

Årsregnskabsloven 2016

Regnskabsmæssig behandling af fællesledede arrangementer

Hvad skal du vide?

Loven medfører fuld tilpasning til IFRS 11 for så vidt angår indregning af fællesledede arrangementer i selskabsregnskabet.

Til gengæld tilbydes valgfrihed mellem IFRS 11 og IAS 31 tilgang for fællesledede arrangementer i koncernregnskabet.

Resume

Hidtil har ÅRL § 34 i selskabsregnskabet givet mulighed at pro rata-konsolidere en fællesledet virksomhed, når ejer-virksomheden hæftede fuldt ud for alle eller en forholdsmæssig del af den fællesledede virksomheds forpligtelser, typisk relevant for fællesledede virksomheder i interessentskaber og kommanditselskaber.

Med ÅRL 2016 fjernes § 34 fra loven, og muligheden for at pro rata-konsolidere i selskabsregnskabet begrænses fremover til alene at kunne omfatte såkaldte joint operations, jf. IFRS 11.

Kapitalandele, der opfylder definitionen på et joint venture, jf. IFRS 11, skal derfor fremover i selskabsregnskabet indregnes som kapitalandele og måles til enten kostpris efter § 36, dagsværdi efter § 41 eller indre værdis metode efter § 43 a.

Lovens hidtidige bestemmelse i § 124 om regnskabsmæssig behandling af fællesledede virksomheder i koncernregnskabet er uændret.

Det antages derfor, at ÅRL 2016 fortsat som udgangspunkt skal fortolkes efter den tidligere IFRS-standard på området, nemlig IAS 31, hvilket medfører, at fællesledede virksomheder i koncernregnskabet kan vælge mellem indre værdis metode eller pro rata-konsolidering. For fællesledede aktiver eller aktiviteter gælder IAS 31's krav om linje for linje indregning af egne aktiver og forpligtelser samt andele af indtægter og omkostninger, hvilket hovedsageligt svarer til pro rata-indregning.

Der antages endvidere jf. ovenstående lovkommentarer til ophævelsen af ÅRL § 34 og lovens referencer til IFRS 11, at loven i koncernregnskabet giver mulighed for at anvende IFRS 11 som fortolkningsgrundlag.

IAS 31

IAS 31, der nu er ophævet under IFRS og er blevet afløst af IFRS 11, skelnede mellem følgende typer af fællesledede arrangementer:

- ▶ Fællesledede aktiver
- ▶ Fællesledede aktiviteter
- ▶ Fællesledede virksomheder

I de første to typer af fællesledede arrangementer indregnes typisk andel af aktiver, forpligtelser, indtægter og omkostninger i forhold til andel af aktiver eller aktiviteter. Indregningsmetoden minder om pro rata-indregning og skulle i henhold til IAS 31 anvendes i såvel selskabsregnskab som i koncernregnskab.

Fællesledede virksomheder, der nok i praksis er den mest anvendte form, er som oftest etableret som en selvstændig virksomhed, hvor aftalesættet mellem kapitalejerne medfører, at ingen af kapitalejerne har kontrol, og alle kapitalejere har vetoet imod alle væsentlige beslutninger i virksomheden. For denne type af joint ventures tillod IAS 31 valgfrihed mellem indre værdis metode eller pro rata-konsolidering i koncernregnskabet.

Under ÅRL 2016 kan den tidligere IAS 31 alene anvendes til fortolkning for den regnskabsmæssige behandling af fællesledede arrangementer i koncernregnskabet.

IFRS 11

IFRS 11 anvender "joint arrangements" som overordnet begreb for fællesledede arrangementer.

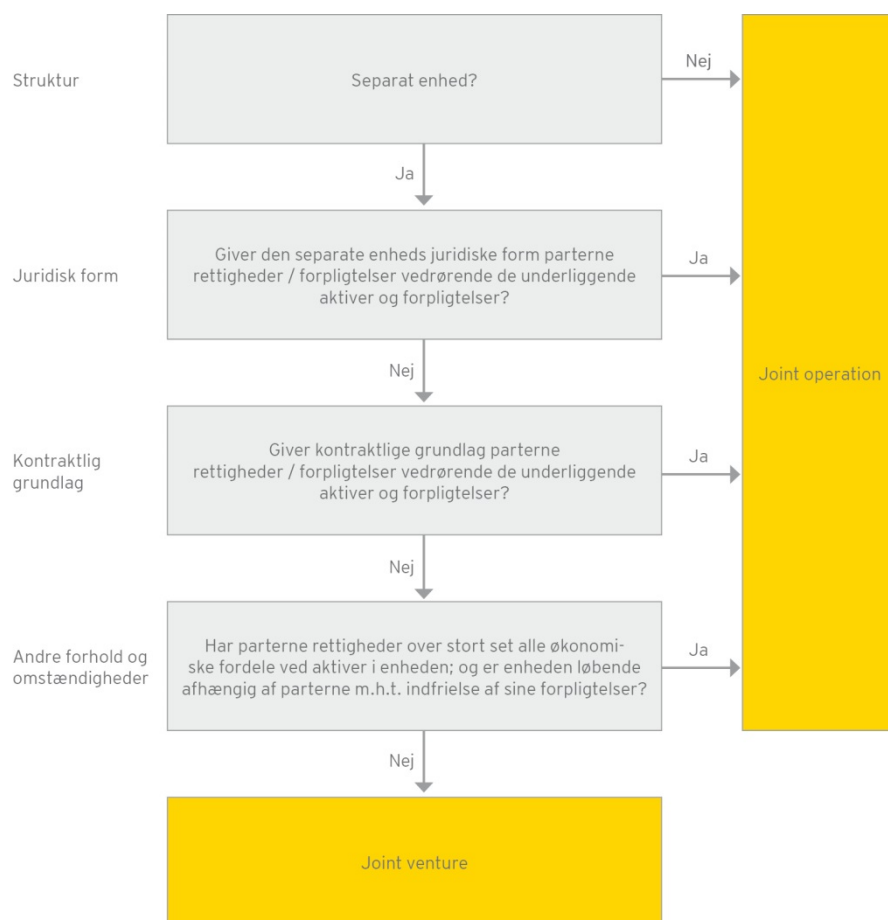
IFRS 11 underopdeler "joint arrangements" i to typer, som er henholdsvis "joint operations" og "joint ventures".

I praksis vil joint operations ofte være fællesledede arrangementer, som svarer til ovenstående fællesledede aktiver eller aktiviteter, som ikke er etableret som en selvstændig virksomhed, men som ofte ledes og drives som en integreret del af venture-deltagernes egen bogføring og regnskabsaflæggelse.

Joint ventures vil som udgangspunkt ofte være fællesledede arrangementer, der er etableret i en selvstændig virksomhedsform. Afgørende for, om der regnskabsmæssigt er tale om en joint operation eller et joint venture, er, om venture-deltagerne har direkte rettigheder til aktiver og/eller er forpligtet over for virksomhedens gæld m.v., eller alternativt om venture-deltagerne alene har rettigheder til og forpligtelser over for arrangementets nettoaktiver.

Af nedenstående figur ses, hvornår joint arrangements skal klassificeres som henholdsvis joint operations og joint ventures.

Nøglespørgsmål:
Direkte rettigheder til aktiver og forpligtelser overfor gæld?
Eller alene til nettoaktiver?



I selskabsregnskabet skal IFRS 11 anvendes til fortolkning og klassifikation af fællesledelede arrangementer.

Som det fremgår af ovenstående beslutningstræ, skal der ved klassifikation af, om der er tale om et joint venture eller et joint operation, besvares en række spørgsmål. Der skal foretages en grundig vurdering af arrangementets struktur, juridiske form, kontraktligt grundlag, samt om der er andre forhold og omstændigheder, der peger i retning af den ene eller den anden form for fællesledelede arrangement.

Regnskabsmæssigt skal joint operations i henhold til IFRS 11 indregnes linje for linje i såvel selskabsregnskabet som i koncernregnskabet.

Joint ventures, hvor venture-deltagerne alene har rettigheder til og forpligtelser over for virksomhedens nettoaktiver, skal i henhold til IFRS 11 indregnes efter indre værdis metode i koncernregnskabet. IFRS 11 tillader ikke anvendelse af pro rata-konsolidering af joint ventures i koncernregnskabet.

Regnskabsmæssig behandling ifølge ÅRL 2016

Ophævelsen af § 34 medfører ikke, at loven fremover er fuldt ud i overensstemmelse med IFRS 11. Ophævelsen har særligt betydning for den regnskabsmæssige behandling af joint ventures i selskabsregnskabet, som fremover skal indregnes som kapitalandele i joint ventures til enten kostpris, dagsværdi eller indre værdi.

Herunder er udarbejdet en summarisk oversigt over den regnskabsmæssige behandling af fællesledede arrangementer efter ÅRL 2016 i henholdsvis selskabsregnskabet og i koncernregnskabet.

	Koncernregnskab	Selskabsregnskab
Grundlag for fortolkning	IAS 31 eller IFRS 11	IFRS 11
Joint operations (driftsfællesskaber)	IFRS 11 (indregnes linje for linje efter den økonomiske interesse i driftsfællesskabet) eller IAS 31 (fællesledede aktiver eller aktiviteter linje for linje efter den økonomiske interesse i driftsfællesskabet)	IFRS 11 (indregnes linje for linje efter økonomisk interesse i driftsfællesskabet)
Joint ventures (fællesledede virksomheder)	IFRS 11 (indre værdis metode) IAS 31 (valgfrihed mellem indre værdis metode og pro rata-konsolidering)	IFRS 11 Kapitalandele i joint ventures indregnes og måles til enten kostpris, dagsværdi eller indre værdis metode

Loven har ikke tidligere omtalt den regnskabsmæssige behandling af joint operations (driftsfællesskaber). Det fremgår dog af lovbemærkningerne til ophævelsen af § 34, at en virksomheds deltagelse i et driftsfællesskab, som defineret i IFRS 11, må anses for en så integreret del af virksomhedens aktiviteter, at linje for linje-indregningen i IFRS 11 derfor vil kunne anvendes.

Virksomhedens valg af regnskabspraksis mellem IFRS 11 og IAS 31 i koncernregnskabet skal beskrives tydeligt under anvendt regnskabspraksis.

Som vi ser det

Det virker umiddelbart besynderligt, at der ikke i forbindelse med 2015 lovændringen er gennemført en justering af lovens § 124 i retning af IFRS 11 for så vidt angår koncernregnskabet.

Særligt da der i lovbemærkningerne er henvist til, at den nu ophævede § 34 (pro rata-konsolidering af typisk I/S og K/S'er i selskabsregnskabet) er fjernet i lyset af IFRS 11.

Efter EY's opfattelse vil der inden for lovens rammebestemmelse i ÅRL § 124 være muligt at anvende såvel IAS 31 som IFRS 11 til regnskabsmæssig behandling af fællesledede arrangementer i koncernregnskabet.

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.

© 2016 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