enkeltvis. En ophørende aktivitet skal udgøre en særskilt og væsentlig andel af virksomheden, dvs. et forretningsområde eller et geografisk område, og aktiviteten skal kunne adskilles driftsmæssigt og regnskabsmæssigt.	Definitionen af en ophørt aktivitet er reelt set den samme som i IAS 35, dog er der foretaget visse formulingsmæssige rettelser. IFRS 5 foreskriver, at en ophørt aktivitet er en del af en virksomhed, der er afhændet eller er disponibel for salg, og: • udgør en særskilt og væsentlig andel af virksomheden (forretningsområde eller geografisk område), • er en del af enkelt samlet plan om afhændelse af en væsentlig andel af virksomheden (forretningsområde eller geografisk område), eller • er en dattervirksomhed, der er erhvervet udelukkende med henblik på videresalg.
Rapporterings-tidspunkt: Hvornår skal ophørte aktiviteter klassificeres som sådanne?	Der skal gives oplysninger på det tidligste af følgende tidspunkter: • når virksomheden har indgået en bindende salgsaftale for stort set alle aktiverne i den ophørende aktivitet, eller • selskabets bestyrelse har godkendt en detaljeret, formel plan for aktivitetens ophør og har offentliggjort denne.	En aktivitet klassificeres som ophørt på den dag, hvor virksomheden rent faktisk har afhændet aktiviteten, eller på det tidspunkt, hvor aktiviteten opfylder kriterierne for klassifikation som disponibel for salg.

Præsentation af ophørte aktiviteter i resultatopgørelsen

Resultat efter skat af ophørte aktiviteter, bestående af driftsresultat efter skat samt gevinster eller tab fra dagsværdireguleringer henholdsvis gevinst eller tab ved salg af aktiverne, skal præsenteres separat i resultatopgørelsen. Detaljerede oplysninger om omsætning, omkostninger, gevinster og tab skal gives i noterne eller direkte i resultatopgørelsen adskilt fra virksomhedens fortsættende aktiviteter *). Sammenligningstal skal tilpasses i overensstemmelse hermed.

**) Dette krav gælder dog ikke for aktiviteter i nytilkøbte dattervirksomheder, der opfylder kriterierne for at være disponible for salg.*

Nedenfor er vist et eksempel på, hvorledes ophørte aktiviteter kan præsenteres i resultatopgørelsen.

Eksempel: Præsentation af ophørte aktiviteter i resultatopgørelsen

	2005	2004
Nettoomsætning	23.999	22.534
Produktionsomkostninger	-13.127	-12.765
Bruttoresultat	10.872	9.769
Distributionsomkostninger	-4.394	-4.266
Administrationsomkostninger	-4.087	-3.987
Resultat af primær drift	2.391	1.516
Andre driftsindtægter	387	450
Andre driftsomkostninger	-365	-854
Resultat før finansielle poster	2.413	1.112
Resultat af associerede virksomheder	298	201
Finansielle indtægter	101	89
Finansielle omkostninger	-389	-501
Resultat før skat	2.423	901
Skat af årets resultat	-772	-296
Resultat af fortsættende aktiviteter	1.651	605
Resultat af ophørte aktiviteter (note A)	140	201
ÅRETS RESULTAT	1.791	806

Eksempel på notespecifikation**Note A - Resultat af ophørte aktiviteter**

Nettoomsætning	1.946	3.501
Omkostninger	-2.089	-3.171
Driftsresultat før skat	-143	330
Skat af driftsresultat	33	-81
Driftsresultat efter skat	-110	249
Regulering til dagsværdi fratrukket salgsomkostninger	-14	0
Gevinster og tab ved afhændelse	359	-69
Gevinster og tab før skat	345	-69
Skat af gevinster og tab	-95	21
Gevinster og tab efter skat	250	-48
Resultat af ophørte aktiviteter	140	201

Præsentation af ophørte aktiviteter i balancen

Anlægsaktiver - eller en gruppe af aktiver - disponible for salg skal præsenteres særskilt som omsætningsaktiv i balancen. Forpligtelser vedrørende en gruppe af aktiver disponible for salg skal ligeledes præsenteres særskilt som kortfristet forpligtelse i balancen. Aktiver og tilhørende forpligtelser må ikke modregnes. Sammenligningstallene skal ikke tilpasses som følge af, af aktiver i indeværende periode er klassificeret som disponible for salg.

Præsentation af ophørte aktiviteter i pengestrømsopgørelsen

Nettopengestrømmene fra henholdsvis drifts-, investerings- og finansieringsaktiviteter fra ophørte aktiviteter skal præsenteres særskilt i enten pengestrømsopgørelsen eller i noterne hertil*). Sammenligningstallene skal tilpasses.

**) Dette krav gælder dog ikke for aktiviteter i nytilkøbte dattervirksomheder, der opfylder kriterierne for at være disponible for salg.*

Ikrafttrædelsestidspunkt og overgangsregler

IFRS 5 træder i kraft fremadrettet for IFRS årsregnskaber, der begynder pr. 1. januar 2005 eller senere. Tidligere anvendelse er dog tilladt, hvis de nødvendige oplysninger til brug herfor forelå på et tidligere tidspunkt.

I henhold til IFRS 1 skal virksomheder, der første gang skal aflægge årsregnskab efter IFRS i 2005, anvende overgangsreglerne i IFRS 5, hvilket som udgangspunkt er fremadrettet fra 1. januar 2005.

Kontakt og information

Har du spørgsmål eller kommentarer til dette nyhedsbrev, er du velkommen til at kontakte din daglige Deloitte revisor eller Deloittes Faggruppe for Revision og Regnskab, REVREGN, på telefon 3376 3780 eller 3376 3810.

[Sikkerhed](#) | [Ophavsret og ansvar](#) | [Privacy](#)

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu

© 2004 Deloitte Statsautoriseret Revisionsaktieselskab.

Indholdet af dette nyhedsbrev kan gengives helt eller delvist ved tydeligt angivelse af Deloitte Statsautoriseret Revisionsaktieselskab som kilde.

Deloitte Touche Tohmatsu is a Swiss Verein (association), and, as such, neither Deloitte Touche Tohmatsu nor any of its member firms has any liability for each other's acts or omissions. Each of the member firms is a separate and independent legal entity operating under the names "Deloitte," "Deloitte & Touche," "Deloitte Touche Tohmatsu," or other related names. The services described herein are provided by the member firms and not by the Deloitte Touche Tohmatsu Verein. Not all services are provided by all member firms.