

21 Nedskrivningar

21.1 RR 17 Nedskrivningar

Tillämpnings- område

RR 17, som innehåller värderingsmetoder som tillförsäkrar att tillgångar inte redovisas till för högt värde, tillämpas för alla slag av tillgångar utom sådana som omfattas av RR 2 Varulager, RR 9 Inkomstskatter, RR 10 Entreprenader och RR 29 Ersättningar till anställda. Rekommendationen tillämpas inte heller för finansiella tillgångar med undantag för aktier i dotterföretag, intresseföretag och joint ventures.

RR 17 gäller från den 1 januari 2002.

Sammanfattning/ definitioner

Utgångspunkten för rekommendationen är att man vid varje bokslutstillfälle ska pröva om det föreligger indikationer på värdenedgång (utöver normala avskrivningar) på tillgångarna. Så kan vara fallet om marknadsförutsättningarna ändrats betydligt eller om den tekniska utvecklingen har varit betydligt snabbare än förväntat. Om det föreligger indikationer på värdenedgång ska ett *återvinningsvärde* beräknas. Detta är det högsta av *nettoförsäljningsvärdet* och *nyttjandevärdet*. *Nettoförsäljningsvärdet* utgörs av det pris som beräknas kunna uppnås vid försäljning av en tillgång mellan kunniga, oberoende parter som har ett intresse av att transaktionen genomförs. Avdrag från priset ska göras för försäljningskostnader och avvecklingskostnader. *Nyttjandevärdet* är nuvärdet av uppskattade framtida betalningar som företaget förväntas tillgodogöra sig genom att använda tillgången. Om återvinningsvärde inte kan beräknas för en enskild tillgång ska det beräknas för den *kassagenererande enhet* till vilken tillgången hör. En kassagenererande enhet är den minsta grupp av tillgångar för vilket det går att fastställa löpande betalningar som i allt väsentligt är oberoende av andra tillgångar eller grupper av tillgångar. En *aktiv marknad* är en marknad där (a) handeln avser likvärda objekt, (b) det normalt finns intresserade köpare och säljare samt (c) där information om priser är allmänt tillgänglig.

Indikationer på värdenedgång

Ett antal externa och interna indikationer anges. Som externa indikationer omnämns (a) att tillgångens marknadsvärde minskat väsentligt, (b) väsentliga förändringar i teknologi, marknadsförutsättningar eller i den ekonomiska eller legala miljön, (c) marknadsräntorna eller marknadens avkastningskrav på investeringar ökat eller (d) att företagets redovisade egna kapital överstiger börsvärdet. Som interna indikationer nämns (e) att tillgången är tekniskt föråldrad eller har skadats, (f) väsentliga förändringar har ägt rum eller förväntas äga rum vilket negativt påverkar möjligheten att använda tillgången för avsett ändamål eller (g) att den interna rapporteringen indikerar att tillgångens avkastning är sämre eller kommer att bli sämre än vad som tidigare antagits.

Beräkning av återvinningsvärde

Återvinningsvärdet utgör det högsta av nettoförsäljningsvärdet och nyttjandevärdet. Det är inte alltid möjligt eller nödvändigt att beräkna båda värdena. Det är således tillräckligt om ett av värdena överstiger det redovisade värdet. Återvinningsvärdet ska beräknas för den enskilda tillgången förutsatt att den ger upphov till ett kassaflöde som är väsentligt oberoende av kassaflödet från andra tillgångar eller grupper av tillgångar. Om så inte är fallet beräknas återvinningsvärdet för den kassagenererande enhet till vilken tillgången hör. Regler för hur det fastställs till vilken kassagenererande enhet en tillgång hör är mycket omfattande.

Det bästa uttrycket för *nettoförsäljningsvärdet* är det pris som finns i ett bindande avtal mellan oberoende parter. Ett fullgott alternativ är marknadspriset (köpkursen) på en aktiv marknad med avdrag för försäljningskostnad. Om dessa förutsättningar inte är uppfyllda utgör nettoförsäljningsvärdet det pris som beräknas kunna uppnås mellan oberoende, välinformerade och intresserade parter.

Faktorer som ska beaktas vid beräkning av *nyttjandevärdet* beskrivs. Kortfattat innebär de att värdet beräknas genom (a) en uppskattning av de framtida in- och utbetalningar som tillgången ger upphov till i den löpande verksamheten och i samband med att den avyttras samt (b) en diskontering av framtida betalningar med en lämplig diskonteringsfaktor.

Uppskattningar av framtida kassaflöden ska inte omfatta in- eller utbetalningar i finansieringsverksamheten eller in- och utbetalningar av skatter. Det senare eftersom diskonteringsfaktorn ska anges före skatt. I övrigt ska diskonteringsfaktorn återspegla pengars tidsvärde och de specifika risker som är

Redovisning av nedskrivningar

knutna till tillgången, däremot inte risker som redan beaktats när de framtida kassaflödena beräknats.

När återvinningsvärdet för en tillgång eller för en kassagenererande enhet är lägre än redovisat värde, ska tillgången skrivas ned till återvinningsvärdet. Skillnaden ska kostnadsföras omedelbart. Om nedskrivningen avser en tillgång som tidigare skrivits upp, ska den del av uppskrivningsfonden som motsvarar nedskrivningen återföras till fritt eget kapital. Om återvinningsvärdet är negativt redovisas en skuld enbart om så erfordras enligt annan RR-rekommendation. Efter det att en tillgång eller kassagenererande enhet skrivits ner ska framtida avskrivningar baseras på det nya redovisade värdet, efter avdrag för eventuellt restvärde. Avskrivningarna fördelas över tillgångens återstående nyttjandeperiod. En tidigare nedskrivning av en tillgång eller kassagenererande enhet ska återföras när en förändring skett av de antaganden som låg till grund för nedskrivningen. Det nya redovisade värdet får dock inte leda till att det redovisade värdet överstiger vad företaget skulle ha redovisat (efter avskrivningar) om ingen nedskrivning gjorts.

Upplysningar

På motsvarande sätt som rekommendationstexten är ytterst detaljerad är också kraven på upplysningar omfattande.

Exempel

I bilaga 1 till rekommendationen finns ett antal exempel som visar identifiering av en kassagenererande enhet, beräkning av nyttjandevärde, återföring av en tidigare gjort nedskrivning m.m.

21.2 Inkomstskatt

Sambandet

Avdrag för värdetförändringar medges enligt reglerna för värdeminskningssavdrag, och inte med ledning av god redovisningssed. RR 17 har därför ingen egentlig betydelse för beskattningen. RR 17 innehåller för övrigt begrepp som inte återfinns i IL, t.ex. nyttjandevärde och återvinningsvärde. Beräkningen av värdeminskningssavdrag utgår i stället från anskaffningsvärdet.

Inventarier

Utgifter för att anskaffa inventarier ska dras av genom årliga värdeminskningssavdrag enligt bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning (18 kap. 3 § IL). I 18 kap. 18 § IL finns bestämmelser om lågt verkligt värde på inventarier. Om den skattskyldige kan visa att inventariernas verkliga värde är lägre än det skattemässiga värdet enligt de

båda metoderna för värdeminskingsavdrag får ytterligare avdrag göras med ett belopp som motsvarar skillnaden.

Skatteverket har i skrivelsen 2004-11-08, dnr 130 586061-04/111, Verkligt värde på inventarier och rätten till räkningskapsenlig avskrivning, uttalat att bedömningen av om det verkliga värdet på inventarierna understiger det skattemässiga värdet ska göras för samtliga inventarier och inte bara för en grupp av inventarier, t.ex. immateriella rättigheter. Det innebär att även om det varit en värdenedgång på t.ex. goodwill, kan samtidigt det verkliga värdet på maskiner vara så högt, att det verkliga värdet för hela gruppen inventarier inte är lägre än det skattemässiga värdet. Den kollektiva värderingen vid beskattningen kan jämföras med RR 17 som medger en individuell värdering.

Byggnader

Även utgifter för att anskaffa en byggnad ska dras av genom årliga värdeminskingsavdrag (19 kap. 4 § IL). För byggnader saknas dock rätt att göra ytterligare avdrag ned till verkligt värde. Om däremot en byggnad uttrangeras ska avdrag göras för den del av anskaffningsvärdet som inte har dragits av tidigare (19 kap. 7 § IL).

Markanläggningar

På samma sätt som för inventarier och byggnader gäller att utgifter för att anskaffa en markanläggning ska dras av genom årliga värdeminskingsavdrag (20 kap. 4 § IL). Även för markanläggningar saknas rätt att göra ytterligare avdrag ned till verkligt värde. Däremot medges avdrag för den del av anskaffningsvärdet för markanläggningen som inte har dragits av tidigare om näringsverksamhet som bedrivs på fastigheten läggs ned och fastighetens markanläggningar därför saknar värde för fastighetens ägare (20 kap. 7 § IL).

Övriga tillgångar

Vad gäller aktier och andelar i dotterföretag, intresseföretag och joint ventures medges inte avdrag för värdenedgångar under innehavstiden. Detsamma gäller mark.

21.3 Rättspraxis m.m.

- Verkligt värde på inventarier och rätten till räkningskapsenlig avskrivning, 2004-11-08 (dnr 130 586061-04/111)