

### Til § 45

*Forslagets § 45* viderefører i moderniseret form nugældende lovs § 32, stk. 1, der giver praktiske regler for målingen af varebeholdningers værdi.

Det gøres her muligt at finde en tilnærmet værdi på de enkelte vareenheder. Optælling af antallet af vareenheder skal fortsat ske internt.

Virksomheden kan hér lægge til grund, at varelageret består af de sidst ankomne varer inden for hver varetype (FIFO – først-ind-først-ud), eller en blanding af de varer, der er leveret (gennemsnitsmetoden). Virksomheden har mulighed for at vælge en anden lignende opgørelsesmetode. Det er præciseret, at metoden i så fald skal afspejle værdien af den fysiske varebeholdning på balancedagen. Det betyder, at et fåtal af virksomheder – som også forudsat under gældende lov – kan benytte LIFO-metoden, som forudsætter, at de ældste varer hele tiden ligger på lager.

Bestemmelsen implementerer 4. direktivs artikel 40, stk. 1.

### Til § 46

*Forslagets § 46* omhandler op- og nedskrivning af varebeholdninger og andre omsætningsaktiver, hvis værdien ikke løbende reguleres i henhold til forslagets §§ 37 og 38. I lighed med forslagets §§ 41 og 42 er opskrivning en mulighed, medens nedskrivning er krævet. Bestemmelsen implementerer 4. direktivs artikel 33, stk. 1, litra a, og artikel 39, stk. 1, litra b og d.

Efter *stk. 1* er målet for opskrivning af varelageret genanskaffelsesværdien i modsætning til materielle anlægsaktiver, hvor opskrivningsmålet er dagsværdi. Baggrunden for denne forskel er 4. direktiv, der særskilt tillader opskrivning til genanskaffelsesværdi. Genanskaffelsesværdien defineres i bilag 1, D, nr. 3 som den pris, der skal betales for at erhverve et tilsvarende aktiv. En mulighed for opskrivning af varebeholdninger til salgsværdi ville betyde, at kalkuleret avance for ikke solgte varer kunne indregnes i balancen allerede på det tidspunkt, hvor varerne indgik på lager. Dette er hverken tilladt efter direktivet eller IAS. Muligheden for opskrivning til genanskaffelsesværdi, der i sin tid blev indsat i direktivet, navnlig af hensyn til hollandsk regnskabspraksis, findes i nugældende lovs § 34, stk. 1. Regnskabsrådet fandt, at muligheden burde opretholdes, uanset at opskrivning af varebeholdninger ikke er i overensstemmelse med IAS 2.

Opskrivning til genanskaffelsesværdi medfører indregning af en ikke-realiseret værdistigning, bestående af forskellen mellem historisk kostpris og genan-

skaffelsesværdien. Et beløb svarende til denne forskel skal indregnes direkte i posten "Reserve for opskrivning" under egenkapitalen. Værdistigningen må hverken direkte eller indirekte påvirke resultatopgørelsen. Den må således ikke indregnes som indtægt hér, jf. forslagets § 49, stk. 2, nr. 1, og opgørelse af årets vareforbrug m.v. skal ske på baggrund af ikke-opskrevne værdier. Opskrivninger vil således kun påvirke balancen, ved at varebeholdningerne måles til en mere aktuel værdi.

Andre omsætningsaktiver, der ikke måles efter §§ 37 og 38, kan også opskrives. Denne opskrivning er frivillig og kan ske til dagsværdi. Bindingskravet for opskrivninger i forslagets § 41, stk. 3, finder også anvendelse ved opskrivninger af omsætningsaktiver. Egne kapitalandele, der indregnes som aktiver, kan ikke opskrives, jf. forslagets § 35.

Efter *stk. 2* skal omsætningsaktiver, der ikke måles efter §§ 37 og 38 nedskrives til nettorealiseringsværdi. Dette gælder også efter IAS 2 og IAS 36. Nettorealiseringsværdien for et aktiv er summen af de fremtidige nettoindbetalinger, som aktivet forventes at indbringe som led i normal drift. Begrebet er bredt anerkendt i såvel regnskabsteori som –praksis. Forslagets krav om nedskrivning gælder – i modsætning til muligheden for opskrivning – også for egne kapitalandele, der er indregnet som aktiver.

### Til § 47

Forslaget viderefører kun delvist de gældende regler om hensættelser i gældende lovs § 20, der baseres på 4. direktivs artikel 20. Begrebet "hensatte forpligtelser" synes mere sigende end hensættelser, fordi det klart indikerer, at de forhold, der kan og skal indregnes som hensatte forpligtelser, skal opfylde definitionen på forpligtelser i bilag 1, C, nr. 5. Her fremgår, at forpligtelser er en eksisterende pligt, der er opstået som resultat af tidligere begivenheder, og hvis indfrielse forventes at medføre afståelse af fremtidige økonomiske fordele. En forpligtelse, der eksisterer på balancedagen, kan være opstået i regnskabsåret eller tidligere regnskabsår.

I modsætning til gældende lov tillader *forslagets stk. 1, 1. pkt.*, ikke indregning af forhold, der ikke opfylder definitionen på forpligtelser. Et eksempel herpå er udskudt vedligeholdelse af en ejendom. Denne stramning sker dels på baggrund af stramningen i de internationale standarder (IAS 37), dels som følge af konstateret, overdreven brug af hensættelser i opgangstider til at udjævne resultatet af driften. Den type udjævning må ikke indregnes som hensatte forpligtelser. Ønsker virksomheden at markere eventuelle