

# REKOMMENDATION 19

## Nedskrivningar

September 2011



RÅDET FÖR KOMMUNAL REDOVISNING

### Innehåll

Denna rekommendation behandlar hur en nedskrivning av värdet på en materiell eller immateriell anläggningstillgång, som används i kommunala verksamheter vilka är helt eller delvis skattefinansierade och/eller regleras av självkostnadsprincipen, ska beräknas och redovisas.

Rekommendationen omfattar inte nedskrivning av omsättningstillgångar eller finansiella anläggningstillgångar, inte heller tillgångar som används i verksamhetsgrenar som med stöd av lagstiftning undantagits från självkostnadsprincipen.

### Rekommendationens bindande verkan

**Text markerad med fet stil** utgör den normerande delen i denna rekommendation. Om avvikelser från rekommendationen görs ska, enligt 1 kap. 3 § lagen (1997:614) om kommunal redovisning, i årsredovisningen anges vilken avvikelse som gjorts och skälen för detta.

### Lagregler och andra rekommendationer från RKR

Värdering av anläggningstillgångar regleras i 6 kap. 5, 6 samt 12 §§ lagen om kommunal redovisning.

Avskrivningar och redovisning av materiella anläggningstillgångar behandlas i RKR 11.2. I RKR 11.2 behandlas också utrangeringar och avyttringar. Det som normeras i RKR 11.2, avseende utrangeringar och avyttringar, kan tillämpas analogt för immateriella tillgångar.

Redovisning av extraordinära poster och upplysningar för jämförelseändamål behandlas i RKR 3.1 och förutsättningar för att aktivera lånekostnader som en del av anskaffningsutgiften för materiella anläggningstillgångar behandlas i RKR 15.1.

### Definitioner

I denna rekommendation används följande begrepp med den innebörd som anges nedan.

*Tillgång* – en resurs som kontrolleras till följd av inträffade händelser och som förväntas ge ekonomiska fördelar eller servicepotential i framtiden.

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

*Servicepotential* - en tillgångs kapacitet att, ensam eller i kombination med andra tillgångar, bidra direkt eller indirekt till att de mål som fastlagts uppnås.

*Avskrivning* - en systematisk fördelning av en tillgångs avskrivningsbara belopp över dess nyttjandeperiod.

*Nyttjandeperiod* - den tid under vilken en tillgång förväntas bli nyttjad för sitt ändamål.

*Restvärde* - det belopp som man kan förväntas erhålla efter nyttjandeperiodens slut efter avdrag för kostnader i samband med avyttringen.

*Anskaffningsvärde* - det belopp som betalats för tillgången vid anskaffningen eller verkligt värde av vad som erlagts på annat sätt.

*Redovisat värde* - tillgångens värde i balansräkningen

*Nettoförsäljningsvärde* - är marknadsvärdet minus direkta försäljningskostnader.

*Anpassat användningsvärde* - beräknas som om man idag anskaffat en tillgång för det syfte och den användning, som tillgången nu tjänar, med motsvarande servicepotential och kvarvarande nyttjandeperiod.

*Återvinningsvärde* - är det lägsta av redovisat värde och anpassat användningsvärde alternativt nettoförsäljningsvärde.

## Prövning av nedskrivnings- eller återföringsbehov

För att nedskrivning, eller återföring av nedskrivning, ska vara aktuell görs en prövning i två steg. Denna prövning sker vid varje rapporttillfälle, dvs. vid upprättande av delårsrapport och årsredovisning. **Först bedöms om det finns indikationer som ger anledning till en prövning av tillgångens värde. Om så är fallet görs därefter en värdering som jämförs med redovisat värde.**

## Indikationer när en tillgångs värde behöver prövas

Om det på balansdagen föreligger en indikation på att en tillgång minskat i värde ska tillgångens återvinningsvärde beräknas.

Vid bedömning av om det föreligger ett nedskrivningsbehov ska minst en av följande indikationer vara uppfylld:

- a. Tillgången används inte och beslut har fattats om att avveckla tillgången.
- b. Tekniska eller legala förändringar har gjort att tillgången inte längre kan användas [eller används] för sitt ursprungliga ändamål.
- c. 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

- a. 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.
- b. För tillgångar som inte längre kan användas för sitt ursprungliga ändamål ska återvinningsvärdet fastställas till det lägsta av redovisat värde och anpassat användningsvärde.

c. För tillgångar där årlig servicepotential och värde 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 omedelbart kostnadsföras i resultaträkningen.

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

Enligt lagen om kommunal redovisning ska en nedskrivning återföras om det inte längre finns skäl för den. **På balansdagen måste det därför fastställas om det eventuellt finns indikationer på att en tidigare nedskrivning av en tillgång, helt eller delvis, inte längre är motiverad.**

**Finns sådana indikationer måste en ny beräkning ske av tillgångens återvinningsvärde.**

Om en tidigare nedskrivning, helt eller delvis, inte längre är motiverat, ska en återföring av en nedskrivning omedelbart redovisas i resultaträkningen.

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

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

---

### Upplysningar

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

- a. Beloppet som påverkat resultatet under perioden.
- b. Upplysning om slag av den tillgång som varit föremål för nedskrivning eller återföring.
- c. De händelser eller omständigheter som lett till nedskrivningen eller återföringen.
- d. Huruvida tillgångens återvinningsvärde utgörs av nettoförsäljningsvärde eller anpassat användningsvärde.
- e. Hur återvinningsvärdet fastställts.

---

### Ikraftträdande

Denna rekommendation gäller från räkenskapsåret 2012. Tidigare tillämpning uppmuntras.

## Bilaga

---

Bilagan utgör inte en del av rekommendationen utan syftar endast till att underlätta tillämpningen.

---

### Exempel på situationerna när nedskrivningsprövning kan vara aktuell i enlighet med denna rekommendation

#### *Nedläggning av skola*

På grund av minskat elevantal har kommun X beslutat att lägga ned och stänga en skola. Någon alternativ användning för skolan finns för närvarande inte. Det bokförda värdet på skolfastigheten uppgår till 500 000 kr. En värdering av fastigheten visar att nettoförsäljningsvärdet kan beräknas till 1 200 000 kr. Prövningen innebär följaktligen att något nedskrivningsbehov inte finns.

#### *Reningsverk måste minska produktion på grund av nya utsläppskrav*

Det bokförda värdet på reningsverket uppgår till 30 mnkr. Med en minskning av produktionen med 20 % beräknar man att man kan fortsätta nyttja reningsverket i 20 år. Utgiften för att bygga ett nytt reningsverk med motsvarande kapacitet som det gamla kan nyttjas för med de nya utsläppskraven beräknas uppgå till 36 mnkr. Nyttjandeperioden för det nya reningsverket hade emellertid varit 30 år. Det anpassade användningsvärdet för det gamla reningsverket uppgår följaktligen till  $(36/30) \times 20 = 24$  mnkr. I denna situation finns det följaktligen ett nedskrivningsbehov med  $30 - 24 = 6$  mnkr.

#### *En bro får minskad bärighet och kan inte användas för biltrafik*

Bron kommer emellertid att kunna fotsätta användas för gång- och cykeltrafik, med en beräknad nyttjandeperiod på 10 år. Det bokförda värdet för bron uppgår till 10 mnkr. Investeringsutgiften för att bygga en ny bro anpassat för gång- och cykeltrafik skulle ha uppgått till 6 mnkr. Nyttjandeperioden för en ny anpassad gång- och cykelbro hade emellertid uppgått till 20 år. Det anpassade användningsvärdet för den gamla bron uppgår följaktligen, med hänsyn taget till den beräknade nyttjandeperioden på 10 år, till  $(6/20) \times 10 = 3$  mnkr. I denna situation finns ett följaktligen ett nedskrivningsbehov med  $10 - 3 = 7$  mnkr.

---

### Exempel på situationer då denna rekommendation inte är tillämpbar

#### *Ett badhus med färre besökare än beräknat*

Kommunen har byggt ett nytt äventyrsbad med kapacitet för att ta emot 1 000 besökare i veckan. Antalet besökare har efter första året i snitt enbart uppgått till 500 besökare i veckan. Att efterfrågan är mindre än beräknat minskar emellertid inte anläggningens servicepotential, varför det inte finns skäl för nedskrivningsprövning.

#### *Verksamhetsfastighet med högt bokfört värde i förhållande till marknadsvärde*

Kommunen äger en fastighet där man bedriver barnomsorg. Det bokförda värdet på fastigheten uppgår till 2 mnkr. Intilliggande liknande fastigheter har taxeringsvärde på 500 tkr och ett marknadsvärde på fastigheten uppskattas till 700 – 750 tkr. Så länge som servicepotentialen finns kvar i kommunens fastighet föreligger inget nedskrivningsbehov.

### Utrangering

*En skolbyggnad med tillhörande inventarier brinner ned till grunden*

Kommunen beslutar att inte bygga upp skolan igen. Någon nedskrivningsprövning blir inte aktuell eftersom tillgångarna inte längre finns kvar i verksamheten. Anläggningstillgångar som inte längre finns kvar i verksamheten, på grund av att de skrotats, stulits, förstörts eller på annat sätt försvunnit, ska utrangeras och upphöra att redovisas som tillgång. Detta görs i vanlig ordning genom att tillgångskontot krediteras och ackumulerade avskrivningar debiteras. Som motkonto används ett konto för Förlust vid avyttring och utrangering av maskiner och inventarier. Vinst eller förlust vid utrangering redovisas följaktligen i rörelseresultatet med det belopp som utgjorde tillgångens redovisade värde.

---

### Omprovning av nyttjandeperiod

*VA-ledningar i sämre skick än förväntat*

VA-verksamheten har låtit genomföra invändig kamerainspektion på en del av ledningsnätet. Med utgångspunkt från kamerainspektionen och andra indirekta undersökningsmetoder är VA-teknikernas bedömning att den kvarvarande nyttjandeperiod för de aktuella ledningarna är 20 år och inte 30 vilket den ursprungliga avskrivningsplanen utgår ifrån. Den kortsiktiga servicepotentialen påverkas emellertid inte av detta. Någon nedskrivningsprövning är därför inte aktuell. Däremot föranleder VA-teknikernas nya bedömning att, i enlighet med RKR 11.2 Materiella anläggningstillgångar, nyttjandeperioden för de aktuella ledningarna omprövas och att avskrivningsbeloppen för innevarande och framtida perioder justeras.

---

## Bakgrund

---

Har en anläggningstillgång vid räkenskapsårets utgång ett lägre värde än det bokförda värdet ska, enligt 6 kap. 5 § lagen (1997:614) om kommunal redovisning, tillgången skrivas ned till detta lägre värde, om värdenedgången kan antas vara bestående.

Anläggningstillgångar i kommuner och landsting är emellertid ofta av sådan karaktär att de är svåra att värdera. Samtidigt representerar anläggningstillgångarna ett väsentligt värde i kommuners och landstings balansräkning, varför värderingen av dessa i hög grad påverkar såväl redovisat resultat som ställning. Anledningen till att det kan vara svårt att värdera anläggningstillgångar som används i kommuner och landsting är att de oftast saknas avkastningsvärde och ibland även marknadsvärde. Nedskrivningsprövning i enlighet med exempelvis IAS 36 är därför normalt inte möjlig. Om det finns skäl att överväga riktigheten av det värde som finns upptaget i balansräkning måste därför andra värderingsgrunder tillämpas.

En prövning av nedskrivningsbehov ska ske på objektiva grunder och på ett konsekvent sätt över tiden. Detta innebär bl.a. att en nedskrivningsprövning inte får påverkas av vilket resultat som i övrigt redovisas. Rådet för kommunal redovisning har tidigare inte normerat nedskrivningsprövning och redovisning av nedskrivningar. Genomförda praxisundersökningar samt frågor om nedskrivningar och värdering av anläggningstillgångar visar emellertid på ett behov av normering.

### Rådet för Kommunal Redovisning

är normgivande organ för redovisningen på det kommunala området, dvs. för kommuner, landsting och kommunalförbund.

Bokföring och redovisning  
skall fullgöras enligt god redovisningssed.  
Till god sed hör att följa rekommendationer som ges av  
normgivande organ. Om man avviker från dessa skall  
upplysning om detta och skälen för avvikelsen  
anges i årsredovisningen.

### Rådet för Kommunal Redovisning

publicerar normerande text under rubriken  
”Rekommendationer”. Vad som i övrigt publiceras av Rådet för  
kommunal redovisning, såsom vägledningar och idéskrifter är  
inte normerande, men kan vara till hjälp vid behov av tolkning  
av vad som är god redovisningssed.



RÅDET FÖR KOMMUNAL REDOVISNING