

REKOMMENDATION R6

Nedskrivningar

November 2018

RKR

RÅDET FÖR KOMMUNAL REDOVISNING

Innehåll

Denna rekommendation ska tillämpas vid nedskrivning av värdet på en materiell eller immateriell anläggningstillgång som används i sådan kommunal verksamhet som regleras av självkostnadsprincipen. Rekommendationen gäller för redovisningsskyldiga enligt lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning (LKBR).

För tillgångar som delvis används i verksamhet som omfattas av självkostnadsprincipen ska rekommendationen tillämpas endast till den del dessa tillgångar används i sådan verksamhet.

Rekommendationen ska inte tillämpas avseende tillgångar som används i verksamhetsgrenar som med stöd av lagstiftning undantagits från självkostnadsprincipen. Då tillämpas i stället nedskrivningsreglerna enligt 27 kap. Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning (K3).

Rekommendationens bindande verkan

Enligt 1 kap. 4 § LKBR ska bokföring och redovisning fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed.

Rådet för kommunal redovisning (RKR är normgivande organ inom kommunal redovisning och har till uppgift att utveckla god redovisningssed enligt LKBR.

Text markerad med fet stil utgör den normerande delen i denna rekommendation.

Enligt 4 kap. 3 § tredje stycket LKBR ska upplysning om skälen för avvikelser från denna rekommendation lämnas i en not.

Det är aldrig förenligt med god redovisningssed att avvika från uttryckliga lagregler (prop. 1996/97:52 s. 45).

Lagregler

Nedskrivning av anläggningstillgångar regleras i 7 kap. 4 § LKBR.

Definitioner

I denna rekommendation betyder:

anpassat användningsvärde – värde beräknat som om kommunen i dag anskaffat tillgången för det

syfte och den användning som den nu har, med motsvarande servicepotential och kvarvarande nyttjandeperiod;

anskaffningsvärde – belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning;

avskrivning – en systematisk fördelning av en tillgångs avskrivningsbara belopp över dess nyttjandeperiod;

framtida ekonomiska fördelar – en tillgångs kapacitet att, ensam eller i kombination med andra tillgångar, bidra direkt eller indirekt till att skapa intäkter eller kostnadsbesparingar;

kommun – kommun, landsting och kommunalförbund;

nettoförsäljningsvärde – marknadsvärdet minus direkta försäljningskostnader;

nyttjandeperiod – den tid under vilken en tillgång förväntas bli nyttjad för sitt ändamål;

redovisat värde – tillgångens värde i balansräkningen;

restvärde – det belopp som man kan förväntas erhålla vid avyttring efter nyttjandeperiodens slut, efter avdrag för kostnader i samband med avyttringen;

servicepotential – en tillgångs kapacitet att, ensam eller i kombination med andra tillgångar, bidra direkt eller indirekt till att de mål som fastlagts uppnås;

tillgång – en resurs som kontrolleras till följd av inträffade händelser och som förväntas ge ekonomiska fördelar eller servicepotential i framtiden;

återvinningsvärde – det lägsta av redovisat värde och anpassat användningsvärde alternativt nettoförsäljningsvärde.

Prövning av nedskrivnings- eller återföringsbehov

Enligt 7 kap. 4 § första stycket LKBR ska en anläggningstillgång som vid räkenskapsårets utgång har ett lägre värde än vad som följer av 1–3 §§ [dvs. redovisat värde] skrivas ned till detta lägre värde, om värdenedgången kan antas vara bestående. Enligt 7 kap. 4 § tredje stycket ska en nedskrivning återföras, om det inte längre finns skäl för den.

En prövning av nedskrivnings- eller återföringsbehov görs i två steg.

I första steget görs en bedömning av om det finns indikationer som ger anledning till en prövning av tillgångens värde. Om så är fallet, görs det i ett andra steg en beräkning av tillgångens återvinningsvärde som sedan jämförs med redovisat värde.

Indikationer på när en tillgångs värde behöver prövas

Om det på balansdagen finns minst en av följande indikationer på att en tillgång har minskat i värde, ska en prövning av tillgångens värde göras:

- **Tillgången används inte, och beslut har fattats om att avveckla tillgången.**
- **Tekniska eller legala förändringar har gjort att tillgången inte längre kan användas för sitt ursprungliga ändamål.**
- **Tillgången har åsamkats fysiska skador som sänker dess värde och årliga servicepotential.**

Överkapacitet som uppstått på grund av att tillgången inte nyttjas i den utsträckning som förväntats är inte skäl för nedskrivning, då servicepotentialen inte påverkas av låg nyttjandegrad.

Beräkning av återvinningsvärde

Beräkning av återvinningsvärdet sker enligt följande:

- **För tillgångar som inte används, och där beslut fattats om att avveckla eller avyttra tillgången, ska återvinningsvärdet fastställas till det lägsta av redovisat värde och nettoförsäljningsvärdet.**

- För tillgångar som inte längre kan användas för sitt ursprungliga ändamål ska återvinningsvärdet fastställas till det lägsta av redovisat värde och anpassat användningsvärde.
- För tillgångar där årlig servicepotential och värde har minskat på grund av fysiska skador ska återvinningsvärdet fastställas till det lägsta av redovisat värde och anpassat användningsvärde.

Redovisning av nedskrivning

Det redovisade värdet ska skrivas ned till återvinningsvärdet, om återvinningsvärdet för en tillgång är lägre än redovisat värde.

En nedskrivning ska redovisas i resultaträkningen (7 kap. 4 § fjärde stycket LKBR).

När en tillgång skrivits ned ska framtida avskrivningar anpassas så att det nya redovisade värdet, efter avdrag för eventuellt restvärde, fördelas över tillgångens återstående nyttjandeperiod.

Återföring av en nedskrivning

En nedskrivning ska återföras, om det inte längre finns skäl för den (7 kap. 4 § tredje stycket LKBR).

På balansdagen ska det därför fastställas om det finns indikationer på att en tidigare nedskrivning av en tillgång, helt eller delvis, inte längre är motiverad. Finns sådana indikationer, ska en ny beräkning av tillgångens återvinningsvärde göras.

En återföring av en tidigare nedskrivning får inte leda till att det redovisade värdet överstiger vad som skulle ha redovisats efter avskrivningar, om ingen nedskrivning hade gjorts.

När en nedskrivning har återförts ska framtida avskrivningar anpassas så att det nya redovisade värdet, efter avdrag för eventuellt restvärde, fördelas över tillgångens återstående nyttjandeperiod.

Noter

Om en nedskrivning eller återföring har gjorts, ska följande upplysningar lämnas i not för varje tillgång:

- **beloppet som påverkat resultatet under perioden;**
- **upplysning om tillgångar som varit föremål för nedskrivning eller återföring;**
- **de händelser eller omständigheter som lett till nedskrivningen eller återföringen;**
- **huruvida tillgångens återvinningsvärde utgörs av nettoförsäljningsvärde eller anpassat användningsvärde; samt**
- **hur återvinningsvärdet fastställts.**

Ikraftträdande

Denna rekommendation gäller från och med räkenskapsåret 2019.

Rekommendationen ersätter rekommendationen 19 Nedskrivningar (från 2011).

Bakgrund

Anläggningstillgångar i kommuner och landsting är ofta av sådan karaktär att de är svåra att värdera. Samtidigt representerar anläggningstillgångarna ett väsentligt värde i kommuners balansräkning, varför värderingen av dessa i hög grad påverkar såväl redovisat resultat som ekonomisk ställning. Anledningen till att det kan vara svårt att värdera anläggningstillgångar som används i kommuner är att de oftast saknar avkastningsvärde och ibland även marknadsvärde. En nedskrivningsprövning motsvarande exempelvis kapitel 27 i Bokföringsnämndens K3-regelverk är därför normalt inte möjlig. Om det finns skäl att överväga riktigheten av det värde som finns upptaget i balansräkningen, måste därför andra värderingsgrunder tillämpas.

Överväganden och motivering

I 7 kap. 4 § LKBR regleras nedskrivning av anläggningstillgångar. Det finns dock ett antal frågor rörande nedskrivning som inte regleras i lag. Det gäller till exempel när en värdenedgång ska anses finnas samt hur detta nya värde ska beräknas. En prövning av nedskrivningsbehov ska ske på objektiva grunder och på ett konsekvent sätt över tiden. Detta innebär bland annat att en nedskrivningsprövning inte får påverkas av det resultat som i övrigt redovisas.

Det finns behov av kompletterande normering om nedskrivning för att uppnå en redovisning som ger en rättvisande bild och möjliggör jämförelser, såväl över tid som mellan olika redovisningsenheter. Denna rekommendation av RKR behandlar nedskrivning av värdet på en materiell eller immateriell anläggningstillgång som används i kommunal verksamhet som är skattefinansierad eller regleras av självkostnadsprincipen.

Bilaga 1 Exempel på notupplysningar

Bilagan syftar till att underlätta tillämpning av rekommendationen, men utgör inte en del av denna.

Upplysningskrav

Om en nedskrivning eller återföring har gjorts, ska följande upplysningar lämnas för varje tillgång:

- beloppet som påverkat resultatet under perioden;
- vilken tillgång som varit föremål för nedskrivning eller återföring;
- de händelser eller omständigheter som lett till nedskrivningen eller återföringen;
- huruvida tillgångens återvinningsvärde utgörs av nettoförsäljningsvärde eller anpassat användningsvärde; samt
- hur återvinningsvärdet fastställts.

Exempel

Nedskrivning av fastigheten Rådhuset har skett med 1 mnkr. Fastigheten är i dag oanvänd, och fullmäktige har beslutat att fastigheten ska försäljas. Nettoförsäljningsvärdet har efter en värdering av Värderingsbolaget AB bedömts understiga redovisat värde med 1 mnkr.