

else af begrebet omkostninger og sprogbrugen i 4. direktiv.

F.eks. er begrebet indirekte produktionsomkostninger (IPO) i praksis så indarbejdet, at det ikke er fundet hensigtsmæssigt at lade forslaget anvende andre benævnelser for dette forhold. I virksomhedernes interne regnskab opfattes begrebet "omkostning" traditionelt som "forbrug" af ressourcer, uanset om dette forbrug i den eksterne regnskabsrapportering er blevet omkostningsført i resultatopgørelsen eller indregnet som del af aktiverne i balancen. I henhold til definitionen på omkostninger i forslagens bilag 1, C, nr. 12, er der strengt taget ikke tale om "omkostninger" før de aktiverede "IPO'er" indregnes som omkostninger i resultatopgørelsen, og dermed – bortset fra de tilhørende indtægter - forårsager fald i egenkapitalen. Indtil da, er der strengt taget tale om aktiverede indirekte produktionsudgifter. Som nævnt anvender forslaget ikke begrebet udgifter.

Den artsopdelte resultatopgørelse, som har baggrund i 4. direktiv, bygger på en systematik, hvor visse arabertalsposter i regnskabseskemaerne ikke entydigt kan benævnes som enten "omkostninger" eller "udgifter". Ses resultatopgørelsens poster under ét, vil resultatopgørelsen dog også her reelt bestå af "omkostninger" og "indtægter", således som disse begreber er defineret i forslaget.

#### Til § 29

*Forslagets § 29* præciserer i lighed med gældende årsregnskabsbekendtgørelses § 7 indholdet af konkrete poster i den funktionsopdelte resultatopgørelse.

*Stk. 1* bestemmer, at den funktionsopdelte resultatopgørelse skal belastes med de omkostninger, der i produktionen er medgået til at producere "solgte" varer og tjenesteydelser. Ressourcer der afholdes til at producere varer og tjenesteydelser, der endnu ikke er "solgt" - og dermed indgået i nettoomsætningen - skal normalt indregnes i balancen som varebeholdninger eller igangværende arbejder. Indtægterne matches således med produktionsomkostninger. Derved kan regnskabsbruger umiddelbart sammenholde størrelsen af produktionsomkostningerne i forhold til salgs-værdien heraf, og derved få et indtryk af virksomhedens produktivitet.

Produktionsomkostninger består af såvel direkte som indirekte produktionsomkostninger. Da virksomheder i klasse B ikke har pligt til at indregne indirekte produktionsomkostninger på de enkelte produkter, indregnes disse omkostninger som periodeomkostninger, medmindre virksomheden her vælger at følge reglerne i regnskabsklasse C.

Den funktionsopdelte resultatopgørelse indeholder – i modsætning til den artsopdelte – ikke særskilte poster for afskrivninger og personaleomkostninger. *Stk. 2* bestemmer derfor, at disse omkostningsarter skal fordeles som henholdsvis produktions-, distributions-, og administrationsomkostninger, således at de i resultatopgørelsen indeholdes i de nævnte funktioner.

Fordelingen af omkostninger, der er indirekte i forhold til de tre funktioner – Produktion, Distribution og Administration – skal ske ud fra fordelingsnøgler, der fastsættes af virksomheden selv på ensartet måde år for år (konsistens).

Bestemmelsen implementerer 4. direktivs artikel 25.

#### Til § 30

*Forslagets § 30* præciserer hvilke indtægter og omkostninger, der skal klassificeres som ekstraordinære poster.

Internationalt er muligheden for at klassificere forhold som ekstraordinære blevet mere begrænset i de senere år, jf. IAS 8. Det skyldes primært misbrug eller misforståelse af reglerne, hvor ledelser har indregnet negative forhold som ekstraordinære for at forbedre det ordinære resultat og tilkendegive, at det negative ikke er tilbagevendende, eller for at give regnskabsbruger det indtryk, at ledelsen ikke har haft indflydelse på den negative udvikling.

Bestemmelsen markerer, at de samme ekstraordinære forhold normalt ikke kan forventes at forekomme igen. Hvad der skal forstås ved virksomhedens ordinære drift må afgøres ud fra den konkrete situation. En virksomheds vedtægts- eller aftalemæssige formål giver sjældent meget vejledning. Eksempler på ekstraordinære poster kan være omkostninger, der er resultatet af en naturkatastrofe i et område, hvor sådanne ikke normalt kan forventes, eller ekspropriation af aktiver.

Ekstraordinære poster må adskilles fra poster, der omhandler sekundære aktiviteter. Sekundære aktiviteter er ordinære aktiviteter, der er jævnlige tilbagevendende, men som ligger udenfor virksomhedens primære drift, dvs. udenfor det felt, hvor virksomheden har til hensigt at indtjene langt den overvejende del af sit overskud. Eksempler på sekundære aktiviteter er virksomhedens interne kantinedrift eller ferieboliger for medarbejderne.

Usædvanlige forhold adskiller sig fra ekstraordinære forhold ved at kunne komme til udtryk gennem såvel ordinære som ekstraordinære poster. Udgangspunktet er dog; at de skal henregnes til ordinære po-