

Årsregnskabsloven 2016

En række væsentlige ændringer for materielle aktiver

Hvad skal du vide?

Nyt krav om løbende vurdering af eventuelle restværdier på materielle aktiver.

Tilpasning af reglerne om indregning af indirekte produktionsomkostninger.

Reserve for afskrivninger kan fremover reduceres med afskrivninger.

Nyt oplysningskrav ved opskrivning af materielle aktiver efter § 41.

Resume

Med den ændrede årsregnskabslov skal der implementeres en række ændringer vedrørende langfristede materielle aktiver.

Ændringerne indeholder dels et krav om løbende revurdering af restværdier på materielle aktiver, dels ændrede muligheder for indregning af indirekte produktionsomkostninger.

Disse ændringer skyldes et ønske om en øget tilpasning af loven til IAS 16, så der ikke længere er nogen væsentlige forskelle mellem loven og IFRS vedrørende materielle aktiver. Dette betyder også indirekte, at der i forhold til tidligere skal være øget fokus på dekomponering af materielle aktiver og på indregning af oprydningssforpligtelser og forpligtelser til bortskaffelse af aktiver m.v. i kostprisen på materielle aktiver, hvor det måtte være relevant.

Herudover indeholder ændringerne også et nyt oplysningskrav ved opskrivning af materielle aktiver efter årsregnskabslovens § 41, samt en mulighed for at oplysningshenlæggelser kan reduceres med afskrivninger.

Revurdering af restværdier er ikke et "free ride" til at undgå fremtidige afskrivninger.

Krav om løbende revurdering af restværdier

Hidtil er restværdien blevet fastsat i forbindelse med ibrugtagningen af et materielt aktiv, og restværdien kunne som udgangspunkt alene korrigeres i nedadgående retning og fx ikke tage højde for konstaterede prisstigninger.

Som led i lovens IFRS-tilpasning skal restværdier fremover revurderes løbende ved hver regnskabsafslutning.

Restværdien defineres som:

"Det beløb, som en virksomhed kan få for aktivet efter fradrag af salgsomkostninger på balancedagen, hvis aktivet var i den stand, det vil være i, når virksomheden forventer at afhænde det ved udløbet af brugstiden."

Som vi ser det

Restværdier på materielle aktiver bør i sagens natur i praksis være forholdsvis sjældne og vil primært være mest relevant for grunde og bygninger, skibe og fly eller andre materielle aktiver, hvor virksomheden måske har en politik eller årelang praksis for at udskifte aktiverne efter en kortere brugstid end aktivets økonomiske levetid.

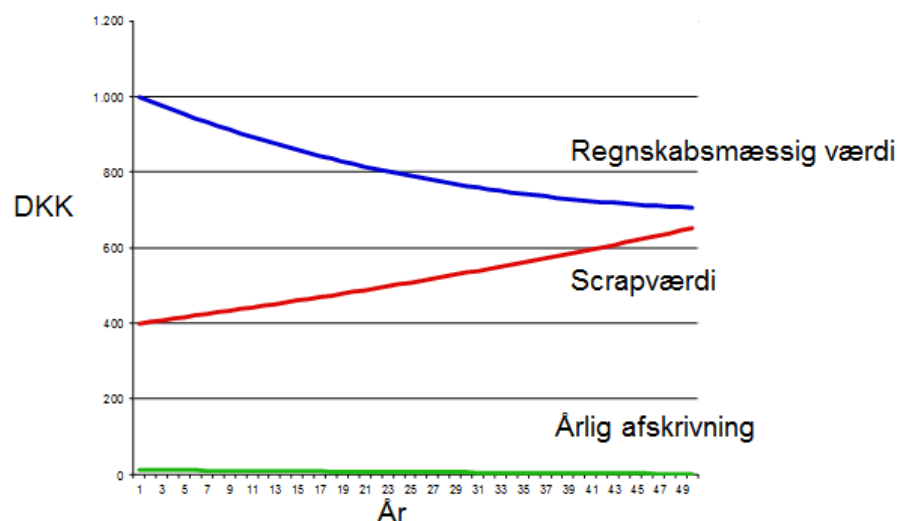
Kravet om løbende revurdering af restværdier vil være særligt relevant for materielle aktiver, hvor der på grund af udsving i konjunkturer og løbende inflation sker betydelige ændringer i den forventede restværdi.

Ændres restværdien i forbindelse med den årlige revurdering fx på grund af konstaterede prisstigninger, tidsmæssige ændringer i planer om udskiftning eller afhændelse m.v., korrigeres afskrivninger på de materielle aktiver med fremadrettet virkning.

Lovens pligt til løbende at regulere restværdien betyder ikke, at der kan tages hensyn til en forventet fremtidig prisudvikling på aktivet. Restværdien kan alene korrigeres med konstaterede prisstigninger. Restværdien indeholder dermed ikke forventet fremtidig inflation.

Af den grund vil det heller ikke være muligt at fastsætte en restværdi på en ejendom, som fra første indregning svarer til kostprisen på ejendommen – derved ville man jo tage hensyn til ejendommens forventede prisudvikling, og det er ikke tilladt.

Det antages, at hvis restværdien på et tidspunkt kommer til at svare til den regnskabsmæssige værdi eller er højere end denne, stopper afskrivningen på aktivet.



Kravet om dekomponering af materielle aktiver forøger kompleksiteten for løbende revurdering af restværdier.

I forbindelse med vurdering af behovet for lempelser ved overgangen til ÅRL 2016 forventes det, at ændringen om løbende revurdering af restværdier vil kunne implementeres alene med fremadrettet virkning.

Fokus på dekomponering

Som følge af lovens opdatering til gældende IAS 16, herunder kravet om løbende revurdering af restværdier, vil der fremover være øget fokus på dekomponering.

Dekomponering medfører, at kostprisen af et aktiv skal opdeles i væsentlige enkeltbestanddele, hvis de enkelte bestanddele har væsentlig forskellig brugstid. I forbindelse med opdelingen af kostprisen i væsentlige enkeltbestanddele skal brugstiden for hver af disse bestanddele fastsættes hver for sig.

Dekomponeringen skal foretages, når det fører til en væsentlig forskellig indregning af afskrivninger i det enkelte år i forhold til, hvis der ikke var foretaget dekomponering. Dekomponering har udelukkende betydning for indregning og måling, men ikke for oplysningskrav i årsregnskabet.

Eksempel på dekomponering

Hvis virksomheden har erhvervet en ejendom, kan aktivet fx opdeles i følgende bestanddele: grund, fundament og mursten, vinduer og døre, gulve, tagkonstruktion og tekniske installationer. Tekniske installationer kan underopdeles i fx elevatorer, porte, ventilation, it-netværk m.v. Hver enkelt af disse bestanddele tildeles en andel af kostprisen, fx ud fra entreprise- eller købsaftalen.

Brugstider og restværdier skal fastsættes for aktivets enkelte bestanddele.

Bestanddel	Kostpris	Brugstid
Grund	2.000.000	Uendelig
Fundament og mursten	4.000.000	70 år
Vinduer og døre	500.000	20 år
Tagkonstruktion	2.000.000	15 år
Tekniske installationer	1.500.000	10 år
Ejendom i alt	10.000.000	

Hvis ledelsen har en plan om afhændelse efter 30 år, er udgangspunktet, at der ved første indregning alene kan være en restværdi relateret til komponenterne grund og fundament/mursten. Øvrige komponenter på ejendommen, der eksisterer ved første indregning, antages på tidspunktet for forventet afhændelse at være fuldt afskrevet og vil formentlig være erstattet af nye komponenter. Dette gælder fx vinduer og døre, tag og tekniske installationer.

Restværdier for disse komponenter vil således først blive relevant ved senere indregning af fx nye vinduer, der i år 20 udskiftes. På dette tidspunkt forventes vinduerne at have en restværdi på 10 år, forudsat at de nye vinduer også har en økonomisk levetid på 20 år.

En løbende revurdering af restværdien på grunden betyder ikke en reduktion af de fremtidige afskrivninger. Afskrivninger stopper alene i det tilfælde, at restværdien på en delkomponent overstiger den regnskabsmæssig værdi af delkomponenten.

Kravet om indregning af indirekte omkostninger i egenfremstillede materielle aktiver afskaffes

Virksomheder i regnskabsklasse C og D kan fremover vælge at indregne indirekte omkostninger i kostprisen for egenfremstillede anlægsaktiver i modsætning til tidligere, hvor loven stillede krav om indregning af indirekte omkostninger.

Virksomheder i regnskabsklasse B kan som tidligere fortsat vælge, om de ønsker at indregne indirekte omkostninger i kostprisen.

Lovgivers baggrund for at gennemføre denne ændring har været at fjerne en konflikt mellem den hidtidige lovs § 82 og IAS 16.

IAS 16 tillader som hovedregel ikke indregning af indirekte omkostninger i kostprisen på egenfremstillede materielle aktiver, men tillader indregning af direkte henførbare omkostninger. I IAS 16.22 henvises der dog direkte til IAS 2 for principperne for opgørelse af kostpris, som generelt bygger på et selvkostprincip.

Som vi ser det

I IAS 2 er der krav om indregning af IPO på varebeholdninger, så forskellen mellem indirekte og direkte henførbare omkostninger er i praksis meget svær at få øje på. Forholdet har heller ikke tidligere været identificeret som en forskel mellem loven og IFRS.

Indirekte omkostninger kan fx være husleje til produktion og lager, omkostninger til ledelsen af produktionen og afskrivninger på produktionsanlæg.

Nyt oplysningskrav ved opskrivning efter § 41

Hvis en virksomhed måler langfristede materielle aktiver til dagsværdi, jf. § 41, skal der oplyses om den regnskabsmæssige værdi, som ville have været indregnet i balancen, hvis dagsværdimetoden efter § 41 ikke havde været anvendt.

Hvor der tidligere alene skulle oplyses om den beløbsmæssige forskel mellem kostprismetoden og dagsværdimetoden, stilles der fremover krav om, at der skal oplyses om de enkelte regnskabsposters regnskabsmæssige værdi, hvis dagsværdimetoden ikke havde været anvendt.

Som vi ser det

Dette kan være en byrdefuld øvelse med løbende revurdering af restværdier, dekomponering m.v. for såvel dagsværdi, jf. § 41, og for kostprismetoden. Oplysningskravet fordrer principielt, at der føres to sideordnede anlægskartoteker.

Det nye oplysningskrav er indført for at tilgodese hensynet til sammenlignelighed, da en regnskabsbruger kan have vanskeligt ved at sammenligne to virksomheders årsregnskaber, hvis den ene virksomhed benytter sig af muligheden for dagsværdi, jf. § 41. Hvis aktiverne er opskrevet, har regnskabsbruger derfor interesse i at vide, hvad aktivets værdi ville have været, hvis opskrivningen ikke havde fundet sted.

Opskrivningshenlæggelser kan fremover reduceres med afskrivninger

Den ændrede lov giver fremover mulighed for, at reserven for opskrivninger kan reduceres som følge af foretagne afskrivninger på materielle aktiver, der måles til dagsværdi efter § 41. Hidtil er foretagne afskrivninger på den opskrevne værdi fragået på virksomhedens frie egenkapitalreserver.

Ændringen medfører, at virksomhedernes mulighed for at foretage udlodning af udbytte ikke vil blive negativt påvirket af at anvende dagsværdi på visse langfristede aktiver. Dette er illustreret ved eksemplet nedenfor.

Muligheden for at reducere reserven for opskrivninger, når de opskrevne aktiver reduceres i værdi som følge af afskrivninger, er i overensstemmelse med kravene i IAS 16. Reserven skal reduceres på samme måde som under IFRS. Reserve for opskrivninger skal fremover reduceres med forskellen mellem afskrivninger på grundlag af aktivets dagsværdi på den ene side og afskrivninger på grundlag af aktivets oprindelige kostpris på den anden side.

Eksempel

En virksomhed har for 10 år siden erhvervet en bygning til 10 mio. kr. Bygningen måles til dagsværdi i henhold til § 41. Dagsværdien udgør primo regnskabsåret 14 mio. kr. og ultimo 15 mio. kr. Bygningen afskrives lineært over 50 år.

Den samlede afskrivning for regnskabsåret udgør 300 t.kr. fordelt på 200 t.kr. vedrørende kostpris og 100 t.kr. på opskrivning. Fremtidig afskrivning for det kommende regnskabsår vil udgøre i alt 328 t.kr., svarende til 200 t.kr. på oprindelig kostpris og 128 t.kr. på den opskrevne værdi over de resterende 39 år af brugstiden.

	Hidtidige regler	Kommende regler
Årets afskrivning på bygninger	300	300
Påvirkning af resultatopgørelse	300	300
Årets opskrivning af bygning	1.000	1.000
Forøgelse af opskrivningshenlæggelse	1.000	900
Effekt på overført resultat	-300	-200
Effekt på egenkapital	700	700

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