

Segmentrapportering efter IFRS 8

– Den praktiske håndtering

2. udgave

December 2008

Segmentrapportering efter IFRS 8

Den praktiske håndtering

Udgiver: PricewaterhouseCoopers
Ekspedition: Strandvejen 44, 2900 Hellerup
Produktion: M&C 0971-08
Tryk: TrykBureauet Grafisk produktion A/S
Oplag: 2.000
ISBN: 87-91837-08-1

Denne publikation udgør ikke og kan ikke erstatte professionel rådgivning. PricewaterhouseCoopers påtager sig intet ansvar for tab, nogen måtte lide som følge af handlinger eller undladelser baseret på publikationens indhold, ligesom PricewaterhouseCoopers ikke påtager sig ansvar for indholdsmæssige fejl og mangler.

© 2008 PricewaterhouseCoopers. Med forbehold af alle rettigheder. PricewaterhouseCoopers betegner det netværk af medlemsfirmaer, der er omfattet af PricewaterhouseCoopers International Limited, hvor hver enkelt virksomhed er en særskilt og uafhængig juridisk enhed.

Indhold

1. Hvilke ændringer til segmentoplysninger er der kommet med IFRS 8?	5
2. Nye muligheder for at præsentere information med IFRS 8	9
3. Afdækning af de rapporteringspligtige operative segmenter	10
3.1 Afdækning af virksomhedens operative segmenter	11
3.2 Afdækning af, hvilke af virksomhedens operative segmenter der er rapporteringspligtige	14
4. Resultat- og balancelinjer, der vises i segmentregnskabet	17
4.1 Resultat- og balancelinjer, der skal vises i segmentregnskabet	17
4.2 Frivillige oplysninger i segmentnoten	18
4.3 Spørgsmål/svar	19
5. Hvilke resultat- og balancelinjer skal afstemmes, og hvordan skal de afstemmes til "hovedregnskabet"?	21
6. Oplysninger, der altid skal gives som en del af segmentregnskabet	24
6.1 Supplerende oplysninger af generel karakter	24
6.2 Yderligere oplysninger i definerede grupperinger – skal basere sig på det eksterne regnskab og skal altid gives, medmindre det allerede er oplyst eller ikke kan fremskaffes med rimeligt omkostningsforbrug	25
6.3 Spørgsmål/svar	25
7. Ikrafttræden for IFRS 8	27
7.1 Sammenligningstal	27
7.2 Delårsrapportering	27
7.3 Krav eller anbefaling om segmentoplysninger i andre standarder	28
Regnskab – PwC publikationer	29
Kontaktpersoner i PricewaterhouseCoopers	31

1. Hvilke ændringer til segmentoplysninger er der kommet med IFRS 8?

IFRS 8.1 Core principle

An entity shall disclose information to enable users of its financial statements to evaluate the nature and financial effects of the business activities in which it engages and the economic environments in which it operates.

Det daværende IASC påbegyndte arbejdet med segmentoplysninger i sidste halvdel af 1990'erne, i øvrigt sammen med den standardudstedende organisation i USA, FASB.

IASC og FASB kunne ikke blive enige om, hvorvidt segmentoplysninger skulle fokusere på udviklingen i den enkelte virksomhed eller på sammenlignelighed med andre virksomheder.

I USA valgte man at basere segmentrapporteringen på virksomhedernes ledelsesrapportering og fokuserede dermed på at give regnskabslæser mulighed for at følge den enkelte virksomhed over tid. IASB valgte i IAS 14 at fokusere på sammenlignelighed mellem virksomheder og valgte derfor en model, hvor segmenterne fastlægges ud fra ensartethed i risici og afkast.

Med IFRS 8 er bestemmelserne om segmentrapportering stort set identisk med US GAAP. Fra 1. januar 2009 vil alle børsnoterede virksomheder, der anvender IFRS, derfor også angive segmentoplysninger, der baserer sig på virksomhedens ledelsesrapportering.

I korte træk kan kravene til segmentoplysninger i IFRS 8 anskueliggøres således:

Til: Det børsnoterede selskab
Fra: IASB/IFRS 8
Vedr.: Relevant og brugbar information til regnskabsbrugeren

De bedes forsyne regnskabslæser med relevant og brugbar information, der gør ham i stand til at få indblik i, hvilke hovedaktiviteter virksomheden beskæftiger sig med, hvor aktiviteterne foregår, samt hvordan de enkelte aktiviteter klarer sig.

PS: Oplysningerne skal være baseret på den information, virksomhedens ledelse anvender til vurdering af resultater og ressourceallokering.

Mere detaljeret kan ændringerne fra IAS 14 til IFRS 8 anskueliggøres således:

IAS 14	IFRS 8
Segmentering efter ensartet risiko og afkast.	Segmentering i overensstemmelse med den ledelsesrapportering, der bruges til vurdering af resultat og ressourceallokering af virksomhedens øverste operationelle ledelse (Chief Operating Decision Manager).
Segmentering efter aktivitet og geografi skal vælges som hhv. primær og sekundær segmentering.	Der er kun én rapporteringspligtig segmentering.
Et segment skal overvejende have ekstern omsætning.	Et segment kan godt udelukkende have intern omsætning.
Rapporteringspligtige regnskabstal, der viser segmentoplysninger på hhv. resultatopgørelse og balance, er defineret.	De rapporteringspligtige regnskabstal er identiske med de målinger for hhv. resultat og balance, som virksomhedens ledelse internt anvender til evaluering af segmentet og til ressourceallokering.

På den primære dimension skal der oplyses om:

- Nettoomsætning til eksterne kunder
- Nettoomsætning til andre segmenter
- Samlet omsætning
- Aktiver
- Forpligtelser
- Resultat før finansielle poster
- Anlægsinvesteringer – materielle og immaterielle anlægsaktiver
- Afskrivninger¹⁾
- Samlede væsentlige ikke kontante omkostninger udover afskrivninger¹⁾
- Resultatandel og regnskabsmæssig værdi af associerede virksomheder og joint ventures og andre virksomheder, hvis aktiviteter ligger i segmentet, og resultat opgøres til indre værdi
- Nedskrivninger og tilbageførsler heraf
- Oplysninger om ophørende segment-aktiviteter.

¹⁾ Oplysningerne kan udelades, hvis der vises pengestrømme, jf. anbefalingen i IAS 7.

Der skal oplyses om følgende pr. rapporteringspligtigt segment:

- Resultatmål (linjen/totalen, der udtrykker segmentets resultat)
- Mål for aktivsum.

Hvis den øverste operationelle ledelse regelmæssigt modtager informationen, skal der pr. segment oplyses om:

- Forpligtelser.

Der skal pr. rapporteringspligtigt segment oplyses om nedenstående, hvis det er en del af det materiale, der tilgår den øverste operationelle ledelse med jævne mellemrum, også selv om det ikke bruges til hverken evaluering eller ressourceallokering:

- Ekstern omsætning
- Intern omsætning
- Renteindtægter
- Renteomkostninger
- Af- og nedskrivninger
- Særlige indtægter eller udgifter, der er vist separat
- Resultat fra associerede selskaber eller joint ventures (indre værdis metode)
- Skat
- Væsentlige ikke kontante indtægter og/eller omkostninger
- Tilgang på anlægsaktiver (undtagen finansielle instrumenter, udskudte skatteaktiver, aktiver i pensionsordninger og aktiver knyttet til forsikringskontrakter).

IAS 14	IFRS 8
<p>Arten af ydelser i de enkelte segmenter skal beskrives.</p>	<p>Der skal oplyses om, hvordan de rapporteringspligtige segmenter er identificeret – dvs. organisationen bag – herunder hvorvidt segmenteringen er lagt omkring produkter, geografi eller andet. Det skal oplyses, hvis operationelle segmenter er lagt sammen til rapporteringspligtige segmenter, og arten af ydelser i det enkelte segment skal beskrives.</p>
<p>Segmentoplysninger skal sammen med ikke fordelte poster og elimineringer beløbsmæssigt svare direkte til det tilsvarende regnskabstal i det eksterne regnskab. Det vil sige, at der på segmentoplysninger skal anvendes samme regnskabspraksis og valutakurssæt som i det eksterne regnskab.</p>	<p>Segmentoplysninger skal vises med de beløb, der bruges af virksomhedens ledelse til vurdering af resultat og ressourceallokering. Det betyder, at der vises segmentoplysninger under anvendelse af regnskabspraksis og valutakurssæt som i ledelsesregnskabet.</p>
<p>Der skal foretages afstemning af ekstern omsætning, et resultat, der svarer til segmentresultat, resultat af fortsættende aktiviteter og resultat af ophørende aktiviteter.</p>	<p>Der skal foretages afstemning af omsætning, resultatmål, aktiver, forpligtelser og andre segmentoplysninger, der er fundet væsentlige og rapporteret selvstændigt. Afstemningen tager udgangspunkt i de oplysninger, der gives i segmentnoten. Afstemningen skal vises specificeret post for post inden for hver kategori. F.eks. skal hver afvigelse i kategorien anvendt regnskabspraksis vises for sig.</p>
<p>Kun direkte henførbare omkostninger og omkostninger, der med rimelighed kan henføres til segmentet, må medtages. Det samme gælder for balanceposter.</p>	<p>Hvis en omkostning (det være sig direkte eller allokeret) indgår i segmentets resultat, så er det en segmentomkostning. Det samme gælder for balanceposter. Dvs. segmentomkostninger eller segmentbalanceposter baserer sig på, hvorledes de fordeles i den interne ledelsesrapportering.</p>
	<p>Yderligere oplysninger/specifikationer på omsætning og anlægsaktiver skal altid gives. Disse oplysninger skal baseres på det eksterne regnskab.</p>

2. Nye muligheder for at præsentere information med IFRS 8

IFRS 8 stiller krav om, at virksomheden giver segmentoplysninger, der giver regnskabslæseren mulighed for at se virksomheden på samme måde som ledelsen. Det kan for nogle virksomheder opleves belastende, da også konkurrenter får adgang til disse segmentoplysninger.

Nogle virksomheder, der har væsentlige forskelle mellem ledelsesrapportering og eksternt regnskab mht. regnskabspraksis eller klassifikation, kan synes, at afstemningsarbejdet fra segmentnoten til det eksterne regnskabsudtryk er omfattende. Men virksomhederne kan også vælge at bruge IFRS 8 til at få "ryddet op" i ledelsesrapporteringen, så kun absolut nødvendige forskelle i anvendt regnskabspraksis og klassifikation får lov at fortsætte. Det vil måske vise sig, at de afstemningsposter, man nødtigt vil forklare, slet ikke er nødvendige. F.eks. kan der i kolonnen "andre" fra den hidtidige segmentnote være indeholdt ikke fordelte poster, der ved et fornyet gennemsyn viser sig at kunne henføres til rapporteringspligtige segmenter.

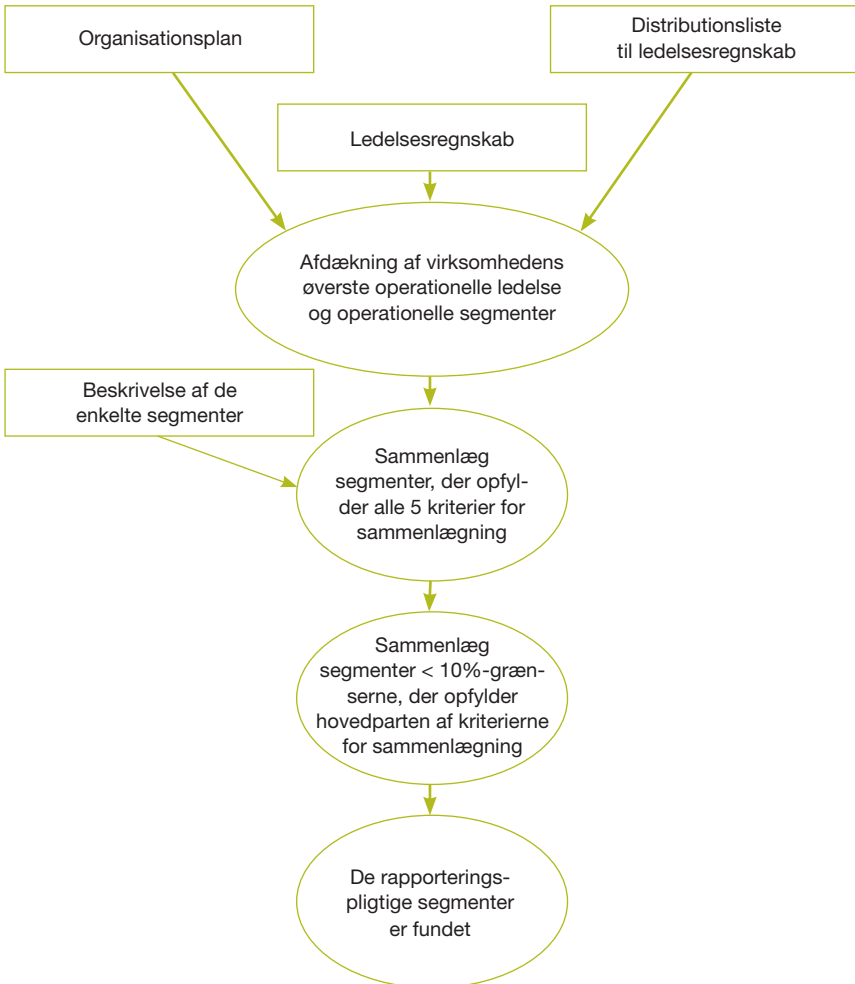
En god segmentnote betyder, at der bliver en bedre kobling mellem regnskabstallene og ledelsesberetningen, hvor udviklingen i virksomhedens aktiviteter beskrives. Der er fra segmentnoten under anvendelse af IFRS 8 en én til én sammenhæng med den måde, ledelsen styrer virksomheden på.

I praksis er der nok i de fleste tilfælde ikke de store forskelle på regnskabspraksis i ledelsesrapportering og den eksterne årsrapport. Men i de tilfælde hvor der er en markant forskel, bliver der med IFRS 8 mulighed for at anvende den praksis, som ledelsen mener bedst afspejler virksomhedens aktivitet. Det kunne f. eks. være tilfældet, hvis en virksomhed ikke kan eller ikke ønsker at opfylde de omfattende krav, der er til anvendelse af reglerne om regnskabsmæssig afdækning, men alligevel anser indgåelsen af afdækningerne som en effektiv økonomisk afdækning. Fastholder virksomheden derfor princippet i ledelsesrapporteringen og bruger det i forbindelse med resultatopfølgning og ressourceallokering, vil der fremover blive en mere naturlig sammenhæng mellem beløbsstørrelser fra segmentnoten/ ledelsesrapporteringen og ledelsesberetningen.

I PwC's IFRS-modelregnskab for 2008 kan der hentes inspiration til opbygning af segmentnote, idet der på siderne 37 – 41 er givet et eksempel på segmentoplysninger.

3. Afdækning af de rapporteringspligtige segmenter

Processen, der skal gennemløbes for at afdække de rapporteringspligtige segmenter, består af flere trin. Den kan i oversigtsform vises således:



I de efterfølgende afsnit vil der blive set på, hvordan man i praksis gennemløber disse faser.

3.1 Afdækning af virksomhedens operative segmenter

IFRS 8.5 Operating segment

An operating segment is a component of an entity:

- (a) that engages in business activities from which it may earn revenues and incur expenses (including revenues and expenses relating to transactions with other components of the same entity);
- (b) whose operating results are regularly reviewed by the entity's chief operating decision maker to make decisions about resources to be allocated to the segment and assess its performance; and
- (c) for which discrete financial information is available.

Inden det kan afgøres, hvilke segmenter der er rapporteringspligtige i årsrapporten, skal virksomhedens operative segmenter fastlægges.

Man skal i den forbindelse identificere den øverste operationelle ledelse (med IFRS-terminologi Chief Operating Decision Maker) og de undergrupperinger, der dels refererer til den øverste operationelle ledelse og dels opdeler virksomheden i dens naturlige driftsmæssige aktiviteter.

Erfaringer fra USA viser, at identifikation af den øverste operationelle ledelse kan være en stor udfordring.

Det er også vigtigt, at selskabet regelmæssigt overvejer, om den operationelle ledelse har ændret sig. Overvejelser om eventuelle ændringer af operationel ledelse skal altid foretages i forbindelse med omstruktureringer, akquisitioner eller frasalg i virksomheden.

Model til at identificere operative segmenter

Fastslå, hvem der er virksomhedens øverste operationelle ledelse. Det kan godt være flere personer i fællesskab

I ledelsesregnskabet identificeres de underopdelinger/afdelinger/segmenter, der ligger hhv. 1 og 2 lag under totalen

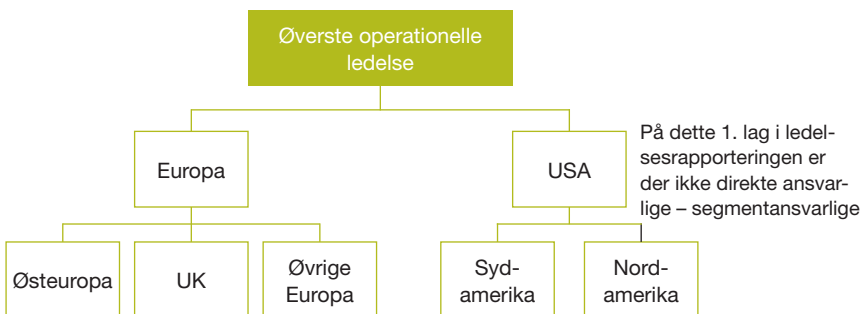
De fundne underopdelinger/afdelinger/segmenter testes for, om de er operationelle segmenter. De operationelle segmenter identificeres

Det kan gøres med udgangspunkt i virksomhedens organisationsplan eller endnu bedre ved at se distributionslisten for ledelsesrapporteringen – hvem modtager de(t) øverste lag?

Om det er 1. eller 2. lag i ledelsesrapporteringen¹⁾, der viser den undergruppering, der dels refererer til den øverste operationelle ledelse og dels opdeler virksomheden i naturlige driftsmæssige aktiviteter, på hvilke der styres, kan være svært at afgøre. Men man kan se på, i hvilket niveau der er direkte ansvarlige, som virksomhedens øverste operationelle ledelse evaluerer resultatet for på baggrund af ledelsesrapporteringen.

For at være et operationelt segment skal afdelingen udgøre en nødvendig del af virksomhedens driftsmæssige aktiviteter. Afdelingen skal udføre erhvervmæssige aktiviteter, der potentielt kan give indtægter, og som kan medføre afholdelse af omkostninger. Et operationelt segment kan godt være en afdeling, der leverer koncerninterne ydelser.

¹⁾ Lag i ledelsesrapporteringen:



I dette tilfælde vil de operationelle segmenter ligge i 2. lag af ledelsesrapportering (under forudsætning af, at de hver især udgør en nødvendig del af virksomhedens driftsmæssige aktiviteter).

3.1.1 Spørgsmål/svar:

a. *Howdan skal der oplyses om segmenter, når virksomheden er organiseret i en matrix-organisation?*

I matrix-organisationen modtager den øverste operationelle ledelse typisk ledelsesrapportering i mere end en dimension. Men der er kun krav om, at segmentoplysningerne i den eksterne årsrapport gives efter den ene dimension. Segmentoplysningerne skal sætte regnskabslæseren i stand til at vurdere karakter/art og økonomiske konsekvenser for de enkelte forretningsaktiviteter i det miljø, hvori de fungerer. Med dette for øje virker det naturligt, at man vælger den segmentering/snitflade, der bedst siger noget om forretningsaktiviteterne i virksomheden. Der er i IFRS 8 ikke noget til hinder for, at der bringes frivillige segmentoplysninger – det vil sige, at segmentoplysningerne kan gives i mere end en dimension, hvis virksomheden måtte ønske det.

b. *Et segment skal udgøre en nødvendig del af de driftsmæssige aktiviteter – hvad betyder det?*

Det betyder, at et operationelt segment skal være en indtægtsskabende aktivitet. Afdelinger, der kun kan opnå omsætning af tilfældig eller engangskaraktet, kan ikke kvalificere som operationelt segment. Hvorvidt der er tale om ekstern omsætning eller omsætning mellem segmenterne er derimod ikke afgørende.

c. *Hvilke typer af stabsfunktioner hhv. kan/kan ikke kvalificere som et operationelt segment?*

Der er ikke noget entydigt svar på dette spørgsmål. Det afhænger af de konkrete omstændigheder.

Er der f.eks. tale om en udviklingsafdeling i en IT-virksomhed med 3 forskellige forretningsaktiviteter, på hvilke der styres: 1) software, 2) skærme og printere og 3) udvikling, så vil også udviklingsafdelingen have karakter af et segment, selv om afdelingen kun fakturerer til de andre segmenter. Det hænger sammen med, at udviklingsaktiviteten er en nødvendig del af driftsaktiviteterne.

En finansafdeling kan også i nogle tilfælde have karakter af operationelt segment. Finansafdelingen skal i så fald udføre erhvervsmæssige aktiviteter, der potentielt giver indtægter (f.eks. renter) og afholde omkostninger, og den øverste operationelle ledelse skal modtage økonomirapportering for og styre finansafdelingen som en selvstændig enhed.

En hovedkontorfunktion, der løbende modtager royalties og afholder de omkostninger, der er knyttede til denne aktivitet, kan (såfremt funktionen i øvrigt kvalificerer som en nødvendig del af virksomhedens driftsmæssige aktiviteter, og der er tale om en

funktion, der styres, måles og vurderes selvstændigt) have status som et operationelt segment. Men derimod vil hovedkontorfunktioner, der kun har enkeltstående eller tilfældige indtægter, ikke kvalificere som operationelt segment.

3.2 Afdækning af, hvilke af virksomhedens operationelle segmenter der er rapporteringspligtige

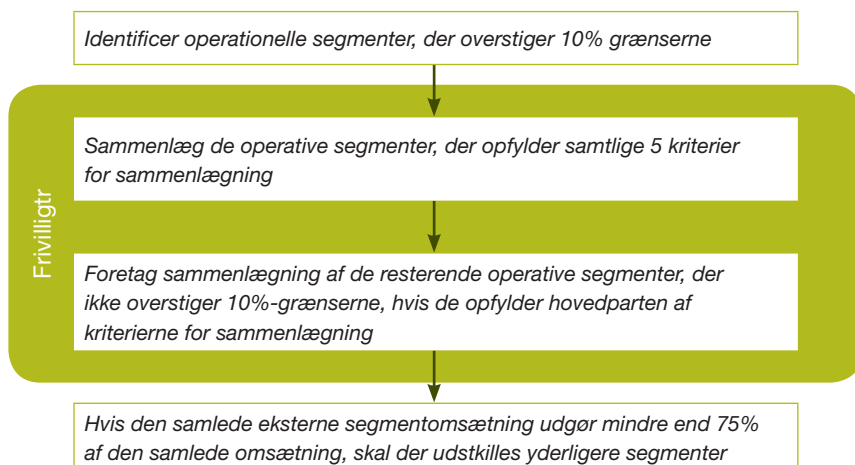
IFRS 8.11 Reportable segments

An entity shall report separately information about each operating segment that:

- (a) has been identified in accordance with paragraphs 5–10 or results from aggregating two or more of those segments in accordance with paragraph 12, and
- (b) exceeds the quantitative thresholds in paragraph 13.

Når de operationelle segmenter er fastlagt, skal de rapporteringspligtige segmenter fastlægges.

Fastlæggelse af de rapporteringspligtige segmenter



3.2.1 Kvantitativ test (10% grænserne)

Første trin i afdækning af de rapporteringspligtige segmenter er at finde i de segmenter, der overstiger en eller flere af nedenstående 10% grænser:

- Har segmentet omsætning, der overstiger 10% af den samlede segment-omsætning
- Er segmentresultatet større end 10% af den største numeriske værdi af de samlede positive eller de samlede negative segmentresultater
- Udgør segmentaktiver mere end 10% af de samlede segmentaktiver.

3.2.2 Kvalitativ test for operationelle segmenter, der overstiger 10% grænserne

Virksomheden kan vælge at slå to eller flere operationelle segmenter sammen, hvis de økonomiske karakteristika i al væsentlighed er ens, og alle nedenstående forhold er opfyldt:

- Segmenterne indeholder ensartede produkter eller ydelser
- Segmenterne har ensartede produktionsmetoder
- Segmenterne har samme kundetype
- Segmenterne har samme distributionskanal og distributionsform
- Segmenterne er underkastet samme offentlige regulering.

3.2.3 Kvalitativ test for operationelle segmenter, der ikke overstiger 10% grænserne

Operationelle segmenter, der ikke overstiger 10% grænserne, kan slås sammen, når hovedparten af nedenstående kvalitative kriterier er opfyldt:

- Segmenterne indeholder ensartede produkter eller services
- Segmenterne har ensartede produktionsmetoder
- Segmenterne har samme kundetype
- Segmenterne har samme distributionskanal og distributionsform
- Segmenterne er underkastet samme offentlige regulering.

3.2.4 Spørgsmål/svar:

- a. *Hvis en virksomhed kan slå 4 operative segmenter sammen til 2 rapporteringspligtige segmenter, kan man så vælge at vise 3 rapporteringspligtige segmenter, så retten til at sammenlægge kun udnyttes for de to segmenter?*

Ja – det kan man godt. Det skaber ikke præcedens at undlade sammenlægning, hvor det objektivt set er muligt. Det afgørende er, at selskabets ledelse har vurderet, at sammenlægning eller ikke sammenlægning er det, der giver brugeren den mest relevante segmentrapportering.

- b. *Hvilken periode ser man på, når man skal afgøre, om et segment udgør mere end 10% af omsætningen eller resultatet for de operative segmenter tilsammen?*

Årsrapporten: Målingen skal foretages på den realiserede periode, der aflægges årsrapport for.

Dog er det sådan, at et segment, der i den realiserede periode ikke overstiger 10%-grænsen, skal medtages som et rapporteringspligtigt segment, hvis segmentet tidligere har været rapporteringspligtigt, og ledelsen vurderer, at segmentet fortsat er væsentligt.

Det er desuden værd at bemærke, at der, når 10%-grænsen overskrides for den realiserede periode, skal gives sammenligningstal for segmentet, selvom segmentet i sammenligningsperioden ikke oversteg 10%-grænsen.

Delårsrapporten: I IFRS 8 er der meget lidt vejledning at hente om, hvordan disse kvantitative tests foretages i forbindelse med delårsrapporteringen. Men i spørgsmål/svar til den amerikanske pendant er anført, at der kun skal gennemføres fornyede kvantitative tests ved delårsrapporteringen, hvis der siden årsrapporten er foretaget ændringer i organisationen, der kan give varige ændringer af segmenterne.

4. Resultat- og balancelinjer, der vises i segmentregnskabet

4.1 Resultat- og balancelinjer, der skal vises i segmentregnskabet

IFRS 8.25 Measurement

The amount of each segment item reported shall be the measure reported to the chief operating decision maker for the purposes of making decisions about allocating resources to the segment and assessing its performance. Adjustments and eliminations made in preparing an entity's financial statements and allocations of revenues, expenses, and gains or losses shall be included in determining reported segment profit or loss only if they are included in the measure of the segment's profit or loss that is used by the chief operating decision maker. Similarly, only those assets and liabilities that are included in the measures of the segment's assets and segment's liabilities that are used by the chief operating decision maker shall be reported for that segment. If amounts are allocated to reported segment profit or loss, assets or liabilities, those amounts shall be allocated on a reasonable basis.

Når det skal afgøres, hvilke resultatmål der skal medtages i segmentregnskabet i den eksterne rapportering, skal der igen tages udgangspunkt i ledelsesregnskabet.

Alle beløbsmæssige oplysninger, der gives om segmenter, skal gives med det beløb, som den øverste operationelle ledelse har modtaget til vurdering af resultat og til ressourceallokering.

Det betyder, at segmentoplysninger skal gives med den regnskabspraksis, der er anvendt i ledelsesregnskabet.

Hvis ledelsesregnskabet f.eks. er udarbejdet under anvendelse af særligt valutakurssæt, fastholdes dette særlige valutakurssæt i det eksterne regnskabs segmentoplysninger.

De allokeringer, der er anvendt i ledelsesregnskabet, indgår ligeledes i segmentresultaterne.

Pr. rapporteringspligtige segment oplyses følgende beløb fra ledelsesregnskabet:

Altid:

- Resultatmål
- Mål for aktiver²⁾.

Hvis den øverste operationelle ledelse regelmæssigt modtager informationen:

- Forpligtelser.

Hvis beløbene indgår i resultatmålet eller på anden vis tilgår den øverste operationelle ledelse regelmæssigt:

- Ekstern omsætning
- Intern omsætning
- Renteindtægter
- Renteomkostninger
- Af- og nedskrivninger
- Særlige indtægter eller omkostninger, der er vist separat
- Resultat fra associeret selskab eller joint ventures
- Resultatført skat
- Væsentlige ikke kontante indtægter og/eller udgifter
- Kapitalinteresser i associerede selskaber eller joint ventures (indre værdi)
- Tilgang på anlægsaktiver (undtagen finansielle instrumenter, udskudte skatteaktiver, aktiver i pensionsordning og aktiver knyttet til forsikringskontrakter).

²⁾ Der er i august 2008 kommet forslag om justering af dette krav. Justeringen kommer ikke i selve standarden, men i Basis for conclusions. Justeringen indebærer, hvis udkastet godkendes, at man for aktiver på samme måde som for forpligtelser kun skal oplyse, hvis den øverste operationelle ledelse regelmæssigt modtager informationen.

4.2 Frivillige oplysninger i segmentnoten

Der er ikke noget, der hindrer, at der bringes yderligere segmentoplysninger. Det er PwC's opfattelse, at yderligere segmentoplysninger kun bør gives, hvis de er en del af den rapportering, der løbende tilgår den øverste operationelle ledelse med henblik på evaluering og ressourceallokering.

Det er ligeledes PwC's opfattelse, at der i givet fald også skal redegøres for, hvordan disse oplysninger er opgjort.

Eksempler på frivillige segmentoplysninger kan være ordrebeholdning, miljømålinger, personaleomsætning eller andre "key performance indicators".

4.3 Spørgsmål/svar:

- a. *Hvilket resultatmål skal der oplyses om, hvis segmenterne ikke har samme resultatmål?*

Hvis der anvendes forskellige målinger af resultat i segmenterne, er det disse forskellige resultatmål, der rapporteres i segmentnoten. Det betyder, at hvis to af virksomhedens segmenter måles på EBIT, og et tredje og sidste segment måles på bruttoindtjening, så oplyser segmentnoten EBIT for de to segmenter og bruttoindtjening for det sidste segment.

- b. *Hvad skal der oplyses, hvis kun ganske få aktiver allokeres til segmenterne i ledelsesrapporteringen?*

I de tilfælde, hvor virksomheden i målingen på aktiver f.eks. kun medtager tilgodehavender fra kunder og varelager, er det summen af disse to komponenter, der skal vises som segmentaktiver. Hvis der er forskellige mål for aktiver i segmenterne, er det som for resultatmål disse forskellige aktivmål, der skal vises i segmentnoten. I en vertikalt integreret virksomhed med salg i et segment og produktion i et andet segment kunne man forestille sig, at produktionens aktivmål er udtrykt i varelageret, mens salgets aktivmål er udtrykt ved tilgodehavende fra salg.

- c. *Hvis ledelsesrapportering indeholder mere end ét mål for resultat pr. segment, skal alle disse resultatmål så rapporteres?*

Nej, hvis ledelsen modtager flere mål for resultat pr. segment til brug for evaluering af performance og ressourceallokering, vælges det af målene, der har størst overensstemmelse med de resultatlinjer, der kendes fra resultatopgørelsen i det eksterne regnskab.

Hvis ledelsesrapporteringen indeholder hhv. EBIT og ”EBITA – kapitalbelastning og skattebelastning”, skal segmentnoten kun indeholde EBIT.

- d. *Hvad skal der til, før f.eks. af- og nedskrivninger pr. segment skal oplyses – eller med andre ord, hvornår er det en del af ledelsesrapporteringen eller information, der modtages regelmæssigt?*

Det afgørende er ikke, om ledelsen kan se tallet direkte. For at udløse oplysningspligt er det nok, at beløbet er hhv. tillagt eller fratrukket i resultatmålet.

Hvis ledelsesrapporteringen indeholder et resultatmål, hvori af- og nedskrivninger er fratrukket, skal af- og nedskrivningerne pr. segment oplyses.

Det betyder, at når resultatmålet f.eks. er EBIT, er af- og nedskrivninger trukket fra, og det udløser oplysningskrav i segmentnoten.

- e. *I nogle tilfælde gives i ledelsesrapporteringen ikke selvstændigt udtryk for aktiverne – i stedet vises udtryk for net working capital. Skal virksomheden så vise net working capital?*

Der er ikke noget krav om at vise working capital. Der er kun krav om at vise et mål for aktivsum, og det er i eksemplet ikke umiddelbart til rådighed, når der udelukkende styres på net working capital. Jf. Q and A på FASB 131 betyder det, at der så ikke skal oplyses et mål for aktivsum. Her er der ikke overensstemmelse mellem US GAAP og IFRS. Jf. Basis for Conclusions pkt. 35 til IFRS 8 skal der oplyses et selvstændigt mål for aktivsum, uanset om det er et mål, der normalt ikke tilgår den øverste operationelle ledelse!¹⁾

I de tilfælde, hvor segmentet måles på net working capital, skal der vises et mål for aktiverne. Det kunne være aktivsiden i net working capital opgørelsen, alternativt må der allokeres aktiver til segmentet.

¹⁾ Se fodnote til afsnit 4.1.

- f. *Hvordan rapporterer man de segmenter, der ikke, jf. de kvantitative regler, er selvstændigt rapporteringspligtige og samtidig ikke ligner andre rapporteringspligtige segmenter?*

Disse segmenter skal rapporteres samlet som "andre segmenter". "Andre segmenter" må ikke blandes sammen med afstemningsposter.

Det kunne f.eks. dreje sig om en virksomhed, der producerer og sælger forskellige metalgenstande og samtidig har en division/et segment, der samler og sælger virksomhedens skrot. Skrotsegmentet er ikke stort nok til at være et rapporteringspligtigt segment, men det ligner heller ikke nogle af de andre operationelle segmenter, så det kunne lægges sammen med et af disse.

5. Hvilke resultat- og balancelinjer skal afstemmes, og hvordan skal de afstemmes til ”hovedregnskabet”?

IFRS 8.28 Reconciliations

An entity shall provide reconciliations of all of the following:

- (a) the total of the reportable segments' revenues to the entity's revenue;
- (b) the total of the reportable segments' measures of profit or loss to the entity's profit or loss before tax expense (tax income) and discontinued operations. However, if an entity allocates to reportable segments items such as tax expense (tax income), the entity may reconcile the total of the segments' measures of profit or loss to the entity's profit or loss after those items;
- (c) the total of the reportable segments' assets to the entity's assets;
- (d) the total of the reportable segments' liabilities to the entity's liabilities if segment liabilities are reported in accordance with paragraph 23;
- (e) the total of the reportable segments' amounts for every other material item of information disclosed to the corresponding amount for the entity.

All material reconciling items shall be separately identified and described. For example, the amount of each material adjustment needed to reconcile reportable segment profit or loss to the entity's profit or loss arising from different accounting policies shall be separately identified and described.

For alle afstemninger, der omtales nedenfor, gælder, at afstemningsforhold skal vises hver for sig. Hvis der f.eks. er forskel i anvendt regnskabspraksis for hhv. indregning af omsætning og måling af varelager, skal den beløbsmæssige effekt vises hver for sig.

Udgangspunktet for alle afstemningerne er summen af, hvad der er rapporteret i alt for segmenterne, der så efter visning af de enkelte afstemningsposter skal stemme med totalen for virksomheden. Det vil sige, at der ikke foretages afstemning af det enkelte segment.

Der skal foretages afstemning af:

- Omsætning
- Det anvendte resultatmål skal afstemmes til virksomhedens samlede resultat før skat (hvis der i ledelsesregnskabet anvendes et resultatmål, der er efter skat, kan der afstemmes til resultat efter skat)

- Aktiver
- Forpligtelser (hvis den øverste operationelle ledelse regelmæssigt modtager informationen)
- Enhver anden linje, der er fundet væsentlig og rapporteret selvstændigt i segmentnoten.

Hvis ikke det fremgår direkte af de viste afstemninger, skal der yderligere redegøres for:

1. Forskelle i det resultatmål, der bruges i segmentrapporteringen og resultat før skat, som det fremgår af resultatopgørelsen
2. Forskelle i det mål for aktivsum, der bruges i segmentrapporteringen og de samlede aktiver, som de fremgår af den samlede balance
3. Forskelle i det mål for forpligtelser, der bruges i segmentrapportering og de samlede forpligtelser.

Eksempel på en afstemning:

Eksemplet er hentet fra DaimlerChrysler AG – Reports and accounts – 31 December 2005.

Management Reporting and Controlling Systems (extract 1)

The Group's management reporting and controlling systems use accounting policies that are substantially the same as those described in Note 1 in the summary of significant accounting policies (U.S. GAAP), except for revenue recognition between the automotive business segments and the Services segment in certain markets.

The Group measures the performance of its operating segments through "operating profit". DaimlerChrysler's consolidated operating profit (loss) is the sum of the operating profits and losses of its reportable segments adjusted for consolidation and elimination entries. Segment operating profit (loss) is computed starting with income (loss) before income taxes, minority interests, discontinued operations, and the cumulative effect of changes in accounting principles, and then adjusting that amount to 1) exclude pension and postretirement benefit income or expenses, other than current and prior year service costs and settlement/curtailment losses, 2) exclude gains from the sale of the 12.4% stake in MMC in 2005 and the 10.5% stake in HMC in 2004, impairment of investment in EADS in 2003, 3) exclude interest and similar income and interest and similar expenses, 4) exclude other financial income (loss), net and 5) include or exclude certain miscellaneous items. In addition, this result is further adjusted to a) include pre-tax income (loss) from discontinued operations, adjusted to exclude or include the reconciling items 1 to 5 described above, b) include pre-tax gain (loss) on the disposal of discontinued operations, and c) include the Group's share of all of the above reconciling items included in the net earnings (losses) of investments accounted for at equity.

Management Reporting and Controlling Systems (extract 2)

The reconciliation of total segment operating profit (loss) to consolidated income (loss) before income taxes, minority interests, discontinued operations and cumulative effects of changes in accounting principles is as follows:

	2005	2004	2003
Total segment operating profit	5,181	6,131	6,000
Elimination and consolidation amounts	4	(377)	(314)
Total Group operating profit	5,185	5,754	5,686
Pension and postretirement benefit expenses, other than current and prior service costs and settlement/curtailment losses	(1,175)	(845)	(870)
Gain from the sale of the 12.4% stake in MMC	681	–	–
Gain from the sale of the 10.5% stake in HMC	–	252	–
Impairment of investment in EADS	–	–	(1,960)
Interest and similar income	539	490	521
Interest and similar expenses	(1,112)	(790)	(911)
Other financial income (loss), net	(69)	(171)	35
Miscellaneous items, net	(149)	(384)	(308)
Pre-tax income on disposal of discontinued operations	–	–	(1,031)
The Group's share of the above reconciling items included in the net losses of investments accounted for at equity	(462)	(771)	(482)
Consolidated income before income taxes, minority interests, cumulative effects of changes in accounting principles and discontinued operations	3,438	3,535	596

6. Oplysninger, der altid skal gives som en del af segmentregnskabet

Der er med IFRS 8 skabt grundlag for en rapportering, der afspejler den verden, som selskabets ledelse agerer og styrer i og efter. Men det giver samtidig anledning til en segmentrapportering, der kan være meget individuel. I så fald er segmentoplysningerne svære at koble til det eksterne IFRS-regnskab og næsten umuligt at sammenligne med andre virksomheder.

Derfor er der i IFRS 8 en række krav om supplerende oplysninger, dels oplysninger af generel karakter, der beskriver den anvendte segmentering og aktiviteterne i disse segmenter, og dels oplysninger, der i definerede grupperinger skal hjælpe til en sammenligning med andre virksomheder.

Der findes ingen "skadesklausul" i IFRS 8. De eneste undtagelser, der er fra oplysningskravene, er de tilfælde, hvor informationerne ikke er til stede, og det vil være uforholdsmæssigt ressourcekrævende at fremskaffe/producere informationen. Hvis denne undtagelse er nødvendig at tage i anvendelse for enkelte af de øvrige oplysninger omtalt i afsnit 6.1 eller 6.2, skal der oplyses om dette i årsrapporten.

6.1 Supplerende oplysninger af generel karakter

1. Der skal oplyses om baggrunden/de faktorer, der er anvendt til identifikation af de rapporteringspligtige segmenter – organisationen bag – hvilket fokus er anvendt (produkter, geografiske markeder, art af offentlig regulering, en kombination eller ...) (IFRS 8.22a)
2. Hvis operative segmenter er lagt sammen til et eller flere rapporteringspligtige segmenter, oplyses hvilke operative segmenter der er lagt sammen (IFRS 8.11a)
3. Oplysninger om, hvad der indgår i de enkelte segmenters omsætning – hvilke produkter eller serviceydelser er der tale om (IFRS 8.22b)
4. Model/metode, efter hvilken der afregnes imellem segmenterne (IFRS 8.27a)
5. Redegørelse for ændring i anvendte resultatmål og – hvis det er muligt – effekten heraf (IFRS 8.27e)
6. Redegørelse for eventuelle asymmetriske allokeringer, hvis sådanne eksisterer (IFRS 8.27f).

6.2 Yderligere oplysninger i definerede grupperinger

Yderligere oplysninger i definerede grupperinger skal basere sig på det eksterne regnskab og skal altid gives, medmindre det allerede er oplyst eller ikke kan fremskaffes med rimeligt omkostningsforbrug:

1. Ekstern omsætning fordelt på produkter/services eller grupper af ensartede produkter/ services (IFRS 8.32)
2. Ekstern omsætning fordelt på omsætning i virksomhedens bopælsland og ekstern omsætning i andre lande (IFRS 8.33a)
3. Hvis omsætning i et enkelt land er væsentlig, skal omsætningen for dette land oplyses (IFRS 8.33a)
4. Model, efter hvilken det afgøres, fra hvilket land omsætning kommer (IFRS 8.33a)
5. Anlægsaktiver (undtagen finansielle instrumenter, udskudte skatteaktiver, pensionsaktiver og tilgodehavende, jf. forsikringskontrakter) vises fordelt på virksomhedens bopælsland og andre lande (IFRS 8.33b)
6. Hvis anlægsaktiver defineret som i punkt 5 er væsentlige i et land, skal summen af anlægsaktiver i dette land oplyses (IFRS 8.33b)
7. Den samlede omsætning til hver af de kunder (uden angivelse af navn), til hvilke omsætningen udgør mere end 10% af den samlede omsætning (IFRS 8.34)
8. Oplysning om, i hvilke(t) segment(er) omsætningen til store kunder, jf. punkt 7, falder (IFRS 8.34).

6.3 Spørgsmål/svar:

- a. *Hvordan afgøres væsentlighed, når man skal afgøre, om omsætning til et enkelt land er væsentlig og derfor skal rapporteres selvstændigt?*

IFRS 8 indeholder ikke nogen direkte vejledning til løsning af denne problemstilling. Det er imidlertid rimeligt at antage, at den 10%-grænse, der gælder i forbindelse med kvantitative tests og til afgørelse af, om en kunde er stor, også kan bruges til afgørelse af, hvorvidt omsætning til et enkelt land skal rapporteres særskilt.

- b. *Hvordan skal begrebet "kunde" defineres i relation til opgørelse af stor kunde med mere end 10% af omsætningen?*

Hvis den rapporterende virksomhed/koncern har omsætning til mange kunder, der tilhører samme koncern, skal disse ses samlet som en kunde.

Hvis man som rapporterende virksomhed/koncern handler med hospitaler, skoler, plejehjem og/eller andre offentlige institutioner, rejser der sig en anden interessant problemstilling – for hvem er kunden egentlig her? Er det den enkelte institution, eller er det den kommunale, regionale eller statslige myndighed? Det afgørende i det spørgsmål er, hvor der er kontrol. Hvis den regionale myndighed kan opsigte en aftale, der betyder, at en række skoler og hospitaler ikke længere kan handle med den rapporterende virksomhed, så skal hele denne gruppering anses som en kunde.

Det er et komplekst område, og afgørelsen af, hvor den endelige beslutningskompetence ligger, er forskellig fra land til land og fra aftale til aftale. Afgrænsning af kunden må derfor foretages individuelt og konkret fra sag til sag.

7. Ikrafttræden for IFRS 8

IFRS 8 skal anvendes for regnskabsår, der starter 1. januar 2009 eller senere, af børsnoterede virksomheder og virksomheder, der er i færd med at lade sig notere. Det betyder i praksis, at prospekter, der udarbejdes med regnskabsmateriale for perioder, der starter 1. januar 2009 eller senere, skal anvende IFRS 8.

Hvis der offentliggøres både moderselskabsregnskab og koncernregnskab, skal segmentoplysningerne alene gives i koncernregnskabet.

7.1 Sammenligningstal

At standarden skal anvendes fra 1. januar 2009 betyder rent praktisk, at virksomhederne skal sørge for, at der er sammenligningstal til rådighed for 2008.

7.2 Delårsrapportering

Segmentoplysninger i delårsrapporterne skal (IAS 34.16) ligesom i årsregnskabet være i overensstemmelse med de oplysninger, virksomhedens ledelse bruger til evaluering og ressourceallokering.

Pr. segment skal følgende oplyses i delårsrapporten:

- Ekstern omsætning
- Intern omsætning
- Resultatmål
- Væsentlige ændringer i den samlede aktivsum.

Derudover skal der oplyses om eventuelle ændringer i segmenteringen eller i de anvendte resultatmål siden sidste årsregnskab. Endvidere skal der foretages afstemning af segmenternes resultatmål til resultat før skat (hvis segmenternes resultatmål er efter skat, afstemmes til resultat efter skat). Afstemningen i delårsrapporten skal i lighed med afstemning i årsregnskabet være specificeret og vise de enkelte afstemningsposter.

Der er i IAS 34 om delårsrapportering ikke krav om sammenligningstal til segmentoplysninger. PwC anbefaler som en del af god regnskabspraksis, at der gives sammenligningstal også på segmentoplysninger.

7.3 Krav eller anbefaling om segmentoplysninger i andre standarder

Ikke kun IFRS 8 har krav eller anbefalinger om segmentoplysninger. Andre standarder indeholder også krav eller anbefalinger om visning af segmentoplysninger. I oversigtsform præsenteres disse yderligere krav og anbefalinger nedenfor.

IFRS 5, Anlægsaktiver bestemt for salg eller ophørende aktiviteter

Standarden kræver, at der gives oplysninger om, til hvilket segment anlægsaktiver klassificeret som bestemt for salg eller solgt henhører.

IFRS 7, Finansielle instrumenter – oplysninger

Standarden kræver, at der gives oplysninger om kreditrisiko, herunder væsentlige koncentrationer af kreditrisiko, som de er rapporteret internt til virksomhedens ledelse. Det betyder, at hvis den interne ledelsesrapportering indeholder oplysninger om kreditrisiko fordelt på segmenter, skal disse medtages i segmentrapporteringen i det eksterne regnskab.

IAS 7, Pengestrømsopgørelse

Standarden anbefaler, at pengestrømme vises fordelt pr. segment.

IAS 36, Værdiforringelse af aktiver

I det omfang aktiver er nedskrevet (det være sig med indregning i resultatopgørelse eller direkte i egenkapitalen), skal nedskrivninger oplyses pr. segment. Det samme gælder i tilfælde, hvor nedskrivninger tilbageføres.

Vær i øvrigt opmærksom på, at hvis segmenterne ændrer sig ved overgang til IFRS 8, så kan CGU "Cash generating unit" også ændre sig. Da nedskrivningstest, jf. IAS 36, ikke kan ske for større grupperinger end CGUen, kan der opstå situationer, hvor der efter overgang til IFRS 8 identificeres en nedskrivning, der skal indregnes i resultatopgørelsen.

Regnskab – PwC publikationer



IFRS Manual of Accounting 2009



Disclosure checklist 2008



IAS 39 – Achieving hedge accounting in practice



Bliv klar til den nye IFRS om køb af virksomheder



Illustrative Consolidated Financial Statements



International Financial Reporting Standards Pocket Guide – 2008



IFRS News Elektronisk nyhedsbrev



Fagligt Fokus Elektronisk nyhedsbrev



Regnskabsmæssig behandling af personaleydelse – IAS 19 og årsregnskabsloven



Regnskabs- håndbogen 2009
NB! Kan bestilles efter 20/1 2009.

Publikationerne kan downloades via vores hjemmeside www.pwc.dk eller bestilles via videnscentret@pwc.dk



Kontaktpersoner i PricewaterhouseCoopers

Har De spørgsmål vedrørende segmentrapportering efter IFRS 8, er De velkommen til at kontakte:

Statsautoriseret revisor, partner Jens Otto Damgaard

Accounting Services
telefon 3945 3410
e-mail: jda@pwc.dk

Partner Henrik Steffensen

Accounting Services
telefon 3945 3214
e-mail: hns@pwc.dk

Statsautoriseret revisor, partner Jan Fedders

Accounting Services
telefon 3945 9101
e-mail: jfe@pwc.dk

Director Tina Pedersen

Accounting Services
telefon 9345 9103
e-mail: tip@pwc.dk

www.pwc.dk