

Redovisning av materiella anläggningstillgångar

När ska nedskrivning göras och till vilket belopp?

Höstens finanskris och de efterföljande dystra konjunkturutsikterna som målas upp från olika håll aktualiserar värderingsfrågor i externredovisningen. En värderingsfråga, som med hög sannolikhet kommer att behöva bedömas i många företag, är hur företagen ska ställa sig till ÅRL:s krav på nedskrivning i vissa situationer avseende materiella anläggningstillgångar, skriver **Pär**

Falkman, Bo Nordlund och **Rolf Rundfelt**.

NÄR DET GÄLLER företag som inte följer IFRS, är det vår uppfattning att det föreligger olika åsikter om vad som gäller i den aktuella nedskrivningsfrågan. Dessa olika åsikter gäller bl.a. när och hur nedskrivningar ska göras och till vilket belopp. En orsak till att det råder osäkerhet är att BFN inte gett ut något allmänt råd i den specifika frågan. Ett utkast från BFN togs fram för några år

ÅRL – Årsredovisningslagen
IFRS – International Financial Reporting Standards
BFN – Bokföringsnämnden
BFNAR – Bokföringsnämndens allmänna råd
RR – Redovisningsrådet
BFL – Bokföringslag
IAS – International Accounting Standards

sedan men drogs senare tillbaka innan ett allmänt råd kunde färdigställas. Går vi längre tillbaka i tiden innehöll FAR:s rekommendation nr 3 – *Redovisning av materiella anläggningstillgångar* vägledning i den aktuella frågan. Denna rekommendation är dock tillbakadragen sedan många år. I sammanhanget är det också viktigt att notera att FAR:s rekommendation nr 3 drogs tillbaka på grund av att Redovisningsrådet kom ut med ny normgivning.

ÅRL 4 kap. 5 § föreskriver att »En anläggningstillgång som på balansdagen har ett lägre värde än det värde som följer av en tillämpning av ÅRL:s övriga regler¹ skall skrivas ner till detta lägre värde, om värdenedgången kan antas vara *bestående*«. En nedskrivning ska göras även om det finns andra liknande tillgångar vars verkliga värde överstiger det redovisade. ÅRL medger alltså inte kvitt-

Hur ser en ÅR ut när K2-reglerna tillämpas?

Har du kunskap om bostadsrättsföreningens regler och skatter?

Skrifter inom ekonomi, redovisning, skatter och juridik ges ut av oss i samarbete med Studentlitteratur. Du beställer enkelt via webben.

ning av över- och undervärden på materiella anläggningstillgångar. Detta åskådliggöres i figuren på nästa sida där ett fiktivt fastighetsföretag utgör ett exempel som vid en första anblick kan tyckas ge en rättvisande bild av tillgångarna i externredovisningen.

Uppskrivning får visserligen ske under vissa förutsättningar men det belopp med vilket uppskrivning skett ska redovisas direkt mot eget kapital. En nedskrivning däremot ska redovisas över resultaträkningen förutsatt att kraven i ÅRL är uppfyllda. Nyckelbegreppen härvidlag är vad som menas med värde och bestående.

ÅRL anger inte i detalj hur dessa två ovan omnämnda rekvisit ska tolkas. Lagen anger dock tydligt (ÅRL 2 kap. 2 §) att företag är skyldiga att följa god redovisningssed. Enligt svenska redovisningsregler får vi den rättvisande bild som följer av god redovisningssed, inte tvärtom. I EG-direktivet som låg till grund för ÅRL fanns också en s.k. »överriding-regel«. Att tillämpa denna »override« kunde innebära att det var tillåtet att bryta mot gällande regler för att ge en mer rättvisande bild. Denna »override« implementerades dock aldrig i Sverige.

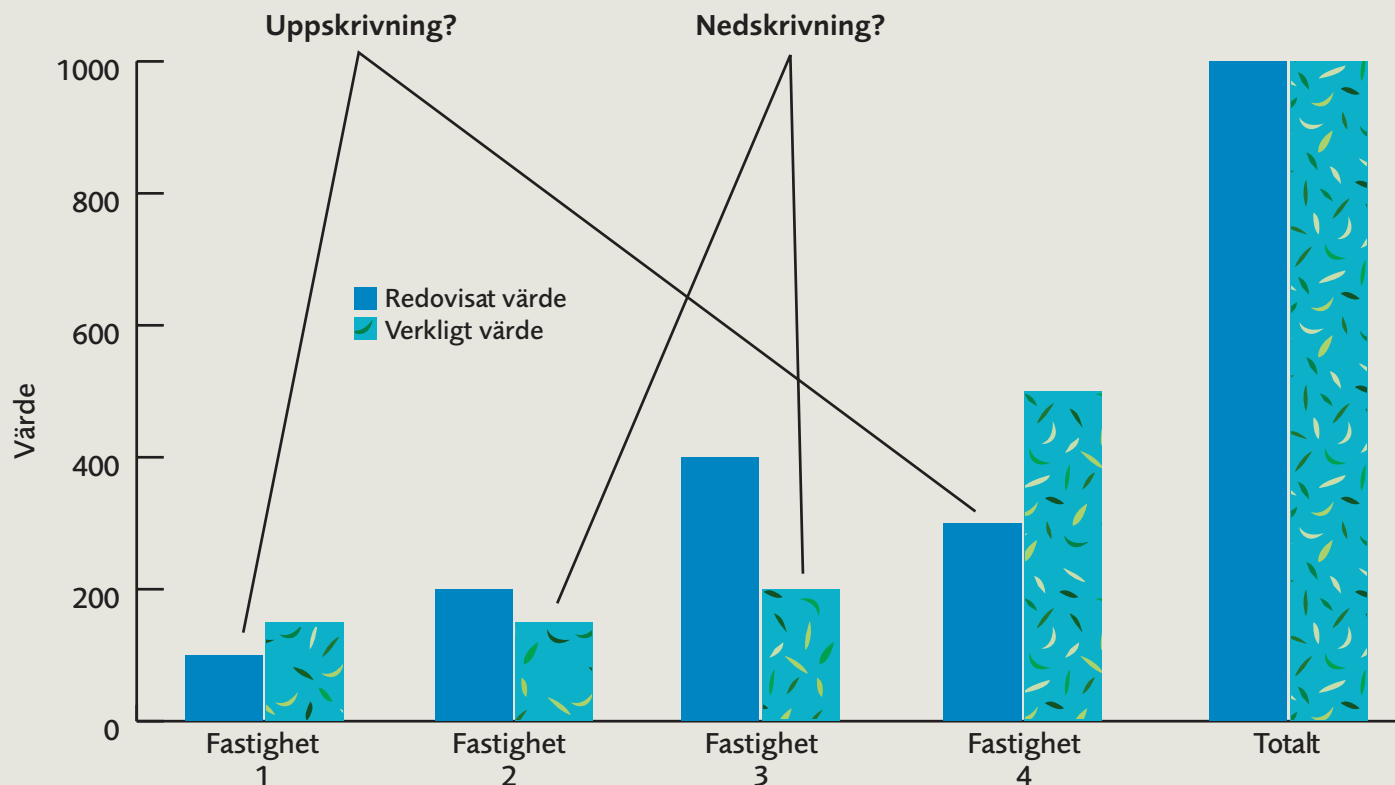
Uttolknin g av vad som är god redovisningssed uttrycks på följande sätt i BFNAR 2000:2 – *Tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden*: »God redovisningssed bestäms så långt som möjligt genom en traditionell tolkning av föreskrifter i lag och andra författningar. När en traditionell lagtolkning inte räcker för att besvara en viss fråga, måste en utfyllande tolkning göras. En sådan utfyllande tolkning bör ha sin förankring i faktiskt förekommande bokföring eller redovisning. Men det är inte lämpligt att tillmäta enbart faktiskt förekommande praxis betydelse. Det behövs därför ett eller flera 'normgivande organ' som kan identifiera de normer som bör användas, när lagens regler fylls ut. De kvalificerade normgivande organen på redovisningsområdet är i första hand Bokföringsnämnden (BFN) och Redovisningsrådet (RR)² samt Finansinspektionen när det gäller finansiella företag.«

BFN saknar, vilket omnämndes ovan, normgivning på det aktuella området. Redovisningsrådet har emellertid givit ut en rekommendation, RR 17 – *Nedskrivningar*, som hanterar den aktuella frågeställningen. Denna rekommendation trädde i kraft för företag som omfattades av Redovisningsrådets normgivning³ för räkenskapsår som påbörjades fr.o.m. 1 januari 2002.

Det finns två huvudlinjer i tolkningen av nedskrivningsreglerna för den aktuella typen av företag när det gäller materiella anläggningstillgångar. En för företag som följer RR 17 – *Nedskrivningar* och en annan för företag som inte följer RR 17. De som väljer att inte följa RR 17 hänvisar möjligen i stället till FAR:s rekommendation nr 3. Det är dock tveksamt om den ger uttryck för en faktiskt förekommande praxis. Efter vad vi känner till finns inga studier som visar att FAR:s gamla rekommendation tillämpas av tillräckligt många företag och på ett tillräckligt konsekvent sätt för att kunna sägas representera en god redovisningssed.

Nyckelrekvisit i lagtexten – Begreppen värde och bestående

Då BFN inte har gett ut någon specifik normgivning i nedskrivningsfrågan, men företagen ändå måste uttolka begreppens värde och bestående i ÅRL 4 kap. 5 §, för att utreda huruvida materiella anläggningstillgångar ska skrivas ner eller ej, återstår om andra rekommendationer samt lagförarbeten m.m. kan ge vägledning. Av BFNAR 2000:2 framgår att ett företag kan söka vägledning i Redovisningsrådets rekommendationer när BFN inte anpassat normgivningen på ett specifikt område⁴. Företag som inte omfattas av Redovisningsrådets målgrupp för normgivning är inte direkt skyldiga att följa dessa normer. I sammanhanget kan dock noteras vad som framgår av BFNAR 2000:2: »Det är emellertid viktigt att notera att även de icke-noterade företagen utöver lagbestämmelser måste följa god redovisningssed. Detta följer av särskilda bestäm-



melser i årsredovisningslagen och bokföringslagen. Inte sällan kan vissa av de värderingsprinciper som kommer till uttryck i Redovisningsrådets rekommendationer anses utgöra en del av denna goda sed redan före rekommendationens tillkomst. Företagen kan alltså inte göra hur de vill när lagstiftning och allmänna råd saknas. Den praxis som utvecklats i olika redovisningsfrågor ska följas. «

Det bör också fästas särskild uppmärksamhet på följande lydelse i förarbetena till nuvarande bokföringslag (BFL), under avsnitt 6.5 – *Förhållandet mellan statlig och privat normutveckling*, som sedan leder fram till att BFN har ansvaret för utvecklandet av god redovisningssed utom på de områden där Finansinspektionen har ansvaret: »För statens vidkommande bör rekommendationer som Redovisningsrådet har utarbetat normalt kunna godtas så länge de inte står i strid med lag och andra bindande föreskrifter. « »Redovisningsrådets uttalanden bör alltså, så länge det statliga organet inte har uttalat något annat, ha samma valör som ett uttalande som det statliga organet själv har gjort. «⁵

I författningskommentarer till ÅRL tolkas begreppet värde i ÅRL som verkligt värde⁶, dvs. ett värdebegrepp som för många är synonymt med marknadsvärde⁷. RR 17 – *Nedskrivningar* tolkar begreppet värde i ÅRL som återvinningsvärde definierat som det högsta av nettoförsäljningsvärdet eller nyttjandevärdet. Det är i detta sammanhang viktigt att observera att nyttjandevärdesbedömningen sker genom en diskontering av framtida kassaflöden med ett marknadsmässigt avkastningskrav, dvs. inte företagets eget avkastningskrav. FAR:s rekommendation nr 3 beskrev värdebegreppet som ett diskonterat nuvärde av framtida betalningar från anläggningen i företagets verksamhet. Detta avkastningsvärde beskrevs också som det värde på vilket företaget kunde ge en skälig förräntning på sikt. FAR:s beskrivning för tankarna till ett individuellt avkastningsvärde, dvs. värdet uppstår i relationen tillgången och innehavaren av tillgången. Exempelvis kan skillnader föreligga i avkastningskravets storlek vid beräkningen av ett sådant värde i jämförelse med ett verkligt värde/marknadsvärde som ju bedöms utifrån marknadens avkastningskrav. FAR:s rekommendation nr 3 beskrev också bl.a. att i de undantagsfall en fungerande andrahandsmarknad fanns för tillgången ifråga, kunde marknadsvärdet ge viss ledning för beräkning av avkastningsvärdet.

När det gäller beständerekvisitet i ÅRL framgår följande av för-

fattningskommentarer till ÅRL⁸: »Bedömning av när en värdenedgång är bestående torde få göras med hänsyn till bl.a. tillgångens art och funktion samt värdenedgångens storlek. Det krav på försiktighet som finns intaget i 2 kap. 4 § torde i detta sammanhang tala för att nedskrivningsbestämmelserna inte ges en alltför restriktiv tillämpning. Om tillgångens värde har gått ner och det inte finns några indikationer på att värdet inom en snar framtid kommer att stiga igen, bör nedskrivning alltså ske. « Det åligger sålunda företaget att visa på de indikationer som talar för att värdet inom en snar framtid kommer att stiga igen.

I sammanhanget kan noteras att Redovisningsrådet i bilaga 2 till RR 17 kommenterat ÅRL:s krav på nedskrivning när värdenedgången antas vara bestående respektive RR 17:s krav om omedelbar nedskrivning när återvinningsvärdet är lägre än det redovisade värdet. I bilaga 2 står att »Återvinningsvärdet återspeglar en bedömning av de kassaflöden som tillgången genererar under hela sin återstående nyttjandeperiod. Det innebär att det finns en långsiktighet i bedömningen som gör att beständekriteriet i ÅRL kan anses uppfyllt. « Det är också en tolkning som EU gjort och som förklarar varför de inte ser någon motsatsställning mellan EG-direktiven (som ÅRL bygger på) och RR 17 (som bygger på den internationella standarden IAS 36). I förarbetena till ÅRL framgår att varaktigheten i en värdenedgång brukar bedömas mot bakgrund av tillgångens återstående ekonomiska livslängd. Vår uppfattning är att RR 17 i bilaga 2 fångar upp hur man ska hantera denna fråga.

FAR:s rekommendation nr 3 innehöll lydelse om att det i vissa fall var omöjligt att göra en rimlig sannolikhetsbedömning av den framtida avkastningen. I sådana fall kunde nedskrivning underlåtas om det icke var uppenbart att anläggningen var bokförd till ett för högt värde. Osäkerheten beträffande anläggningens värde skulle i sådant fall omnämnas i förvaltningsberättelsen. Vidare stod det i rekommendationen att nedskrivning bara behövde ske om värdenedgången var varaktig. Denna varaktighet skulle i sin tur bedömas mot bakgrund av den aktuella anläggningens återstående livslängd. Om man därvid fann att lönsamhetsförsämringen avsåg en väsentlig del av den återstående livslängden skulle den vara att betrakta som varaktig. En konjunkturförsämring av övergående natur som ledde till tillfälliga försämringar av marknadsvärde eller lönsamhet behövde däremot inte föranleda nedskrivning.

Vi snabbavvecklar och likviderar bolag i hela Norden

Vi har under de senaste 20 åren likviderat tusentals bolag, i Sverige liksom i våra grannländer. Vi har således stor erfarenhet av denna typ av tjänst. Sänd oss uppgifter om det bolag du vill få likviderat eller snabbavvecklat så lämnar vi en konkurrenskraftig offert. Du kan även gå in på www.ab.se → Bolag Sverige → Avveckling AB → Snabbavveckling, offert. Där anger du bolagets eget kapital och får då uppgift om vad en snabbavveckling skulle kosta. Priset för enbart likvidation hittar du strax under.

- Nybildningar • Lagerbolag • Emissioner • Minskningar
- Fusioner • Delningar/Fissioner • Kompanjonsavtal



AKTIEBOLAGSTJÄNST

info@ab.se Stockholm tel 08-24 83 40, fax 08-20 39 63, Uppsala tel 018-69 28 70, fax 018-14 50 20



Analys och slutsatser

I ovan refererade normgivning framgår att det finns klara kopplingar mellan begreppet värde i ÅRL och marknadsvärde av en materiell anläggningstillgång. FAR:s rekommendation nr 3 hade en svagare koppling till marknadsvärdet och betonade vikten av det individuella avkastningsvärdet (värdet i företagets verksamhet).

När det gäller tolkningen av beståendekriteriet så anger författningskommentaren att indikationer ska finnas att värdet inom en snar framtid kommer att stiga igen. Redovisningsrådet tolkar innebörden i beståendekriteriet som att detta rekvisit är uppfyllt om man bedömt nettoförsäljningsvärdet respektive nyttjandevärdet. Annorlunda uttryckt – åberopas bland redovisningsprinciperna i årsredovisningen eller årsbokslutet att man tillämpar RR 17, så leder detta till en omedelbar nedskrivning om återvinningsvärdet understiger redovisat värde på balansdagen, givetvis efter beaktande av om avvikelserna är väsentliga.

Enligt FAR:s rekommendation nr 3 skulle motsatsvis tillfälliga värdenedgångar inte föranleda nedskrivning. Svagheten med detta argument är att ingen vet om och när värdet på en tillgång kommer att stiga igen. En indikation som dock kan beaktas är en eventuell återhämtning av värdet mellan balansdagen och tidpunkten för avgivande av årsredovisning, även om detta kan tyckas hypotetiskt för tillgångsslaget materiella anläggningstillgångar då det i många fall kan vara svårt att säkerställa huruvida en sådan förändring verkligen ägt rum på så kort tid. Om det visar sig att värdenedgången håller i sig längre än förväntat och de företag som inte skrivit ner ändå tvingas till nedskrivning i ett senare skede, så får användare av årsredovisningen missledande information om företagets resultat och ställning.

Ovanstående genomgång visar att det finns svårigheter både för företag och revisorer att tolka regelverket med avseende på när en nedskrivning erfordras. Det hade underlättat mycket i strävan efter att få en enhetlig tillämpning av reglerna, om BFN hade givit ut kompletterande normgivning i den specifika frågan. Mot bakgrund av den konjunktursituation vi befinner oss i vore det önskvärt att BFN gjorde ett uttalande för att klargöra hur frågan ska hanteras så att användare av årsredovisningar inte svävar i osäkerhet vad gäller synen på när nedskrivningar måste göras.

Tungt vägande skäl talar för att ett företag som väljer att inte

skriva ned, även om redovisat värde väsentligt överstiger verkligt värde måste åberopa argument för varför inte nedskrivning skett. Dessa argument måste ta sin utgångspunkt i vad som i författningskommentaren utgör indikationer på att värdet inom en snar framtid ska stiga igen. Finns inga sådana indikationer är det vår uppfattning att tillgången ska skrivas ner när rekvisiten, som diskuterats ovan, är uppfyllda. Skulle det i efterhand visa sig att värdet i alla fall återhämtar sig, finns bestämmelser i ÅRL 4 kap. 5 § om återföring/reversering av gjord nedskrivning. Det är dock vår uppfattning att företagen inte kan »antecipera« framtida reverseringsmöjligheter och därigenom slippa skriva ner om lagens rekvisit, värde och bestående, är uppfyllda. ■



Ekon. dr Pär Falkman är redovisningsspecialist vid Ernst & Young.

Tekn. dr Bo Nordlund är redovisningsspecialist vid KPMG.

Rolf Rundfelt är professor i redovisning vid Linköpings universitet.

Fotnoter

- 1) Anskaffningsvärde minskat med avskrivningar samt i förekommande fall ökat med uppskrivningar och minskat med avskrivning på dessa uppskrivningar.
- 2) Rådet för finansiell rapportering bildades som ersättare för Redovisningsrådet i april 2007.
- 3) Redovisningsrådets normgivning tog sikte på företag vars aktier var föremål för offentlig handel, innan dessa blev tvungna att följa internationell redovisningsstandard, eller som genom sin storlek har ett stort allmänt intresse.
- 4) BFNAR 2000:2 p. 6.
- 5) Prop. 1998/99:130 del 1 s. 190.
- 6) Prop. 1995/96:10 del 2 s. 201.
- 7) Marknadsvärde definieras vanligen med en innebörd som »mest sannolikt pris för en tillgång vid en viss angiven värdetidpunkt på en fri och öppen marknad«.
- 8) Prop. 1995/96:10 del 2 s. 201.

Sälj dina fakturor

Förbättra likviditeten!



FAKTURAKÖP

FACTORING

INKASSOSERVICE

FAKTURASERVICE

SÄLJFINANS

KREDITUPPLYSNING

 SVEA EKONOMI

08-735 90 00

sveaekonomi.se