

IFRS

Oversigt over nye og
ændrede standarder og
fortolkningsbidrag
2015 eller senere



Oversigt over nye og ændrede standarder og fortolkningsbidrag

Dette dokument indeholder en oversigt og en omtale af nye og ændrede standarder og fortolkningsbidrag som træder i kraft for 2015, samt standarder og fortolkningsbidrag, der træder i kraft senere.

(Opdateret til og med 7.1.2016)

Standard/ændring	Udsendt	Ikrafttrædelse i EU	Godkendt i EU?
Ændringer med ikrafttrædelse for 2014/15-regnskaber (Regnskaber der begynder 17.6.2014 eller senere)			
IFRIC 21, <i>Afgifter (Levies)</i>	Maj 2013	17.6.2014 ¹	Ja
Ændringer med ikrafttrædelse for 2015 kalenderårsregnskaber (Regnskaber der begynder 1.1.2015 eller senere)			
Årlige forbedringer til IFRS <i>Annual Improvements to IFRSs 2011-2013 Cycle</i>	Dec. 2013	1.1.2015 ²	Ja
Ændringer med ikrafttrædelse for 2015/16-regnskaber (Regnskaber der begynder 1.2.2015 eller senere)			
Ændret IAS 19, <i>Personaleydelser: Medarbejderbidrag</i>	Nov. 2013	1.2.2015 ³	Ja
Årlige forbedringer til IFRS <i>Annual Improvements to IFRSs 2010-2012 Cycle</i>	Dec. 2013	1.2.2015 ³	Ja
Ændringer med ikrafttrædelse for 2016 kalenderårsregnskaber (Regnskaber der begynder 1.1.2016 eller senere)			
IFRS 14, <i>Regulatoriske aktiver/forpligtelser</i>	Jan. 2014	1.1.2016	Nej
Ændret IFRS 11, <i>Køb af kapitalandele i fællesledede aktiviteter</i>	Maj 2014	1.1.2016	Ja
Ændret IAS 16 og IAS 38, <i>Acceptable metoder for afskrivning</i>	Maj 2014	1.1.2016	Ja
Ændret IAS 16 og IAS 41, <i>Bearer Plants</i>	Juni 2014	1.1.2016	Ja
Ændret IAS 27, <i>Equity-metoden i separate regnskaber</i>	Aug. 2014	1.1.2016	Ja
Ændret IFRS 10 og IAS 28, <i>Salg eller tilførsel af aktiver mellem en investor og dennes associerede virksomhed eller joint venture</i>	Sep. 2014	1.1.2016 ⁴	Nej
Årlige forbedringer til IFRS <i>Annual Improvements to IFRSs 2012-2014 Cycle</i>	Sep. 2014	1.1.2016	Ja
Ændret IAS 1, <i>Oplysningsinitiativ (væsentlighed, præsentation af poster og subtotaler, rækkefølge i noterne)</i>	Dec. 2014	1.1.2016	Ja
Ændret IFRS 10, IFRS 12 og IAS 28, <i>Investeringsvirksomhed (anvendelse af undtagelser for konsolidering)</i>	Dec. 2014	1.1.2016	Nej
Ændringer med ikrafttrædelse for 2018 eller senere			
IFRS 15, <i>Indtægter fra kontrakter med kunder</i>	Maj 2014	1.1.2018	Nej
IFRS 9, <i>Finansielle instrumenter: Klassifikation og måling (Finansielle aktiver)</i>	Juli 2014	1.1.2018 ⁵	Nej

1 Bemærk, at den af IASB fastsatte ikrafttrædelsesdato for *IFRIC 21* er regnskabsår, der begynder 1. januar 2014 eller senere, men da fortolkningsbidraget først blev godkendt til brug i EU den 13. juni 2014 (Forordning nr. 634/2014) er den obligatoriske ikrafttrædelse i EU udskudt til regnskabsår der begynder 17. juni 2014 eller senere.

2 Bemærk, at den af IASB fastsatte ikrafttrædelsesdato for *Annual Improvements to IFRSs 2011-2013 Cycle* er regnskabsår, der begynder 1. juli 2014 eller senere, men da fortolkningsbidraget først blev godkendt til brug i EU den 18. december 2014 (Forordning nr. 1361/2014) er den obligatoriske ikrafttrædelse i EU udskudt til regnskabsår der begynder 1. januar 2015 eller senere.

3 Bemærk, at den af IASB fastsatte ikrafttrædelsesdato for *Ændret IAS 19* og *Annual Improvements to IFRSs 2010-2012 Cycle* er regnskabsår, der begynder 1. juli 2014 eller senere, men da fortolkningsbidraget først blev godkendt til brug i EU den 17. december 2014 (Forordning 2015/29 hhv. Forordning 2015/28 – offentliggjort i Official Journal 9.1.2015) er den obligatoriske ikrafttrædelse i EU udskudt til regnskabsår der begynder 1. februar 2015 eller senere. Tidligere anvendelse er tilladt.


4 IASB foreslår i ED/2015/7 at udskyde ikrafttrædelse på ubestemt tid indtil igangværende projekt om anvendelse af equitymetoden færdiggøres.

5 I juli 2014 udsendte IASB IFRS 9 som en endelig og samlet standard. Den nye IFRS 9 afløser IAS 39, såvel som de tidligere udsendte versioner af IFRS 9. Virksomheder, som implementerer IFRS 9 i regnskabsår der begynder 1. januar 2015 eller tidligere kan dog også vælge at implementere de tidligere versioner af IFRS 9 (dvs. virksomheden kan fx undlade at implementere bestemmelserne i IFRS 9 vedrørende nedskrivning af finansielle aktiver før 1. januar 2015). IFRS 9 kan dog ikke implementeres i Danmark, før den er blevet godkendt af EU.

**Ændringer med
ikrafttrædelse for
2014/15-regnskaber**
(Regnskaber der begynder 17.6.2014 eller senere)



IFRIC 21, Afgifter (Levies)(maj 2013)

Beskrivelse af ændring	Forventet effekt på årsrapporten	Status / Action plan
<p>Fortolkningsbidraget indeholder bestemmelser om, hvornår en virksomhed skal indregne afgifter, som virksomheden er forpligtet til at betale til offentlige myndigheder, og som behandles i overensstemmelse med IAS 37, <i>Hensættelser, eventualforpligtelser og eventualaktiver</i>, eller som indregnes som gæld fordi størrelsen og betalingstidspunktet er kendt. Fortolkningsbidraget gælder ikke for skatter og afgifter der er omfattet af andre standarder, fx IAS 12, <i>Indkomstskatter</i> eller for bøder for overtrædelse af lovgivningen.</p> <p>IFRIC 21 definerer den forpligtende begivenhed ("<i>obligating event</i>") som den begivenhed, der ifølge relevant lovgivning udløser kravet om betaling af afgifter.</p> <p>Hvis den forpligtende begivenhed er, at virksomheden har indtægter i indeværende år (fx 2013), men beregningen af afgiften baseres på indtægterne sidste år (2012), er det generering af indtægter i 2013 der er den forpligtende begivenhed. Indtægter genereret i 2012 er nødvendig for faktisk betaling af afgift, men er ikke en tilstrækkelig betingelse for, at der foreligger en aktuel begivenhed.</p> <p>Princippet i IFRIC 21 betyder, at forpligtelsen skal indregnes:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Progressivt, hvis den forpligtende begivenhed indtræffer over en periode. Fx hvor den forpligtende begivenhed er virksomhedens løbende generering af omsætning, indregnes forpligtelsen i takt med at omsætningen genereres • Når en minimumsgrænse eller en bestemt dato er nået, hvis den forpligtende begivenhed indtræffer, når minimumsgrænsen eller den bestemte dato nås. Fx hvor den forpligtende begivenhed er, at virksomheden har aktiviteter på et bestemt marked på en bestemt dato (fx 1. januar), indregnes forpligtelsen den 1. januar. <p>Indregningskriteriet gælder også i delårsrapporter.</p>	<p><i>[Beskriv / dokumenter analysen af effekten af ændringen på virksomhedens årsrapport for 2014/15, herunder udførte handlinger, forklaringer/begrundelser og konklusion]</i></p>	<p><i>[Marker med farvekode status for analysen af ændringen]</i></p> <p></p> <p>Afsluttet igangværende ikke påbegyndt</p> <p><i>[Indsæt datoer for aftalte deliverables]</i></p>

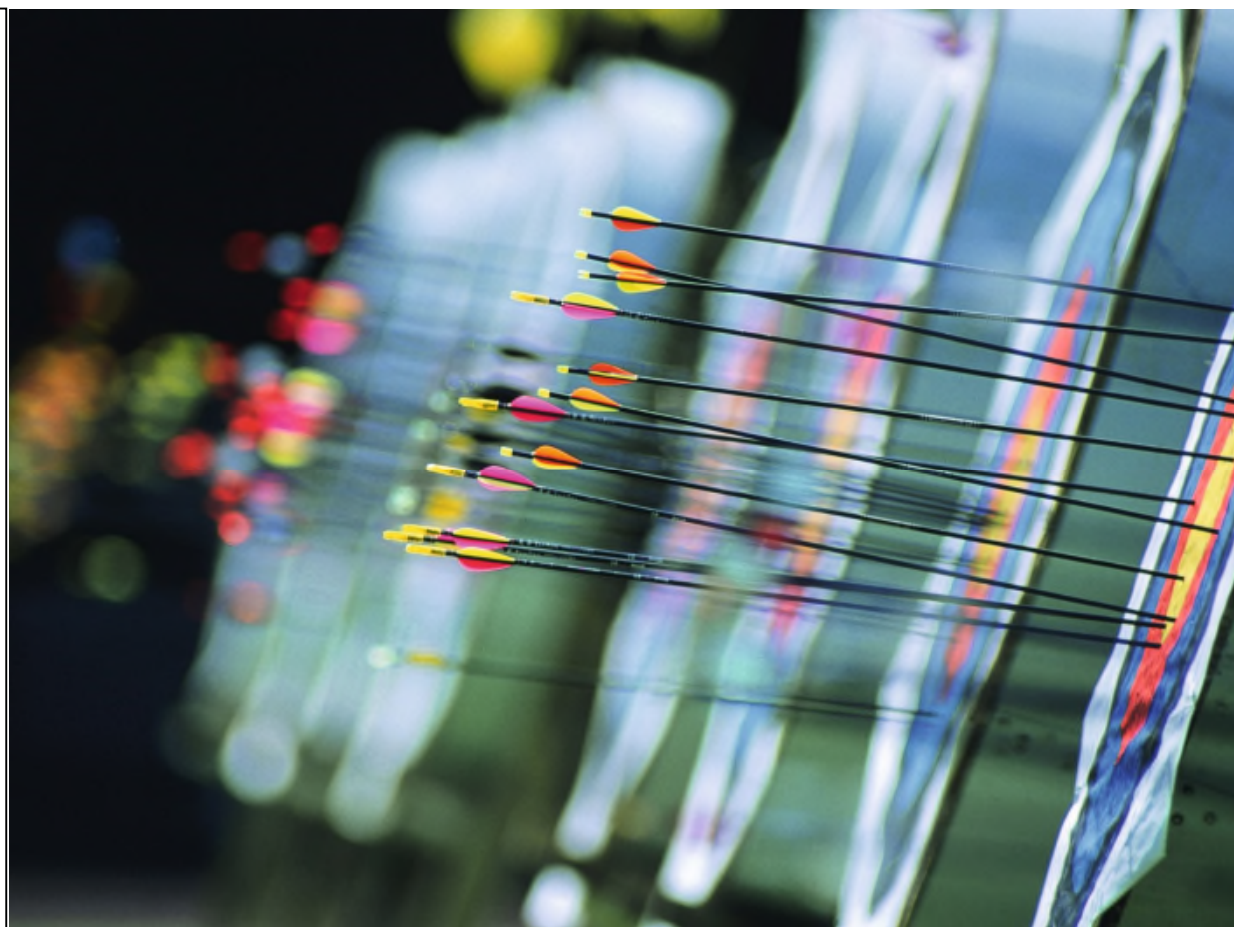
IFRIC 21, Afgifter (Levies)(maj 2013) (Fortsat)

Det faktum, at virksomheden har økonomisk incitament til at gennemføre aktiviteter i den kommende regnskabsperiode, som vil udløse pligt til at betale afgifter, eller at regnskabet aflægges under forudsætning om fortsat drift medfører ikke, at virksomheden har en aktuel forpligtelse, som skal indregnes.


Fortolkningsbidraget træder udenfor EU i kraft med virkning for regnskabsår, der begynder 1. januar 2014 eller senere. Fortolkningsbidraget blev imidlertid først godkendt til brug i EU den 13. juni 2014, og derfor er den obligatoriske implementering i EU udskudt til regnskabsår der begynder 17. juni 2014 eller senere. Tidligere anvendelse er tilladt. Læs mere på www.IASPlus.com.



**Ændringer med
ikrafttrædelse for
2015 kalenderårsregnskaber**
(Regnskaber der begynder 1.1.2015 eller senere)



Årlige forbedringer til IFRS Annual Improvements to IFRSs 2011-2013 Cycle (December 2013)

Beskrivelse af ændring		Forventet effekt på årsrapporten	Status / Action plan
Som led i IASB's årlige forbedringsprojekt 2011-2013 cycle, er der i december 2013 udsendt mindre ændringer til 4 standarder. Ændringerne vedrører i korte træk følgende:		[Beskriv / dokumenter analysen af effekten af ændringen på virksomhedens årsrapport for 2015, herunder udførte handlinger, forklaringer/begrundelser og konklusion]	[Marker med farvekode status for analysen af ændringen]  Afsluttet igangværende ikke påbegyndt
IFRS 1	Præcisering af "gældende IFRS'er" ("effective IFRSs") I det første IFRS-regnskab kan virksomheden vælge mellem at anvende en gældende IFRS eller at førtidsimplementere en ny eller ændret IFRS, som endnu ikke er trådt i kraft, men som tillader førtidsimplementering.		
IFRS 3	Undtagelse vedrørende fællesledede arrangementer IFRS 3 finder ikke anvendelse på nogen former for fællesledede arrangementer (<i>joint arrangement</i>) som defineret i IFRS 11, <i>Fællesledede arrangementer</i> . Ovennævnte undtagelse gælder alene regnskabet for den fælleskontrollerede virksomhed (<i>joint ventures</i>) eller de fælleskontrollerede aktiviteter (<i>joint operations</i>). Undtagelsen gælder således ikke den regnskabsmæssige behandling af fællesledede arrangementer i investors regnskab.		
IFRS 13	Anvendelsesområde for "porteføljeundtagelsen" Det præciseres, at porteføljeundtagelsen <i>(den undtagelse, der tillader virksomheder at måle dagsværdien af en gruppe af finansielle aktiver og finansielle forpligtelser netto, hvis de styrer gruppen på grundlag af nettoeksponering over for enten markeds- eller kreditrisiko)</i> omfatter alle finansielle instrumenter, som er omfattet af og behandlet i overensstemmelse med IAS 39 (IFRS 9), uanset om de opfylder definitionen på finansielle aktiver eller finansielle forpligtelser, jf. IAS 32. Fx er kontrakter vedrørende ikke-finansielle aktiver, der kan afregnes i likvider, omfattet af undtagelsen. Ændringen skal implementeres med fremadrettet virkning fra begyndelsen af den periode, hvor IFRS 13 anvendes første gang.	[Indsæt datoer for aftalte deliverables]	

Årlige forbedringer til IFRS Annual Improvements to IFRSs 2011-2013 Cycle (December 2013) (**Fortsat**)

IAS 40 **Indbyrdes sammenhæng mellem IFRS 3 og IAS 40**

Det præciseres, at IFRS 3 og IAS 40 ikke udelukker hinanden. Det betyder fx, at hvis en specifik transaktion opfylder definitionen på en virksomhedssammenslutning som defineret i IFRS 3 og samtidig indeholder en investeringsejendom som defineret i IAS 40, skal begge standarder anvendes uafhængigt af hinanden. IFRS 3 anvendes til at vurdere, om købet er en virksomhedssammenslutning, mens IAS 40 anvendes til at vurdere, om der er tale om en investerings- eller domicilejendom.

Ændringen skal som udgangspunkt implementeres med fremadrettet virkning. Ændringen kan førtidsimplementeres og implementeres med tilbagevirkende kraft, hvis virksomheden har de nødvendige oplysninger hertil.

Fortolkningsbidraget træder udenfor EU i kraft med virkning for regnskabsår, der begynder 1. juli 2014 eller senere. Fortolkningsbidraget blev imidlertid først godkendt til brug i EU den 18. december 2014, og derfor er den obligatoriske implementering i EU udskudt til regnskabsår der begynder 1. januar 2015 eller senere. Tidligere anvendelse er tilladt.


Læs mere i [IFRS in Focus fra december 2013](#).



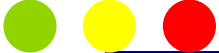
**Ændringer med
ikrafttrædelse for
2015/16-regnskaber**
(Regnskaber der begynder 1.2.2015 eller senere)



Ændret IAS 19, Personaleydelser: Medarbejder-bidrag (november 2013)

Beskrivelse af ændring	Forventet effekt på årsrapporten	Status / Action plan
<p>Ifølge IAS 19, som blev udsendt af IASB i juni 2011, skulle bidrag til ydelsesbaserede pensionsordninger, som blev betalt af medarbejdere eller andre tredjemænd henføres til de perioder, hvori arbejdsydelse leveres ved anvendelse af <i>Projected Unit Credit</i> metoden. IASB har anerkendt, at dette i visse tilfælde kan være vanskeligt, og har derfor i november 2013 udsendt ændringerne til IAS 19 vedrørende medarbejderbidrag og bidrag fra tredjemænd til pensionsordninger.</p> <p>Med ændringen gælder følgende vedrørende disse bidrag:</p> <ul style="list-style-type: none"> • hvis bidraget fra medarbejder eller tredjemand er uafhængigt af antal år, hvor der leveres arbejdsydelser, kan bidraget indregnes som en reduktion af pensionsomkostningen (<i>service cost</i>) i de perioder, hvori arbejdsydelserne leveres • hvis bidraget fra medarbejder eller tredjemand afhænger af antal år, hvor der leveres arbejdsydelser, skal bidraget henføres til de perioder, hvori arbejdsydelsen leveres, jf. paragraf 70 i IAS 19. <p>Ændringen træder udenfor EU i kraft med virkning for regnskabsår, der begynder 1. juli 2014 eller senere. Ændringen blev imidlertid først godkendt til brug i EU den 17. december 2014 og offentliggjort i Official Journal 9. januar 2015, og derfor er den obligatoriske implementering i EU udskudt til regnskabsår der begynder 1. februar 2015 eller senere. Tidligere anvendelse er tilladt.</p> <p>Læs mere i IFRS in Focus fra november 2013.</p>	<p><i>[Analyser og beskriv effekt som ændringen forventes at få på fremtidige årsregnskaber. Herunder beskrives udførte handlinger, forklaringer/begrundelser og konklusion, samt forslag til omtale i anvendt regnskabspraksis vedrørende udsendte, endnu ikke implementerede standarder]</i></p>	<p><i>[Marker med farvekode status for analysen af ændringen]</i></p> <p></p> <p>Afsluttet igangværende ikke påbegyndt</p> <p><i>[Indsæt datoer for aftalte deliverables]</i></p>

Årlige forbedringer til IFRS Annual Improvements to IFRSs 2010-2012 Cycle (December 2013)

Beskrivelse af ændring		Forventet effekt på årsrapporten	Status / Action plan
Som led i IASB's årlige forbedringsprojekt 2010-2012 cycle, er der i december 2013 udsendt mindre ændringer til 7 standarder. Ændringerne vedrører i korte træk følgende:		[Analyser og beskriv effekt som ændringen forventes at få på fremtidige årsregnskaber. Herunder beskrives udførte handlinger, forklaringer/begrundelser og konklusion, samt forslag til omtale i anvendt regnskabspraksis vedrørende udsendte, endnu ikke implementerede standarder]	[Marker med farvekode status for analysen af ændringen]  Afsluttet igangværende ikke påbegyndt
IFRS 2	<p>Definition af 'optjeningsbetingelse' (vesting condition) Optjeningsbetingelser" består af</p> <ul style="list-style-type: none"> i. "resultatbetingelser" (performance condition) og ii. "arbejdsbetingelser" (service condition) <p>Resultatbetingelser er optjeningsbetingelser, som kræver udførelse af arbejde i en nærmere defineret periode, og at et specificeret indtjeningsmål realiseres i den periode, hvor modparten yder det arbejde, som er påkrævet.</p> <p>Arbejdsbetingelser er optjeningsbetingelser, som kræver, at modparten udfører arbejde i en nærmere defineret periode. Hvis modparten uanset årsag ophører med at udføre arbejdet, har modparten ikke opfyldt betingelsen. En arbejdsbetingelse kræver ikke opfyldelse af et indtjeningsmål.</p> <p>Ændringerne skal implementeres med fremadrettet virkning for aktiebaseret vederlæggelse med tildelingstidspunkt 1. juli 2014 eller senere.</p>		
IFRS 3	<p>Betinget vederlag i en virksomhedssammenslutning</p> <p>Betinget vederlag i en virksomhedssammenslutning skal efterfølgende måles til dagsværdi. Det gælder, uanset om det betingede vederlag er et finansielt instrument omfattet af IAS 39 (IFRS 9) eller et ikke-finansielt aktiv/forpligtelse. Ændring i dagsværdien, bortset fra eventuelle reguleringer til foreløbigt fastsatte værdier inden for 12 måneders perioden, skal indregnes i resultatopgørelsen.</p> <p>Ændringen skal anvendes for transaktioner med overtagelsesdato 1. juli 2014 eller senere.</p>		

Årlige forbedringer til IFRS Annual Improvements to IFRSs 2010-2012 Cycle (December 2013) (**Fortsat**)

IFRS 8	<p>Sammenlægning af driftssegmenter Når flere driftssegmenter aggregeres til ét præsentationspligtigt segment, skal det oplyses, hvilke kriterier ledelsen har lagt til grund for at fastslå, at segmenterne har ensartede, økonomiske karakteristika.</p> <p>Afstemning af præsentationspligtige segmenters aktiver Der skal alene medtages en afstemning af samlede segmentaktiver til virksomhedens samlede aktiver, hvis denne oplysning regelmæssigt tilgår ledelsen.</p>		
IFRS 13	<p>Kortfristede tilgodehavender og forpligtelser Uforrentede, kortfristede tilgodehavender og forpligtelser kan – også efter implementering af IFRS 13, <i>Dagsværdimåling</i> – måles uden tilbagediskontering, hvis effekten af tilbagediskontering er uvæsentlig.</p>		
IAS 16 og IAS 38	<p>Opskrivning af aktiver – akkumulerede afskrivninger Når virksomheden løbende opskriver materielle/ immaterielle aktiver kan der vælges mellem to metoder for behandling af akkumulerede af- og nedskrivninger:</p> <ul style="list-style-type: none"> i. at regulere både kostpris (<i>gross carrying amount</i>) og akkumulerede afskrivninger, således at disse netto svarer til den omvurderede værdi af aktivet ii. at nulstille afskrivninger og regulere kostprisen, således at denne svarer til omvurderet værdi af aktivet. <p>Ændringen præciserer, at når metode (i) anvendes, er der ikke nødvendigvis tale om en proportional regulering af kostpris og akkumulerede afskrivninger. Kostprisen reguleres på en måde, som er konsistent med den foretagne omvurdering, og regulering af akkumulerede afskrivninger er en residual således, at netto bogført værdi svarer til omvurderet værdi.</p> <p>I det regnskabsår, hvor ændringen implementeres, skal ændringen anvendes for alle opskrivninger indregnet i regnskabsåret. Ændringen kan – men skal ikke – implementeres med tilbagevirkende kraft.</p>		

Årlige forbedringer til IFRS Annual Improvements to IFRSs 2010-2012 Cycle (December 2013) (**Fortsat**)

IAS 24

Nøglepersoner i ledelsen

Når ledelsesfunktioner i den regnskabsafledende virksomhed varetages af et administrationselskab, anses administrationselskabet for værende nærtstående og transaktioner med administrationselskabet skal oplyses, (fx betaling af administrationshonorar).

Det vederlag, som administrationselskabet betaler til sine ansatte, skal ikke oplyses af den regnskabsafledende virksomhed.

Ændringerne træder udenfor EU i kraft med virkning for regnskabsår, der begynder 1. juli 2014 eller senere. Ændringerne blev imidlertid først godkendt til brug i EU den 17. december 2014 og offentliggjort i Official Journal 9. januar 2015, og derfor er den obligatoriske implementering i EU udskudt til regnskabsår der begynder 1. februar 2015 eller senere. Tidligere anvendelse er tilladt.

Læs mere i [IFRS in Focus fra december 2013](#).




**Ændringer med
ikrafttrædelse for
2016 kalenderårsregnskaber**




IFRS 14, Regulatoriske aktiver/forpligtelser (over-/underdækninger) (Januar 2014)

Beskrivelse af ændring	Forventet effekt på årsrapporten	Status / Action plan
<p>IFRS 14 giver førstegangsafleggere af IFRS, som i henhold til nuværende nationale regnskabsregler indregner regulatoriske aktiver/forpligtelser (over-/underdækninger) i regnskabet, mulighed for at fortsætte hermed indtil videre.</p> <p>IFRS 14 er en midlertidig standard, der skal gælde mens IASB arbejder på et mere langsigtet projekt om takstreguleret virksomhed.</p> <p>Virksomheder kan (ikke et krav) anvende IFRS 14, hvis de</p> <ul style="list-style-type: none"> • er førstegangsanvendere af IFRS • er involveret i takstreguleret virksomhed, og • har indregnet over-/underdækninger i deres regnskab i henhold til nationale regnskabsbestemmelser. <p>Hvis IFRS 14 anvendes skal over-/underdækninger præsenteres særskilt i balancen og resultatopgørelsen/totalindkomstopgørelsen og i balancen benævnes ”regulatory deferral account debit balances” henholdsvis ”regulatory deferral account credit balances”. Aktiverne/forpligtelserne må ikke præsenteres som – eller refereres til som værende – aktiver eller forpligtelser, da det er uafklaret, hvorvidt disse opfylder definitionen på aktiver eller forpligtelser i IASBs begrebsramme. IFRS 14 indeholder eksempler på præsentationen af over-/underdækninger.</p> <p>IFRS 14 indeholder desuden specifikke retningslinjer for, hvordan øvrige specifikke IFRS standarder skal anvendes i forbindelse med takstreguleret virksomhed. Endvidere indeholder IFRS 14 en række specifikke oplysningskrav, som skal gøre det muligt for regnskabsbrugere at forstå den takstregulerede virksomhed og de viste over-/underdækninger.</p> <p>Hvis IFRS 14 anvendes ved overgangen til IFRS, skal den tillige anvendes i efterfølgende regnskaber.</p> <p>Standarden gælder for regnskabsår, der begynder 1. januar 2016 eller senere. EU-kommissionen har imidlertid besluttet, at udskyde godkendelsesprocessen for IFRS 14 indtil der foreligger en permanent standard vedr. takstreguleret virksomhed. IFRS 14 vil derfor ikke blive godkendt til brug i EU. Læs mere i IFRS in Focus fra januar 2014.</p>	<p><i>[Analyser og beskriv effekt som ændringen forventes at få på fremtidige årsregnskaber. Herunder beskrives udførte handlinger, forklaringer/begrundelser og konklusion, samt forslag til omtale i anvendt regnskabspraksis vedrørende udsendte, endnu ikke implementerede standarder]</i></p>	<p><i>[Marker med farvekode status for analysen af ændringen]</i></p> <p></p> <p>Afsluttet igangværende ikke påbegyndt</p> <p><i>[Indsæt datoer for aftalte deliverables]</i></p>


Ændret IFRS 11, Præcisering af bestemmelser om køb af kapitalandele i fællesledede aktiviteter (Maj 2014)

Beskrivelse af ændring	Forventet effekt på årsrapporten	Status / Action plan
<p>Ændringerne vedrører den regnskabsmæssige behandling ved køb af en andel i en fællesledet aktivitet. IFRS 11 indeholdt således ikke bestemmelser herom.</p> <p>Det præciseres, at bestemmelserne om virksomhedssammenslutninger i IFRS 3 og andre relevante standarder skal anvendes, når kapitalandele erhverves i fællesledede aktiviteter, hvis den fællesledede aktivitet udgør en virksomhed, som defineret i IFRS 3. Det medfører i givet fald</p> <ul style="list-style-type: none"> • måling af identificerbare aktiver og forpligtelser til dagsværdi (medmindre IFRS 3 eller andre standarder foreskriver noget andet) • indregning af købsomkostninger i resultatopgørelsen (bortset fra omkostninger vedrørende udstedelse af gælds- og egenkapitalinstrumenter) • indregning af udskudte skatter (dog undtaget udskudte skatteforpligtelser vedrørende første indregning af goodwill) • indregning af goodwill • krav om årlig værdiforringelsestest af den pengestrømsfrembringende enhed, hvortil der er fordelt goodwill • krav om oplysninger om virksomhedssammenslutningen i overensstemmelse med IFRS 3 <p>Præciseringen gælder både ved første og ved efterfølgende erhvervelser af kapitalandele i en fællesledet aktivitet. Ved køb af yderligere andele skal der dog ikke ske genmåling af eksisterende ejerandele.</p> <p>Ændringen finder ikke anvendelse på erhvervelse af kapitalandele i fællesledede aktiviteter, hvis de involverede parter er under samme parts bestemmende indflydelse både før og efter transaktionen (<i>common control transactions</i>).</p> <p>Ændringerne gælder for regnskabsår der begynder 1. januar 2016 eller senere, og skal implementeres med fremadrettet virkning. Tidligere anvendelse er tilladt – i Danmark dog ikke før den er godkendt af EU. Læs mere i IFRS in Focus fra maj 2014.</p>	<p><i>[Analyser og beskriv effekt som ændringen forventes at få på fremtidige årsregnskaber. Herunder beskrives udførte handlinger, forklaringer/begrundelser og konklusion, samt forslag til omtale i anvendt regnskabspraksis vedrørende udsendte, endnu ikke implementerede standarder]</i></p>	<p><i>[Marker med farvekode status for analysen af ændringen]</i></p> <p></p> <p>Afsluttet igangværende ikke påbegyndt</p> <p><i>[Indsæt datoer for aftalte deliverables]</i></p>


Ændret IAS 16 og IAS 38, Præcisering af acceptable metoder for afskrivninger (Maj 2014)

Beskrivelse af ændring	Forventet effekt på årsrapporten	Status / Action plan
<p>Ændringen til IAS 16 præciserer, at anvendelse af indtægtsbaserede metoder for afskrivning af materielle anlægsaktiver ikke er tilladt.</p> <p>Tilsvarende indsættes en formodningsregel i IAS 38 om, at indtægtsbaserede metoder for afskrivning af immaterielle anlægsaktiver ikke er i overensstemmelse med IAS 38. Formodningsreglen kan dog i helt særlige tilfælde afkræftes hvis</p> <p>a) der er knyttet et bestemt mål for omsætning til det immaterielle aktiv (dvs. at den væsentligste begrænsende faktor ved brugen af det immaterielle anlægsaktiv er opnåelse af en bestemt størrelse omsætning), eller</p> <p>b) der kan påvises en direkte sammenhæng (<i>highly correlated</i>) mellem forbruget af det immaterielle anlægsaktiv og de indtægter, der genereres fra brugen heraf.</p> <p>I både IAS 16 og IAS 38 præciseres det desuden, at fald i salgspriserne for de slutprodukter, som aktiverne frembringer, kan være en indikation på fald i aktiverens værdi som følge af nedgang i de forventede fremtidige økonomiske fordele ved aktivet.</p> <p>Ændringerne gælder for regnskabsår der begynder 1. januar 2016 eller senere, og skal implementeres med fremadrettet virkning. Tidligere anvendelse er tilladt – i Danmark dog ikke før den er godkendt af EU. Læs mere i IFRS in Focus fra maj 2014.</p>	<p><i>[Analyser og beskriv effekt som ændringen forventes at få på fremtidige årsregnskaber. Herunder beskrives udførte handlinger, forklaringer/begrundelser og konklusion, samt forslag til omtale i anvendt regnskabspraksis vedrørende udsendte, endnu ikke implementerede standarder]</i></p>	<p><i>[Marker med farvekode status for analysen af ændringen]</i></p> <p></p> <p>Afsluttet igangværende ikke påbegyndt</p> <p><i>[Indsæt datoer for aftalte deliverables]</i></p>


Ændret IAS 16 og IAS 41, Flerårige planter (Bearer Plants) (Juni 2014)

Beskrivelse af ændring	Forventet effekt på årsrapporten	Status / Action plan
<p>Ændringen til IAS 16 og IAS 41 omhandler behandlingen af såkaldte flerårige planter (<i>bearer plants</i>) som anvendes til at frembringe afgrøde i mere end én periode.</p> <p>Ifølge ændringen defineres flerårige planter som en plante der</p> <ol style="list-style-type: none"> anvendes til produktion / frembringelse af afgrøder forventes at frembringe afgrøder i mere end én periode, og ikke besiddes med henblik på salg som en levende plante eller forventes høstet som afgrøde, bortset fra tilfældigt i forbindelse med kassering af planten <p>Planter som opfylder definitionen på flerårige planter skal indregnes som et anlægsaktiv i overensstemmelse med IAS 16 og ikke som et biologisk aktiv i overensstemmelse med IAS 41.</p> <p>Ændringen gælder for regnskabsår der begynder 1. januar 2016 eller senere, og skal implementeres med tilbagevirkende kraft. Tidligere anvendelse er tilladt – i Danmark dog ikke før den er godkendt af EU. Læs mere i IFRS in Focus fra juni 2014.</p>	<p><i>[Analyser og beskriv effekt som ændringen forventes at få på fremtidige årsregnskaber. Herunder beskrives udførte handlinger, forklaringer/begrundelser og konklusion, samt forslag til omtale i anvendt regnskabspraksis vedrørende udsendte, endnu ikke implementerede standarder]</i></p>	<p><i>[Marker med farvekode status for analysen af ændringen]</i></p> <p></p> <p>Afsluttet igangværende ikke påbegyndt</p> <p><i>[Indsæt datoer for aftalte deliverables]</i></p>


Ændret IAS 27, Equity-metoden i separate regnskaber (August 2014)

Beskrivelse af ændring	Forventet effekt på årsrapporten	Status / Action plan
<p>Med ændringen til IAS 27 genindføres muligheden for at indregne og måle kapitalinteresser i dattervirksomheder, joint ventures og associerede virksomheder i overensstemmelse med equity-metoden i separate regnskaber.</p> <p>Virksomhederne har herefter følgende valgmuligheder for indregning og måling af investeringer i dattervirksomheder, joint ventures og associerede virksomheder:</p> <ul style="list-style-type: none"> • til kostpris; • til dagsværdi i overensstemmelse med IAS 39 (IFRS 9); eller • ved anvendelse af equity-metoden <p>Virksomheden vælger, hvilken af de tre metoder den vil anvende for hver af de tre investeringskategorier, og anvender den valgte metode konsistent for alle investeringer indenfor den pågældende kategori.</p> <p>Ændringen gælder for regnskabsår der begynder 1. januar 2016 eller senere, og skal implementeres med tilbagevirkende kraft. Tidligere anvendelse er tilladt – i Danmark dog ikke før den er godkendt af EU. Læs mere i IFRS in Focus fra august 2014.</p>	<p><i>[Analyser og beskriv effekt som ændringen forventes at få på fremtidige årsregnskaber. Herunder beskrives udførte handlinger, forklaringer/begrundelser og konklusion, samt forslag til omtale i anvendt regnskabspraksis vedrørende udsendte, endnu ikke implementerede standarder]</i></p>	<p><i>[Marker med farvekode status for analysen af ændringen]</i></p> <p></p> <p>Afsluttet igangværende ikke påbegyndt</p> <p><i>[Indsæt datoer for aftalte deliverables]</i></p>

Ændret IFRS 10 og IAS 28, Salg eller tilførsel af aktiver mellem en investor og dennes associerede virksomhed eller joint venture (September 2014)

Beskrivelse af ændring	Forventet effekt på årsrapporten	Status / Action plan
<p>Ændringen præciserer, hvordan urealiserede gevinster og tab elimineres i forbindelse med salg eller tilførsel af aktiver mellem en investor og dennes associerede eller fællesledede virksomheder (joint ventures).</p> <p>I både IFRS 10 og IAS 28 præciseres, at</p> <ul style="list-style-type: none"> der skal ske fuld indregning af gevinst eller tab ved transaktioner mellem en investor og dennes associerede eller fællesledede virksomhed, hvis transaktionen omfatter en virksomhed (business som defineret i IFRS 3). Dette gælder uanset den juridiske form, dvs. uanset om der er tale om salg af en gruppe af aktiver og forpligtelser, salg af et separat datterselskab eller salg på anden måde. Det gælder også, selvom investor efterfølgende bevarer fælles kontrol over eller betydelig indflydelse på den virksomhed, transaktionen omfatter. der ved transaktioner mellem en investor og dennes associerede eller fællesledede virksomhed, som omfatter andet end en virksomhed (business som defineret i IFRS 3), fx overdragelse af enkeltaktiver, alene skal ske delvis indregning af gevinst eller tab baseret på de ejerandele, der tilhører de øvrige investorer, således som det er tilfældet i dag. <p>Ændringerne retter op på en uoverensstemmelse mellem IFRS 10 og IAS 28, hvor IFRS 10 kræver fuld indregning af gevinst og tab, når investor mister kontrol over en dattervirksomhed, herunder ved salg eller tilførsel af dattervirksomheden til en associeret virksomhed eller joint venture, og IAS 28, som kræver delvis eliminering af gevinst og tab ved salg mellem investor og dennes associerede virksomheder og joint ventures.</p> <p>Ændringen gælder for regnskabsår, der begynder 1. januar 2016 eller senere. Tidligere anvendelse er tilladt, i Danmark dog ikke før ændringen er godkendt i EU. EFRAG anbefaler, at EU's godkendelse af ændringen udskydes, fordi der er konstateret en konflikt mellem ændringen og eksisterende paragraf 32 i IAS 28.</p> <p>IASB har i ED/2015/7 foreslået, at ikrafttrædelsen udskydes på ubestemt tid, indtil igangværende projekt vedrørende anvendelse af equitymetoden færdiggøres. Læs mere i IFRS in Focus fra september 2014.</p>	<p><i>[Analyser og beskriv effekt som ændringen forventes at få på fremtidige årsregnskaber. Herunder beskrives udførte handlinger, forklaringer/begrundelser og konklusion, samt forslag til omtale i anvendt regnskabspraksis vedrørende udsendte, endnu ikke implementerede standarder]</i></p>	<p><i>[Marker med farvekode status for analysen af ændringen]</i></p> <div style="text-align: center;">  </div> <p>Afsluttet igangværende ikke påbegyndt</p> <p><i>[Indsæt datoer for aftalte deliverables]</i></p>

Årlige forbedringer til IFRS Annual Improvements to IFRSs 2012-2014 Cycle (September 2014)


Beskrivelse af ændring	Forventet effekt på årsrapporten	Status / Action plan				
<p>Som led i IASB's årlige forbedringsprojekt 2012-2014 cycle, er der i september 2014 udsendt mindre ændringer til 4 standarder. Ændringerne vedrører i korte træk følgende:</p> <table border="1" data-bbox="96 443 1234 922"> <tr> <td data-bbox="96 443 219 922">IFRS 5</td> <td data-bbox="219 443 1234 922"> <p>Ændring af klassifikation som bestemt for salg/udlodning</p> <p>Det præciseres, at</p> <ul style="list-style-type: none"> når anlægsaktiver eller grupper af aktiver reklassificeres fra "bestemt for salg" til "bestemt for udlodning" og omvendt, så finder bestemmelserne i IFRS 5:27-29, som gælder, når klassifikation som hhv. bestemt for salg og udlodning ophører, fordi kriterierne ikke længere er opfyldt, ikke anvendelse. aktiver, der ikke længere opfylder kriterierne for klassifikation som "bestemt for udlodning" (og ikke opfylder kriterierne som "bestemt for salg"), skal behandles på samme måde som aktiver, der ophører med at være bestemt for salg i IFRS 5:27-29. <p>Ændringerne skal implementeres med fremadrettet virkning.</p> </td> </tr> <tr> <td data-bbox="96 927 219 1305">IFRS 7</td> <td data-bbox="219 927 1234 1305"> <p>Fortsat involvering (<i>continuing involvement</i>)</p> <p>Der indarbejdes yderligere vejledning om, hvornår virksomheden er omfattet af oplysningskravene i IFRS 7, fordi den, i forbindelse med overdragelsen af finansielle aktiver, fortsat er involveret heri (<i>continuing involvement</i>). Præciseringen vedrører primært de tilfælde, hvor virksomheden fortsat administrerer et finansielt aktiv og modtager et administrationsvederlag herfor (såkaldte "<i>servicing contracts</i>").</p> <p>Ændringen skal implementeres med virkning fra primo det år, hvori ændringerne anvendes første gang.</p> </td> </tr> </table>	IFRS 5	<p>Ændring af klassifikation som bestemt for salg/udlodning</p> <p>Det præciseres, at</p> <ul style="list-style-type: none"> når anlægsaktiver eller grupper af aktiver reklassificeres fra "bestemt for salg" til "bestemt for udlodning" og omvendt, så finder bestemmelserne i IFRS 5:27-29, som gælder, når klassifikation som hhv. bestemt for salg og udlodning ophører, fordi kriterierne ikke længere er opfyldt, ikke anvendelse. aktiver, der ikke længere opfylder kriterierne for klassifikation som "bestemt for udlodning" (og ikke opfylder kriterierne som "bestemt for salg"), skal behandles på samme måde som aktiver, der ophører med at være bestemt for salg i IFRS 5:27-29. <p>Ændringerne skal implementeres med fremadrettet virkning.</p>	IFRS 7	<p>Fortsat involvering (<i>continuing involvement</i>)</p> <p>Der indarbejdes yderligere vejledning om, hvornår virksomheden er omfattet af oplysningskravene i IFRS 7, fordi den, i forbindelse med overdragelsen af finansielle aktiver, fortsat er involveret heri (<i>continuing involvement</i>). Præciseringen vedrører primært de tilfælde, hvor virksomheden fortsat administrerer et finansielt aktiv og modtager et administrationsvederlag herfor (såkaldte "<i>servicing contracts</i>").</p> <p>Ændringen skal implementeres med virkning fra primo det år, hvori ændringerne anvendes første gang.</p>	<p>[Analyser og beskriv effekt som ændringen forventes at få på fremtidige årsregnskaber. Herunder beskrives udførte handlinger, forklaringer/begrundelser og konklusion, samt forslag til omtale i anvendt regnskabspraksis vedrørende udsendte, endnu ikke implementerede standarder]</p>	<p>[Marker med farvekode status for analysen af ændringen]</p> <p></p> <p>Afsluttet igangværende ikke påbegyndt</p> <p>[Indsæt datoer for aftalte deliverables]</p>
IFRS 5	<p>Ændring af klassifikation som bestemt for salg/udlodning</p> <p>Det præciseres, at</p> <ul style="list-style-type: none"> når anlægsaktiver eller grupper af aktiver reklassificeres fra "bestemt for salg" til "bestemt for udlodning" og omvendt, så finder bestemmelserne i IFRS 5:27-29, som gælder, når klassifikation som hhv. bestemt for salg og udlodning ophører, fordi kriterierne ikke længere er opfyldt, ikke anvendelse. aktiver, der ikke længere opfylder kriterierne for klassifikation som "bestemt for udlodning" (og ikke opfylder kriterierne som "bestemt for salg"), skal behandles på samme måde som aktiver, der ophører med at være bestemt for salg i IFRS 5:27-29. <p>Ændringerne skal implementeres med fremadrettet virkning.</p>					
IFRS 7	<p>Fortsat involvering (<i>continuing involvement</i>)</p> <p>Der indarbejdes yderligere vejledning om, hvornår virksomheden er omfattet af oplysningskravene i IFRS 7, fordi den, i forbindelse med overdragelsen af finansielle aktiver, fortsat er involveret heri (<i>continuing involvement</i>). Præciseringen vedrører primært de tilfælde, hvor virksomheden fortsat administrerer et finansielt aktiv og modtager et administrationsvederlag herfor (såkaldte "<i>servicing contracts</i>").</p> <p>Ændringen skal implementeres med virkning fra primo det år, hvori ændringerne anvendes første gang.</p>					

Årlige forbedringer til IFRS Annual Improvements to IFRSs 2012-2014 Cycle (September 2014) (**Fortsat**)

IFRS 7	<p>Oplysninger om modregning i delårsregnskaber</p> <p>Det præciseres, at oplysninger iht. IFRS 7 vedrørende modregning af finansielle aktiver og forpligtelser ikke specifikt kræves i samtlige delårsregnskaber. Oplysningerne skal dog medtages, hvis deres medtagelse er nødvendig af hensyn til kravene i IAS 34, hvilket vil sige, at de skal medtages, hvis deres udeladelse medfører, at det sammendragne delårsregnskab herved bliver misvisende.</p> <p>De øgede oplysningskrav i IFRS 7 blev vedtaget i december 2011 og trådte i kraft for regnskabsår, der begyndte den 1. januar 2013 eller senere.</p>		
IAS 19	<p>Diskonteringsats opgøres i samme valuta som pensionsydelsen</p> <p>Det præciseres, at de erhvervsobligationer af høj kvalitet, som anvendes til at skønne over diskonteringsatsen i forbindelse med ydelsesbaserede pensionsordninger, skal være i den samme valuta, som pensionsydelsen skal udbetales i, men skal ikke nødvendigvis være udstedt i samme land, som ydelsen skal udbetales fra.</p> <p>Ændringen skal anvendes med tilbagevirkende kraft til den tidligste regnskabsperiode, som er medtaget i årsrapporten.</p>		
IAS 34	<p>Information præsenteret ”andre steder” i delårsregnskabet</p> <p>Det præciseres, at informationer, som er krævet iht. IAS 34, men som virksomheden vælger at præsentere et andet sted end i selve delårsregnskabet (<i>elsewhere in the interim financial report</i>):</p> <ul style="list-style-type: none"> • skal fremgå af delårsregnskabet via en krydshenvisning herfra til det sted, hvor informationen gives, og • skal være tilgængelig for regnskabsbrugerne på samme måde og tidspunkt som selve delårsregnskabet. 		

Ændringerne gælder for regnskabsår, der begynder 1. januar 2016 eller senere. Tidligere anvendelse er tilladt – i Danmark dog ikke før de er godkendt af EU. Læs mere i [IFRS in Focus, September 2014](#).

Ændret IAS 1, Oplysningsinitiativ (December 2014)

Beskrivelse af ændring	Forventet effekt på årsrapporten	Status / Action plan
<p>IASB udsendte 18. december 2014 ændringer til IAS 1, <i>Præsentation af regnskaber</i>. Ændringerne sker som led i IASB's "Disclosure Initiative"-projekt, der generelt tager sigte på at forbedre oplysningerne i årsregnskaberne.</p> <p>Ændringerne består i præciseringer relateret til følgende områder i IAS 1:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Væsentlighed • Præsentation af balance, resultatopgørelse og totalindkomstopgørelse • Noter, herunder anvendt regnskabspraksis <p><u>Væsentlighed</u></p> <p>Ændringen præciserer, at væsentlig information ikke må "skjules" for regnskabslæser ved, at den sammendrages med anden væsentlig, men uens information, eller ved, at den væsentlige information tilsløres af uvæsentlig information.</p> <p>Desuden præciseres det, at overvejelser om væsentlighed gælder alle dele af regnskabet inkl. noterne. Det betyder fx, at selv i det tilfælde, hvor en given standard kræver en specifik oplysning, skal væsentlighed fortsat overvejes, og at noteoplysninger kun skal gives, hvis disse er væsentlige, også selvom de er relateret til en væsentlig regnskabspost.</p> <p><u>Præsentation af balance, resultatopgørelse og totalindkomstopgørelse</u></p> <p>I oplysningerne af, hvilke poster de enkelte regnskabsposter som minimum skal indeholde, har IASB slettet "som minimum" da dette kunne indikere, at alle de nævnte regnskabsposter skulle fremgå uanset om de var væsentlige, hvilket ikke er hensigten. Virksomhederne kan således slå flere poster sammen, hvis de er uvæsentlige, ligesom posterne skal opdeles og specificeres yderligere, hvis det er relevant for forståelsen af virksomhedens finansielle stilling.</p>	<p><i>[Analyser og beskriv effekt som ændringen forventes at få på fremtidige årsregnskaber. Herunder beskrives udførte handlinger, forklaringer/begrundelser og konklusion, samt forslag til omtale i anvendt regnskabspraksis vedrørende udsendte, endnu ikke implementerede standarder]</i></p>	<p><i>[Marker med farvekode status for analysen af ændringen]</i></p> <p></p> <p><i>Afsluttet igangværende ikke påbegyndt</i></p> <p><i>[Indsæt datoer for aftalte deliverables]</i></p>

Ændret IAS 1, Oplysningsinitiativ (December 2014) (Fortsat)

Bestemmelserne vedrørende brug af mellemtotaler i balancen eller totalindkomst/resultatopgørelsen præciseres. IAS 1 kræver således, at der tilføjes yderligere mellemtotaler end dem der er krævet af IAS, hvis dette er relevant for forståelsen af virksomhedens finansielle stilling eller resultat. Yderligere mellemtotaler:

- a) må kun indeholde regnskabsposter der består af beløb som er indregnet og værdiansat i overensstemmelse med IFRS;
- b) skal præsenteres og benævnes på en sådan måde, at det er tydeligt for regnskabslæser, hvilke poster der indgår i mellemtotalen og dermed. Det betyder desuden, at såfremt virksomheden anvender en almindelig kendt mellemtotal (fx EBIT, EBITDA, Primært resultat o.lign.), men udeholder poster, som normalt ville indgå i mellemtotalen, skal det tydeligt fremgå, hvad der er udeholdt;
- c) skal opgøres og præsenteres konsistent fra den ene regnskabsperiode til den næste; og
- d) ikke må præsenteres mere fremtrædende end de mellemtotaler og totaler der er krævet i IFRS.

Det præciseres desuden, at virksomhedens andel af anden totalindkomst i virksomheder der indregnes efter den indre værdis metode, skal præsenteres inkl. den skat der er indregnet i anden totalindkomst i den pågældende virksomhed, men opdelt på poster, som kan, henholdsvis ikke kan blive reklassificeret til resultatet på et senere tidspunkt.

Noter

Det præciseres, at noterne ikke nødvendigvis skal præsenteres i henhold til den traditionelle struktur, hvor de enkelte noter præsenteres i den rækkefølge, hvori regnskabsposterne er præsenteret i regnskabet. Hvis det giver en bedre forståelse af virksomheden, kan noterne fx præsenteres i en anden rækkefølge, hvorved de noter der har størst betydning for forståelsen af den finansielle stilling og de opnåede resultater præsenteres først. Alternativt kan noterne fx struktureres således, at noter relateret til poster af ensartet karakter præsenteres sammen, fx samlet præsentation af aktiver der måles til dagsværdi. Det nævnes også, at anvendt regnskabspraksis fx kan gives i tilknytning til de enkelte noter, i stedet for i en samlet redegørelse.

Ændret IAS 1, Oplysningsinitiativ (December 2014) (Fortsat)


Vedrørende beskrivelsen af anvendt regnskabspraksis præciseres det desuden, at den enkelte virksomhed skal vurdere, hvad den anser for væsentlig for den pågældende virksomhed, og som derfor hjælper regnskabsbruger til at forstå, hvordan transaktioner samt andre begivenheder og betingelser er afspejlet i regnskabet. Ved vurderingen heraf indgår bl.a. arten af virksomhedens aktiviteter og de oplysninger om regnskabspraksis, som regnskabsbruger vil forvente oplyst for virksomheder med pågældende aktiviteter. Med ændringerne fjernes de vejledninger og eksempler på, hvad væsentlig regnskabspraksis kunne være, som tidligere indgik i IAS 1, de disse har bidraget til den bestående uklarhed, hvorved der i nogle tilfælde blev givet oplysninger om regnskabspraksis, som ikke var væsentlig for forståelsen af virksomhedens regnskab.

Ikrafttrædelse

Ændringerne gælder for regnskabsår der begynder 1. januar 2016 eller senere. Tidligere anvendelse er tilladt. Da ændringerne ikke ændrer anvendt regnskabspraksis eller regnskabsmæssige skøn, er der ikke krav om at oplyse, når ændringerne anvendes, heller ikke selvom disse anvendes tidligere end 1. januar 2016.

Ændringerne er endnu ikke godkendt i EU, men da der blot er tale om præciseringer af eksisterende bestemmelser, som ikke medfører ændringer i anvendt regnskabspraksis eller regnskabsmæssige skøn, er det vores vurdering, at ændringerne kan anvendes også inden de er godkendt i EU. Læs mere i [IFRS in Focus fra december 2014](#).

Ændret IFRS 10, IFRS 12 og IAS 28, Investeringsvirksomheders anvendelse af konsolideringsundtagelsen (December 2014)

Beskrivelse af ændring	Forventet effekt på årsrapporten	Status / Action plan
<p>IASB udsendte 18. december 2014 ændringer, der præciserer bestemmelserne om investeringsvirksomhed i IFRS 10 <i>Koncernregnskaber</i>, IFRS 12 <i>Oplysninger om involvering i andre virksomheder</i> og IAS 28 <i>Investeringer i associerede virksomheder og joint ventures</i>. Præciseringerne vedrører nedenstående fire problemstillinger.</p> <p><u>Lempelsen fra kravet om koncernregnskab i underkoncerner</u> IFRS 10.4 indeholder en lempelse fra kravet om at udarbejde koncernregnskab for en delkoncern, hvis dennes ultimative modervirksomhed – eller en mellemliggende modervirksomhed – udarbejder et offentligt tilgængeligt IFRS koncernregnskab. Ændringen præciserer, at denne lempelse også gælder for delkoncerner ejet af investeringsvirksomheder, uanset at denne investeringsvirksomhed – i overensstemmelse med IFRS 10 – indregner og måler sine investeringer i dattervirksomheder til dagsværdi i stedet for at konsolidere dem.</p> <p><u>Dattervirksomheder, der leverer ydelser, som vedrører modervirksomhedens investeringsaktiviteter</u> Investeringsvirksomheder skal konsolidere dattervirksomheder, som udfører investeringsydelser vedrørende modervirksomhedens investeringsaktiviteter. Ændringen præciserer, at kravet om konsolidering alene gælder for dattervirksomheder, som udgør en udvidelse af investeringsmodervirksomhedens aktiviteter, og som ikke i sig selv opfylder definitionen på en investeringsvirksomhed.</p> <p><u>Investors anvendelse af equity-metoden på investering i en investeringsvirksomhed</u> En modervirksomhed, der ikke i sig selv er en investeringsvirksomhed, men som fx ejer en investeringsvirksomhed, kan ikke opretholde dattervirksomhedens dagsværdimålinger på dens investeringer i datter-dattervirksomheder, men skal i stedet konsolidere alle dattervirksomhederne i koncernen.</p> <p>IAS 28 indeholdt ikke en tilsvarende præcisering af investeringer i associerede virksomheder eller joint ventures, der er investeringsvirksomheder, og som i investors regnskab indregnes efter equity-metoden. Ændringen betyder, at de dagsværdimålinger, som en associeret virksomhed eller et joint venture har anvendt på sine investeringer i dattervirksomheder, kan opretholdes i investors regnskab.</p>	<p><i>[Analyser og beskriv effekt som ændringen forventes at få på fremtidige årsregnskaber. Herunder beskrives udførte handlinger, forklaringer/begrundelser og konklusion, samt forslag til omtale i anvendt regnskabspraksis vedrørende udsendte, endnu ikke implementerede standarder]</i></p>	<p><i>[Marker med farvekode status for analysen af ændringen]</i></p> <p></p> <p>Afsluttet igangværende ikke påbegyndt</p> <p><i>[Indsæt datoer for aftalte deliverables]</i></p>

Ændret IFRS 10, IFRS 12 og IAS 28, Investeringsvirksomheders anvendelse af konsolideringsundtagelsen (December 2014) (Fortsat)

Præcisering af IFRS 12

Det præciseres, at undtagelsen i IFRS 12, hvorefter IFRS 12 ikke finder anvendelse på et moderselskabsregnskab, der er aflagt i overensstemmelse med IAS 27 *Separate regnskaber*, ikke gælder for en modervirksomhed, som er en investeringsvirksomhed, og som derfor måler alle sine dattervirksomheder til dagsværdi via resultatet i overensstemmelse med IFRS 10.

Ikrafttrædelse


Ændringen gælder for regnskabsår der begynder 1. januar 2016 eller senere, og skal implementeres med tilbagevirkende kraft. Tidligere anvendelse er tilladt – i Danmark dog ikke før den er godkendt af EU. Læs mere i [IFRS in Focus fra december 2014](#).



**Ændringer med
ikrafttrædelse for
2018 kalenderårsregnskaber**



IFRS 15, Indtægter fra kontrakter med kunder (Maj 2014)

Beskrivelse af ændring	Forventet effekt på årsrapporten	Status / Action plan
<p>IASB udsendte i maj 2015 IFRS 15 om indregning af omsætning. IFRS 15 erstatter følgende standarder og fortolkningsbidrag:</p> <ul style="list-style-type: none"> • IAS 18, <i>Indtægter</i> • IAS 11, <i>Entreprisekontrakter</i> • IFRIC 13, <i>Kundelojalitetsprogrammer</i> • IFRIC 15, <i>Aftaler om opførelse af fast ejendom</i> • IFRIC 18, <i>Overførsel af aktiver fra kunder</i> • SIC-31, <i>Omsætning – byttehandler vedrørende reklameydelse</i> <p>IFRS 15 er et led i konvergensprojektet mellem IASB og amerikanske FASB. Opfattelsen af de to standardudsteders tidligere standarder vedrørende omsætning var, at der efter IFRS ikke var tilstrækkelig regulering og vejledning, særligt vedrørende opdeling af aftaler i separate leveringsforpligtelser (<i>unbundling</i>), mens der under USGAAP var for meget detailregulering fx for særlige brancher og transaktionstyper, og denne detaljerede vejledning var ikke altid konsistent. Med udsendelsen af IFRS 15 og FASBs ASC 606, <i>Revenue from contracts with customers</i> er reglerne under IFRS og USGAAP stort set harmoniseret. Der er således blot enkelte mindre forskelle, fx vedrørende oplysningskrav i delårsrapporter og førtidsimplementering.</p> <p>Anvendelsesområde</p> <p>IFRS 15 gælder for alle aftaler/kontrakter med kunder, bortset fra følgende:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Aftaler som er omfattet af andre standarder, fx aftaler vedrørende leasing, forsikringskontrakter og finansielle instrumenter. • Salg af virksomhedens driftsaktiver, fx salg af materielle anlægsaktiver eller immaterielle aktiver, men visse elementer i den nye model for indregning af omsætning, som introduceres med IFRS 15, anvendes på overførsel af sådanne aktiver. 	<p><i>[Analyser og beskriv effekt som ændringen forventes at få på fremtidige årsregnskaber. Herunder beskrives udførte handlinger, forklaringer/begrundelser og konklusion, samt forslag til omtale i anvendt regnskabspraksis vedrørende udsendte, endnu ikke implementerede standarder]</i></p>	<p><i>[Marker med farvekode status for analysen af ændringen]</i></p> <p></p> <p><i>Afsluttet igangværende ikke påbegyndt</i></p> <p><i>[Indsæt datoer for aftalte deliverables]</i></p>

IFRS 15, Indtægter fra kontrakter med kunder (Maj 2014) (Fortsat)

- Indtægter i form af renter (der er i stedet indarbejdet bestemmelser herom i IAS 39/IFRS 9) og
- Aftaler vedrørende bytte af ikke-monetære ydelser mellem virksomheder inden for samme branche, hvis dette alene sker for at lette virksomhedernes salg til kunder, fx aftale mellem to olieselskaber om at bytte oliebeholdninger for at dække efterspørgslen på bestemte lokationer

Fem-trins modellen for indregning af omsætning

Grundprincippet i IFRS 15 er, at virksomheden skal indregne indtægter på en måde, som afspejler overførslen af varer eller tjenesteydelser til kunderne med et beløb svarende til det, virksomheden forventer at være berettiget til for leveringen af disse varer og tjenesteydelser.

IFRS 15 introducerer en fem-trinsmodel for indregning af omsætning, som sikrer, at omsætning indregnes i overensstemmelse med grundprincippet, og som gælder for alle transaktioner omfattet af IFRS 15. De fem trin er følgende:



Trin 1: Identificér aftaler med kunder

En aftale kan være skriftlig, mundtlig eller underforstået, men anvendelse af IFRS 15 stiller en række formelle krav der skal være opfyldt, før der er tale om en aftale, for hvilken der kan indregnes omsætning, herunder, i) at parterne har godkendt aftalen (skriftligt, mundtligt eller i overensstemmelse med sædvanlig forretningspraksis), ii) at virksomheden kan identificere hver parts rettigheder, iii) at betalingsbetingelserne kan identificeres, iv) at aftalen har forretningsmæssig substans, og v) at det er sandsynligt, at virksomheden modtager den betaling, som den er berettiget til, for leveringen af de pågældende varer eller tjenesteydelser.

IFRS 15, Indtægter fra kontrakter med kunder (Maj 2014) (**Fortsat**)

IFRS 15 indeholder yderligere vejledning om, hvornår to eller flere aftaler skal behandles som én samlet aftale, fx når

- aftalerne indgås på samme tid og med samme kunde, og er forhandlet som én samlet pakke
- vederlaget for de enkelte aftaler er indbydes afhængige
- de af aftalerne omfattede varer eller tjenesteydelser udgør én samlet leverance

Trin 2: Identificér leveringsforpligtelser i aftalen

IFRS 15 indeholder væsentlig mere regulering og vejledning vedrørende opdeling af aftaler i de enkelte leveringsforpligtelser (delleverancer), som aftalen omfatter (*unbundling*).

Ifølge IFRS 15 skal virksomheden identificere og særskilt indregne (jf senere) de særskilte (*distinct*) leveringsforpligtelser i en aftale, når begge følgende betingelser er opfyldt:

1. Kunden får værdi af den pågældende vare eller tjenesteydelse isoleret set (delleverance) eller i kombination med andre varer/tjenesteydelser, som allerede er til kundens rådighed, og
2. Virksomhedens forpligtelse til at levere den pågældende varer eller tjenesteydelse til kunden kan adskilles fra andre forpligtelser i aftalen.

Betingelsen om, at den særskilte leveringsforpligtelse kan adskilles fra andre forpligtelser i aftalen kræver en nærmere analyse af aftalens vilkår, samt eventuelle særlige forhold og omstændigheder. Faktorer, som indikerer at der er tale om en særskilt leveringsforpligtelse, omfatter:

- a) Virksomhedens leverancer består ikke i væsentligt omfang af integration af leveringsforpligtelserne, således at leveringsforpligtelserne fremstår som én samlet leverance til kunden.
- b) Delleverancen ændre ikke væsentligt ved eller tilpasser andre leverancer i aftalen.
- c) Delleverancen er ikke afhængig af eller nært forbundet med andre delleverancer i aftalen.

Identificering af separate leveringsforpligtelser er ét af de områder i IFRS 15 som forventes at give anledning til udfordringer ved implementering af standarden, og som potentielt kan have væsentlig effekt på periodiseringen af virksomhedernes omsætning, specielt i brancher, hvor der er sædvane for sammensatte salgsaftaler.

*IFRS 15, Indtægter fra kontrakter med kunder (Maj 2014) (Fortsat)***Trin 3: Fastsæt transaktionsprisen**

I trin 3 opgøres den samlede transaktionspris for den i trin 1 identificerede aftale med kunden. Transaktionsprisen kan være et fast beløb eller den kan variere fx på grund af rabatter, returneringer, incitamentsordninger eller andre prismæssige af- eller nedslag, herunder bonusaftaler eller sanktioner ved førtidig henholdsvis forsinket levering.

Ved opgørelse af transaktionsprisen skal virksomheden bl.a. overveje indvirkningen af variable beløb, tidsværdien af penge (hvis der indgår et betydeligt finansieringselement), ikke-monetære vederlag samt eventuelle beløb, der skal betales til kunden. Når der er usikkerhed knyttet til opgørelsen af transaktionsprisen estimeres den ved hjælp af en sandsynlighedsvægtet tilgang eller ved anvendelse af det mest sandsynlige beløb, alt efter hvad der bedst udtrykker det beløb, som virksomheden forventer at være berettiget til.

Variable beløb medtages alene i opgørelsen af transaktionsprisen, hvis der er højst sandsynligt, at en væsentlig del af det variable vederlag ikke efterfølgende skal tilbageføres som følge af revurderede skøn. Der er tale om en væsentlig tilbageførsel, hvis en efterfølgende ændring i skønnet over det variable beløb resulterer i en betydelig reduktion i den samlede omsætning fra aftalen. Det kan fx være tilfældet, hvis beløbet er følsomt i forhold til forhold, som er udenfor virksomhedens kontrol, eller hvis usikkerheden knyttet til vederlagets størrelse forventes af bestå over længere tid.

Salgs- eller brugsbaserede royalties fra licenser vedrørende immaterielrettigheder kan ikke indregnes som omsætning før kunden har foretaget det salg eller forbrug, som udløser royaltyen.

Hvis aftalen indeholder et betydeligt finansieringselement skal tidsværdien af penge tages i betragtning ved at tilpasse transaktionsprisen og indregne henholdsvis renteomkostninger eller renteindtægter over finansieringsperioden. Dette gælder ifølge IFRS 15 såvel når betalingen modtages væsentligt senere end leveringen af varen/tjenesteydelsen, som ved modtagelse af forudbetalinger væsentligt tidligere end leveringen.

IFRS 15, Indtægter fra kontrakter med kunder (Maj 2014) (Fortsat)

Trin 4: Allokér transaktionsprisen til de separate leveringsforpligtelser

I trin 4 allokeres den samlede transaktionspris som blev opgjort i trin 3 til de separate leveringsforpligtelser som blev identificeret i trin 2. Det bedste udgangspunkt for denne fordeling af de enkelte delleverancers relative salgspriser isoleret set (*stand-alone selling prices*), dvs. de priser som virksomheden sælger varen eller tjenesteydelsen til ved et separat salg.

Hvis der ikke findes selvstændige salgspriser skal disse estimeres ved anvendelse af mest muligt observerbart input.

Hvis transaktionsprisen indeholder et element af variable beløb (jf trin 3), skal det vurderes, om det variable element er relateret til alle leveringsforpligtelserne eller kun til nogle af leveringsforpligtelserne i aftalen. Tilsvarende skal det vurderes, om eventuelle rabatter er relateret til den samlede leverance og dermed skal fordeles forholdsmæssigt, eller kun til enkelte af de separate leveringsforpligtelser.

IFRS kan for nogle virksomheder medføre ændringer i fordelingen af fx variable betalinger til de enkelte leveringsforpligtelser, og i visse tilfælde, at virksomheden ikke kan indregne variable betalinger før endelig levering har fundet sted.

Trin 5: Indregn omsætning når leveringsforpligtelserne er opfyldt

Det sidste trin i fem-trinsmodellen er, at omsætningen for de enkelte leveringsforpligtelser indregnes, når den pågældende leveringsforpligtelse er opfyldt, dvs. når kontrollen med den pågældende vare eller tjenesteydelser er overgået til kunden. Kontrol er i IFRS 15 defineret som ”... *muligheden for at anvise brugen af og opnå alle væsentlige fordele fra aktivet...*”, som varen eller tjenesteydelsen indeholder.

IFRS 15 skelner, i modsætning til IAS 18, ikke mellem salg af varer og levering af tjenesteydelser. IFRS 15 indeholder således én samlet vejledning for, hvornår indregning af omsætning kan ske, enten på et bestemt tidspunkt, eller over en periode.

*IFRS 15, Indtægter fra kontrakter med kunder (Maj 2014) (Fortsat)*Indregning over tid

Omsætning for den enkelte leveringsforpligtelse indregnes over tid (svarende til produktionskriteriet), når mindst et af følgende kriterier er opfyldt:

- Kunden modtager og forbruger fordelene ved leverancen i takt med leveringen (fx rengøringsydelse)
- Leverancen opfører eller forbedrer et aktiv som kunden kontrollerer i takt med opførelsen eller forbedringen (fx opførelse af en bygning på kundens grund)
- Leverancen omfatter et aktiv, som ikke har nogen alternativ anvendelsesmulighed for virksomheder (fx muligheden for at sælge varen til anden side), og virksomheden har ret til betaling for de leverancer, som er udført til dato. (Bemærk, ret til betaling skal være til salgsværdi og ikke blot dækning af afholdte omkostninger).

Afgørelsen af, om virksomheden skal indregne omsætningen over fx fremstillingsperioden eller ved levering til kunden afhænger af aftalens specifikke vilkår. IFRS 15 kan i visse tilfælde medføre, at ordreproducerende virksomheder, som hidtil har anvendt faktureringskriteriet for indregning af omsætning (levering til kunden) efter IFRS 15 skal indregne omsætning efter produktionskriteriet, fx hvis komponenterne som fabrikeres ikke har nogen form for alternativ anvendelsesmulighed, og kunden samtidig er forpligtet til at kompensere virksomheden for fremstilling til dato ved ophævelse af kontrakten.

Indregning på et bestemt tidspunkt

Hvis leveringsforpligtelsen ikke opfylder betingelserne for indregning over tid jf. ovenfor skal følgende overvejes med henblik på fastlæggelse af, hvornår kontrollen med aktivet er overført til kunden:

- Har virksomheden fysisk overdraget varen til kunden?
- Har virksomheden ret til at kræve betaling for aktivet?
- Har kunden accepteret aktivet?
- Har kunden alle væsentlige risici og fordele forbundet med ejendomsretten til aktivet?
- Har kunden ejendomsretten til aktivet?

IFRS 15, Indtægter fra kontrakter med kunder (Maj 2014) (**Fortsat**)

Øvrige forhold reguleret i IFRS 15

IFRS 15 indeholder desuden mere detaljeret regulering og vejledning vedrørende forhold knyttet til omsætningen fra aftaler med kunder, herunder

- Omkostninger til opnåelse af og opfyldelse af aftalen – Der er specifikke kriterier for, hvilke omkostninger vedrørende aftalen, der kan indregnes i balancen. Omkostninger til opnåelse af aftalen aktiveres kun, når der er tale om direkte méromkostninger (*incremental*) for opnåelse af aftalen, og som forventes genindvundet. Omkostninger vedrørende opfyldelse af kontrakten aktiveres efter samme principper, som kendes fra fx IAS 11 – dvs. direkte og indirekte omkostninger, samt omkostninger der skal dækkes af kunden kan aktiveres
- Garantier – Hvis virksomheden giver garantier til kunden afgøres behandlingen af arten af garantier. Hvis der er tale om en ekstra garanti, som kunden kan tilkøbe, eller som giver kunden en ekstre service, behandles det som en selvstændig leveringsforpligtelse. Er der derimod tale om en garanti, som blot giver sikkerhed for, at varen opfylder de aftalte specifikationer, behandles det som en garantiforpligtelse i henhold til IAS 37, *Hensatte forpligtelser, eventualforpligtelser og eventualaktiver*
- Uudnyttede rettigheder (Breakage) – IFRS 15 indeholder vejledning i indregning, når kunden ikke forventes at gøre krav på alle de varer og tjenesteydelser, som kunden har ret til, fx ubrugte points fra et kundeloyalitetsprogram, gavekort o.lign.
- Kundens mulighed for at købe yderligere varer/tjenesteydelser – Når kunden, i henhold til aftalen, har mulighed for at købe yderligere varer/tjenesteydelser med rabat, og dette udgør en væsentlig rettighed for kunden, skal en andel af transaktionsprisen henføres til denne option og først indregnes som omsætning, når kontrollen med disse yderligere varer/tjenesteydelser overføres til kunden, eller optionene udløber.
- Licenser – IFRS 15 kræver vurdering af, om en licens giver kunden adgang til virksomhedens immaterielle rettigheder, eller om kunden opnår ret til at bestemme brugen af de immaterielle aktiver. Dette er afgørende for, om omsætningen indregnes over tid, eller på et bestemt tidspunkt.

IFRS 15, Indtægter fra kontrakter med kunder (Maj 2014) (Fortsat)

Oplysningskrav

IFRS 15 udvider de nuværende oplysningskrav vedrørende omsætning. De øgede oplysningskrav omfatter bl.a. følgende:

- Opdeling af omsætningen der viser, hvordan typen af omsætning, beløb, timing og usikkerheder vedrørende omsætning og pengestrømme påvirkes af økonomiske faktorer
- Oplysninger om kontraktaktiver og –passiver primo og ultimo, omsætning indregnet i indeværende periode, som indgik i kontraktspassiver primo året og omsætning indregnet i indeværende periode vedrørende leveringsforpligtelser, der er opfyldt i en tidligere periode (fx ved ændringer i den samlede transaktionspris, hvor en del af ændringen skal allokeres til allerede opfyldte leveringsforpligtelser)
- Hvis kontrakten forventes at strække sig over mere end et år, den samlede værdi af transaktionsprisen, som er allokeret til resterende leveringsforpligtelser, samt oplysning om, hvornår virksomheden forventer at indregne omsætning
- Oplysning om aktiverede kontraktomkostninger, såvel for at opnå aftalen som for at opfylde aftalen
- Typer af varer eller tjenesteydelser, væsentlige betalingsbetingelser samt den typiske timing vedrørende opfyldelse af leveringsforpligtelserne
- Beskrivelse af de væsentligste skøn og vurderinger vedrørende størrelsen af og timingen for indregning af omsætning
- Virksomhedens valg med hensyn til den regnskabsmæssige behandling af tidsværdien af penge samt omkostninger afholdt for at opnå eller opfylde aftalen
- Oplysning om de metoder, inputs og antagelser, der anvendes til at opgøre transaktionsprisen og dens fordeling på leveringsforpligtelser.

Ikrafttrædelsesdato og overgangsbestemmelser

IFRS 15 gælder for regnskabsår der begynder 1. januar 2018 eller senere. Tidligere anvendelse er tilladt – i Danmark dog ikke før den er godkendt af EU. Standarden skal implementeres med tilbagevirkende kraft, som om dens krav altid havde været anvendt på igangværende aftaler ved begyndelsen af det tidligste sammenligningsår, samt aftaler, der indgås herefter.

IFRS 15, Indtægter fra kontrakter med kunder (Maj 2014) (*Fortsat*)

IFRS 15 giver mulighed for at undlade tilpasning af sammenligningstal, hvorved standardens krav kun gælder for de aftaler, som er igangværende ved begyndelsen af det år, hvor standarden implementeres (fx 01.01.2018), samt aftaler indgået herefter. Virksomheden skal dog under alle omstændigheder oplyse om indvirkningen af eventuelle ændringer som følge af implementeringen af IFRS 15.

Yderligere information

For yderligere information om IFRS 15 henvises [Revenue Resources siden på IASPlus](#), som er dedikeret til opsamling af tilgængelige ressourcer vedrørende IFRS 15. På denne side findes bl.a. links til følgende nyhedsbreve og publikationer:

Nyhedsbreve


- [IFRS in Focus – IASB issues amendments to defer effective date of IFRS 15](#) (September 2015)
- [IFRS in Focus – IASB proposes clarifications to IFRS 15](#) (August 2015)
- [IFRS in Focus – IASB issues new standard on revenue recognition \(maj 2014\)](#)
- [Notat om IFRS 15 \(juni 2014\) \(på dansk\)](#)
- [IFRS industry Insights](#) (16 mindre nyhedsbreve med fokus på dele af IFRS 15 med størst effekt for de dækkede brancher) (Juni 2014)
- IFRS in Focus – Joint meeting on Revenue (Referater fra møder i IASBs og FASBs fælles *Revenue Transition Resource Group* – [Marts 2015](#); [Januar 2015](#); [Oktober 2014](#); [Juli 2014](#)). På disse møder drøftes konkrete/praktiske problemstillinger som er konstateret ifm. implementeringen af IFRS 15.
- [Implementing IFRS 15](#) - Industrispecifikke implementation guides (Længere notater, som bl.a. omhandler potentielle udfordringer ved implementering af IFRS 15 specifikt for den pågældende industri).

Video eller audio potcasts

- [A detailed look at the new revenue framework, IFRS 15 “Revenue from contracts with customers”](#) – Et 60 minutters interview af lederen af Deloitte's Expert Advisory Panel (EAP) for omsætning. Kan også downloades i mindre bidder, som behandler de enkelte dele af den nye standard.



IFRS 9, Finansielle Instrumenter (Juli 2014)

Beskrivelse af ændring	Forventet effekt på årsrapporten	Status / Action plan
<p>IASB udsendte i juli 2014 den endelige version af IFRS 9, <i>Finansielle instrumenter</i>, som udover de tidligere afsluttede delprojekter også indeholder nye bestemmelser vedrørende værdiforringelse af finansielle aktiver samt ændringer til tidligere udsendte bestemmelser i IFRS 9 vedrørende klassifikation og måling af finansielle aktiver. Hermed afsluttes IASB's projekt vedrørende erstatning af IAS 39, <i>Finansielle instrumenter: Indregning og måling</i>, som i hovedtræk har omfattet følgende delprojekter:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Klassifikation og måling af finansielle aktiver (November 2009) • Klassifikation og måling af finansielle forpligtelser (Oktober 2010) • Regnskabsmæssig sikring (November 2013) • Ændringer til klassifikation og måling af finansielle aktiver (Juli 2014) • Værdiforringelse af finansielle aktiver (Juli 2014) <p>IASB har fortsat et projekt på deres agenda vedrørende macro hedging (<i>accounting for dynamic risk management</i>), men dette projekt anses for værende et separat projekt i forhold til IFRS 9.</p> <p>Klassifikation og måling af finansielle aktiver</p> <p>Klassifikationen af finansielle aktiver, og dermed den efterfølgende måling, baseres ifølge IFRS 9 på virksomhedens forretningsmodel for investering i og besiddelse af det pågældende aktiv.</p> <p>Hvis aktivet</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. indgår i en forretningsmodel, hvis formål det er at inddrive de kontraktlige pengestrømme fra aktivet over dets levetid (<i>business model test</i>), og 2. de kontraktlige pengestrømme udelukkende består af tilbagebetaling af hovedstolen, samt renter heraf (<i>contractual cash flow test</i>) <p>skal aktivet henføres til kategorien Amortiseret kostpris og dermed efter første indregning måles til amortiseret kost.</p>	<p>[Analyser og beskriv effekt som ændringen forventes at få på fremtidige årsregnskaber. Herunder beskrives udførte handlinger, forklaringer/begrundelser og konklusion, samt forslag til omtale i anvendt regnskabspraksis vedrørende udsendte, endnu ikke implementerede standarder]</p>	<p>[Marker med farvekode status for analysen af ændringen]</p> <p></p> <p>Afsluttet igangværende ikke påbegyndt</p> <p>[Indsæt datoer for aftalte deliverables]</p>

IFRS 9, Finansielle Instrumenter (Juli 2014) (Fortsat)

Med udsendelsen af den endelige IFRS 9 i juli 2014 tilføjede IASB en yderligere kategori vedrørende finansielle aktiver, som opfylder contractual cash flow test, jf. pkt. 2 ovenfor, men som indgår i en forretningsmodel, hvis formål det er **både** at inddrive de kontraktlige pengestrømme og at sælge det finansielle aktiv. Aktiver i denne kategori skal efter første indregning måles til dagsværdi, med indregning af renter, valutakursgevinster/-tab samt nedskrivning for værdiforringelse i resultatet, mens øvrige ændringer i dagsværdien indregnes i anden totalindkomst. Ved salg af aktivet, eller reklassifikation til kategorien ”Dagsværdi via resultatet (FVTPL)” recirkuleres beløb indregnet i andet totalindkomst til resultatet. Herved opnås, at beløb indregnet i resultatet svarer til en behandling til amortiseret kostpris, mens det indregnede beløb i balancen afspejler aktivets dagsværdi.

Aktiver, som ikke henhører til en af ovennævnte to kategorier, klassificeres som finansielle aktiver til dagsværdi via resultatet (FVTPL), som løbende måles til dagsværdi, med alle værdiændringer indregnet i resultatet.

Egenkapitalinstrumenter, som ikke besiddes med handel for øje kan dog ved første indregning uigenkaldeligt klassificeres som måling til dagsværdi via anden totalindkomst. For aktiver i denne kategori indregnes alle realiserede og urealiserede værdireguleringer (inkl. valutakurs-reguleringer) i anden totalindkomst, uden efterfølgende recirkulering til resultatet, når indregning af aktivet ophører.

Fremover skal finansielle aktiver således klassificeres i en af følgende fire kategorier:

1. Amortiseret kostpris
2. Dagsværdi med værdiregulering via anden totalindkomst (FVTOCI) (fordringer)
3. Dagsværdi med værdiregulering via resultatopførelsen (FVTPL)
4. Dagsværdi med værdiregulering via anden totalindkomst (FVTOCI) (egenkapitalinstrumenter)

I lighed med IAS 39 tillader IFRS 9, at finansielle aktiver ved første indregning kategoriseres som FVTPL, hvis dette fjerner eller væsentligt reducerer en målings- eller indregningsinkonsistens.

IFRS 9, Finansielle Instrumenter (Juli 2014) (**Fortsat**)

Klassifikation og måling af finansielle forpligtelser

Størstedelen af bestemmelserne i IAS 39 vedrørende indregning og måling af finansielle forpligtelser er overført uændret til IFRS 9. IFRS 9 indeholder dog følgende ændringer til bestemmelserne i IAS 39:

- Undtagelsen i IAS 39, ifølge hvilken afledte finansielle instrumenter relateret til unoterede aktier i visse tilfælde kunne måles til kostpris, ophæves. Under IFRS 9 skal alle afledte finansielle instrumenter således måles til dagsværdi.
- Virksomheder, som vælger at måle finansielle forpligtelser til dagsværdi (dagsværdi-optionen), skal under IFRS 9 præsentere den del af periodens ændring i dagsværdi, som kan henføres til ændringer i virksomhedens egen kreditværdighed (own credit risk), i Anden totalindkomst (OCI).

Ophør af indregning

Bestemmelserne om ophør af indregning (*derecognition*) er overført uændret fra IAS 39 til IFRS 9.

Regnskabsmæssig sikring

IFRS 9 ændrer i væsentlig grad bestemmelserne vedrørende regnskabsmæssig sikring i forhold til IAS 39. Ændringerne medfører bl.a., at virksomhederne bedre kan afspejle deres risikostyringsaktiviteter i regnskabet, da der med ændringen bliver større overensstemmelse mellem den økonomiske virkning af sikringsaktiviteterne og den regnskabsmæssige præsentation. Læs mere om baggrunden for ændringerne på [IASPlus](#).

De væsentlige ændringer vedrørende regnskabsmæssig sikring er i hovedtræk:

- Omfanget af poster, der kan behandles efter de regnskabsmæssige bestemmelser om sikring øges, fx særskilt sikring af risikokomponenter i ikke-finansielle poster, sikring af en aggregeret eksponering inkl. derivater, sikring af grupper af transaktioner og nettopositioner
- Omfanget af finansielle instrumenter, der kan anvendes som sikringsinstrumenter øges, fx instrumenter der måles til dagsværdi via resultatet, øget mulighed for brug af optioner

IFRS 9, Finansielle Instrumenter (Juli 2014) (**Fortsat**)

- Bestemmelser vedrørende sikringseffektivitet ændres, således at de i højere grad afspejler den økonomiske sammenhæng mellem det sikrede og sikringsinstrumentet
- Der indføres øgede krav til oplysning om virksomhedens risikostyring, pengestrømme fra sikringsaktiviteter, og regnskabets påvirkning fra regnskabsmæssig sikring

Værdiforringelse af finansielle aktiver

Bestemmelserne i IFRS 9 vedrørende værdiforringelse af finansielle aktiver tager udgangspunkt i et forventet tab-princip, i modsætning til de nugældende regler i IAS 39, som er baseret på et princip om faktisk indtrufne tab.

Bestemmelserne gælder for

- Finansielle aktiver der måles til amortiseret kost
- Finansielle aktiver, der kræves målt til FVTOCI (blandet forretningsmodel)
- Lånetilsagn, hvor der er en aktuel forpligtelse til at udvide kreditten (medmindre disse måles til FVTPL)
- Finansielle garantier omfattet af IFRS 9 (medmindre disse måles til FVTPL)
- Leasing tilgodehavender
- Tilgodehavender fra salg af varer og tjenesteydelser omfattet af IFRS 15.

Ifølge IFRS 9 skal hensættelse til tab på et finansielt aktiv opgøres løbende fra tidspunktet for første indregning med et beløb svarende til:

- Forventede tab på aktivet i hele aktivets levetid vægtet med sandsynligheden for, at låntager går i default inden for de næste 12 måneder (*12-month expected credit losses*), eller
- Forventede tab på aktivet i hele aktivets levetid (*full lifetime expected credit losses*)

Hensættelse svarende til forventede tab i hele aktivets levetid skal foretages, når kreditrisikoen for det finansielle aktiv er øget betydeligt siden aktivets første indregning, samt for tilgodehavender fra salg af varer og tjenesteydelser, som ikke anses for værende en finansieringstransaktion i henhold til IFRS 15. Det antages, at kreditrisikoen er væsentligt forøget, hvis aktivet er overforfaldent med mere end 30 dage.

IFRS 9, Finansielle Instrumenter (Juli 2014) (**Fortsat**)

For øvrige finansielle aktiver foretages hensættelse baseret på ”12-month expected credit losses”. Virksomhederne kan dog frivilligt vælge at foretage hensættelse baseret på ”full lifetime expected credit losses” for leasingtilgodehavender og tilgodehavender fra salg af varer og tjenesteydelser, som anses for værende en finansieringstransaktion i henhold til IFRS 15.

Forventede tab skal tilbagediskonteres med aktivets effektive rente fastsat på tidspunktet for første indregning.

Renter på finansielle aktiver skal som udgangspunkt beregnes efter et effektiv rente-princip af bruttoudlånet. IFRS 9 indeholder dog modifikationer hertil, afhængig af aktivets status i forhold til værdiforringelse. Den regnskabsmæssige behandling kan således opdeles i følgende tre kategorier afhængig af aktivets status:

1. Kreditrisikoen er ikke væsentligt forøget siden første indregning – Renteberegning af bruttoudlånet
2. Kreditrisikoen er væsentligt forøget, men der er ikke objektiv indikation på værdiforringelse – Renteberegning af bruttoudlånet
3. Der er objektiv indikation på værdiforringelse – Renteberegning på netto regnskabsmæssig værdi (dvs. inklusiv hensættelse til tab)

Når information om faktorer og indikatorer, som indgår i vurderingen af, hvorvidt kreditrisikoen er betydeligt forøget ikke er tilgængelig for det enkelte finansielle aktiv foretages vurderingen i stedet på passende grupper/andele af en portefølje af finansielle aktiver

Yderligere oplysningskrav

IFRS 9 udvider via konsekvensrettelser til IFRS 7 på en række områder oplysningskravene i betydelig grad.

Det gælder fx oplysninger vedrørende

- regnskabsmæssig sikring og anvendelse af derivater
- kreditrisici og opgørelse af hensættelse til tab
- investering i egenkapitalinstrumenter som måles til FVTOCI
- reklassifikation af finansielle aktiver

*IFRS 9, Finansielle Instrumenter (Juli 2014) (Fortsat)***Ikrafttrædelse**

IFRS 9 gælder for regnskabsår, der begynder 1. januar 2018 eller senere. Tidligere anvendelse er tilladt – i Danmark dog ikke før den er godkendt af EU.

IFRS 9 skal som udgangspunkt anvendes med tilbagevirkende kraft, men indeholder undtagelser hertil, fx for regnskabsmæssig sikring, der som udgangspunkt skal implementeres med fremadrettet effekt.

Med udsendelsen af den endelige IFRS 9 i juli 2014, og dermed afslutningen af det samlede IFRS 9 projekt, tilbagetrækkes de tidligere versioner af IFRS 9, som blev udsendt i november 2009, oktober 2010 og november 2013. Virksomheder som vælger at implementere IFRS 9 før 1. januar 2018 skal som udgangspunkt implementere den fulde og endelige IFRS 9.

Dog kan virksomheder, som førtidsimplementerer IFRS 9 senest 1. januar 2015 fortsat vælge at implementere de tidligere versioner af IFRS 9 for perioden frem til 1. januar 2018.

Desuden kan en virksomhed frivilligt vælge at førtidsimplementere ændringen vedrørende indregning i anden totalindkomst af dagsværdiændring fra virksomhedens egen kreditrisiko på finansielle forpligtelser som måles til FVTPL, uden samtidig implementering af de øvrige dele af IFRS 9.

Endelig kan en virksomhed vælge at undlade implementering af reglerne i IFRS 9 vedrørende regnskabsmæssig sikring, og fortsætte anvendelse af IAS 39's bestemmelser herom, også efter 1. januar 2018. Denne mulighed vil eksistere indtil IASBs afslutning af projektet vedrørende macro hedging.

IFRS 9, Finansielle Instrumenter (Juli 2014) (**Fortsat**)

Yderligere information

For yderligere information om IFRS 9 henvises til:

Nyhedsbreve

- [IFRS in Focus - Meeting of IFRS Transition Resource Group for Impairment of Financial Instruments](#) (September 2015)
- [IFRS in Focus – First meeting of IFRS Transition Resource Group for Impairment of Financial Instruments](#) (April 2015)
- [IFRS industry insights: Non-financial corporates – New financial instrument standard changes financial asset classification and bad debt provisioning](#) (August 2014)
- [IFRS industry insights: Banking and securities sector – Banks required to adopt new expected loss model and changes to financial asset classification](#) (August 2014)
- [IFRS industry insights: Insurance sector – New financial instrument standard changes financial asset classification and bad debt provisioning](#) (August 2014)
- [IFRS in Focus – IASB finalises IFRS 9 which changes the classification and measurement of financial assets and introduces an expected loss impairment model](#) (Juli 2014)
- [IFRS in Focus – Hedge accounting reforms: A closer reflection of risk management](#) (November 2013)
- [IFRS in Focus – IASB issues revisions to IFRS 9 for financial liability accounting](#) (November 2010)
- [IAS Plus Newsletter – IFRS 9 Financial Instruments](#) (November 2009)

Video eller audio podcasts

- [IFRS 9 Financial Instruments](#) (Juli 2014)
- [Impact of IFRS 9 on banking industry](#) (Juli 2014)
- [A new general hedge accounting model in IFRS 9 Financial Instruments \(high level summary\)](#) (November 2013)
- [A new general hedge accounting model in IFRS 9 Financial Instruments \(Detailed explanation\)](#) (November 2013)

eLearning modules

- IFRS 9 Classification and measurement
- IFRS 9 Derecognition
- IFRS 9 Hedge accounting
- IFRS 9 Impairment

Deloitte's eLearning moduler kan downloades [hér](#).



Om Deloitte

Deloitte leverer ydelser inden for Revision, Skat, Consulting og Financial Advisory til både offentlige og private virksomheder i en lang række brancher. Vores globale netværk med medlemsfirmaer i mere end 150 lande sikrer, at vi kan stille stærke kompetencer til rådighed og yde service af højeste kvalitet, når vi skal hjælpe vores kunder med at løse deres mest komplekse forretningsmæssige udfordringer. Deloitte's ca. 182.000 medarbejdere arbejder målrettet efter at sætte den højeste standard.

Deloitte Touche Tohmatsu Limited

Deloitte er en betegnelse for Deloitte Touche Tohmatsu Limited, der er et britisk selskab med begrænset ansvar, og dets netværk af medlemsfirmaer. Hvert medlemsfirma udgør en separat og uafhængig juridisk enhed. Vi henviser til www.deloitte.com/about for en udførlig beskrivelse af den juridiske struktur i Deloitte Touche Tohmatsu Limited og dets medlemsfirmaer.