

Årsregnskabsloven 2016

Ændringer til regnskabsmæssig behandling af immaterielle aktiver

(OPDATERET DECEMBER 2015)

Hvad skal du vide?

Immaterielle aktiver, der handles på et aktivt marked, kan måles til dagsværdi.

Nyt krav om løbende vurdering af restværdier for immaterielle aktiver.

Ophævelse af maksimumgrænsen for afskrivninger på 20 år.

Kravet om indregning af indirekte produktionsomkostninger afskaffes.

Nyt krav om egenkapitalreserve for udviklingsomkostninger.

Nyt oplysningskrav om særlige forudsætninger ved udviklingsprojekter.

Resume

Med den ændrede årsregnskabslov, som træder i kraft for regnskabsår, der begynder 1. januar 2016 eller senere, sker der en række ændringer vedrørende immaterielle aktiver. Der er således både en række generelle ændringer, som vedrører alle immaterielle aktiver, og ændringer der udelukkende vedrører udviklingsprojekter.

De generelle ændringer, der gælder for alle immaterielle aktiver, kan opdeles i følgende emner:

- ▶ Mulighed for måling til dagsværdi
- ▶ Krav om løbende revurdering af restværdi
- ▶ Ophævelse af maksimumgrænsen for afskrivninger
- ▶ Tilpasning af indirekte produktionsomkostninger

Ovenstående generelle ændringer er foretaget ud fra ønsket om en tilpasning til IAS 38, og for at reducere forskellene mellem årsregnskabsloven og til IFRS på dette område.

Lovens specifikke ændringer vedrørende udviklingsprojekter kan opdeles i følgende emner:

- ▶ Præcisering af, hvad der kan indregnes som udviklingsprojekter
- ▶ Ny egenkapitalreserve for udviklingsomkostninger
- ▶ Nyt oplysningskrav vedrørende indregnede udviklingsprojekter

De nye krav indføres dels ud fra et ønske om IFRS-tilpasning, og dels ud fra et EU-direktivkrav med ønske om fokus på forsigtighed i forbindelse med indregning af udviklingsprojekter.

De ovenstående ændringer er uddybet nærmere nedenfor.

Måling af immaterielle aktiver til dagsværdi forventes i praksis at blive en sjældenhed.

Som hovedregel er immaterielle aktiver flygtige aktiver, hvorfor restværdier sjældent vil forekomme.

Måling af immaterielle aktiver til dagsværdi

Som led i lovens tilpasning til IAS 38 kan immaterielle aktiver, der handles på et aktivt marked, fremover måles til dagsværdi. Tidligere var dette ikke tilladt. Det kan for eksempel være relevant for CO₂-kvoter, mælkekvoter og lignende kvoter, der handles på et aktivt marked.

Et aktivt marked er defineret som et marked, hvor transaktioner med aktivet finder sted med tilstrækkelig hyppighed og i et tilstrækkeligt omfang til løbende at give prisfastsættelsesoplysninger.

Immaterielle aktiver, der måles til dagsværdi, skal dog fortsat, jf. § 43, afskrives over den forventede økonomiske levetid og under skyldig hensyntagen til aktivets restværdi ved forventet afhændelse inden aktivets økonomiske levetid. Immaterielle aktiver kan ikke under loven have en udefinerbar levetid i modsætning til IAS 38.

Hvis virksomheden opskriver immaterielle aktiver til dagsværdi, skal der som noget nyt oplyses om den regnskabsmæssige værdi, som ville have været indregnet i balancen, hvis måling til dagsværdi efter § 41 ikke havde været foretaget. Tidligere skulle alene oplyses om nettovirkningen af de foretagne opskrivninger.

Ændringen skyldes, at en regnskabsbruger kan have vanskeligt ved at sammenligne to virksomheders årsregnskaber, hvis kun den ene benytter sig af muligheden for opskrivning. Hvis et aktiv er opskrevet, har regnskabsbrugeren derfor interesse i at vide, hvad aktivets værdi ville have været, hvis opskrivningen ikke havde fundet sted.

Hvis virksomheden ændrer regnskabspraksis til at måle immaterielle aktiver efter § 41, skal opskrivningen til dagsværdi indregnes direkte på egenkapitalen i posten "Reserve for opskrivninger". Sammenligningstal skal ikke tilpasses.

Krav om løbende revurdering af restværdier

Efter den gældende lov skal restværdien på et immaterielt aktiv fastsættes ved første indregning, og restværdien kunne som udgangspunkt alene korrigeres i nedadgående retning og kunne fx ikke tage højde for konstaterede prisstigninger siden aktivets ibrugtagning.

Som led i IFRS-tilpasning af loven skal restværdien på immaterielle aktiver fremover løbende revurderes som et regnskabsmæssigt skøn på samme måde som en løbende revurdering af korrekt afskrivningsmetode og afskrivningsperiode.

I praksis vil restværdier på immaterielle aktiver dog være sjældent forekommende, og det vil fortsat være en absolut undtagelse, at restværdier er tilknyttet immaterielle aktiver.

Kravene i IAS 38 er anvendt til fortolkning af lovens bestemmelser for immaterielle aktiver, hvilket betyder, at der alene kan være tale om restværdier på immaterielle aktiver, hvis der er en anden part, som har forpligtet sig til at erhverve aktivet ved endt brug, eller der findes et aktivt marked for aktivet.

Pligten til løbende at regulere restværdien betyder ikke, at der kan tages hensyn til en forventet fremtidig prisudvikling på aktivet. Der kan alene tages hensyn til konstaterede prisstigninger ved den løbende revurdering af restværdien.

Den løbende revurdering af restværdien får betydning for de årlige afskrivninger, men ændringen vil alene få effekt med fremadrettet virkning, da en ændring af restværdien er en ændring af regnskabsmæssigt skøn.

Hvis restværdien på et tidspunkt kommer til at svare til den regnskabsmæssige værdi eller er højere, stopper afskrivningen.

Ophævelse af maksimumsgrænsen for afskrivninger på 20 år

For immaterielle aktiver ophæves lovens hidtidige krav om en maksimal afskrivningsperiode på 20 år.

Alle immaterielle aktiver, herunder goodwill, skal således fremover afskrives over brugstiden, jf. loven § 43, stk. 1. Det betyder, at hvis en virksomhed har immaterielle aktiver, hvor brugstiden skønnes at udgøre 50 år, skal disse immaterielle aktiver fremover afskrives over 50 år. Hvis virksomhedens immaterielle aktiver afskrives over en særlig lang periode, stilles der dog større krav til begrundelsen og dokumentationen for, hvorfor netop dette immaterielle aktiv har en særlig lang levetid. Det bemærkes, at afskrivningsperioden på goodwill, uanset længden, fremover altid skal begrundes i noterne til årsregnskabet.

I de situationer, hvor brugstiden for immaterielle aktiver ikke kan skønnes pålideligt, fastsættes brugstiden til 10 år. Det gælder særligt immaterielle aktiver som goodwill og udviklingsprojekter, hvor det i visse tilfælde kan være meget svært at skønne pålideligt over brugstiden.

Ingen krav om indregning af indirekte omkostninger i kostprisen for egenfremstillede immaterielle aktiver

Virksomheder omfattet af regnskabsklasse B kan fremover i kostprisen for egenfremstillede immaterielle aktiver, ud over direkte omkostninger, desuden indregne de omkostninger, der indirekte kan henføres til det pågældende aktiv, når de indirekte omkostninger vedrører fremstillingsperioden.

Ændringen er i overensstemmelse med det nye regnskabsdirektiv, hvorefter medlemsstaterne kan tillade eller kræve, at indirekte produktionsomkostninger indregnes i kostprisen for langfristede aktiver.

Bestemmelsen antages at give forøgede muligheder for at indregne indirekte produktionsomkostninger i kostprisen end accepteret efter IAS 38, som tillader indregning af direkte henførbare omkostninger. IAS 38 præciserer dog ikke, om der skal være tale om enhedsdirekte eller blot funktionsdirekte omkostninger. I praksis er forskellen mellem indirekte omkostninger og direkte henførbare omkostninger svær at få øje på. Forholdet har heller ikke været identificeret som en forskel mellem den hidtidige årsregnskabslov og IAS 38.

Det hidtidige krav om indregning af indirekte omkostninger i kostprisen for langfristede aktiver i regnskabsklasse C og D ændres til alene at være en mulighed. Det skal derfor fremadrettet præciseres i anvendt regnskabspraksis, om virksomheden har valgt at indregne indirekte omkostninger i kostprisen på langfristede aktiver eller ikke. Kravet om indregning af indirekte omkostninger i kostprisen på aktiver begrænses for virksomheder i regnskabsklasse C og D til fremover alene at omfatte varebeholdninger.

Ændringen forhindrer ikke, at virksomhederne fortsat kan indregne indirekte produktionsomkostninger i kostprisen på immaterielle aktiver, men loven stiller ikke længere krav herom.

Nyt krav om egenkapitalreserve for udviklingsprojekter

Der indføres et nyt krav om, at et beløb svarende til de i balancen indregnede udviklingsomkostninger skal bindes på en særlig reserve under egenkapitalen ("Reserve for udviklingsomkostninger"). Kravet gælder for virksomheder i regnskabsklasse C (stor) og D, men vil også gælde for regnskabsklasse B og C (mellem) virksomheder, hvis virksomheder vælger at indregne udviklingsomkostninger i balancen.

Kravet medfører, at beløbet skal bindes på en særlig egenkapitalreserve, der ikke kan benyttes til udbytte, til udlodning eller til dækning af underskud. Hvis de indregnede udviklingsomkostninger sælges eller på anden måde udgår af virksomhedens drift, skal reserven opløses. Reservens for udviklingsomkostninger overføres i sådanne tilfælde direkte til egenkapitalens frie reserver.

IPO - en opdatering af loven, som er med til at skabe forvirring om, hvad der gælder under IFRS.

En unødvendig forsigtighedsregel - ud over de allerede restriktive krav til indregning af udviklingsprojekter.

Hvis de indregnede udviklingsomkostninger nedskrives, skal en tilsvarende del af reserven overføres til egenkapitalens frie reserver. Hvis en nedskrivning af udviklingsomkostningerne efterfølgende tilbageføres, skal reserven også retableres.

Reserven skal også reduceres med løbende afskrivninger. Hermed vil egenkapitalreserven som udgangspunkt svare til det beløb, som er indregnet i balancen som udviklingsomkostninger.

For udviklingsprojekter, som erhverves ved en virksomhedssammenslutning, vil der modsætningsvis ikke være krav om binding af reserve.

Øvrige erhvervede immaterielle aktiver som varemærker, koncessioner m.v., som er købt fra tredjemand mod vederlag, vil der heller ikke være krav om binding af reserve på egenkapitalen.

Erhvervsstyrelsen har oplyst, at bindingskravet ikke vil gælde for investeringer, der indgår i regnskabsposten udviklingsomkostninger, og hvor investeringen selvstændigt opfylder definitionen på et aktiv. Det kunne fx være eksternt erhvervede softwarerettigheder eller patenter, som selvstændigt udgør et aktiv, men hvor det er virksomhedens intention at videreudvikle rettigheden i et udviklingsprojekt. I dette tilfælde skal alene yderligere påløbne omkostninger på udviklingsprojektet omfattes af bindingskravet.

Erhvervsstyrelsen har endvidere oplyst, at bindingskravet gælder for selskabsregnskaber og vil ikke gælde for koncernregnskaber. Bindingskravet vil ligeledes komme til at gælde for IFRS-aflæggere ved en kommende opdatering af IFRS-bekendtgørelsen.

Det er muligt alene at lade bindingen gælde for udviklingsomkostninger, der indregnes i balancen for regnskabsår, der starter 1. januar 2016 eller senere. Hvis loven førtidsimplementeres i 2015, vil der ikke være krav om binding af afholdte udviklingsomkostninger, der indregnes i balancen i 2015.

Nyt oplysningskrav vedrørende udviklingsprojekter

For virksomheder i regnskabsklasse C og D stilles der krav om, at virksomheden skal oplyse om de særlige forudsætninger, der ligger til grund ved indregning og måling af udviklingsprojekter.

Der skal konkret oplyses om de særlige forudsætninger, som virksomheden har anvendt i forbindelse med indregning og måling af udviklingsprojekterne. Det kan for eksempel være oplysninger om den forventede fremdrift i projekterne og det forventede marked for det udviklede produkt m.v.

Det er styrelsens holdning, at virksomheder i regnskabsklasse B og C (mellem) ligeledes skal opfylde oplysningskravet, hvis de vælger at indregne udviklingsprojekter i balancen.

EY er en af verdens førende organisationer inden for revision, skat, transaktioner og rådgivning. Den indsigt og de ydelser, vi leverer, hjælper med at opbygge tillid til kapitalmarkederne og den globale økonomi. Vi udvikler dygtige ledere og medarbejdere, som sammen leverer det, vi lover vores interessenter og bidrager til, at arbejdsverdenen og arbejdslivet fungerer bedre - for vores medarbejdere, vores kunder og det omgivende samfund.

EY henviser til den globale organisation og kan referere til et eller flere medlemsfirmaer inden for Ernst & Young Global Limited, som hver især udgør en selvstændig juridisk enhed. Ernst & Young Global Limited, som er et engelsk 'company limited by guarantee', yder ikke kunderådgivning. Flere oplysninger om vores organisation kan findes på ey.com.

© 2015 Ernst & Young P/S
CVR-nr. 30700228
All Rights Reserved.

ED None

Dette materiale er udarbejdet alene til orientering, og oplysningerne i det tilsigter ikke at være fyldestgørende, og de træder ikke i stedet for udførlige analyser eller udøvelsen af professionelle skøn. I konkrete sager opfordres brugere til at henvende sig til EY's rådgivere.

ey.com/dk