

*Til § 49*

*Forslagets § 49, stk. 1, 1. og 2. pkt.*, implementerer den del af forsigtighedsgrundsætningen, som knytter sig til resultatopgørelsen ved at kræve, at der er sket indtjening. Dvs. at ikke alle stigninger i aktivernes værdi eller fald i forpligtelserne indregnes som indtægter i resultatopgørelsen, selvom de opfylder den brede definition på indtægter i bilag 1, C, nr. 10. *Stk. 1, 3. pkt.*, vedrørende omkostninger m.v. er derimod ikke så snæver, hvorfor alle værdifald på aktiver og stigninger i forpligtelser, som medfører fald i egenkapitalen, som udgangspunkt skal indregnes som omkostninger i resultatopgørelsen. Denne asymmetri i indregningen af indtægter og omkostninger i resultatopgørelsen betyder, at årets resultat bliver beskåret, fordi der skal opfyldes en større "bevisbyrde" ved indregning af indtægter end ved indregning af omkostninger. Som indtjening anses såvel realiserede indtægter som realisable indtægter, hvor forventningen om indbetalinger til virksomheden må anses som tilstrækkelig sikker (pålidelig). Forslaget viderefører tildels gældende lovs § 23, men søger i endnu højere grad at favne reglerne om, hvad der skal passere resultatopgørelsen og hvad der ikke skal. 4. direktiv indeholder ingen generel regel om hvad der skal passere resultatopgørelsen, men har som udgangspunkt, at alle bevægelser, hvorom det ikke specielt er bestemt, at de skal balanceposteres, skal passere resultatopgørelsen.

Bestemmelsen omhandler også indregning af nettoomsætningen, da dette er en indtægt. Se definitionen af nettoomsætningen i bilag 1, C, nr. 11, som i det store hele svarer til gældende lovs § 22. Men i definitionen afspejles Europa-kommissionens fortolkning, som denne er kommet til udtryk i Kommissionens Fortolkningsmeddelelse af 20. januar 1998. Det sidste led i definitionen, hvorefter "anden skat, der er direkte forbundet med salgsbeløbet" skal fradrages, betyder, at punktafgifter, som er forbundet med det enkelte produkt – og dermed ikke salgsbeløbet – skal indgå i nettoomsætningen. Definitionen stemmer derfor ikke helt overens med IAS 18.

Forslaget viderefører gældende ret for indregning og måling af nettoomsætningen. Denne skal således normalt indregnes på salgstidspunktet, da dette tidspunkt ofte anses for indtjeningstidspunktet, dvs. det tidspunkt, hvor pålideligheden i indregningen er tilstrækkelig stor. Kan nettoomsætningen opgøres pålideligt på et tidligere tidspunkt – jf. IAS 11 og Regnskabsvejledning 6 om produktionsmetoden – kan der ske indregning på dette tidligere tidspunkt. Forslaget rummer således både salgsmetoden og produktionsmetoden.

Virksomhedens ledelse skal vælge den indtægtsmetode, som bedst viser et retvisende billede. Det betyder, at virksomheden normalt vil skulle benytte produktionsmetoden, hvis virksomheden deltager i entrepriseopgaver eller på anden måde producerer til ordre. Metoden kan dog alene benyttes for de opgaver, der opfylder betingelserne i Regnskabsvejledning 6 og IAS 11 om entreprisekontrakter. På dette felt forudsættes lovens rammer at skulle udfyldes ved standarder. Regnskabsvejledning 6, der er under revision, og som herefter formentligt vil ligge ret tæt op ad IAS 11, vil her være egnet.

Visse indtægter anses altid for indtjent, og skal derfor indregnes i resultatopgørelsen. Det drejer sig efter forslagets stk. 1, 2. pkt., om opreguleringer på finansielle aktiver, investeringsaktiver og biologiske aktiver, jf. §§ 37 og 38. Tilsvarende gælder for indtægter ved anvendelse af equity-metoden, jf. forslagets § 84, jf. § 85, for virksomheder i klasse C. Sidstnævnte fremgår dog ikke af § 49, der omhandler virksomheder i klasse B. Desuden indregnes ændring af regnskabsmæssigt skøn i resultatopgørelsen, når der er tale om tilbageførsel af beløb, der tidligere har været indregnet i resultatopgørelsen.

*Forslagets stk. 2* opregner en række bevægelser, der ikke må indregnes i resultatopgørelsen. *Nr. 1* omhandler opskrivninger efter § 41 og § 46, der også efter gældende lovs § 30 henholdsvis § 34 skal indregnes direkte på egenkapitalen. Er opskrivningen forbundet med behov for hensættelse af udskudte skatter, skal hensættelserne tilsvarende også ske som balancepostering.

*Nr. 2* behandler indtægter ("gevinst") og omkostninger ("tab") forbundet med køb og salg af egne kapitalandele. Bestemmelsen omfatter kun egne kapitalandele, der ikke indregnes med værdi i balancen. Se nærmere herom under forslagets § 35.

*Nr. 3* regulerer som noget nyt udtrykkeligt forhold omkring sikring af fremtidige aktiver og forpligtelser. I sådanne tilfælde er det – i overensstemmelse med IAS 39 – fundet rigtigst ikke at tillade indregning på resultatopgørelsen. Det synes også bedst at harmonisere med de økonomiske realiteter, eftersom der er tale om fremtidige aktiver og forpligtelser, hvis værdistigninger og –fald som følge af definitionerne på aktiver og forpligtelser holdes udenfor balancen. Se forslagets § 50 om sikring af eksisterende aktiver og forpligtelser.

*Nr. 4* omhandler bevægelser som følge af valutakursforskelle, der opstår for nettoinvesteringer i aktiviteter, der ikke indgår løbende i virksomhedens pengestrømme, jf. forslagets § 39, stk. 2.