

Aalborg Universitet, cand.merc.aud.

Regnskabsmæssig behandling af biologiske aktiver

Kandidatspeciale

Martin Kristensen
Januar 2021

Indholdsfortegnelse

Abstract	3
Indledning.....	4
Problemformulering	4
Metode	4
Analysemetode.....	5
Afgrænsning	5
Biologiske aktivers natur	6
Kategorisering.....	6
Kendetegn	7
Livscyklus	8
Indregning af biologiske aktiver	10
Årsregnskabsloven.....	10
Måling til dagsværdi og kostpris.....	11
Internationale regnskabsstandarder	13
IAS 16 – Materielle anlægsaktiver	13
IAS 41 - Landbrug.....	14
IAS 2 - Varebeholdninger.....	17
IFRS 13 – Måling af dagsværdi.....	19
Kommentarer fra SEGES	21
Opsummering på indregning af biologiske aktiver.....	22
Analyse	25
Overgaard Gods A/S	25
Overgaard Avlsgaard A/S.....	27
Wefri A/S	29
Wefri Holding ApS	31
MLM Group A/S.....	34
Klitgaard Agro A/S	35
Eskelund Svineproduktion ApS.....	37
Brdr. Lund, Ballum A/S	38

CU Landbrug ApS.....	39
Tinghøjgård Arden A/S	40
Hedelund Mark ApS.....	42
Rønhave ApS.....	43
Them Mælk ApS.....	45
Vindingvej Mælkeproduktion ApS.....	45
Andekærgård ApS.....	47
Store Tarp Kvæg ApS	50
Vrejlev Landbrug ApS	51
Green Team Group A/S	51
Schelenborg Gods ApS.....	53
UKF (Denmark) A/S.....	55
Hagendrup Mink ApS.....	56
Hedegaarden ApS	57
Sammendrag af analyse	58
Konklusion	62
Refleksion	63
Bilag 1 – Interview Kim Wegener	64
Litteraturliste	69

Abstract

In agricultural activities the biological assets are often included with great value. The biological assets can for example be animals or crops. The biological assets do not fit into the traditionally financial statements. The question this thesis attempts to answer is:

How are the biological assets recognized in the annual report?

To answer this question, it is necessary to describe the current law in the field. To follow-up the current law is compared to published annual reports. Do the published annual reports fit the current law?

The agricultural activities are described shortly in the Danish Financial Statements Act, known as “Årsregnskabsloven”. According to the law, living animals and plants can be measured at fair value. But only by companies who biologically transforms living animals or plants for sale, processing, consumption or breeding of additional animals or plants. As these assets does not fit into the balance sheet, you would have to add some new asset types, to place the biological assets into the balance sheet.

As the Danish Financial Statements Act functions as a framework law, the more complicated issues of the financial statement are not processed. To contribute to the interpretation the international accounting standards are used. The description of the biological assets is significantly more comprehensive in the international standards.

The accounting recognition of agricultural activities are described in IAS 41. The biological assets must be measured at fair value less costs to sell. There is coherence between IAS 41 of agriculture and other standard. Sometimes the biological assets must be included with other assets. IAS 16 of property, plant and equipment does include some special biological assets as bearer plants. As the biological assets are defined as living animals or plants, the assets can no longer be defined as biological assets after harvest of the agricultural produce.

The agricultural produce enters the IAS 2 of inventories by harvest. The assets can no longer be measured at fair value, as assets of IAS 2 are required to be measured at the lower of cost and net realizable value. The cost of agricultural produce at the time of harvest, is measured as the fair value less costs to sell at the same time.

Indledning

Landbrugsvirksomheder har ofte store beholdninger af biologiske aktiver; det kan blandt andet være dyr og afgrøder. Det kan være svært at kategorisere aktiverne i forhold til den traditionelle regnskabsopstilling. Det kan samtidig være udfordrende at beregne kostprisen og dermed opgøre værdien af aktiverne. Hvordan skal en ko håndteres regnskabsmæssigt; der skal bruges foder og muligvis afgræsning inden den så, som malkeko har fået kalv og producerer mælk. Herunder opstår spørgsmålet om, hvad der vedrører kostpris, hvad der er løbende driftsomkostninger, og hvilket aktiv kostprisen i så fald vedrører. En anden udfordring er landbrugets afgrøder; her kan såsæd og gødning lægges i jorden, længe inden afgrøden kan ses på marken. Men skal alle frø spire og hvordan optælles afgrøderne og eventuelle tab i så fald?

Problemformulering

Hvordan indregnes biologiske aktiver i årsrapporten?

For at svare på hovedspørgsmålet, er det nødvendigt at beskrive de gældende love og regler på området. Hvordan er sammenspillet dernæst mellem den gældende lovgivning og praksis på området? Er der en kløft mellem de gældende love og den praktiske udførelse?

Metode

Biologiske aktivers natur og karakteristika belyses ud fra kendskab og interview af Kim Wegener fra SEGES. Kim Wegener er statsautoriseret revisor og har derfra stor erfaring fra SEGES på landbrugsområdet. SEGES beskæftiger sig med alle områder af rådgivning indenfor landbrug, herunder økonomi og regnskab. De biologiske aktiver sammenlignes med aktiver i samme regnskabsmæssige kategori. Årsregnskabsloven og IAS inddrages for at opstille og sammenligne gældende lovgivning. Som inspiration benyttes udgivelsen: "Indsigt i Årsregnskabsloven 2020/21" fra Ernst & Young.

Den regnskabsmæssige praksis analyseres og sammenlignes med den gældende lovgivning; derigennem ønskes en eventuel kløft belyst.

Analysemetode

Ved søgning hos Erhvervsstyrelsens selskabsregister og Google er der fundet forskellige virksomheder i selskabsform, der hver især beskæftiger sig med biologiske aktiver. Der er søgt efter forskellige typer virksomheder omfattende mælkeproducenter, svineproducenter, planteavlere, minkavlere, juletræsproducenter samt virksomheder med skovdrift. Selskabernes seneste offentliggjorte årsrapport er gennemgået for at undersøge indhold af biologiske aktiver. Ved gennemgangen har fokus været på virksomhedernes regnskabsmæssige behandling af biologiske aktiver i balancen og samtidig beskrivelsen af anvendt regnskabspraksis. Det er samtidigt noteret hvilken revisor, der er registreret hos selskaberne; herunder om det fremgår, hvilket regnskabsprogram årsrapporterne er udarbejdet med.

Afgrænsning

Der afgrænses i årsregnskabsloven fra krav til klasse A virksomheder, da der er begrænsede krav. Der tages derfor udgangspunkt i krav til regnskabsklasse B. Under gennemgangen af de internationale standarder afgrænses opgaven fra de tilhørende oplysningskrav. De internationale standarder anvendes til fortolkning af årsregnskabsloven, hvorfor oplysningskravene typisk er forbeholdt regnskaber aflagt efter IFRS. Det vil typisk være børsnoterede virksomheder, som benytter IFRS ved regnskabsaflæggelse.

Biologiske aktivers natur

Kategorisering

Ved indregning i Årsrapporten opdeles aktiver efter Årsregnskabsloven i anlægsaktiver (langfristede aktiver) og omsætningsaktiver (kortfristede aktiver), herunder opdeles posterne i flere kategorier som arabertalsposter. Under anlægsaktiver opdeles aktiverne i de tre arabertalsposter:

- Immaterielle anlægsaktiver
- Materielle anlægsaktiver
- Finansielle anlægsaktiver

Omsætningsaktiverne opdeles i arabertalsposterne:

- Varebeholdninger
- Tilgodehavender
- Værdipapirer og kapitalandele

Biologiske aktiver indgår ikke direkte i kategoriseringen og det kan være svært at finde en passende post. Immaterielle anlægsaktiver er karakteriseret ved ikke at være fysiske aktiver, området omfatter udviklingsprojekter, varemærker, goodwill, rettigheder, patenter samt lignende. Finansielle anlægsaktiver omfatter kapitalandele og andre kapitalinteresser, tilgodehavender samt finansielle produkter. Ud fra kategoriseringen vurderes Materielle anlægsaktiver og Varebeholdninger at være bedste egnet placering for Biologiske aktiver ud fra udelukkelsesmetoden.

Det er muligt at tilføje nye arabertalsposter ifølge Årsregnskabsloven § 23, hvis de eksisterende arabertalsposter ikke er dækkende for indholdet. Mulighederne for nye arabertalsposter er begrænset af Erhvervsstyrelsen, for at sikre Årsrapportens digitale indberetning. Dermed kan balancen tilføjes poster for biologiske aktiver; de kan tilføjes, som det giver bedst mening.

Kendetegn

Biologiske aktivers natur adskiller sig fra traditionelle aktivers natur. Biologiske aktiver ligner på flere områder materielle anlægsaktiver og varebeholdninger, men på væsentlige områder er der samtidig store forskelle. Biologiske aktiver er underlagt en biologisk omdannelse; typisk sker det i form af vækst.

Materielle anlægsaktiver og varebeholdninger er begge fysiske aktiver; aktiverne kan være helt eller delvist produceret i virksomheden eller være købt. De materielle anlægsaktiver er langfristede og anvendes typisk i den daglige drift. Materielle anlægsaktiver opdeles i grunde og bygninger, maskiner, driftsmidler og inventar samt aktiver under udførelse og forudbetalinger. Aktiverne styres i et anlægskartotek; de bruges typisk over flere år i virksomhedens drift og afskrives over denne periode. For mange aktiver vil hele levetiden være i samme virksomhed. Der er derfor relativt få udskiftninger i materielle anlægsaktiver, og hver enkelt aktiv er specificeret i anlægskartoteket.

Varebeholdninger er kortfristede og besiddes med henblik på videresalg. Beholdningen af varer varierer meget afhængig af virksomhedens art; der er herunder stor forskel på produktionsvirksomheder og handelsvirksomheder. Produktionsvirksomheder ændrer eller producerer de enkelte varer inden salg; her sker typisk en stor værdiskabelse i processen. Handelsvirksomheder skaber værdien gennem handel, der skal typisk omsættes store mængder for at skabe værdi. Varebeholdninger er typisk omfattet af stor omsætning og deraf høj omsætningshastighed; derfor findes der også typisk mange enheder er samme produkt.

I Danmark ses biologiske aktiver typisk i form af husdyrbesætninger og jordbeholdninger, der findes i enkelte tilfælde også stamplanter. For stamplanter er der tale om planter med en levetid over flere år og flere høstperioder. Stamplanter kaldes også produktionsafgrøder, da afgrøderne producerer andre produkter.

Stamplanter er ikke udbredt i produktionen i dansk landbrug i samme omfang som andre lande. Et frugttræ er et eksempel på en stamplante, et andet eksempler kan være en vinstok. Frugttræer og vinstokke er mere udbredt i varmere omgivelser, hvorfor de ikke er så udbredte i Danmark.

Besætninger omfatter alle levende dyr, der indgår i landbrugsproduktionen; det omfatter: avlsdyr, køer, kvier, orner, søer, polte, gylte, høns, mink, moderfår, vædder, heste, krondyr og dådyr. Jordbeholdninger omfatter planteafgrøder, indtil de høstes.

Fælles for de biologiske aktiver er det gældende, at der er tale om levende aktiver. Kendetegn for besætninger og jordbeholdninger er muligheden for vækst. Når afgrøderne er høstet, vil de ikke længere betragtes som biologiske aktiver. Det samme gør sig gældende for besætninger, der alene betragtes som biologiske aktiver i levetiden.

Livscyklus

Biologiske aktivers livscyklus er karakteriseret ved tilblivelse i form af vækst på baggrund af forskellige faktorer; der er her tale om en proces for "levende" aktiver. Traditionelle aktivers livscyklus er karakteriseret ved en mere eller mindre simpel tilblivelse, og i modsætning til biologiske aktiver er her tale om "døde" aktiver.

Kendetegn for biologiske aktivers livscyklus kan opgøres således:

- Lav kostpris
- Lang tilblivelse
- Ekspansiv værdi
- Grundlæggende ens aktiver
- Fungerende marked
- Affaldsprodukt fra produktion

Biologiske aktiver er underlagt fysiske begrænsninger i tilblivelsen; der kan kun optimeres på processen til det fysisk mulige. For biologiske aktiver er der typisk tale om en lang tilblivelse. Afgrøder og dyr kan hjælpes på vej af optimale vækstbetingelser, men processen kan ikke grundlæggende omgås eller ændres.

Den direkte kostpris udgør umiddelbart en mindre andel af biologiske aktiver, da aktiverne formerer sig naturligt. Omkostningerne er derfor delvist selvvalgte, men der findes selvfølgelig lovpligtige og kulturelt nødvendige omkostninger. Tilblivelse af biologiske aktiver kræver jord på den ene eller anden måde; dyr og afgrøder kræver begge plads, og dyr kræver foder. På enkelte naturarealer kan dyr græsse omkostningsfrit, men der vil sandsynligvis være behov for foder om vinteren. De valgte omkostninger er typisk

rentable i forhold til at opnå optimale vækst- eller avlsbetingelser. Fra naturens side kræver dyr og planter langt mere plads og tid for at opnå samme udbytte i forhold til en produktion.

Biologiske aktiver omfatter levende dyr og planter; derfor afsluttes aktivernes livscyklus, når de ikke længere betragtes som levende. For afgrøder slutter "livet" som biologisk aktiv på høsttidspunktet. For besætninger er det mere ligetil; et dyr indgår i en besætning indtil det er dødt. De biologiske aktiver overgår til varebeholdningen på dødstidspunktet, eller på høsttidspunktet for afgrøder.

Indregning af biologiske aktiver

Indregningen af biologiske aktiver reguleres både i årsregnskabsloven og i de internationale regnskabsstandarder. Reglerne for begge områder beskrives hver for sig, til sidst opsummeres områderne i forhold til sammenhæng og samlet benyttelse.

Årsregnskabsloven

Hvornår skal aktiver indregnes i balancen, og hvordan finder det indpas i landbrugsvirksomheder. Årsregnskabsloven har følgende lovgivning, der beskriver aktivernes indregning i årsrapporten:

- § 33 Et aktiv skal indregnes i balancen, når fremtidige økonomiske fordele med sandsynlighed vil tilfalde virksomheden, og aktivets værdi kan måles pålideligt
- § 36 Aktiver skal på tidspunktet for første indregning måles til kostpris
- § 38, stk. 2 Virksomheder, der omdanner levende dyr eller planter biologisk med henblik på salg, forarbejdning, forbrug eller avl af yderligere dyr og planter, kan efter første indregning løbende regulere disse aktiver til dagsværdi

Når et frø sås eller en kalv bliver født, er det sandsynligt, at fremtidige økonomiske fordele vil tilfalde virksomheden. Om aktivet kan måles pålideligt, kommer an på omstændighederne. Aktiverne skal ved første indregning måles til kostpris. Det vil være muligt at opgøre omkostningerne til såning af en mark; det omfatter omkostninger til korn, maskinomkostninger og løn. Anderledes ser det ud for værdien af en nyfødt kalv. Der kan være omkostninger til dyrlæge, ekstra foder til koen og eventuelt omkostninger til inseminering. Men i tilfælde med naturlig tilblivelse mellem ko og tyr bliver det mere kompliceret. Ved at fordele tyrens omkostninger på nyfødte kalve begynder pålideligheden at svigte. Der kan laves en fordeling af omkostninger, men mange forhold har betydning, og pålideligheden bliver mere usikker med flere andele af egenproducerede elementer.

Muligheden for at regulere aktiverne i landbrugsvirksomheder til dagsværdi giver stor værdi for regnskabsbruger. Første indregning til kostpris bliver af sekundær betydning, når der er mulighed for efterfølgende regulering til dagsværdi. Når aktiverne reguleres til dagsværdi, skal der desuden afgives følgende oplysninger:

Jævnfør § 58a for aktiver, der måles til dagsværdi, skal der afgives oplysninger om dagsværdi ultimo, ændring i dagsværdi indregnet i resultatopgørelsen, og ændringer indregnet i dagsværdireserven. Dermed får opgørelsen af kostpris betydning for årsrapporten under; oplysningerne om ændringer i dagsværdi indregnet i resultatopgørelsen.

Definitionen på biologiske aktiver i årsregnskabsloven er formuleret meget åbent. Definitionen omhandler virksomheder, som omdanner levende dyr eller planter. Det er en formulering, der omfatter flere forskellige brancher; den gælder ikke kun landbrug. I Danmark vil brancherne typisk være følgende:

- Landbrug
 - Jordbrug (korn, grøntsager)
 - Dyreavl- og opdræt (kvæg, svin, kyllinger, heste, mink, fisk)
 - Produkter fra dyr (mælk, æg, skind, uld)
- Skovbrug
 - Juletræer
 - Tømmer
 - Flis
- Gartneri
 - Planter

Der er samtidig en skarp overgang fra biologiske aktiver til øvrige aktiver. Når der ikke længere er tale om levende dyr eller planter, kan aktiverne ikke længere betragtes som biologiske aktiver og reguleres til dagsværdi. Dermed bliver høstede afgrøder og slagtede dyr ikke betragtet som biologiske aktiver. Der kan kun ske en biologisk forandring på levende dyr og planter, formentlig af den grund kan "døde" dyr og planter ikke reguleres til dagsværdi.

Måling til dagsværdi og kostpris

Måling af biologiske aktiver til dagsværdi og kostpris sker under samme regler, som det sker for andre aktiver. Reglerne findes i Årsregnskabslovens Bilag 1 under punkt D. Målegrundlag m.v.:

2. Dagsværdien:

”Dagsværdien er det beløb, hvormed et aktiv kan udveksles eller en forpligtelse kan udlignes ved transaktioner mellem af hinanden uafhængige parter.”

6. Kostprisen:

”For et aktiv er kostprisen det beløb, der er ydet som vederlag for aktivet, uanset dette er anskaffet fra en ekstern part eller internt fremstillet. Kostprisen for en forpligtelse er det beløb, der er modtaget som vederlag for forpligtelsen.”

Årsregnskabsloven beskriver nærmere, hvordan dagsværdi og kostpris opgøres under lovgivningen for enkelte områder. Herunder er kostprisen for anlægsaktiver beskrevet i § 40 for klasse B. Omsætningsaktiver er reguleret i § 44-46, hvori beskrives opgørelse af kostpris og regulering til nettorealiseringsværdi. Nedskrivning til nettorealiseringsværdi gælder for de aktiver, som ikke løbende reguleres til dagsværdi.

Årsregnskabsloven er en rammelov, og det kan være nødvendigt at benytte et fortolkningsbidrag til mere komplicerede forhold i årsrapporten. Måling til dagsværdi er omfattet af de forhold, der ikke er nærmere defineret i årsregnskabsloven. I lovgivningen for biologiske aktiver i § 38 er der henvist til en kort beskrivelse af dagsværdi i § 37. Årsregnskabsloven er langt hen ad vejen baseret på samme principper som IFRS. Årsregnskabsloven består af grundlæggende regler for regnskabsaflæggelse, og det er muligt at benytte årsregnskabsloven uden kendskab til IFRS. Det simple regnskab kan udarbejdes alene ud fra årsregnskabsloven, det gælder når indregning og måling sker ud fra simple principper.

IFRS indeholder væsentligt flere oplysningskrav end årsregnskabsloven; dermed er aflæggelse af årsrapport efter årsregnskabsloven mindre krævende. Kravene i IFRS er rettet mod børsnoterede virksomheder, her giver ensartede krav i EU rigtig god mening. For unoterede virksomheder i Danmark vil kravene være omfattende, måske for omfattende; derfor giver det god mening med færre krav ifølge årsregnskabsloven.

Dagsværdimåling er reguleret af IFRS 13. IFRS 13 beskrives i afsnittet under internationale regnskabsstandards. Indregning til kostpris er reguleret i henholdsvis IAS 2 for varebeholdninger og IAS 16 for materielle anlægsaktiver.

Internationale regnskabsstandards

IAS 16 – Materielle anlægsaktiver

Den regnskabsmæssige behandling af materielle anlægsaktiver er reguleret i IAS 16. Standarden omfatter ikke biologiske aktiver, det beskrives som nedenstående.

3. Denne standard finder ikke anvendelse på:
- b) biologiske aktiver tilknyttet landbrugsaktiviteter bortset fra produktionsafgrøder (jf. IAS 41 Landbrug). Denne standard finder anvendelse på produktionsafgrøder, men ikke på produkter på produktionsafgrøder.

Produktionsafgrøder kaldes også stamplanter eller avlsplanter, de defineres nærmere i IAS 41.

Materielle anlægsaktiver indregnes ifølge IAS 16 til kostpris efter samme forudsætninger som indregning ifølge Årsregnskabsloven, hvis:

- a) Det er sandsynligt, at de fremtidige økonomiske fordele tilknyttet aktivet vil tilgå virksomheden, og
- b) Aktivets kostpris kan måles pålideligt.

Definitionen på et materielt anlægsaktiv er materielle aktiver, der:

- a) Besiddes til brug i produktionen eller ved levering af varer og tjenesteydelser, til udlejning til tredjepart eller til administrative formål, og
- b) Forventes at skulle benyttes i mere end ét regnskabsår

Det er ikke beskrevet, hvordan det bestemmes, hvad der udgør og er omfattet af et materielt aktiv; det skal derfor ske efter en vurdering af de aktuelle forhold. Det er aktuelt for produktionsafgrøder, hvor det udover året for tilgangen, vil være muligt at opgøre kostprisen opdelt på områder eller afgrøder. Altså om et materielt aktiv kan være et samlet område, eller om hver plante skal betragtes enkeltvis. Dermed skal det vurderes

om afgrøder skal opdeles i forhold til hver enkelt mark, eller om en mark skal opdeles ud fra forskellige jordforhold. Besætninger kan være fysisk opdelt på lokationer eller i forskellige stalde; det skal vurderes om det er tilstrækkelig opdeling, eller om yderligere opdeling vil skabe værdi for regnskabsbrugeren.

Hvis vinstokke producerer druer over 40 til 50 år, vil kostprisen skulle fordeles over denne periode; det sker som afskrivninger over brugstiden. De materielle anlægsaktiver skal opdeles i væsentlige dele, og ved forskellige brugstider afskrives aktiverne hver for sig. Den nødvendige opdeling af aktiverne, som beskrevet ovenfor, har direkte betydning i forhold til afskrivningerne.

For at opgøre kostprisen på et aktiv er det nødvendigt at sammenholde flere elementer. Kostprisen omfatter både købet af et givent aktiv, direkte omkostninger til at opnå drift samt omkostninger til nedtagning eller bortskaffelse efter endt brug.

IAS 41 - Landbrug

Den regnskabsmæssige behandling af landbrugsaktiviteter er reguleret af IAS 41. Standarden omfatter biologiske aktiver undtagen produktionsafgrøder, landbrugsprodukter på høsttidspunktet, visse offentlige tilskud og brugsretsaktiver. Biologiske aktiver er ikke direkte defineret i Årsregnskabsloven; det gælder i stedet, at levende dyr og planter kan reguleres til dagsværdi. Ifølge IAS 41 er biologiske aktiver defineret som et levende dyr eller en plante. Dermed findes også sammenhængen mellem årsregnskabsloven og IAS 41. Der skelnes mellem et biologisk aktiv og et landbrugsprodukt. Biologiske aktiver skal ifølge IAS 41 indregnes i årsrapporten til dagsværdi. Det forholder sig anderledes i årsregnskabsloven, hvor årsregnskabsloven alene giver muligheden for regulering til dagsværdi.

Langt de fleste biologiske aktiver i dansk landbrug kan behandles under disse regler. Afgrøder i dansk landbrug høstes typisk inden for et år, høsten sker ofte i sensommeren. Afgrøderne er enten sået i efteråret eller foråret inden høsten. Afgrøder overgår på høsttidspunktet fra at være biologiske aktiver til at være varebeholdning, det betyder en overgang fra dagsværdi til kostpris efter IAS 2.

Ud over høstede afgrøder, omfatter standarden heller ikke landbrugsjord, produktionsafgrøder, offentlige tilskud til produktionsafgrøder samt immaterielle aktiver

knyttet til landbrugsdriften. IAS 41 behandler desuden ikke produktionsafgrøder, der har til formål at producere landbrugsprodukter over flere år, de behandles som beskrevet under IAS 16.

Det kan være krævende at holde styr på de forskellige typer af biologiske aktiver, samt hvilke lignende typer aktiver, der ikke betragtes som biologiske aktiver. Det er muligt at dele de forskellige biologiske aktiver op for at skabe overblik. Der er en væsentlig forskel på behandlingen af planter og dyr, hvor planter opdeles i undergrupper. Produktionsafgrøder er omfattet af definitionen på biologiske aktiver, men de behandles som materielle anlægsaktiver. Høstede landbrugsprodukter er "døde" og betragtes som råvarer. Dyr opdeles efter anvendelse i langfristede og kortfristede aktiver, mens planter under anlægsaktiver ikke behandles som biologiske aktiver. Besætningen vil typisk sælges levende og dermed være et biologisk aktiv. Hvis dyr fra besætningen derimod slagtes inden salg, så vil det slagtede dyr overgå til varebeholdning til seneste dagsværdi med fradrag af omkostninger til slagtning.

Opdeling af biologiske aktiver:

- Besætninger
 - Stambesætning, indgår som biologisk aktiv under anlægsaktiv
 - Salgsbesætning, indgår som biologisk aktiv under varebeholdning
- Planter (afgrøder)
 - Produktionsafgrøder, indgår som materiel anlægsaktiv
 - Jordbeholdning, indgår som biologisk aktiv under varebeholdning
 - Landbrugsprodukter (høstede afgrøder), indgår som råvarer under varebeholdning

I balancen vil aktiverne kunne inddeles således, de biologiske aktiver er markeret med fed skrift:

- Anlægsaktiver
 - Materielle anlægsaktiver
 - **Stambesætning**
 - Produktionsafgrøder
- Omsætningsaktiver
 - Varebeholdning
 - **Salgsbesætning**
 - **Jordbeholdning (afgrøder)**
 - Landbrugsprodukter (råvarer)

Posterne kan sammendrages, som det giver bedst mening; det skal specificeres i anvendt regnskabspraksis. Posterne, der er markeret med fed skrift, er omfattet af IAS 41.

Definitionen på biologiske aktiver bygger på evnen til at omdanne, vokse og formere sig biologisk. Om der er tale om produktionsafgrøder, afgøres af, om planten giver udbytte i flere perioder, og om den kan sælges alene som landbrugsprodukt. De produkter, der gror på produktionsafgrøder, betragtes som biologiske aktiver; de kaldes i denne sammenhæng landbrugsprodukter.

De biologiske aktiver indregnes i Årsrapporten til dagsværdi med fradrag af salgsomkostninger; det benævnes ofte blot som dagsværdi. Det skal forklares i årsrapportens beskrivelse af anvendt regnskabspraksis, hvordan dagsværdien er opgjort. Målingen til dagsværdi skal ske ved første indregning samt ved afslutningen af hvert regnskabsår; dermed skal der ske regulering af værdien i forhold til det aktuelle marked. Indgåede kontrakter kan ikke danne grundlag for vurderingen af dagsværdi, det er alene det generelle marked, der bestemmer dagsværdien. Tab og avance i forhold til dagsværdien effektueres først ved et salg. I det tilfælde, hvor en kontrakt står til at give tab på biologiske aktiver, skal det behandles under IAS 37 Hensatte forpligtelser, eventualforpligtelser og eventualaktiver.

Ved overgangen til varebeholdninger skal der anvendes IAS 2 Varebeholdninger. Varebeholdninger kræves indregnet til kostpris. I forbindelse med overgangen fra

biologisk aktiv til landbrugsprodukt måles kostprisen; kostprisen opgøres som dagsværdien med fradrag af salgsomkostninger på høsttidspunktet. Kostprisen på landbrugsproduktet er dermed opgjort på baggrund af dagsværdien på høsttidspunktet.

I visse tilfælde vil kostprisen og dagsværdien udgøre tilnærmelsesvis samme værdi. I tilfælde med en kort vækstperiode fra såning til balancedagen, vil der være begrænset værditilvækst. Det gælder for tilfælde, hvor der er sået vinterafgrøder i efteråret, og regnskabet følger kalenderåret. Der er sket en begrænset værditilvækst, og kostprisen vil derfor ligne dagsværdien. Det samme gør sig gældende ved en ny erhvervet besætning, hvor der naturligvis er sket begrænset biologisk omdannelse.

IAS 2 - Varebeholdninger

Den regnskabsmæssige behandling af varebeholdninger er reguleret under IAS 2. Standarden behandler indregning af omkostninger, opgørelse af kostpris, nedskrivning til nettorealisationsværdi samt fordeling af omkostninger på forskellige varebeholdninger.

Standarden anvendes på varebeholdninger med undtagelse af biologiske aktiver tilknyttet landbrugsaktiviteter og landbrugsprodukter på høsttidspunktet. Derudover behandles ikke finansielle instrumenter under IAS 2. Opgørelse af nettorealisationsværdi for biologiske aktiver og landbrugsprodukter er ikke omfattet af standarden, de behandles anderledes end de øvrige varebeholdninger.

Varebeholdninger er defineret som aktiver¹:

- a) Som besiddes til videresalg som led i det normale forretningsforløb,
- b) Under fremstilling med henblik på et sådant salg, eller
- c) I form af råvarer og hjælpematerialer til brug i produktionsprocessen eller levering af tjenesteydelser.

Alle varebeholdninger skal have opgjort en kostpris; den består af omkostninger til køb, forarbejdning og øvrige ydelser, der har bidraget til varebeholdningens nuværende form samt lokation. Køb af handelsvarer udgør de mest simple varebeholdninger; kostprisen udgøres af køb, skatter og afgifter samt transport og spedition. Producerede varebeholdninger omfatter flere forhold i opgørelsen af kostprisen, der skal indregnes

¹ IAS 2, Karnov

direkte og indirekte produktionsomkostninger samt i særlige tilfælde også låneomkostninger.

Kostprisen kan opgøres ud fra forskellige forhold. Der er forskel på producerede varebeholdninger til konkrete projekter, og varebeholdninger, der produceres i stor skala som standardprodukt. Varebeholdninger til konkrete projekter opgøres ud fra de specifikke omkostninger, mens øvrige varebeholdninger opgøres efter følgende modeller. Varebeholdninger kan opgøres efter FIFO-metoden eller den vejede gennemsnitsmetode. Hvis varebeholdningers art og anvendelse er ensartet, skal varebeholdningerne behandles efter samme metode.

Måling af varebeholdninger skal ske til kostpris eller nettorealisationsværdi. Det kan være nødvendigt at nedskrive varebeholdninger til nettorealisationsværdi, hvis kostprisen overstiger den reelle værdi. Varebeholdninger skal reguleres til nettorealisationsværdi, hvis denne værdi er lavere end varens kostpris. Nettorealisationsværdien er et udtryk for varens salgspris under normale forhold; der skal modregnes eventuelle færdiggørelsesomkostninger samt salgsmkostninger. Nettorealisationsværdien er, i modsætning til dagsværdien, ikke opgjort i forhold til det generelle marked. Ved opgørelse af nettorealisationsværdien skal virksomhedens forhold tages i betragtning, hvor dagsværdien er et udtryk for generelle markedsvilkår. Det er ikke kun faldende salgsspriser, der kan skabe behov for anvendelse af nettorealisationsværdien, det kan også være interne forhold med beskadigede eller ukurante varer.

Nedskrivning af varebeholdninger til nettorealisationsværdi skal ske ud fra en konkret vurdering af hver enkelt vare. Varebeholdninger kan inddeles ud fra de samme gældende forhold, men det skal bero på en konkret vurdering. Nettorealisationsværdien skal opgøres ud fra forhold, der findes på statustidspunktet. Hvis der er indgået salgskontrakt for en varebeholdning eller en del af en varebeholdning, kan salgskontrakten danne grundlag for nettorealisationsværdien. I tilfælde, hvor salgskontrakten ikke kan opfyldes ud fra den aktuelle varebeholdning, kan der opstå hensatte forpligtelser.

Landbrugsprodukter høstet af biologiske aktiver måles også til kostpris. Kostprisen for høstede landbrugsprodukter opgøres på baggrund af dagsværdien på høsttidspunktet. Dagsværdien opgøres med fradrag af salgsmkostninger. Dagsværdien på høsttidspunktet betragtes herfra som kostpris, og landbrugsproduktet bliver omfattet af varebeholdninger under denne standard.

IAS 2 indeholder ikke en beskrivelse af slagtede dyr, pelsede mink eller lignende, som det er tilfældet for høstede landbrugsprodukter. Produkterne ses ikke i samme omfang i landbrugets varebeholdning som høstede landbrugsprodukter. Hvor dyr i høj grad vil være solgt til slagteriet inden slagtning, forholder det sig anderledes for minkskind. Typisk sælges minkskind fordelt over flere auktioner i løbet af året og kan derfor være en varebeholdning på statustidspunktet. Minkskind kan også opbevares over flere år, i håb om større efterspørgsel og deraf højere priser.

Løsningen findes i standardens definition af høst. Høst er defineret således: "*Høst* er adskillelse af landbrugsprodukter fra et biologisk aktiv eller ophør af et biologisk aktivs livsfunktioner." Dermed gælder opgørelsen af kostpris ved overgangen til varebeholdninger for alle biologiske aktiver.

IFRS 13 – Måling af dagsværdi

Den regnskabsmæssige behandling ved måling til dagsværdi reguleres under IFRS 13. Standarden behandler definition, måling, risiko og metoder ved måling til dagsværdi. Rammerne for måling af dagsværdi er fastsat i denne standard for at give en enkelt sammenfatning indeholdende de samlede krav. Standarden anvendes som supplement til andre standarder, som kræver eller tillader, at aktiver eller forpligtelser måles til dagsværdi. På enkelte områder kan måling af dagsværdi efter denne standard ikke benyttes; det gælder for aktiebaseret vederlæggelse, leasing og nettorealiseringsværdi. Der er ikke forskel på opgørelsen af dagsværdi for henholdsvis indledende måling og efterfølgende måling.

Måling af dagsværdi sker for et konkret aktiv eller en konkret forpligtelse. Hvert aktiv har specielle kendetegn i form af tilstand og placering; det er forhold, der påvirker dagsværdien. Aktiver med samme specielle kendetegn kan opgøres samlet som en gruppe af aktiver.

Dagsværdimåling for materielle aktiver sker ud fra en generel betragtning om aktivets bedst muligt anvendelse. I den betragtning skal der tages forbehold for den mulige anvendelse fysisk, juridisk og finansielt. Måling af dagsværdi kan nogle tilfælde ske for en gruppe af aktiver, mens der i andre tilfælde er krav om dagsværdimåling på hvert enkelt aktiv. Muligheder for at gruppere aktiver og forpligtelser reguleres i de standarder, som

kræver eller tillader dagsværdimåling. For biologiske aktiver kan måling af dagsværdi ske ud fra grupperede opgørelser ifølge IAS 41. Grupperne kan eksempelvis opdeles ud fra alder eller kvalitet.

Forudsætningen for dagsværdimåling er en handel på et fungerende marked; det kan opdeles i to scenarier. Dagsværdimåling sker som udgangspunkt ud fra det primære marked. I mangel på et primært marked kan dagsværdimåling som alternativ ske ud fra det mest fordelagtige marked. Virksomhedens normale salgskanaler betragtes som det primære marked, da virksomheder forventes at benytte de optimale salgsmuligheder. For biologiske aktiver findes dagsværdien grundlæggende på det primære marked, og der vil ikke være udfordringer i forhold til adgang til markedet.

Værdiansættelse af dagsværdien for et aktiv sker ud fra de forudsætninger, som andre markedsdeltagere vil benytte sig af ved værdiansættelse af lignende aktiver. Dagsværdien er udtryk for den pris et aktiv eller en forpligtelse koster på det aktuelle marked og under de aktuelle forhold på tidspunktet for værdiansættelsen. Det gælder uanset opgørelsesmetoden, som beskrives i det efterfølgende afsnit.

Der findes forskellige værdiansættelsesmetoder til opgørelse af dagsværdi, da der ikke altid findes et fungerende marked for specifikke aktiver og forpligtelser. Der findes tre værdiansættelsesmetoder til opgørelse af dagsværdien, mindst en af metoderne skal inddrages ved værdiansættelse af dagsværdien. Metoden eller metoderne, der findes bedst egnet og relevant, skal benyttes; der sker ud fra kravet om flest mulige observerede inputs. Omvendt skal der så vidt muligt ikke indgå ikke observerede inputs; disse ønskes minimeret.

Metoden til værdiansættelse af dagsværdien skal benyttes konsekvent i årsrapporten, så der ikke konstant skiftes mellem opgørelsesmetoder. Opgørelsesmetoden skal kun skiftes eller ændres, når det fører til en mere retvisende dagsværdimåling; det kan ske ved ændrede forhold eller med nye muligheder.

De forskellige værdiansættelsesmetoder består af:

- Markedsmetoden
- Omkostningsmetoden
- Indkomstmetoden

Værdiansættelse med markedsmetoden sker ud fra relevante priser og oplysninger på markeder med samme eller sammenlignelige produkter. Når der findes et fungerende marked for varen eller sammenlignelige varer, kan markedsmetoden anvendes til værdiansættelse af dagsværdien. Det er tilfældet for biologiske aktiver, råvarer og børsnoterede værdipapirer. Metoden kan også benyttes i andre udgaver; det sker, hvor værdien af produkter kan beregnes ud fra generelle markedspriser.

Værdiansættelse med omkostningsmetoden sker med afsæt i genanskaffelsesværdien, som er prisen for erstatning af aktivet med et tilsvarende. Opgørelsen tager forbehold for kapacitet og herunder forældelse. Forældelse omfatter slitage og teknologisk udvikling.

Værdiansættelse med indkomstmetoden sker ved en konvertering af fremtidige pengestrømme til en nutidsværdi, hvilket også kaldes en tilbagediskontering. Indkomstmetoden indikerer markedernes forventninger til de fremtidige pengestrømme for aktivet. Der findes forskellige modeller til værdiansættelse af fremtidige pengestrømme. Indkomstmetoden benyttes typisk for investeringsejendomme, hvor fremtidige pengestrømme kan opgøres pålideligt, og der findes opgørelser over forrentningskrav i markedet.

Kommentarer fra SEGES

Hvad er SEGES? Det er beskrevet således på hjemmesiden²: "SEGES er et fagligt videns- og innovationshus, der arbejder med alt, der har med landbrugsdrift at gøre". Formålet er at hjælpe landbruget med de bedste redskaber, den nye viden og den optimale rådgivning. SEGES er en del af Landbrug & Fødevarer, som er en erhvervsorganisation for landbruget, fødevarer- og agroindustrien.

I interview med Kim Wegener fra SEGES er den regnskabsmæssige behandling af biologiske aktiver opsummeret. De biologiske aktiver opdeles i følgende undergrupper af:

- Stamplanter
- Besætning
- Planteafgrøder
- (Varebeholdninger)

² <https://www.seges.dk/da-dk/om-seges>

Stamplanter behandles som materielle anlægsaktiver, det sker med indregning til kostpris og efterfølgende afskrivninger. Besætning behandles som biologiske aktiver som henholdsvis stambesætning og salgsbesætning. Stambesætningen indgår under materielle anlægsaktiver, og salgsbesætningen indgår under varebeholdninger. Planteafgrøder behandles som varebeholdninger; de ændrer karakter på høsttidspunktet. Planteafgrøder overgår på høsttidspunktet, fra at være et biologisk aktiv under varebeholdninger, til at være en del af de almindelige varebeholdninger.

De biologiske aktiver indregnes til kostpris med efterfølgende regulering til dagsværdi. Planteafgrøder betragtes som biologiske aktiver, men værdiansættes i praksis til kostpris. Værdireguleringerne bindes ikke på egenkapitalen, som det er tilfældet for andre aktiver, der reguleres til dagsværdi. Regulering af biologiske aktiver til dagsværdi er omfattet af krav om noteoplysninger vedrørende værdiansættelsesmodeller og -teknikker. Der gælder en undtagelse fra kravet om noteoplysninger, når dagsværdien er opgjort på baggrund af et aktivt marked; det gælder når statuspriser fra SEGES benyttes. Ved at afvige fra statuspriser fra SEGES medføres der oplysningskrav.

Årsregnskabslovens skema for opstilling af balancen har ingen specifikke poster, der passer til placeringen af biologiske aktiver. Derfor kan der indsættes følgende nye arabertalsposter efter behovet i den aktuelle virksomhed.

SEGES opgør hvert år vurderingspriser og opgørelsesmetoder for regnskaber, der følger kalenderåret. Værdierne er opgjort som et gennemsnit af de seneste 4 ugers handel frem til statustidspunktet. Værdien er opgjort ud fra forskellige forhold, som kan opdele besætningen i forskellige grupperinger. Vurderingspriserne omfatter besætninger af kvæg, svin, fjerkræ og pelsdyr. Derudover opgøres vurderingspriser vedrørende intern handel for afgrøder. Der opgøres både værdier for konventionelle og økologiske bedrifter.

Opsummering på indregning af biologiske aktiver

Indregning af biologiske aktiver i årsrapporten er beskrevet i både årsregnskabsloven og i de internationale standarder under IAS 41. De internationale standarder er opdelt, så hver standard behandler et område dybdegående. Biologiske aktiver er derfor omfattet af flere standarder, på forskellige områder.

I årsregnskabsloven gives der mulighed for løbende at regulere levende dyr og planter til dagsværdi. Biologiske aktiver defineres i IAS 41 som levende dyr og planter. Der skelnes ikke mellem forskellige typer af biologiske aktiver i årsregnskabsloven; fortolkningen kan derfor være meget bred. Opgørelsen af dagsværdi er ligeledes kun omfattet af en kortere beskrivelse i årsregnskabsloven. Årsregnskabsloven er betragtet som en rammelov. Den kan benyttes til udarbejdelse af simple regnskaber. Biologiske aktiver og dagsværdiregulering er blandt de mere komplicerede forhold, som ikke er behandlet dybdegående i årsregnskabsloven. Dermed kan der være behov for at benytte de internationale standarder som fortolkningsbidrag; for biologiske aktiver findes det i IAS 41 omkring landbrug.

Placering af biologiske aktiver er ikke omfattet af årsregnskabslovens skemaer for balancer og resultatopgørelser i bilag 2. Der kan tilføjes nye arabertalsposter under romertalsposterne materielle anlægsaktiver og varebeholdninger.

I de internationale standarder behandles landbrug grundlæggende under IAS 41. I standarden defineres de biologiske aktiver og opdeles på konkrete kriterier. Ikke alle biologiske aktiver er omfattet, da produktionsafgrøder skal behandles under IAS 16 omkring materielle anlægsaktiver. Produkterne på produktionsafgrøder behandles dog som biologiske aktiver, ligesom det gælder for landbrugsprodukter på høsttidspunktet. Høstede landbrugsprodukter overgår herefter til varebeholdninger. Biologiske aktiver kan placeres i balancen under materielle anlægsaktiver eller varebeholdninger. Alle biologiske aktiver, der behandles i IAS 41, skal løbende reguleres til dagsværdi med fradrag for salgsomkostninger.

Varebeholdninger behandles ifølge IAS 2. Alle varebeholdninger, der behandles under IAS 2, skal opgøres til kostpris eller nettorealiseringsværdi. Kostprisen benyttes så længe værdien er højere end nettorealiseringsværdien. Hvis kostprisen overstiger nettorealiseringsværdien, skal den aktuelle varebeholdning nedskrives til denne lavere værdi. Det gælder dermed også for landbrugsprodukter. Varebeholdninger omfatter både biologiske aktiver og de mere traditionelle varebeholdninger. De biologiske aktiver skal løbende reguleres til dagsværdi, mens de øvrige varebeholdninger skal måles til kostpris eller nettorealiseringsværdi. Tidligere biologiske aktiver, i form af høstede landbrugsprodukter, skal dermed måles til kostpris eller nettorealiseringsværdi.

Kostprisen for høstede landbrugsprodukter opgøres som dagsværdien på høsttidspunktet med fradrag af salgsomkostninger.

Måling af dagsværdi er reguleret af IFRS 13. Det er forholdsvis simpelt at opgøre dagsværdien for biologiske aktiver. Der findes et aktivt marked for langt de fleste landbrugsvarer, dermed kan dagsværdien opgøres ud fra markedsmetoden. Der offentliggøres en oversigt med vurderingspriser på besætninger ved udløb af hvert kalenderår fra SEGES. Oversigten kan benyttes til opgørelse af dagsværdien for besætninger. Indgåede kontrakter kan ikke benyttes som udgangspunkt for opgørelse af dagsværdien; kontrakterne kan derimod benyttes til opgørelse af nettorealisationsværdien.

Den helt store forskel på indregning af biologiske aktiver ifølge årsregnskabsloven og IAS 41 er muligheden frem for kravet om dagsværdiregulering. I årsregnskabsloven er der ingen krav om regulering af biologiske aktiver til dagsværdi; det er en tilvalgs mulighed. De biologiske aktiver, der behandles under IAS 41, skal løbende reguleres til dagsværdi; her er der tale om et krav. Så længe årsrapporten aflægges efter årsregnskabsloven, kan biologiske aktiver frit måles til enten kostpris eller dagsværdi. For andre aktivklasser er der krav om reserver for opskrivninger, når aktiver reguleres til dagsværdi. Det er ikke tilfældet for biologiske aktiver, idet reguleringer til dagsværdi indregnes direkte i resultatopgørelsen.

I interviewet med Kim Wegener fra SEGES er den regnskabsmæssige behandling af biologiske aktiver gennemgået. Gennemgangen tager udgangspunkt i den praktiske behandling af biologiske aktiver. Der er ingen umiddelbare forhold, der ikke kan opfyldes ved dagværdiregulering af biologiske aktiver til dagsværdi. Dog ses jordbeholdninger ofte ikke reguleret til dagsværdi, da det sjældent vil udgøre en væsentlig værdiregulering.

Analyse

Der er fundet 50 selskaber blandt de omfattede områder, som analysen tager udgangspunkt omkring. For 12 af selskaberne er der ikke angivelse af biologiske aktiver i årsrapporterne; det er der forskellige årsager til. Driften i de selskaber, der ikke omfatter biologiske aktiver, er følgende:

- Salg af produkter til langbrugssektoren og dermed ingen biologiske aktiver i driften.
- Besiddelse af kapitalandele som holdingselskaber
- Forpagtning af landbrugsejendomme
- Inaktive selskaber
- Beskæring af juletræer

De resterende 38 selskaber har biologiske aktiver i driften i større eller mindre grad. En del af disse selskaber har kun meget begrænsede eller ingen biologiske aktiver på statustidspunktet. De resterende selskaber har ifølge årsrapporterne biologiske aktiver indregnet i balancen. Disse årsrapporter analyseres herunder for indregning og måling af biologiske aktiver.

De analyserede regnskaber omfatter årsrapporter, der er udarbejdet i forskellige regnskabsprogrammer. En del af dem er udarbejdet i Ø90, der er software udviklet af SEGES til økonomistyring i landbruget. Ø90 benyttes derfor typisk af Landboforeninger, mens de øvrige årsrapporter er udarbejdet i forskellige traditionelle regnskabsprogrammer.

Overgaard Gods A/S

Overgaard Gods A/S driver ifølge årsrapporten og hjemmesiden skovbrug, svineproduktion og andre aktiviteter tilknyttet landbrug fra Overgaard Gods. Virksomheden har biologiske aktiver i balancen varebeholdninger opdelt i besætning og beholdninger. Varebeholdninger er placeret under omsætningsaktiver. Der er ingen biologiske aktiver under anlægsaktiver. Beskrivelsen af anvendt regnskabspraksis for besætning og andre beholdninger er gengivet herunder³:

³ Årsrapport 2019, Overgaard Gods A/S

Besætning og andre beholdninger

Varebeholdninger måles til kostpris efter FIFO-metoden, eller nettorealiseringsværdi, hvor denne er lavere.

Kostprisen omfatter anskaffelsesprisen med tillæg af hjemtagelsesomkostninger. Kostprisen for fremstillede varer og varer under fremstilling omfatter omkostninger til råvarer.

Nettorealiseringsværdi for varebeholdninger opgøres som forventet salgspris med fradrag af færdiggørelsesomkostninger og omkostninger, der afholdes for at effektuere salget.

Besætning måles til dagsværdi oplyst af SEGES.

Det fremgår, at varebeholdninger måles til kostpris, samt at besætning måles til dagsværdi. Det er beskrevet, hvordan varebeholdninger måles til kostpris efter FIFO-metoden eller nettorealiseringsværdi, hvor denne er lavere. Derudover beskrives det, hvad kostprisen omfatter, og hvordan nettorealiseringsværdien opgøres. For besætningen er beskrivelsen kort og beskriver målingen til dagsværdi oplyst af SEGES.

Til sammenligning benyttes beskrivelsen af virksomhedens griseproduktion fra virksomhedens hjemmeside⁴:

På Overgaard har vi 1600 søer og sælger alle grise ved 30 kilo. Indtil foråret 2017 har vi solgt både 7 og 30 kilos grise. Efter opførelse af ny smågrisestald kan vi nu lave alle grise til 30 kilo.

Søerne i drægtighedsstalden går i stabile grupper og fodres via transpondere. I 2019 er der opført ny farestald til løsgående søer og i 2020 følger ny UK – løbeafdeling. Søerne i løbeafdeling og drægtighedsstald fodres med vådfoder, mens søerne i farestald samt smågrisene fodres med tørfoder. Til at passe grisene er vi 6 faste medarbejdere og 2 elever.

⁴ <https://overgaardas.com/overgaard-svineproduktion/>

Ifølge virksomhedens beskrivelse af griseproduktionen er der 1.600 søer samt smågrise op til 30 kg. Søerne indgår i driften til produktion af smågrise over flere år; de betragtes som stambesætning. Smågrise bliver ca. 11-12 uger gamle, inden når 30 kg og sælges; de betragtes som handelsbesætning. Besætningen er ikke opdelt i årsrapporten, da både stambesætning og handelsbesætning indgår under Varebeholdninger som Besætning.

I balancen indregnes Besætning med DKK 7.688.910 og Beholdninger med DKK 141.235.734. Søer indregnes ifølge SEGES i 2019 til DKK 2.800 per styk. De 1.600 søer, der udgør stambesætningen ifølge hjemmesiden, skal indregnes i årsrapporten til DKK 4.480.000. Det efterlader DKK 3.208.910 til handelsbesætningen, som udgøres af smågrisene.

Stambesætning og handelsbesætning kunne være opdelt i balancen ved at tilføje posten Stambesætning under materielle anlægsaktiver. Derudover er besætningen og beholdninger behandlet efter gældende regler, hvor biologiske aktiver er indregnet til dagsværdi og adskilt fra øvrige beholdninger.

Overgaard Avlsgaard A/S

Overgaard Avlsgaard A/S driver ifølge årsrapporten og virksomhedens hjemmeside jordbrug fra Overgaard Gods. Virksomheden har biologiske aktiver i balancen. Beholdninger under Besætning og beholdninger; de er placeret under omsætningsaktiver. Der er ingen biologiske aktiver under anlægsaktiver. Beskrivelsen af anvendt regnskabspraksis for besætning og andre beholdninger er gengivet herunder⁵:

Varebeholdninger

Varebeholdninger der består af biologiske aktiver måles til dagsværdi.

Beskrivelsen for Varebeholdning er kort og beskriver målingen til dagsværdi.

Til sammenligning benyttes beskrivelsen af virksomhedens jordbrug fra virksomhedens hjemmeside.

⁵ Årsrapport 2019, Overgaard Avlsgaard A/S

Ifølge virksomhedens beskrivelse indgår vinterhvede og vinterraps; vintergrøder bliver sået i efteråret. Det er dermed forventeligt med en jordbeholdning på virksomhedens statustidspunkt den 31.12.2019. De øvrige afgrøder bliver sået i foråret og giver ingen jordbeholdning på statustidspunktet. Beholdninger er i 2019 indregnet med DKK 16.171.581; beholdningen ligger tæt på årets omsætning på DKK 18.974.197. Beholdningen udgør 85% af årets omsætning; det kan være årets høst foruden et mindre salg på de 15%. Beholdningen kan også være omfattet af jordbeholdning af efterårets såning; det fremgår ikke af hverken balancen eller anvendt regnskabspraksis. Såfremt beholdninger omfatter jordbeholdninger, må jordbeholdningen forventes at udgøre en mindre andel.

Beskrivelse af jordbrug på Overgaard Avlsgaard fra hjemmesiden⁶:

Vi er bedst, når det gælder jordbrug

Overgaard dyrker 1730 hektar med forskellige kornsorter samt græs, bønner og ærter. En væsentlig del af opdykningsarealet er inddæmmede områder ved den sydlige del af Mariager Fjord ud til Kattegat. De inddæmmede arealer er helt flade, og vanding foregår igennem åbne grøfter og kanaler. En række pumpestationer regulerer vandstanden i grøfterne og sikrer fuld kontrol.

Vi har opnået store udbytteresultater i afgrøder som vinterhvede, vinterraps og ærter. Derudover har hestebønner, hybridrug og forskellige rajgræsarter til frø givet pæne udbytter.

Via løbende udvikling og tilpasning af teknologien, sikrer Overgaard at udnyttelsen af maskiner og mandskab giver den effekt, som det kræver at drive moderne landbrug i dag.

Vores erfaring og store viden fra vores egen drift, kommer naturligvis alle vores kunder til gode, når vores konsulenter er i marken som rådgivere.

⁶ <https://overgaardas.com/overgaard-avlsgaard/>

Det fremgår af årsrapporten, at høstede beholdninger indregnes til dagsværdi. Beholdninger udgøres muligvis af høstede beholdninger og jordbeholdninger. De høstede beholdning betragtes som landbrugsprodukter og skal indregnes i årsrapporten til kostpris, som udgør dagsværdien på høsttidspunktet. Jordbeholdninger kan betragtes som biologiske aktiver, men der er begrænset tilvækst i den korte og forholdsvis kølige periode siden såning. Dagsværdi og kostpris vil være omtrent samme værdi for efterårsafgrøderne på statustidspunktet. Derfor må det formodes, at indregningen ikke vil være påvirket væsentligt af ændret regnskabspraksis, da kostpris og dagsværdi vil være uden væsentlig forskel.

Wefri A/S

Wefri A/S driver ifølge virksomhedens årsrapport og hjemmesiden Wedellsborg og Frijsenborg med markbrug, skovbrug, kyllingeproduktion, biogas og tilknyttede aktiviteter. Flere af aktiviteterne omfatter biologiske aktiver. Virksomheden har biologiske aktiver i balancen Råvarer og hjælpematerialer samt Fremstillede færdigvarer og handelsvarer indregnet under Varebeholdninger. Der er ingen biologiske aktiver under anlægsaktiver.

Beskrivelsen af anvendt regnskabspraksis for Varebeholdninger er gengivet herunder⁷:

Varebeholdninger

Varebeholdninger måles til kostpris efter FIFO-metoden. Varebeholdninger, der omfatter opdræt af levende dyr, anses som biologiske aktiver og måles til dagsværdi. Er nettorealisationssværdien lavere end kostprisen, nedskrives til denne lavere værdi. Nettorealisationssværdien for varebeholdninger opgøres som salgssum med fradrag af færdiggørelsesomkostninger og omkostninger, der afholdes for at effektuere salget, og fastsættes under hensyntagen til omsættelighed, ukurans og udvikling i forventet salgspris.

Kostprisen for råvarer og hjælpematerialer omfatter købspris med tillæg af hjemtagelsesomkostninger.

Handelsvarer måles til kostpris, hvilket omfatter købspris med tillæg af hjemtagelsesomkostninger og andre omkostninger direkte forbundet med købet.

Anvendt regnskabspraksis beskriver, at varebeholdninger måles til kostpris efter FIFO-metoden. Under Varebeholdninger findes biologiske aktiver, der omfatter opdræt af levende dyr. Disse biologiske aktiver måles til dagsværdi. Derefter er metoden beskrevet for, hvordan varebeholdninger måles til kostpris.

Virksomheden sælger 7,5 millioner kyllinger om året ifølge Samvirke⁸. Der beskrives desuden, hvordan kyllingerne opdrættes på 36 dage fra æg til slagtekylling på omkring 2 kg. Med en produktionsperiode på 36 dage kan der være omkring 10 hold kyllinger om året. Med 10 hold årligt består hvert hold af 750.000 kyllinger. Kyllingerne erhverves enten som daggamle kyllinger eller klækkemodne æg, dermed kan hele stalde have kyllinger på samme alder og udskiftes samtidig. Ifølge artiklen fra Samvirke kan stalden indeholde 60.000 kyllinger, mens de største stalde i Danmark kan indeholde op til 130.000 kyllinger. Hvis virksomhedens stalde kan indeholde 62.400 kyllinger i gennemsnit, giver

⁷ Årsrapport 2019, Wefri A/S

⁸ <https://samvirke.dk/artikler/frijsenborg-kyllingedagbog-dagbog-fra-en-kylling>

det 12 stalde. Dermed kan der sendes kyllinger til slagteriet og sættes nye kyllinger i en stald hver tredje dag. Det giver grundlag for en nogenlunde løbende udskiftning og tilvækst; på den baggrund kan en sandsynlig værdi af kyllingerne beregnes.

Beregningen tager udgangspunkt i vurderingspriser og opgørelsesmetode fra SEGES med følgende forudsætninger:

- 750.000 kyllinger med en gennemsnitlig alder på 18 dage
- Daggamle kyllinger indregnes til 2,52 kr.
- Værditilvækst pr. produktionsdag 0,315 kr.

Værdi kyllinger: $750.000 \times (2,52 + 18 \times 0,315) = 6.142.500$ DKK

Råvarer og hjælpematerialer er indregnet med DKK 3.098.078 og Fremstillede færdigvarer og handelsvarer er indregnet med DKK 12.784.818. Varebeholdninger udgør i alt DKK 15.882.896. Kyllingerne udgør en væsentlig andel med DKK 6.142.500 ud af den samlede varebeholdning på DKK 15.882.896; det er en andel på 39%, der udgøres af biologiske aktiver indregnet til dagsværdi. En andel, der ikke fremgår af årsrapporten.

Efter nærmere undersøgelse viser det sig, at kyllingeproduktion ikke er placeret i Wefri A/S. Derfor fremgår de biologiske aktiver ikke af balancen. Varebeholdningerne forventes derfor alene at omfatte høstede afgrøder eller indkøbte varebeholdninger.

Wefri Holding ApS

Selskabet har, som navnet antyder, virke som holdingselskab med besiddelse af kapitalandele. Driften i koncernen omfatter landbrug, gartneri, skovbrug og tilhørende aktiviteter, med dette selskab som moderselskab. Årsrapporten fungerer både som årsregnskab for holdingselskabet og derudover som koncernregnskab. Af koncernregnskabet fremgår der biologiske aktiver i balancen i form af Stambesætning med en post under Varebeholdninger. Anvendt regnskabspraksis for Varebeholdninger beskriver, at varebeholdninger måles til kostpris efter FIFO-metoden. Derunder bliver opdræt af levende dyr betragtet som biologiske aktiver og målt til dagsværdi.

Beskrivelsen af anvendt regnskabspraksis for Varebeholdninger er gengivet herunder⁹:

⁹ Årsrapport 2019, Wefri Holding A/S

Varebeholdninger

Varebeholdninger måles til kostpris efter FIFO-metoden. Varebeholdninger, der omfatter opdræt af levende dyr, anses som biologiske aktiver og måles til dagsværdi. Er nettorealiseringsværdien lavere end kostprisen, nedskrives til denne lavere værdi. Nettorealiseringsværdien for varebeholdninger opgøres som salgssum med fradrag af færdiggørelsesomkostninger og omkostninger, der afholdes for at effektuere salget, og fastsættes under hensyntagen til omsættelighed, ukurans og udvikling i forventet salgspris.

Kostprisen for råvarer og hjælpematerialer omfatter købspris med tillæg af hjemtagelsesomkostninger.

Øvrige varebeholdninger måles til kostpris, hvilket omfatter købspris med tillæg af hjemtagelsesomkostninger og andre direkte forbundet omkostninger.

Koncernregnskabet i årsrapport 2019 for Wefri Holding ApS viser følgende varebeholdning:

	2019	2018
Råvarer og hjælpematerialer	11.103.255	17.396.973
Fremstillede færdigvarer og handelsvarer	21.172.593	14.373.162
<u>Stambesætning</u>	<u>4.468.529</u>	<u>4.499.503</u>
<u>Varebeholdninger i alt</u>	<u>36.744.377</u>	<u>36.269.638</u>

Ved en gennemgang af koncernen selskaber viser det sig, at kyllingeproduktionen er placeret i et datterselskab og ikke i Wefri A/S. Frijs ApS er ejet af Wefri A/S, som igen er ejet af Wefri Holding ApS. I årsrapporten for 2019 i datterselskabet Frijs ApS, fremgår Varebeholdninger i balancen og anvendt regnskabspraksis som i Wefri ApS. Det fremgår derfor ikke direkte af balancen, at der findes biologiske aktiver. Det er derimod beskrevet

i anvendt regnskabspraksis, at varebeholdninger, der omfatter opdræt af levende dyr, anses som biologiske aktiver og måles til dagsværdi.

Balancen i årsrapport 2019 for Frijs ApS vises følgende varebeholdning:

	2019	2018
Råvarer og hjælpematerialer	1.626.041	1.614.853
<u>Varer under fremstilling</u>	<u>4.468.529</u>	<u>4.499.503</u>
<u>Varebeholdninger i alt</u>	<u>6.094.570</u>	<u>6.114.356</u>

Det fremgår, at Varer under fremstilling i Frijs ApS har samme værdi som Stambesætning i Wefri Holding ApS. Beregningen af kyllingernes værdi i Wefri A/S på 6.142.500 kr. må sandsynligvis være forkert, men den er også kun beregnet ud fra et skøn af antal kyllinger og et skøn på gennemsnitsalder. Der må enten være færre kyllinger, eller også har kyllingerne en lavere gennemsnitsalder.

Det fremgår af årsrapporterne for 2019 for Wefri A/S, Wefri Holding ApS og Frijs ApS, at anvendt regnskabspraksis er beskrevet med samme princip for varebeholdninger. Varebeholdninger måles til dagsværdi efter FIFO-metoden, mens varebeholdninger, der omfatter biologiske aktiver måles til dagsværdi. Dog er varebeholdninger kategoriseret forskelligt i årsrapporterne. I Frijs ApS er kyllingerne kategoriseret som Varer under fremstilling; det fremgår ikke direkte i årsrapporten, hvorvidt posten omfatter biologiske aktiver. I koncernregnskabet i Wefri Holding ApS er varebeholdningerne kategoriseret med adskillelse af biologiske aktiver i form af Stambesætning; derudover findes Råvarer og hjælpematerialer samt Fremstillede færdigvarer og handelsvarer. Det er først ved at sammenholde balancerne, at beholdningen af biologiske aktiver i Frijs ApS kan udledes. Wefri A/S og Wefri Holding ApS ser derimod ud til ikke at have indregnet biologiske aktiver i årsregnskaberne, mens der i koncernregnskabet er indregnet biologiske aktiver som Stambesætning.

MLM Group A/S

Selskabet er moderselskab i koncernen, som består af yderligere 8 selskaber. Årsrapporten indeholder en koncernoversigt med en angivelse af datterselskaber og ejerandele. MLM Group A/S besidder 75% af kapitalandelene i MSF Group ApS. MSF Group ApS besidder 100% af kapitalandelene i de 7 underliggende driftsselskaber. Hovedaktiviteten i MLM Group A/S består i at eje kapitalandele i datterselskaber samt at drive landbrug med beslægtede aktiviteter.

I balancen er Varebeholdninger opdelt i Stambesætning, Handelsbesætning samt Andre beholdninger. Der findes ingen biologiske aktiver under anlægsaktiver. Under anvendt regnskabspraksis er det beskrevet, at Stambesætninger og Handelsbesætninger måles til dagsværdi. Dagsværdien opgøres på baggrund af oplysninger fra Videnscentret for Landbrug (Ø90). For slagtesvin er der indregnet et tillæg på 25 kr. per dyr. Øvrige beholdninger måles til kostpris efter FIFO-metoden. Videncentret for Landbrug er samme organisation, der også hedder SEGES. Ø90 er alene software udviklet af SEGES til økonomistyring i landbruget. Ø90 har derfor ingen direkte sammenhæng med opgørelsen af dagsværdi.

Beskrivelsen af anvendt regnskabspraksis for Varebeholdninger er gengivet herunder¹⁰:

Varebeholdninger

Handels- og stambesætninger måles til dagsværdi oplyst af Videnscentret for Landbrug (Ø90). For slagtesvin sker der tillæg af DKK 25 pr. dyr.

Øvrige beholdninger måles til kostpris efter FIFO-metoden eller nettorealisationsværdi, hvis denne er lavere.

Det fremgår tydeligt, hvordan varebeholdninger måles, og hvilke poster, der omfatter biologiske aktiver. Stambesætning er placeret under varebeholdninger sammen med handelsbesætning; dermed må begge poster altså betragtes som kortfristede aktiver.

¹⁰ Årsrapport 2019, MLM Group A/S

Varebeholdninger fremgår således af koncernregnskabet med angivelse i 1.000 DKK:

	2019	2018
Stambesætning	27.381	22.188
Handelsbesætning	78.930	47.975
<u>Andre beholdninger</u>	<u>72.411</u>	<u>57.044</u>
<u>Varebeholdninger i alt</u>	<u>178.722</u>	<u>127.207</u>

Klitgaard Agro A/S

Aktiviteten i virksomheden består i produktion af slagtesvin samt tilhørende aktiviteter. Selskabet indgår i koncern med AB Vadsholt Holding ApS, der udarbejder koncernregnskab. Af koncernoversigten fremgår det, at AB Vadsholt Holding ApS har 7 datterselskaber. Klitgaard Agro A/S er et af fire datterselskaber ejet direkte af moderselskabet. Klitgaard Agro A/S ejer derudover tre datterselskaber, som derfor er indregnet som kapitalandele i årsrapporten. Koncernen har som hovedaktivitet at producere slagtesvin, drive markdrift samt beslægtet virksomhed.

I årsrapporten for Klitgaard Agro A/S for 2019/20 indeholder balancen Varebeholdninger med posterne Biologiske aktiver (besætning) samt Beholdninger. Det ser således ud¹¹:

	2019/20	2018/19
	DKK	1.000 DKK
Biologiske aktiver (besætning)	28.828.680	28.934
<u>Beholdninger</u>	<u>9.087.951</u>	<u>4.088</u>
<u>Varebeholdninger</u>	<u>37.916.631</u>	<u>33.021</u>

¹¹ Årsrapport 2019/20, Klitgaard Agro A/S

Der er ikke indregnet biologiske aktiver under anlægsaktiverne. For koncernregnskabet består balancen af lignende poster; der er desuden tilføjet posten Udstyk af huse/lejligheder under opførelse.

Anvendt regnskabspraksis for Varebeholdninger i Klitgaard Agro A/S er gengivet herunder:

Varebeholdninger

Varebeholdning, der omfatter handelsbesætning af husdyr anses for biologiske aktiver og måles til dagsværdi. Dagsværdien fastsættes på baggrund af markedspriser på balancedagen.

Nettorealisationseværdi for varebeholdninger opgøres som salgspris med fradrag af færdiggørelsesomkostninger og omkostninger, der afholdes for at effektuere salget, og fastsættes under hensyntagen til omsættelighed, ukurans og udvikling i forventet salgspris.

Beholdninger

Beholdning af foder mv. måles til kostpris.

Anvendt regnskabspraksis for AB Vadsholt Holding ApS har samme beskrivelse som Klitgaard Agro A/S. Posterne i balancen og beskrivelsen af anvendt regnskabspraksis om varebeholdninger giver en tydelig identifikation af hvilke poster, der omfatter biologiske aktiver, og dermed hvilken del, der er indregnet til dagsværdi. Der er ingen opdeling eller angivelse af besætningens opdeling i stambesætning og handelsbesætning.

Det fremgår ikke, om der produceres slagtesvin fra egen produktion af smågrise, eller om produktionen foregår med indkøb af smågrise fra en ekstern leverandør. Ved egen produktion af smågrise vil søerne hertil være en del af stambesætningen. Ved indkøb af smågrise til produktionen af slagtesvin vil hele besætningen omfatte handelsbesætning. Slagtesvin bliver typisk op til 6 måneder gamle, inden de sælges til slagteriet. Det er selvfølgelig også muligt, at produktionen af slagtesvin foregår med en egen produktion

af smågrise samtidig med indkøb af smågrise, men det ændrer ikke på præmissen for opdelingen.

Eskelund Svineproduktion ApS

Selskabets hovedaktivitet består i handel og investering og derunder svineproduktion. Selskabet er 100% ejet af Eskelund ApS, som igen er ejet af 100% af Lerche-Simonsen ApS. Der er ikke udarbejdet koncernregnskab.

I Eskelund Svineproduktion ApS viser balancen Varebeholdninger bestående af Besætning svin og beholdninger i samme post. Beskrivelsen af anvendt regnskabspraksis for Varebeholdninger er gengivet herunder¹²:

Beholdninger

Handelsbesætning indregnes til kostpris. Kostprisen indeholder direkte omkostninger med tillæg af indirekte produktionsomkostninger.

Beholdninger optages til kostpris eller dagspriser, hvis disse er lavere. Kostprisen omfatter hjemtagelsesomkostninger og eventuelle forarbejdningsomkostninger.

Såfremt den forventede nettorealisationspris er lavere end kostprisen, foretages der nedskrivning til den forventede nettorealisationspris.

Virksomheden måler ikke biologiske aktiver til dagsværdi. Biologiske aktiver samt de øvrige varebeholdninger måles alle til kostpris. Det har af den grund ingen betydning at besætning og beholdninger opgøres samlet under varebeholdninger.

Anvendt regnskabspraksis indeholder også en formulering omkring indregning til dagsværdi. Det er ikke klar formuleret, hvad der skal optages til dagsværdi. Afsnittet i anvendt regnskabspraksis er kaldt Beholdninger. Posten under Varebeholdninger kaldes

¹² Årsrapport 2019, Eskelund Svineproduktion ApS

Besætning svin og beholdninger. Det er en mulighed, at formuleringen har følgende betydning:

- Handelsbesætning indregnes til kostpris
- Beholdninger er i beskrivelsen alene udtryk for det, der ikke omfatter handelsbesætning, selvom overskriften Beholdninger også omfatter handelsbesætningen
- Beholdning indregnes til kostpris
- Hvis dagsværdien for beholdninger er lavere end kostprisen benyttes denne som nettorealiseringspris, selvom denne er beskrevet efterfølgende

Brdr. Lund, Ballum A/S

Hovedaktiviteten i virksomheden er produktion af slagtesvin. Udover egen produktion af slagtesvin, ejes også 100% kapital i datterselskabet Onsildgaard Produktion ApS. Datterselskabet har ligeledes hovedaktivitet med produktion af slagtesvin. Koncernen er personligt ejet af brødrene Jens og Hans Christian Lund. Der er ikke indberettet koncernregnskab.

Balancen i Årsrapport 2019 for Brdr. Lund, Ballum A/S omfatter posten Handelsbesætning under Varebeholdninger. Beskrivelsen af anvendt regnskabspraksis for Varebeholdninger er gengivet herunder¹³:

¹³ Årsrapport 2019, Brdr. Lund, Ballum A/S

Varebeholdninger

Råvarer og hjælpematerialer måles til kostpris eller nettorealiseringsværdi, hvis denne er lavere.

Varebeholdninger, der omfatter husdyr anses som biologiske aktiver og måles til dagsværdi. Dagsværdien fastsættes på baggrund af markedspriser på balancedagen.

Varebeholdninger af afgrøder måles til kostpris på balancedagen efter gennemsnitsmetoden.

Varebeholdninger nedskrives til nettorealiseringsværdien, hvis denne er lavere end kostprisen på balancedagen. Kostprisen opgøres som dagsværdien på høsttidspunktet.

Varer under fremstilling (jordbeholdning) måles til kostpris.

Det beskrives, hvordan Råvarer og hjælpematerialer måles til kostpris. Dernæst beskrives det, hvordan biologiske aktiver måles til dagsværdi. Det beskrives også, hvordan afgrøder måles til kostpris på baggrund af dagsværdien på høsttidspunktet. Varer under fremstilling måles desuden til kostpris; den udgøres af jordbeholdning.

Beskrivelsen dækker posterne under Varebeholdninger og beskrives indregningen af hver enkelt post. Der er ingen tvivl, om de enkelte poster måles til kostpris eller dagsværdi. I balancen er de biologiske aktiver benævnt Handelsbesætning; det matcher placeringen under Varebeholdninger.

CU Landbrug ApS

Hovedaktiviteten i selskabet er produktion af slagtesvin. Ejerskabet ligger 100% personligt hos Christian Ulrich; der er derfor ingen moderselskab. Balancen indeholder posten Handelsbesætning under Varebeholdninger; herunder findes desuden Råvarer og hjælpematerialer.

Beskrivelsen af anvendt regnskabspraksis for Varebeholdninger er gengivet herunder¹⁴:

Varebeholdninger

Råvarer og hjælpematerialer måles til kostpris eller nettorealiseringsværdi, hvis denne er lavere.

Varebeholdninger, der omfatter husdyr anses som biologiske aktiver og måles til dagsværdi.

Dagsværdien fastsættes på baggrund af markedspriser på balancedagen.

Beskrivelsen af anvendt regnskabspraksis er kort og præcis. Råvarer og hjælpematerialer måles til kostpris, mens biologiske aktiver måles til dagsværdi.

Tinghøjgård Arden A/S

Selskabets hovedaktivitet består ifølge årsrapporten i at drive landbrugsvirksomhed; det beskrives ikke nærmere på hvilket område. Den registrerede branchekode hos Erhvervsstyrelsen er således Blandet drift. I forbindelse med konkurs og tvangsauktion fremgår det af en artikel i Landbrugsavisen, at bedriften omfatter 1.100 malkekøer plus opdræt samt knap 1.000 hektar jord¹⁵. Selskabet ejes 100% af Euro Steel 1988 ApS og indgår herunder i koncernregnskab.

Det fremgår ikke af balancen i hverken driftsregnskabet eller koncernregnskabet for Årsrapport 2018/2019, om hvorvidt der er indregnet biologiske aktiver. I Driftsregnskabet er Varebeholdninger ikke opdelt på forskellige poster; der er blot en samlet post. I koncernregnskabet består Varebeholdninger af Råvarer og hjælpematerialer samt Varer under fremstilling. Koncernregnskabets anvendt regnskabspraksis omfatter desuden ikke en beskrivelse af biologiske aktiver under varebeholdninger.

¹⁴ Årsrapport 2019, CU Landbrug ApS

¹⁵ <https://landbrugsavisen.dk/kv%C3%A6g/k%C3%A6mpe-landbrug-solgt-til-%C3%B8stjysk-st%C3%A5lkonge>

Beskrivelsen af anvendt regnskabspraksis for Varebeholdninger er gengivet herunder¹⁶:

Varebeholdninger

Beholdning af kreaturer, som er født i regnskabsåret, måles til dagsværdien på tidspunktet for regnskabsafslutningen. Beholdning af kreaturer, som er anskaffet i regnskabsperioden, måles til kostpris på tidspunktet for regnskabsafslutningen.

Beholdning af afgrøder måles til dagsværdien på tidspunktet for regnskabsafslutning. Dagsværdien for beholdninger er beregnet på baggrund af de officielle handelsværdier.

Beskrivelsen af anvendt regnskabspraksis forklarer, at kreaturer måles på to forskellige måder afhængig af, om det er egen avl. Det betyder, at indkøbte kreaturer måles til kostpris, mens kreaturer af egen avl måles til dagsværdi. Beskrivelsen omfatter alene kreaturer, der er født i året eller anskaffet i året. Dermed er der ingen beskrivelse af, hvordan eksisterende kreaturer måles, om det fortsat gælder ud fra indregningen ved anskaffelse. Beholdninger af afgrøder måles til dagsværdi.

En beregning af værdien ud fra seneste registreringer i CHR-registreret på ejendommen kan være følgende:

- Besætning på 1.174 køer, 559 kvier samt 32 handyr
- 1.174 malkekøer til 7.000 kr. = 8.218.000
- 559 kvier opdelt ligeligt på alder
 - o 280 kvier 1-2 år til 3.700 kr. = 1.036.000
 - o 140 kviekalve ½-1 år til 1.700 kr. = 238.000
 - o 139 kviekalve op til ½ år til 700 kr. = 97.300
 - o Værdi kvier i alt 1.371.300
- 32 handyr kan ikke opgøres efter vurderingspriser fra SEGES
 - o Ud fra nuværende oplysninger er der tale om tyrekalve under 1 år til 1.000 kr. = 32.000
- Beregnet værdi besætning i alt 9.621.300 DKK

¹⁶ Årsrapport 2018/2019, Tinghøjgaard Arden A/S

Da anvendt regnskabspraksis beskriver indkøbte kvæg, kan andelen af kvier på 1-2 år være højere. Hvis alle kvierne er 1-2 år, vil værdien være 700 t.kr. højere. Det kan ikke udledes, om værdien er indregnet væsentligt anderledes i regnskabet, da varebeholdninger ikke er opdelt i flere poster.

Afgrøder måles til dagsværdi på tidspunktet for regnskabsafslutning. Det formodes, at afgrøderne er høstede, da regnskabsårets afslutning er 30. september. Dermed er der tale om høstede afgrøder, der måles til dagsværdi. Ved en ændring af målingen af disse afgrøder til kostpris, vil kostprisen kunne basere sig på dagsværdien på høsttidspunktet. Da afgrøderne, med stor sandsynlighed, er høstet kort tid inden regnskabsårets afslutning, vil kostpris og dagsværdi udgøre to ens værdier.

Den beregnede opgørelse af nuværende Varebeholdninger viser følgende opdeling i DKK:

	2018/2019
Stambesætning	9.254.000
Handelsbesætning	367.300
Beholdning af afgrøder	5.045.200

Malkekøer og kvier over 1 år betragtes som stambesætning; de forventes at indgå i mælkeproduktionen. Kvier under 1 år betragtes som handelsbesætning; mange af kvierne sælges sandsynligvis uden at indgå i produktionen. Stambesætningen placeres under materielle anlægsaktiver, men handelsbesætning og beholdning bibeholdes under varebeholdninger.

[Hedelund Mark ApS](#)

Selskabets hovedaktivitet består i produktion af grovfoder. Varebeholdninger i Årsrapport 2019 måles ifølge anvendt regnskabspraksis til kostpris. Balancen viser, at posten Varebeholdninger alene udgøres af Råvarer og hjælpematerialer. Der er alene tale om produktion af grovfoder, som måles til kostpris. Anvendt regnskabspraksis og balancen giver ikke tvivl om indholdet af biologiske aktiver.

Rønhave ApS

Selskabets hovedaktivitet består ifølge Årsrapport 2019 i at eje og udleje fast ejendom samt drift af mælkeproduktionsvirksomhed. Årsrapporten er aflagt efter bestemmelserne for klasse C i årsregnskabsloven. Anvendt regnskabspraksis beskriver indregning af biologiske aktiver som stambesætning under materielle anlægsaktiver samt varebeholdninger, der omfatter husdyr.

Et uddrag af anvendt regnskabspraksis for Materielle anlægsaktiver¹⁷:

MATERIELLE ANLÆGSAKTIVER

..

Stambesætning anses for biologiske aktiver og måles til dagsværdi. Dagsværdien fastsættes på baggrund af markedspriser på balancedagen.

Derudover indeholder beskrivelsen af varebeholdninger ligeledes biologiske aktiver¹⁸:

VAREBEHOLDNINGER

Råvarer og hjælpematerialer måles til kostpris eller nettorealisationsværdi, hvis denne er lavere.

Varebeholdninger, der omfatter husdyr anses som biologiske aktiver og måles til dagsværdi. Dagsværdien fastsættes på baggrund af markedspriser på balancedagen.

Varebeholdninger af afgrøder måles til kostpris på balancedagen efter gennemsnitsmetoden. Varebeholdninger nedskrives til nettorealisationsværdien, hvis denne er lavere end kostprisen på balancedagen. Kostprisen opgøres som dagsværdien på høsttidspunktet.

¹⁷ Årsrapport 2019, Rønhave ApS

¹⁸ Årsrapport 2019, Rønhave ApS

Anvendt regnskabspraksis beskriver hvor og hvordan de biologiske aktiver indregnes og måles. Besætningen er opdelt i stambesætning og handelsbesætning, henholdsvis under anlægsaktiver og omsætningsaktiver. Varebeholdninger af afgrøder måles til kostpris, kostprisen er opgjort ud fra dagsværdien på høsttidspunktet.

Der er tydeligt beskrevet, hvordan de enkelte poster er opgjort med opdeling af besætning til dagsværdi og de øvrige varebeholdninger til kostpris. Det er ikke beskrevet eller opgjort, hvor stor en andel af varebeholdningen, som udgøres af høstede afgrøder.

De omtalte balanceposter har følgende værdier i DKK:

	2019	2018
Stambesætning	31.061.200	32.309.600
Råvarer og hjælpematerialer	20.167.812	11.922.493
Varer under fremstilling	0	728.625
Fremstillede varer og handelsvarer	0	4.892.317
Handelsbesætning	157.700	179.000

Opdelingen på posterne viser malkekøerne som stambesætning under anlægsaktiverne; de udgør langt den største andel af besætningen. Handelsbesætningen under Varebeholdninger udgør kun en mindre andel af besætningen; den udgøres formentlig af kalve under 1 år.

Det fremgår ikke om Råvarer og hjælpematerialer i 2019 omfatter eventuelle jordbeholdninger. Det er en væsentlig forskel i varebeholdningens sammensætning i 2018 og 2019. Det fremgår af anvendt regnskabspraksis i Årsrapport 2019, at der er skiftet revisor i forhold til Årsrapport 2018. I årsrapporten for 2018 viser anvendt regnskabspraksis at varer under fremstilling består af jordbeholdning; den måles til kostpris med tillæg af forholdsmæssig værditilvækst indtil høsttidspunktet.

Ved at måle jordbeholdningen til kostpris med tillæg af værditilvækst indtil høsttidspunktet, benyttes hverken kostpris eller dagsværdi til måling. Ved at indregne

løbende værditilvækst tilnærmer målingen en dagsværdi. Dermed må målingen betragtes som dagsværdi, og beskrivelsen er selvmodsigende.

Såfremt driften ikke er ændret, og der findes jordbeholdning igen i 2019, vil jordbeholdningen findes under Råvarer og hjælpematerieler. Sammenligningstallene er i så fald ikke tilpasset årets placering i balancen. Derimod er årets beskrivelse af anvendt regnskabspraksis klar og tydelig i forhold til, hvilke poster, der opgjort til henholdsvis dagsværdi og kostpris.

Them Mælk ApS

Hovedaktiviteten i Them Mælk ApS består i produktion af mælk. Anvendt regnskabspraksis i årsrapporten for 2019 beskriver behandling af Stambesætning under Materielle anlægsaktiver. Der beskrives ikke noget omhandlende biologiske aktiver under varebeholdninger. Stambesætningen måles til dagsværdi, mens varebeholdninger måles til kostpris. I balancen findes Stambesætning under anlægsaktiver, som beskrevet i anvendt regnskabspraksis. Varebeholdninger omfatter Råvarer og hjælpematerieler, som ifølge anvendt regnskabspraksis måles til kostpris.

Vindingvej Mælkeproduktion ApS

Selskabets hovedaktivitet er ifølge årsrapporten for 2019 at drive landbrug og tilknyttede aktiviteter. Ud fra selskabets navn må der være tale om mælkeproduktion. Anvendt regnskabspraksis beskriver indregning og måling af afgrøder og jordbeholdning under varebeholdninger. Der er ingen beskrivelse af indregning og måling af besætning.

Beskrivelsen af anvendt regnskabspraksis for Varebeholdninger er gengivet herunder¹⁹:

Varebeholdninger

Råvarer og hjælpematerialer måles til kostpris eller nettorealiseringsværdi, hvis denne er lavere.

Varebeholdninger af afgrøder måles til kostpris på balancedagen efter gennemsnitsmetoden. Varebeholdninger nedskrives til nettorealiseringsværdien, hvis denne er lavere end kostprisen på balancedagen. Kostprisen opgøres som dagsværdien på høsttidspunktet.

Varer under fremstilling (jordbeholdning) måles til kostpris.

Varer under fremstilling (jordbeholdning) måles til kostpris, med tillæg af forholdsmæssig værditilvækst indtil høsttidspunktet.

Beskrivelsen af anvendt regnskabspraksis giver samlet set en indikation på indregning og måling til kostpris for alle varebeholdninger. Det er beskrevet, hvordan afgrøder er indregnet til kostpris på baggrund af dagsværdien på høsttidspunktet. Varer under fremstilling består af jordbeholdning og har to beskrivelser. Begge beskrivelser har måling til kostpris som metode, men der er tilføjet et tillæg af forholdsmæssig tilvækst i den anden beskrivelse. Ved at måle jordbeholdning til kostpris med tillæg af værditilvækst, bliver målingen tilnærmet dagsværdi. Dermed indeholder varebeholdninger ifølge anvendt regnskabspraksis, både beholdninger til kostpris samt biologiske aktiver til dagsværdi.

Det fremgår ikke af balancen, om der findes biologiske aktiver i selskabet. Anlægsaktiverne indeholder ikke stambesætning eller andre poster, der umiddelbart kan være biologiske aktiver. Varebeholdninger består af posterne som anvendt regnskabspraksis beskriver.

¹⁹ Årsrapport 2019, Vindingvej Mælkeproduktion ApS

Varebeholdninger omfatter:

- Råvarer og hjælpematerialer
- Varer under fremstilling
- Fremstillede varer og handelsvarer

Behandlingen af hver enkelt post er beskrevet i anvendt regnskabspraksis. Der kan være tvivl om, hvorvidt Varer under fremstilling indregnes til kostpris eller dagsværdi, og om hvilken af de to afsnit, der er gældende. Derudover er anvendt regnskabspraksis velbeskrevet for de enkelte poster, der findes i balancen.

Andekærgård ApS

Selskabet driver ifølge årsrapporten for 2018/2019 blandet landbrug med tilhørende aktivitet. Årsrapporten har balancestatus per 30.09.2019. Andekærgård har i 2018 færdigbygget nye staldanlæg til 1.400 malkekøer²⁰.

Balancen viser posten Biologiske aktiver under Materielle anlægsaktiver. Derudover findes posten Stambesætning under Varebeholdninger. Varebeholdninger består af følgende fire poster:

- Råvarer og hjælpematerialer
- Varer under fremstilling
- Fremstillede varer og handelsvarer
- Stambesætning

²⁰ <https://www.tv2fyn.dk/svendborg/fynsk-erhvervsmand-bygger-fyns-storste-kostald>

Anvendt regnskabspraksis beskriver ikke de Biologiske aktiver under materielle anlægsaktiver. Biologiske aktiver beskrives i eget afsnit. Beskrivelsen af anvendt regnskabspraksis for Biologiske aktiver er gengivet herunder²¹:

Biologiske aktiver

Biologiske aktiver, der omfatter levende dyr og planter, måles ved første indregning til kostpris, der for købte aktiver består af købsprisen tillagt eventuelle direkte tilknyttede anskaffelsesomkostninger.

Efter første indregning måles de biologiske aktiver til dagsværdi, der repræsenterer det beløb, som aktiverne vil kunne sælges for til en uafhængig køber. Dagsværdien opgøres til de senest konstaterede salgsværdier på markedet for tilsvarende aktiver.

Beskrivelsen af biologiske aktiver omfatter både dyr og planter. Det beskrives, hvordan de biologiske aktiver i første omgang indregnes til kostpris, for derefter at blive målt til dagsværdi. Afsnittet om Biologiske aktiver må formodes at omfatte de biologiske aktiver under anlægsaktiver. De biologiske aktiver under Varebeholdninger er beskrevet i afsnittet om varebeholdninger.

Beskrivelsen af anvendt regnskabspraksis for Varebeholdninger er gengivet herunder²²:

²¹ Årsrapport 2018/2019, Andekærgård ApS

²² Årsrapport 2018/2019, Andekærgård ApS

Varebeholdninger

Varebeholdninger måles til kostpris, opgjort efter FIFO-metoden, eller nettorealisationssværdi, hvis denne er lavere.

Kostprisen omfatter anskaffelsesprisen med tillæg af hjemtagelsesomkostninger. Kostprisen for varer under fremstilling (jordbeholdninger og juletræer) omfatter omkostninger til råvarer, hjælpematerialer og direkte løn.

Fremstillede varer og handelsvarer (afgrødebeholdninger) indregnes og måles til dagsværdi på balancedagen.

Stambesætning omfatter husdyrbesætning bestemt for salg indregnes og måles til dagsværdi.

Nettorealisationssværdi for varebeholdninger opgøres som forventet salgspris med fradrag af færdiggørelsesomkostninger og omkostninger, der skal afholdes for at effektuere salget.

Grundlæggende måles varebeholdninger til kostpris efter FIFO-metoden. Varer under fremstilling består af jordbeholdninger og juletræer; disse biologiske aktiver måles til kostpris. Fremstillede varer og handelsvarer består af afgrødebeholdninger; de indregnes og måles til dagsværdi. Afgrødebeholdninger pr. 30.09.2019 må formodes at bestå af høstede afgrøder. Høstede afgrøder opfylder ikke ÅRL § 38 om levende planter. Der formodes ikke at være væsentlig, om nogen, forskel på måling af afgrøder til kostpris eller dagsværdi. Kostprisen kan opgøres på baggrund af dagsværdien på høsttidspunktet. Stambesætning indregnes og måles ligeledes til dagsværdi. Stambesætning omfatter husdyrbesætning bestemt for salg; denne definition står i kontrast til den beskrevne definition fra Kim Wegener fra SEGES. Betegnelsen stambesætning indikerer en besætning til vedvarende eje. Betegnelsen handelsbesætning kunne med fordel være benyttet i dette tilfælde. Det ændrer ikke på, at placering og beskrivelse af anvendt regnskabspraksis passer godt sammen.

Store Tarp Kvæg ApS

Selskabet er opløst efter konkurs; seneste årsrapport er derfor fra 2018. Selskabets drift består i produktion af mælk. Anvendt regnskabspraksis beskriver biologiske aktiver under materielle anlægsaktiver samt under varebeholdninger. Stambesætningen er beskrevet under materielle anlægsaktiver; stambesætningen udgøres af husdyr og måles til dagsværdi. Varebeholdninger er i anvendt regnskabspraksis opdelt i fire grupper. Råvarer og hjælpematerialer, Varebeholdning af afgrøder samt Varer under fremstilling måles til kostpris. Det beskrives, hvordan kostprisen for Varebeholdninger af afgrøder er opgjort på baggrund af dagsværdien på høsttidspunktet. Derudover fremgår det, at Varer under fremstilling består af jordbeholdninger. Sidste gruppe af varebeholdninger omfatter husdyr; disse anses som biologiske aktiver og måles til dagsværdi.

I balancen er varebeholdningerne opstillet således i DKK²³:

	2018	2017
Stambesætning	4.683.000	5.807.500
Råvarer og hjælpematerialer	291.000	910.889
Varer under fremstilling	39.900	0
Fremstillede varer og handelsvarer	1.295.800	1.301.077
Handelsbesætning	64.800	44.700

Stambesætningen er placeret som anlægsaktiv og udgøres af malkekøer og sandsynligvis enkelte kvier. Indholdet af Råvarer og hjælpematerialer er ikke beskrevet; posten består formentlig af indkøbt foder og lignende. Varer under fremstilling består, som beskrevet ovenfor, af jordbeholdning. Jordbeholdninger må formodes at være sået i efteråret 2018; de er derfor at betragte som levende planter og dermed biologiske aktiver. I og med de er sået relativt kort tid inden statustidspunktet, vil værditilvæksten være begrænset, så kostpris og dagsværdi vil være nogenlunde på samme niveau værdimæssigt. Den lave

²³ Årsrapport 2018, Store Tarp Kvæg ApS

kostpris kan indikere, at kostprisen for jordbeholdningen kunne omfatte yderligere omkostninger. I dette tilfælde vil det sandsynligvis ikke udgøre en væsentlig ændring for årsrapporten. Fremstillede varer og handelsvarer udgøres af beholdningen af årets høstede afgrøder. Handelsbesætningen består af besætningens yngste kalve og eventuelle køer, der skal slagtes. De yngste kalve indgår endnu ikke i bedriftens produktion og kan sælges til levebrug eller slagtning.

De biologiske aktiver behandles i årsrapporten forskelligt efter, om det er dyr eller planter. Besætningen måles til dagsværdi og er opdelt i stambesætning og handelsbesætning. De høstede afgrøder betragtes ikke som biologiske aktiver og måles til kostpris. Jordbeholdningen er ikke beskrevet som biologisk aktiv og måles derfor til kostpris.

Vrejlev Landbrug ApS

Selskabets drift består i produktion af svin. Den registrerede branchekode omfatter dyrkning af korn, bælgrugter og olieholdige frø. Det fremgår derfor ikke, om produktionen omfatter slagtesvin, smågrise eller begge dele. Anvendt regnskabspraksis beskriver håndtering af biologiske aktiver under materielle anlægsaktiver samt varebeholdninger. Under materielle anlægsaktiver beskrives indregningen af stambesætning. Under varebeholdninger beskrives indregning af varebeholdninger, der omfatter husdyr. Det er beskrevet, at stambesætning og varebeholdninger, der omfatter husdyr, anses for biologiske aktiver og måles til dagsværdi. Øvrige varebeholdninger måles til kostpris.

I balancen er de biologiske aktiver opdelt i stambesætning og handelsbesætning. Stambesætningen er placeret under materielle anlægsaktiver, mens handelsbesætningen er placeret under varebeholdninger.

Green Team Group A/S

Selskabet er ifølge årsrapporten for 2019/2020 moderselskab i koncernen bestående af i alt 12 selskaber. Datterselskaberne fordeler sig rundt i Europa, herunder i Danmark. Koncernen er opdelt i to grene. Den ene gren fungerer som planteskole og med

produktion af juletræsplanter. Den anden gren fungerer som producent og leverandør af juletræer og juletræsplanter.

Koncernbalancen indeholder alene biologiske aktiver under varebeholdninger. Anvendt regnskabspraksis for varebeholdninger omfatter beskrivelse af juletræer og planter.

Beskrivelsen af anvendt regnskabspraksis for Varebeholdninger er gengivet herunder²⁴:

Varebeholdninger

Juletræer

Selskabets varelager af juletræer defineres og indregnes som biologiske aktiver. Biologiske aktiver indregnes og måles til dagsværdi fratrukket salgsomkostninger. Ændringer i dagsværdien af biologiske aktiver indregnes over resultatopgørelsen.

Dagsværdien af selskabets juletræer beregnes som nutidsværdien af de fremtidige pengestrømme før skat fra juletræskulturerne. Beregningen baserer sig på nuværende bæredygtige hugstplaner og forventninger vedrørende vækst, salgspriser, høst- og produktionsomkostninger. Der tages højde for miljømæssige krav og øvrige begrænsninger i beregningerne, der baserer sig på en produktionscyklus på op til 10 år.

Tilbagediskonteringsfaktoren baseres på koncernens gennemsnitlige kapitalomkostninger under hensyntagen til markedssituationen for Green Team Group A/S-koncernen. Øvrige væsentlige forudsætninger for dagsværdiberegningerne består af andelen af salg bare træer og forventede kvalitetsfordelinger, der varierer afhængig af vejrmæssige forhold og træets generelle karakteristika.

Planter

Dagsværdien af planter er beregnet ud fra forventede salgspriser baseret på type og alder af planterne. Beregningen bygger på eksisterende, bæredygtige planter samt skøn vedrørende salgs- og høstomkostninger. Miljømæssige restriktioner og andre begrænsninger tages i betragtning i beregningen, der dækker en forventet produktionscyklus på op til fire år. Øvrige væsentlige skøn i beregningen består af procentuel høstning af planter og forventet kvalitet.

²⁴ Årsrapport 2018/2019, Green Team Group A/S

Varebeholdninger består af levende planter, der alle betegnes som biologiske aktiver. Planterne måles til dagsværdi ud fra en opgørelse på baggrund af gældende markedsforhold. Samtlige biologiske aktiver er placeret under varebeholdninger; det gælder på trods af produktionscyklusser op til 10 år. Beregningerne for juletræer baserer sig på en produktionscyklus på op til 10 år, mens beregningerne for planter baserer sig på en produktionscyklus på op til 4 år. Dermed vil en stor del af varebeholdningerne sandsynligvis kunne betragtes som anlægsaktiver. Da juletræer og planter besiddes med henblik på salg, kan de ikke vurderes at være placeret forkert som varebeholdninger.

Dagsværdien for juletræerne er baseret på afkastbaserede beregninger. Varer under fremstilling udgør i 2019/20 t.kr. 475.990 og omfatter dermed både juletræer og planter. Beregningen af varebeholdningernes værdi er behæftet med en usikkerhed grundet den lange produktionscyklus. Forventede salgspriser og udviklingen i produktionsvilkårene kan være umulige at forudsige. Det er beskrevet, hvordan en justering af det anvendte afkastkrav på 0,5% vil resultere i en ændret værdi af juletræer på 8,2 mio. kr.

Schelenborg Gods ApS

Selskabet driver Schelenborg Gods med drift af landbrug og tilhørende aktiviteter. Schelenborg Gods driver landbrug med planteavl samt skovbrug²⁵. Anvendt regnskabspraksis i årsrapporten for 2019 beskriver biologiske aktiver under varebeholdninger.

²⁵ <http://schelenborg.dk/>

Beskrivelsen af anvendt regnskabspraksis for Varebeholdninger er gengivet herunder²⁶:

Varebeholdninger

Varebeholdninger måles til kostpris efter FIFO-metoden. Er nettorealiseringsværdien lavere end kostprisen, nedskrives til denne lavere værdi.

Dagsværdien for afgrøder, som indgår under færdigvarer og er høstet, vurderes ifølge indgåede salgskontrakter. Har selskabet ikke indgået faste salgskontrakter vedrørende årets høst, vurderes værdien til de seneste offentliggjorte handelsværdier på de pågældende afgrøder. Dagsværdien reduceres med 15%.

Det beskrives, at varebeholdninger som udgangspunkt måles til kostpris. Derudover beskrives dagsværdien for høstede afgrøder; de indgår under Færdigvarer. Dagsværdien opgøres ud fra indgåede salgskontrakter, hvor de findes. Er der ikke indgået salgskontrakt vurderes dagsværdien ud fra seneste offentliggjorte handelsværdier. Til sidst forklares det, at dagsværdien er reduceret med 15 %; det er ikke nærmere beskrevet, om det gælder for både beholdninger på indgåede kontrakter og beholdninger til handelsværdier.

De høstede afgrøder måles dermed til en værdi mellem kostpris og dagsværdi. Ved at reducere dagsværdien med 15% opnås en mindre og yderst forsigtig værdiansættelse. Samtidig sker en udskydelse af indtægterne fra afgrødernes værditilvækst; indtægterne forskydes fra høsttidspunktet til salgstidspunktet. Ved at benytte både indgåede salgskontrakter og seneste offentliggjorte handelsværdier blandes opgørelsesmetoderne. Ved benyttelse af indgåede salgskontrakter er det levering og risikoovergang til køber, der gør sig gældende. Ved benyttelse af seneste handelsværdier er det høsttidspunktet, der gør sig gældende. Værdiansættelsen på de to metoder bør ikke give væsentlige forskelle, da de indgåede kontrakter vil være sammenlignelig med de seneste handelsværdier.

²⁶ Årsrapport 2019, Schelenborg Gods ApS

UKF (Denmark) A/S

Selskabet driver virksomhed med minkavl. Balancen, i Årsrapporten for 2018/2019 med regnskabsafslutning 31.03.2019, viser biologiske aktiver i form af Stambesætning under Varebeholdninger. Derudover indeholder varebeholdninger posten Fremstillede varer og handelsvarer.

Anvendt regnskabspraksis for varebeholdninger beskriver, hvordan både Stambesætning og Fremstillede færdigvarer betragtes som biologiske aktiver. Både Stambesætning og Fremstillede færdigvarer måles til dagsværdi.

Beskrivelsen af anvendt regnskabspraksis for Varebeholdninger er gengivet herunder²⁷:

Varebeholdninger

Stambesætning måles som biologiske aktiver til markedsværdi fratrukket salgsomkostninger.

Salgsomkostninger er omkostninger direkte relateret til salget eksklusive renter og skat.

Fremstillede færdigvarer bestående af minkskind måles som biologiske aktiver til markedsværdi fratrukket salgsomkostninger.

De fremstillede færdigvarer består af minkskind, som derfor ikke kan betragtes som levende dyr eller planter. Alligevel betragtes de ifølge anvendt regnskabspraksis som biologiske aktiver og måles til dagsværdi.

Ifølge note 2 er minkskindene målt til dagsværdien ved regnskabsperiodens udløb. Note 2 omhandler efterfølgende begivenheder, hvori det beskrives, hvordan minkskindenes værdi efterfølgende er faldet. Dagsværdien er fastsat af en ekstern fagspecialist. Minkskindene er ikke levende dyr, de må betragtes som handelsvarer fra tidspunktet for pelsningen. Dermed kan kostprisen opgøres som dagsværdien på pelsningstidspunktet. Pelsningen foregår i november og december; dermed går der tre til fem måneder fra pelsning til årsrapportens statusdag. Som det fremgår af note 2, kan værdien af minkskind udvikle sig kraftigt indenfor en kort periode.

²⁷ Årsrapport 2018/2019, UKF (Denmark) A/S

Det kan desuden ikke udledes, om der findes skind i varebeholdning fra tidligere periodes produktion. Skind, der ikke sælges samme år, kan have indikation på værdiforringelse.

Ved en indregning af minkskind til kostpris på baggrund af dagsværdien på pelsningstidspunktet, kan værdien ikke forøges. Det er to muligheder for kostprisen, den kan være lavere end eller på samme niveau som dagsværdien på statustidspunktet:

- Hvis dagsværdien på pelsningstidspunktet er lavere end dagsværdien på statustidspunktet, så vil kostprisen være tilsvarende lavere på statustidspunktet.
- Hvis dagsværdien på pelsningstidspunktet er højere end dagsværdien på statustidspunktet, så vil nettorealisationseværdien være svarende til dagsværdien på statustidspunktet.

Hagendrup Mink ApS

Selskabet driver virksomhed med pelsdyravl. Seneste årsrapport er aflagt for perioden 2018/2019 med regnskabsafslutning 30.09.2019. Anvendt regnskabspraksis omfatter biologiske aktiver under varebeholdninger. Ifølge anvendt regnskabspraksis omfatter varebeholdninger avlstæver samt hvalpe og skind. Avlstæver værdiansættes til kostpris. Hvalpe og skind værdiansættes efter produktionskriteriet i forhold til færdiggørelsesgraden. Værdiansættelsen efter produktionskriteriet sker efter en forsigtig værdiansættelse, med hvalpe til 60% og skind til 75% af opnåede salgspriser.

Beskrivelsen af anvendt regnskabspraksis for Varebeholdninger er gengivet herunder²⁸:

Varebeholdninger

Avlstæver værdiansættes til anskaffelsespris.

Hvalpe og skind værdiansættes efter produktionskriteriet med en forsigtig anslået forholdsmæssig andel af fortjenesten i forhold til færdiggørelsesgraden af den igangværende produktion til balancetidspunktet.

Hvalpe værdiansættes til 60 % af opnåede salgspris og skind til 75 %

Fortjenesten indregnes delvist i årsrapporten; dermed benyttes hverken kostpris eller dagsværdi som metode for værdiansættelse. Avlstæver værdiansættes til kostpris; det er klart og tydeligt. Indregning i forhold til opnåede salgspriser er ikke en mulighed for hverken metoderne til kostpris eller dagsværdi. Hvalpene kan måles til kostpris eller dagsværdi; det er ikke usandsynligt, at dagsværdien kan ligge nær værdiansættelsen til 60% af den opnåede salgspris. Skind betragtes som fremstillede varer og handelsvarer, så de skal måles til kostpris. Kostprisen kan opgøres til dagsværdien på pelsningsdagen.

Hedegaarden ApS

Selskabet drift består i mælkeproduktion og tilhørende markdrift. Anvendt regnskabspraksis omfatter biologiske aktiver under varebeholdninger, hvor husdyr betragtes som biologiske aktiver. Varebeholdninger måles til kostpris, undtagen biologiske aktiver, som måles til dagsværdi.

I balancen for årsrapporten for 2019 findes biologiske aktiver både som anlægsaktiver og varebeholdninger. Materielle anlægsaktiver omfatter posten Biologiske aktiver, mens Varebeholdninger omfatter posten Handelsbesætning. Biologiske aktiver under anlægsaktiverne har en note tilføjet. Noten viser kun kostprisen uden bevægelser; alligevel er kostprisen steget fra DKK 6.701.160 i 2018 til DKK 10.397.180 i 2019. Der er i

²⁸ Årsrapport 2018/2019, Hagendrup Mink ApS

2019 stor tilgang på Grunde og bygninger; dermed er der med stor sandsynlighed også stor tilgang af besætning.

Posten biologiske aktiver må forventes at omfatte stambesætningen. Anvendt regnskabspraksis for materielle anlægsaktiver indeholder ikke specifik beskrivelse af besætning eller biologiske aktiver; det beskrives alene, hvordan de samlede materielle anlægsaktiver måles til kostpris med fradrag for afskrivninger. Derudover er det forklaret, hvordan afskrivningsgrundlaget og kostprisen opgøres. De forventede brugstider er nævnt for stuehuse, driftsbygninger samt produktionsanlæg, driftsmateriel og inventar.

Det kan ikke konkluderes, hvorvidt biologiske anlægsaktiver er målt til kostpris med fradrag af afskrivninger eller dagsværdi.

Sammendrag af analyse

En opsummering af de væsentlige punkter omkring indregning af biologiske aktiver, som gennemgangen af selskabernes årsrapporter har givet:

- Samme balancepost indeholder beholdninger, der måles efter forskellige metoder
- Samme aktivtype indeholder beholdninger, der måles efter forskellige metoder
- Det fremgår ikke, hvilke poster, der indeholder biologiske aktiver til dagsværdi
- Høstede afgrøder og minkskind måles til dagsværdi, til trods for de ikke er levende dyr eller planter
- Årsregnskab og koncernregnskab benytter ikke ensartede definitioner til placering i balancen
- Varebeholdninger indeholder mulige anlægsaktiver (stambesætning og juletræer)
- Balanceposter er blot benævnt Biologiske aktiver eller besætning uden beskrivelse af indholdet
- Poster er ikke klart beskrevet i anvendt regnskabspraksis
- Opgørelsen af dagsværdien indeholder reguleringer til selv samme dagsværdi
- Jordbeholdninger måles til kostpris

Gennemgangen af årsrapporterne har dannet grundlag for ovenstående opsummering. Det kræver samtidig en nærmere beskrivelse af de opstillede punkter.

Det fremgår flere gange, at varebeholdninger måles til kostpris. Samtidig er det beskrevet, at biologiske aktiver herunder måles til dagsværdi. Hvis ikke de biologiske aktiver placeres på egne balanceposter, kan samme balancepost risikere at indeholde forskellige beholdninger, der måles efter forskellige metoder. Det kan være tilfældet, hvis ikke varebeholdningerne er opdelt på underposter. Det kan også være tilfældet, hvor både besætning og høstede afgrøder indregnes på Fremstillede færdigvarer og handelsvarer. Hvis besætning måles til dagsværdi, og høstede afgrøder måles til kostpris, vil balanceposten indeholde forskellige beholdninger, der måles efter forskellige metoder.

Selv når balanceposterne er opdelt, så hver post opgøres alene til enten kostpris eller dagsværdi, fremgår det i flere tilfælde ikke, hvilke poster, der måles til henholdsvis kostpris og dagsværdi. De biologiske aktiver kan være kategoriseret som handelsvarer eller varer under fremstilling.

Der er tilfælde, hvor samme aktivtype ikke måles efter samme metode. En beholdning af høstede afgrøder måles efter forskellige metoder afhængig af, om der er indgået salgskontrakt. En besætning måles efter forskellige metoder afhængig af, om der er tale om egen avl.

Et gennemgående problem er definitionen af biologiske aktiver. Flere steder er høstede afgrøder og minkskind betragtet som biologiske aktiver. Ifølge Årsregnskabsloven § 38 og IAS 41 gælder reglerne for regulering af biologiske aktiver til dagsværdi kun for levende dyr og planter. Høstede afgrøder og minkskind betragtes i stedet som landbrugsprodukter. De kan, som det fremgår af flere af årsrapporterne, indregnes til kostpris på baggrund af dagsværdien på henholdsvis høsttidspunktet eller pelsningstidspunktet.

Enkelte af de analyserede selskaber indgår i koncern, hvor der udarbejdes og offentliggøres et koncernregnskab. Når årsrapport og koncernregnskab sammenholdes, er det ikke altid muligt at finde posterne fra årsrapporten i koncernregnskabet. Kategoriseringen af balanceposterne kan være ændret ved indregningen i

koncernregnskabet. Det fremgår i tilfælde, hvor en varebeholdning har samme værdi i årsrapporten og koncernregnskabet, men balanceposterne har ikke samme navn.

Når der tilføjes balanceposter til skemaposterne fra bilag 2 i Årsregnskabsloven, kan navngivningen skabe en misforståelse eller forvirring. Når der ikke ligger en fast praksis for balanceposterne, er det op til revisor eller ledelse på den enkelte årsrapport at skabe den nødvendige forståelse med navngivningen. I tilfældet med biologiske aktiver fremgår der en overvejende enighed om praksis af årsrapporterne. I de fleste tilfælde er der tale om stambesætning og handelsbesætning, når der er indregnet biologiske aktiver i årsrapporterne. Det giver god forståelse for balanceposterne, da navnene beskriver beholdningen. I nogle tilfælde er stambesætning placeret som varebeholdning, men det skaber en uklarhed om balanceposten. Andre steder kaldes balanceposten blot biologiske aktiver, det er hverken detaljeret eller misvisende. Det har den effekt, at en besætning under varebeholdning i bedste fald kaldes Handelsbesætning. Alternativt kan den kaldes Biologiske aktiver, og den bør ikke kaldes Stambesætning.

Når balanceposterne blot kaldes Biologiske aktiver eller Besætning, fremgår indholdet ikke af navnet. Dermed er der behov for en beskrivelse af posterne under anvendt regnskabspraksis. I flere tilfælde er balanceposternes navn og beskrivelsen i anvendt regnskabspraksis så mangelfuld, at det skaber tvivl om balanceposterne.

De fleste årsrapporter, hvor biologiske aktiver måles til dagsværdi, indeholder ikke en beskrivelse af, hvordan dagsværdien opgøres. Enkelte årsrapporter beskriver, at dagsværdien opgøres af SEGES. Nogle få årsrapporter indeholder en beskrivelse af dagsværdien, som en reguleret dagsværdi. Det kan være, dagsværdien reguleres med et fast tillæg eller en fast procent. Dermed opstår en tilnærmet dagsværdi.

Besætninger måles i overvejende grad som biologiske aktiver til dagsværdi. Anderledes ser det ud for jordbeholdninger af afgrøder, hvor der i de fleste tilfælde sker indregning og måling til kostpris. Der er mulighed for at måle jordbeholdninger til dagsværdi, idet der er tale om biologiske aktiver. Der er ofte tale om vintersæd, og i de fleste tilfælde vil der ikke være væsentlig forskel på værdiansættelsen, da afgrøderne kun vil have opnået begrænset værditilvækst.

De mest overskuelige og oplysende årsrapporter opfylder følgende krav:

- Biologiske aktiver er indregnet på egne poster i balancen
- Balanceposterne er navngivet hensigtsmæssigt, f.eks. stambesætning, handelsbesætning og jordbeholdning
- Beskriver måling af høstede afgrøder til kostpris, på baggrund af dagsværdi tilbage på høsttidspunktet
- Anvendt regnskabspraksis beskriver indholdet af hver balancepost

Det fremgår af analysen, at årsrapporterne fra Ø90 ofte har samme beskrivelse af biologiske aktiver. Der ligger sandsynligvis en standard for behandling af biologiske aktiver i Ø90, hvor andre IT-værktøjer til regnskab ikke tager hensyn til biologiske aktiver som standard. Det er ikke ensbetydende med, at Ø90 er sikret mod fejl. På den anden side findes der også oplysende og overskuelige årsrapporter, der ikke stammer fra Ø90.

Det er ikke overraskende, at Ø90 har en ensartet praksis for de biologiske aktiver, da det netop er udviklet til brug for landbrugssektoren. Da brugerne i landboforeningerne har hovedparten af kunderne i landbrugssektoren, følger også branchekendskab med.

Som for mange andre brancher, er der i landbrugssektoren mange unikke brancheforhold. Derfor er specialister efterspurgt, og udarbejdelsen af årsrapporten er blot ét område med behov for branchekendskab.

Konklusion

Biologiske aktiver kan ifølge årsregnskabsloven løbende reguleres til dagsværdi. Der er ingen krav om dagsværdiregulering; det er et alternativ til den generelle måling til kostpris. Dagsværdiregulering giver et mere retvisende billede, når biologiske aktiver opnår stor værditilvækst. Det gælder både i forhold til avl af dyr og planter.

Dagsværdien kan opgøres pålideligt ud fra markedsmetoden, da der findes et aktivt marked for langt de fleste landbrugsprodukter. Jordbeholdninger af ikke høstede afgrøder kan opgøres på baggrund af færdiggørelsesgraden, men de reguleres typisk ikke til dagsværdi.

I analysen fremgår den regnskabsmæssige behandling af biologiske aktiver på mange forskellige måder. I flere tilfælde er der ikke overensstemmelse med anvendt regnskabspraksis og den gældende lovgivning. Ofte vil forskellen i værdiansættelsen ikke være væsentlig; det kan være, hvor høstede afgrøder måles til dagsværdi. Netop værdiregulering af varebeholdninger til dagsværdi er et spørgsmål om kendskab til reglerne på området. Det er forkert at dagsværdiregulere varebeholdninger af høstede afgrøder på statustidspunktet, dagsværdireguleringen sker i stedet på høsttidspunktet. Forskellen vil dog være til at overse, og det vil ikke være væsentligt for regnskabet.

Den korrekte indregning og måling af biologiske aktiver fremgår af flere af årsrapporterne. Det er således muligt at følge teorien i praksis. Derfor er der ikke antydning af en kløft mellem praksis og teori.

Det fremgår af analysen at branchekendskab øger sandsynligheden for behandling af biologiske aktiver efter gældende lovgivning. Lovgivningen om biologiske aktiver betragtes ikke som særlig kompliceret, men de mange specielle definitioner besværliggør arbejdet.

Refleksion

Regulering til dagsværdi har stor værdi for det retvisende billede af biologiske aktiver. For afgrøder vil effekten typisk maksimalt være et års høst. Hvis de høstede afgrøder helt eller delvist er solgt inden statusdagen, vil effekten være tilsvarende mindre. Samtidig vil der typisk ikke være jordbeholdninger med væsentlig værditilvækst samtidig med væsentlige varebeholdninger.

Effekten for dagsværdiregulering af besætninger kan være væsentlig større. I tilfælde, hvor hele besætningen stammer fra egen avl, vil opgørelsen af kostprisen være påvirket af mange usikre skøn og afvejsninger. Der er stor forskel mellem besætninger og driften deraf. For en slagtesvineproducent kan driften foregå med indkøb af smågrise og salg af slagtesvin; i dette tilfælde vil dagsværdiregulering have en begrænset effekt på regnskabet. Den forholdsmæssige forskelsværdi vil være størst for stambesætninger af egen avl, mens indkøbte handelsbesætninger vil have en mindre forskel på kostpris og dagsværdi.

Det omtales i IAS 41, at landbrugsjord ikke er omfattet af reglerne om værdiregulering til dagsværdi. Dermed vil opskrivning af landbrugsjord omfatte en reserve for opskrivningen på egenkapitalen, mens opskrivning af biologiske aktiver vil indgå som frie reserver. Ofte har landbrugsjord langt højere værdi i regnskabet end biologiske aktiver og udgør derfor en væsentlig post i balancen. Landbrugsjord kan desuden være anskaffet langt tidligere end biologiske aktiver, da biologiske aktiver har en begrænset levetid. Omsætningen af aktiverne er en anden væsentlig forskel mellem biologiske aktiver og landbrugsjord, men forskellen er muligvis ubetydelig. Biologiske aktiver omsættes eller producerer landbrugsvarer, dermed skabes der likviditet til den frie egenkapital. Det samme er tilfældet for landbrugsjorden, hvor der løbende produceres afgrøder. En belåning af landbrugsjorden vil desuden skabe likviditet til den frie egenkapital. Måling af landbrugsjorden kan ske på samme vilkår som investeringsejendomme.

Bilag 1 – Interview Kim Wegener

Kim Wegener – SEGES – 04.12.2020

Emne: Indregning af biologiske aktiver

Spørgsmål:

1. **Hvilke biologiske aktiver ses i Danmark og herunder dansk landbrug**

Husdyrbesætninger og jordbeholdninger (uhøstet).

I enkelte tilfælde ses også stamplanter (der regnskabsmæssigt behandles som materielle anlægsaktiver).

2. **Hvad er karakteristika/kendetegn for biologiske aktiver (anlægsaktiver og omsætningsaktiver)**

Stamplanter behandles som materielle anlægsaktiver, dvs. kostpris minus afskrivninger, med mulighed for opskrivning til dagsværdi med regulering over egenkapitalen og afskrivninger over resultatopgørelsen. En stamplante er en plante der:

- Anvendes til udvikling/produktion af landbrugsprodukter
- Forventes at bære produkter i mere end én periode
- Ikke er forventet solgt som en levende plante eller høstet som landbrugsprodukt, undtaget tilfældige scrap salg.

Et frugttræ er et eksempel på en stamplante, mens æbleproduktionen ikke er omfattet. Hvede og juletræsproduktion er andre eksempler som ikke er omfattet af definitionen.

Besætning generelt omfatter: avlsdyr, køer, kvier, orner, søer, polte, gylte, høns, mink, moderfår, vædder, heste, krondyr og dådyr. Biologiske aktiver omfatter ifølge årsregnskabslovens termer levende dyr og planter. Biologiske aktiver kan indgå to steder i balancen: som **materielle anlægsaktiver (stambesætning)** eller som **omsætningsaktiver (salgsbesætning under varebeholdninger)**.

Planteafgrøder: Jordbeholdninger er biologiske aktiver, men værdiansættes i praksis til kostpris (de henførbare omkostninger) indtil høsttidspunktet. På

høsttidspunktet værdiansættes beholdningerne til dagsværdi. På høsttidspunktet overgår det høstede fra at være et biologisk aktiv til at være en varebeholdning. Den anvendte værdi på høsttidspunktet betragtes som kostprisen for varebeholdningen. Varebeholdninger skal måles til kostpris og må ikke opskrives til genanskaffelsesværdi (dagsværdi) pr. balancedagen. Varebeholdninger skal dog nedskrives til nettorealiseringsværdien, hvis denne er lavere end kostprisen på balancedagen.

Da jordbeholdninger er et biologisk aktiv indtil høsttidspunktet, vil jordbeholdninger alternativt kunne værdiansættes til dagværdi, såfremt en sådan kan opgøres pålideligt. Dette ses sjældent anvendt for kalenderårsregnskaber men i enkelte tilfælde i regnskaber med balancedag 30/6.

3. *Hvordan indregnes biologiske aktiver i balancen*

Biologiske aktiver har en særlig betydning i landbrugsvirksomheder. Indregningen sker med udgangspunkt i kostprisen med efterfølgende regulering til dagsværdi, hvis der eksisterer et effektivt marked.

Som det fremgår, er det jf. årsregnskabsloven § 38, stk. 2 tilladt, at biologiske aktiver måles til dagværdi, og de løbende værdireguleringer indregnes i resultatopgørelsen. Værdireguleringerne skal ikke bindes under egenkapitalen. For biologiske aktiver er der noteoplysningskrav om værdiansættelsesmodeller og -teknikker ved anvendelse af dagsværdi. Dog er det undtaget, hvis aktivet er opgjort pga. et aktivt marked. SEGES' statuspriser anses som priser opgjort på grundlag af "et aktivt marked". En afvigelse fra SEGES' statuspriser, medfører oplysningskrav. Hvis der ikke eksisterer et pålideligt marked til måling af disse typer aktiver, optager man værdien til produktionsværdi med fortsat drift for øje. Produktionsværdien indeholder direkte omkostninger med tillæg af indirekte omkostninger.

4. *Hvordan passer biologiske aktiver i Årsregnskabslovens skema (bilag 2) for opstilling af balancen*

Der er ikke nogen specifikke arabertalsposter i skemaerne jf. Årsregnskabsloven, der passer direkte til biologiske aktiver.

I landbrugsvirksomheder indsættes derfor nye arabertalsposter, der benævnes henholdsvis stamplanter, stambesætning, besætning og kornbeholdning mv. efter forholdene i den enkelte landbrugsvirksomhed.

5. Indregnes biologiske aktiver i praksis til dagsværdi eller kostpris

I praksis indregnes besætninger til dagsværdi og planteafgrøder på rod til kostpris med regulering til dagsværdi på høsttidspunktet, hvorefter denne udgør kostprisen på varebeholdningen. Se pkt. 2 og 3 ovenstående.

6. Betragtes biologiske aktiver som henholdsvis Materielle anlægsaktiver og Varebeholdninger

Se ovenstående under pkt. 2.

7. Hvordan opgøres dagsværdi på biologiske aktiver

De vejledende **besætningsværdier** ansættes med udgangspunkt i et gennemsnit af de værdier, de forskellige besætningskategorier er handlet til i de seneste fire uger før statustidspunktet. De vejledende besætningsværdier angives som en enhedspris. Det vil sige, at der f.eks. er en gennemsnitsværdi for malkekøer, hvor der så ganges med antal køer inden for den relevante kategori. Ud fra de besætningsgrupper, der handles (for kvægs vedkommende udsætterkøer, løbekvier, drægtige kvier og kalve) beregnes værdier på de forskellige aldersintervaller af kvier og køer.

Tilsvarende gælder for svin, fjerkræ, får m.v.

Der opgøres priser for såvel konventionelle som økologiske besætninger.

Ligesom der opgøres særskilte priser for avls- og opformeringsbesætninger.

Antages besætningen eller dele heraf at have en anden værdi pr. enhed, skal denne anvendes og forklares i anvendt regnskabspraksis. I praksis vil det hovedsageligt altid være med udgangspunkt i de aktuelle dagsværdier og et evt. tillæg hertil.

Varebeholdninger værdiansættes til kostpris på statustidspunktet. For egenproducerede beholdninger vil dette som udgangspunkt svare til dagsværdien på høsttidspunktet, der opgøres ud fra prisstatistikker for de faktiske handler foretaget i Danmark. For indkøbte varer vil den betalte kostpris anvendes.

8. Hvordan opgøres kostprisen på biologiske aktiver

Produktionsværdien indeholder direkte omkostninger med tillæg af indirekte omkostninger.

Se også ovenstående pkt. 2, 3 og 7.

9. ÅRL § 58 a omhandler bl.a. oplysninger om ændring af dagsværdien indregnet direkte i resultatopgørelsen, hvordan opfyldes denne for biologiske aktiver? (Ifølge Karnov betyder det, at urealiserede gevinster og tab skal oplyses)

Det opfyldes for besætninger ved oplysning af følgende, opstillet i skemaform:

*Dagsværdi primo

*Tilgang

*Afgang

*Årets dagsværdiregulering

*Dagsværdi ultimo

Beholdninger af høstede planteafgrøder er ikke et biologisk aktiv på statustidspunktet, men en varebeholdning, der opgøres til kostpris, hvorfor der ikke er noget oplysningskrav herfor.

10. Kan indregning i praksis opfylde de gældende regler i Årsregnskabsloven

Ja, da biologiske aktiver jf. Årsregnskabsloven § 38, stk. 2 tillades målt til dagsværdier.

Indenfor landbruget eksisterer effektive aktive markeder for stort set alle vores produkter, besætninger etc., og dette giver tillige det mest retvisende billede, når man arbejder med levende dyr og planter. (Hvordan vil du f.eks. værdiansætte en nyfødt gris, hvis den ikke kan måles til dagsværdi? Der eksisterer jo ingen umiddelbar kostpris :).

11. Ser du en kløft mellem gældende lovgivning og praksis

Nej

12. Er der andet du mener er aktuelt i mit speciale om indregning af biologiske aktiver

Ja, måske :)

Det er dog ikke direkte biologiske aktiver.

Men **Landbrugsjord**, der i mange landbrug er det største aktiv, og der hvor landbrug i særdeleshed adskiller sig fra andre erhverv, da de har så store kapitalbindinger i jord.

Jord værdiansættes som hovedregel derfor også til dagsværdi (jf. Årl. § 41 med binding på opskrivningsreserven under egenkapitalen). Da især også bankerne ønsker den rette værdi vist i årsrapporterne bl.a. til brug for vurdering af pantets værdi.

Værdiansættelsen af jord sker på baggrund af mæglervurderinger og seneste kendte handler i området etc.

Dagsværdien for jord vil ligge i et interval afhængigt af bl.a.:

- Aktuelle salgspriser i området
- Jordkvaliteten (bonitet)
- Dyrkede / udyrkede arealer
- Arrondering
- Randzoner
- Vandingstilladelse
- Miljøforhold
- Ekspansionsmuligheder
- Jordloddets størrelse
- Fladt/kuperet terræn
- Etc.

(Bygninger måles som hovedregel til kostpris minus akkumulerede afskrivninger).

Litteraturliste

Årsregnskabsloven

- Afsnit III. Regnskabsklasse B
- Bilag 1, Definitioner
- Bilag 2, Skemaer for balancer og resultatopgørelser
- 2018/1 LSF 99

Internationale regnskabsstandarder, Karnov

- IAS 2, Varebeholdninger
- IAS 16, Materielle anlægsaktiver
- IAS 41, Landbrug
- IFRS 13, Måling af dagsværdi

EY, Indsigt i årsregnskabsloven, 7. udgave 2020/21

- Kapital 2, Fortolkningsbidrag
- Kapital 5, Dagsværdimåling
- Kapital 16, Materielle aktiver
- Kapital 18, Biologiske aktiver
- Kapital 23, Varebeholdninger

Hjemmesider

- <https://www.seges.dk/da-dk/om-seges>
- <https://overgaardas.com/overgaard-svineproduktion/>
- <https://overgaardas.com/overgaard-avlsgaard/>
- <https://samvirke.dk/artikler/frijsenborg-kyllingedagbog-dagbog-fra-en-kylling>
- <https://landbrugsavisen.dk/kv%C3%A6g/k%C3%A6mpe-landbrug-solgt-til-%C3%B8stjysk-st%C3%A5lkonge>
- <https://www.tv2fyn.dk/svendborg/fynsk-erhvervsmand-bygger-fyns-storste-kostald>
- <http://schelenborg.dk/>