

RR 17

NEDSKRIVNINGAR

REDOVISNINGSRÅDET

AUGUSTI 2000

SAMMANFATTNING

1. Denna rekommendation (RR 17) anger hur en nedskrivning av värdet på en tillgång skall beräknas och redovisas samt vilken information om nedskrivningar som skall lämnas. RR 17 är baserad på IAS 36, Impairment of Assets.
2. RR 17 gäller inte för varulager, uppskjutna skattefordringar eller tillgångar som redovisas i enlighet med rekommendationerna om entreprenadkontrakt och ersättningar till anställda. RR 17 omfattar inte heller finansiella tillgångar med undantag för aktier och andelar i dotterföretag, intresseföretag och joint ventures.
3. Enligt RR 17 skall en tillgångs återvinningsvärde fastställas när det finns någon indikation som tyder på att tillgångens värde kan ha minskat. Även andra rekommendationer anger när en tillgångs återvinningsvärde skall fastställas. Exempel på detta är RR 1, Koncernredovisning, och RR 15, Immateriella tillgångar, enligt vilka återvinningsvärdet för goodwill och andra immateriella tillgångar skall fastställas årligen om avskrivningstiden överstiger tjugo år.
4. En tillgång skall skrivas ner när det redovisade värdet överstiger återvinningsvärdet. Nedskrivningsbeloppet skall belasta periodens resultat.
5. Med återvinningsvärde avses det högsta av en tillgångs nettoförsäljningsvärde och nyttjandevärde.
 - Nettoförsäljningsvärdet utgörs av det belopp till vilket en tillgång kan överlåtas mellan parter som är oberoende av varandra, välinformerade och med ett intresse av transaktionen. Avdrag skall göras för direkta försäljningskostnader.
 - Nyttjandevärdet utgörs av nuvärdet av de uppskattade framtida betalningar som tillgången väntas ge upphov till under sin nyttjandeperiod inklusive ett beräknat restvärde vid slutet av nyttjandeperioden.
6. När en tillgångs nyttjandevärde fastställs skall företaget, bland annat, utgå från
 - a) uppskattningar av framtida betalningsflöden som bygger på rimliga och verifierbara antaganden och som speglar företagets bästa bedömning av de ekonomiska förhållanden som beräknas råda under tillgångens återstående nyttjandeperiod,
 - b) att uppskattningarna avser tillgången i befintligt skick, samt
 - c) en diskonteringsränta före skatt som återspeglar marknadens aktuella bedömningar av pengars tidsvärde och de risker som är knutna till tillgången. Om framtida betalningar justerats för risk får inte diskonteringsräntan justeras för samma risker eftersom detta skulle medföra en dubbelräkning.
7. Återvinningsvärdet skall fastställas för enskilda tillgångar. Om detta inte är möjligt, skall företaget fastställa återvinningsvärdet för den kassagenererande enhet till vilken tillgången hör. En kassagenererande enhet är den minsta grupp av tillgångar som ger upphov till löpande inbetalningsöver-

skott oberoende av andra tillgångar eller grupper av tillgångar. Om det finns en aktiv marknad för de produkter som tillgången eller gruppen av tillgångar tillverkar, utgör tillgången eller gruppen av tillgångar en kassagenererande enhet även om produkterna förbrukas internt. I bilaga 1 finns exempel på hur man fastställer vad som är en kassagenererande enhet.

8. Hänsyn skall tas till goodwill och till gemensamma tillgångar, exempelvis huvudkontor, som kan hänföras till en kassagenererande enhet då nedskrivningsbehovet för den kassagenererande enheten bedöms.
9. Principerna för att redovisa en nedskrivning av värdet på en kassagenererande enhet är desamma som för enskilda tillgångar. RR 17 anger hur det redovisade värdet på en kassagenererande enhet skall fastställas och hur nedskrivningsbeloppet skall fördelas på de tillgångar som ingår i enheten.
10. En nedskrivning skall återföras när det skett en förändring i de antaganden som ledde fram till beslutet om nedskrivning efter det att nedskrivningen gjordes. Återföringen får dock inte medföra att det redovisade värdet överstiger vad som skulle ha redovisats (efter avdrag för normala avskrivningar) om företaget inte gjort någon nedskrivning. Det belopp som återförs skall påverka periodens resultat.
11. En nedskrivning av värdet på goodwill får återföras endast om
 - a) nedskrivningen föranleddes av en särskild extern omständighet av ovanligt slag som inte antas upprepas samt
 - b) senare händelser inträffat som upphäver verkningarna av den omständighet som ledde fram till beslutet om nedskrivning.
12. När värdet på en tillgång skrivs ner eller en nedskrivning återförs, skall upplysningar lämnas om den typ av tillgångar som avses. RR 17 innehåller ytterligare upplysningskrav om nedskrivningen eller återföringen är väsentlig för företaget som helhet.
13. När RR 17 införs, skall den tillämpas med effekt framåt. Det är alltså inte tillåtet att göra en retroaktiv nedskrivning av värdet på en tillgång.
14. RR 17 skall tillämpas på finansiella rapporter som avser räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2001 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

Innehållsförteckning	<i>Sid</i>
SYFTE _____	6
TILLÄMPNINGSOMRÅDE _____	6
DEFINITIONER _____	7
HUR FASTSTÄLLS OM EN TILLGÅNG SKALL SKRIVAS NER? _____	8
BERÄKNING AV ÅTERVINNINGSVÄRDET _____	10
<i>Nettoförsäljningsvärde</i> _____	10
<i>Nyttjandevärde</i> _____	11
– <i>Beräkning av framtida kassaflöden</i> _____	11
– <i>Vilka kassaflöden skall ingå?</i> _____	12
– <i>Kassaflöde i utländsk valuta</i> _____	15
– <i>Diskonteringsfaktorn</i> _____	15
REDOVISNING AV NEDSKRIVNINGAR _____	16
KASSAGENERERANDE ENHETER _____	16
<i>Till vilken kassagenererande enhet hör en tillgång?</i> _____	17
<i>Återvinningsvärde och redovisat värde på en kassagenererande enhet</i> _____	18
– <i>Goodwill</i> _____	20
– <i>Gemensamma tillgångar</i> _____	21
<i>Nedskrivning av värdet på en kassagenererande enhet</i> _____	22
ÅTERFÖRING AV EN NEDSKRIVNING _____	24
<i>Enskilda tillgångar</i> _____	25
<i>Kassagenererande enheter</i> _____	26
<i>Goodwill</i> _____	26
UPPLYSNINGAR _____	26
ÖVERGÅNGSREGLER _____	28
IKRAFTTRÄDANDE _____	28
ÖVERENSSTÄMMELSE MED IAS _____	28
BILAGA 1	
EXEMPEL _____	29
BILAGA 2	
ÖVERVÄGANDEN I ANSLUTNING	
TILL REKOMMENDATIONENS UTFORMNING _____	47

NEDSKRIVNINGAR

De avsnitt i denna rekommendation som är skrivna med fet kursiv stil innehåller rekommendationens huvudprinciper. De skall läsas i sammanhang med den förklarande texten som är skriven med normalt typsnitt och i sammanhang med Förord till Redovisningsrådets rekommendationer. Där framgår bl.a. att rekommendationerna inte behöver tillämpas på oväsentliga poster.

SYFTE

Syftet med denna rekommendation är att beskriva de metoder som ett företag skall använda för att tillförsäkra att dess tillgångar inte är upptagna till ett högre värde än återvinningsvärdet. En tillgång är upptagen till ett för högt värde om dess redovisade värde överstiger nuvärdet av det inbetalningsöverskott som tillgången förväntas ge upphov till antingen genom att användas i verksamheten eller genom försäljning. Enligt rekommendationen skall värdet på tillgången då skrivas ner. Rekommendationen beskriver också när företaget skall återföra en tidigare nedskrivning och innehåller krav på upplysningar avseende tillgångar som har skrivits ner.

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

Denna rekommendation skall tillämpas vid redovisning av nedskrivningar av alla slag av tillgångar utom sådana som omfattas av

- a) RR 2, Redovisning av varulager,*
- b) RR 9, Inkomstskatter,*
- c) RR 10, Entreprenaduppdrag och liknande uppdrag samt*
- d) RR X, Ersättningar till anställda¹⁾.*

Rekommendationen skall heller inte tillämpas för finansiella tillgångar med undantag för aktier i dotterföretag, intresseföretag och joint ventures.

Redovisningsrådet har för avsikt att senare ge ut en rekommendation²⁾ om redovisning av finansiella tillgångar, baserad på IAS 39, Financial Instruments. Därför omfattas inte finansiella tillgångar av denna rekommendation. Aktier och andelar i dotterföretag, intresseföretag och joint ventures omfattas inte av IAS 39. Sådana aktier och andelar skall därför redovisas i enlighet med denna rekommendation.

1) Redovisningsrådet har påbörjat ett arbete med en rekommendation baserad på IAS 19 Employee Benefits.

2) För att rekommendationen skall kunna ges ut krävs ändringar i årsredovisningslagen och EG:s redovisningsdirektiv. Sådana ändringar är föremål för diskussion.

DEFINITIONER

I denna rekommendation definieras vissa begrepp enligt följande:

Återvinningsvärde utgörs av det högsta av en tillgångs nettoförsäljningsvärde och nyttjandevärde.

Nyttjandevärde är nuvärdet av de uppskattade framtida betalningar som företaget förväntas tillgodogöra sig genom att använda tillgången. I nyttjandevärdet ingår ett beräknat restvärde vid slutet av nyttjandeperioden.

Nettoförsäljningsvärde utgörs av det pris som beräknas kunna uppnås vid försäljning av en tillgång mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs. Avdrag skall göras för försäljningskostnader och avvecklingskostnader.

Försäljningskostnader är sådana kostnader som är direkt hänförliga till avyttringen av en tillgång exklusive kostnader för finansiering och inkomstskatter.

Redovisat värde är det belopp till vilket en tillgång är upptagen i balansräkningen.

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

Avskrivningsbart belopp utgörs av tillgångens anskaffningsvärde med avdrag för beräknat restvärde.

Nyttjandeperiod är den tid under vilken en tillgång förväntas bli utnyttjad för sitt ändamål av företaget. Detta kan, för vissa tillgångar, även uttryckas som det antal enheter, eller motsvarande, som förväntas bli producerade med hjälp av tillgången.

En kassagenererande enhet är den minsta grupp av tillgångar för vilken det går att fastställa löpande inbetalningar som i allt väsentligt är oberoende av andra tillgångar eller grupper av tillgångar.

Gemensamma tillgångar är tillgångar, andra än goodwill, som bidrar till framtida inbetalningsöverskott både för den kassagenererande enhet som är föremål för bedömning och för andra kassagenererande enheter.

En aktiv marknad är en marknad där följande förutsättningar föreligger:

- a) Handeln avser likvärdiga objekt.
- b) Normalt finns intresserade köpare och säljare.
- c) Information om priser är allmänt tillgänglig.

HUR FASTSTÄLLS OM EN TILLGÅNG SKALL SKRIVAS NER?

Punkterna 5 till 12 anger när återvinningsvärdet för en tillgång skall beräknas. I texten används begreppet "en tillgång" men kraven gäller både för enskilda tillgångar och för kassagenererande enheter.

4

En tillgång har minskat i värde och skall skrivas ner när redovisat värde överstiger återvinningsvärdet. Punkterna 7 till 9 anger några indikationer på att en värdeminskning skett. Om någon av dessa indikationer är för handen skall företaget göra en beräkning av tillgångens återvinningsvärde.

5

Företaget skall vid varje bokslutstillfälle bedöma om det föreligger någon indikation som tyder på att en tillgång minskat i värde. Om så är fallet skall företaget beräkna tillgångens återvinningsvärde.

6

När företaget tar ställning till om det föreligger ett nedskrivningsbehov skall åtminstone följande indikationer beaktas:

7

Externa indikationer

- a) *Under perioden har tillgångens marknadsvärde minskat väsentligt, av andra orsaker än tillgångens ålder eller normala användnings-sätt.*
- b) *Väsentliga förändringar i teknologi, marknadsförutsättningar eller i den ekonomiska och legala miljön har inträffat under perioden, eller väntas inträffa inom en snar framtid, med negativa effekter på den marknad som tillgången är avsedd för.*
- c) *Marknadsräntorna eller marknadens avkastningskrav på investeringar har ökat under perioden på ett sätt som kan förväntas påverka den diskonteringsfaktor som används för att beräkna tillgångens nyttjandevärde och väsentligt minska tillgångens återvinningsvärde.*
- d) *Företagets redovisade egna kapital överstiger börsvärdet.*

Interna indikationer

- e) *Tillgången är tekniskt föråldrad eller har skadats.*
- f) *Betydande förändringar har ägt rum under perioden eller väntas äga rum inom en snar framtid, som på ett negativt sätt påverkar möjligheten att utnyttja tillgången för avsett ändamål. Ett exempel kan vara att företaget planerar att avveckla eller omstrukturera den verksamhet till vilken tillgången hör eller att avyttra tillgången i förtid.*
- g) *Den interna rapporteringen indikerar att tillgångens avkastning är sämre, eller kommer att bli sämre, än vad som tidigare antagits.*

Uppräkningen av faktorer i punkt 7 är inte fullständig. I det enskilda fallet kan det finnas även andra indikationer på att en tillgång behöver skrivas ner och som därmed leder till att företaget måste fastställa tillgångens återvinningsvärde.

8

Exempel på information från den interna rapporteringen som tyder på att en tillgång behöver skrivas ner är att

- a) utgiften för inköp av tillgången eller utgifterna för att driva och underhålla tillgången har blivit väsentligt högre än vad som ursprungligen budgeterats,
- b) tillgångens kassaflöde eller rörelseresultat har blivit väsentligt lägre än vad som ursprungligen budgeterats,
- c) budgeterat kassaflöde eller rörelseresultat har försämrats väsentligt eller en budgeterad förlust hänförlig till tillgången har ökat väsentligt, eller
- d) tillgången genererar ett rörelseresultat eller ett kassaflöde som är negativt när uppgifter för aktuell period summeras med budgeterade uppgifter för kommande perioder.

Väsentlighetsprincipen tillämpas vid bedömningen av om en tillgångs återvinningsvärde behöver fastställas. Om, exempelvis, tidigare beräkningar visar att återvinningsvärdet för en tillgång är väsentligt högre än dess redovisade värde så behöver inte företaget göra en ny beräkning av återvinningsvärdet om en händelse inträffat som sannolikt endast har en marginell inverkan på återvinningsvärdet. Tidigare analyser kan också ha visat att en tillgångs återvinningsvärde inte är känsligt för förändringar i en (eller flera) av de indikationer som anges i punkt 7.

Punkt 10 innebär, bland annat, att ett företag i följande fall inte behöver göra en beräkning av återvinningsvärdet på en tillgång trots att marknadsräntorna eller det marknadsmässiga avkastningskravet på en investering ökat under perioden:

- a) Det är osannolikt att den diskonteringsränta som används för att beräkna en tillgångs nyttjandevärde påverkats av höjningen av marknadsräntorna. Exempelvis behöver inte en ökning av de korta räntorna påverka den diskonteringsränta som används för tillgångar med lång återstående nyttjandeperiod.
- b) Den diskonteringsränta som används för att beräkna tillgångens nyttjandevärde kommer sannolikt att påverkas av ökningen av marknadsräntorna men tidigare känslighetsanalyser av återvinningsvärdet visar att
 - I) det är osannolikt att återvinningsvärdet kommer att minska väsentligt därför att man kan vänta sig att också de framtida kassaflödena kommer att öka (företaget kan kanske visa att det har möjlighet att justera sina intäkter för att kompensera för en ökning av marknadsräntorna) eller
 - II) det är osannolikt att storleken på det nedskrivningsbehov som värdenedgången ger upphov till uppgår till ett väsentligt belopp.

Om det finns indikationer på att en tillgång behöver skrivas ner är det möjligt att företaget också behöver göra en översyn och en ny bedömning av nyttjandeperioden, avskrivningsmetoden eller restvärdet. Den nya bedömningen skall i så fall göras i enlighet med tillämpliga rekommendationer från Redovisningsrådet. Bedömningen görs oberoende av om företaget gjort någon nedskrivning eller ej.

BERÄKNING AV ÅTERVINNINGSVÄRDET

I denna rekommendation definieras återvinningsvärdet som det högsta av en tillgångs nettoförsäljningsvärde och nyttjandevärde. Punkterna 14 till 54 beskriver hur återvinningsvärdet beräknas. I texten används begreppet "en tillgång" men beskrivningen gäller både enskilda tillgångar och kassagenererande enheter.

13

Det är inte alltid nödvändigt att beräkna både nettoförsäljningsvärdet och nyttjandevärdet. Om något av dessa båda värden överstiger tillgångens redovisade värde behöver inte tillgången skrivas ner och det är då onödigt att beräkna det andra värdet.

14

Om en tillgång inte omsätts på en aktiv marknad är det inte alltid möjligt att fastställa ett nettoförsäljningsvärde. I sådana fall kan tillgångens återvinningsvärde utgöras av nyttjandevärdet.

15

Om det saknas skäl att tro att en tillgångs nyttjandevärde väsentligt överstiger nettoförsäljningsvärdet kan återvinningsvärdet antas utgöras av nettoförsäljningsvärdet. Det är ofta fallet för tillgångar som ett företag innehar för försäljning. Anledningen är att nyttjandevärdet för en sådan tillgång huvudsakligen består av försäljningslikviden efter avdrag för försäljningskostnader.

16

Återvinningsvärdet skall beräknas för den enskilda tillgången förutsatt att den ger upphov till ett kassaflöde som i allt väsentligt är 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 (se punkterna 62 - 86) så vitt inte

17

- a) tillgångens nettoförsäljningsvärde är högre än redovisat värde eller
- b) nyttjandevärdet bedöms ligga nära nettoförsäljningsvärdet.

I vissa fall kan ett företag göra förenklingar vid beräkningen av återvinningsvärdet om det är sannolikt att det beräknade värdet inte väsentligen skiljer sig från vad som framkommer med tillämpning av de mer detaljerade beräkningar som beskrivs i rekommendationen.

18

Nettoförsäljningsvärde

Det bästa uttrycket för ett nettoförsäljningsvärde är det pris som finns i ett bindande avtal mellan oberoende parter, justerat för sådana kostnader som är direkt hänförliga till försäljningen av tillgången.

19

Om bindande avtal om försäljning saknas men tillgången omsätts på en aktiv marknad, är tillgångens nettoförsäljningsvärde lika med marknadspriset efter avdrag för försäljningsutgifter. Marknadspriset bestäms normalt utifrån köpkursen. När aktuella köpkurser saknas kan närmast föregående transaktion ge ett underlag från vilket nettoförsäljningsvärdet kan fastställas förutsatt att det inte skett några väsentliga förändringar i marknadsförutsättningarna mellan transaktionsdagen och den tidpunkt då nettoförsäljningsvärdet fastställs.

20

I vissa fall saknas såväl ett bindande avtal om försäljning som en aktiv marknad för tillgången. Nettoförsäljningsvärdet utgörs då av det pris som beräknas kunna uppnås vid försäljning av tillgången mellan parter som är oberoende av varandra, välinformerade och har ett intresse av transaktionen. Avdrag görs för försäljningskostnader. När beloppet fastställs skall företaget beakta resultatet från avyttringar av liknande tillgångar som nyligen gjorts inom samma bransch. Ett nettoförsäljningsvärde baseras inte på en tvångsmässig försäljning, om inte företaget är tvunget att avyttra tillgången omedelbart.

21

När nettoförsäljningsvärdet fastställs skall avdrag göras för försäljningskostnader om inte dessa redan skuldförts. Exempel på försäljningskostnader är legala kostnader, stämpelskatt och andra liknande skatter som utgår vid försäljning, kostnader för att flytta tillgången och direkta kostnader för att sätta tillgången i ett sådant skick att den kan säljas. Avgångsvederlag, såsom de definieras i RR X, Ersättningar till anställda, och kostnader på grund av omstruktureringar i samband med avyttringen av tillgången är inte sådana direkta försäljningskostnader som dras av vid beräkningen av nettoförsäljningsvärdet.

22

I vissa fall förutsätter en avyttring av en tillgång att köparen övertar en skuld och att det enda pris som finns tillgängligt avser tillgången och skulden tillsammans. Punkt 75 förklarar hur nettoförsäljningsvärdet beräknas i sådana fall.

23

Nyttjandevärde

Nyttjandevärdet för en tillgång 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.

24

Beräkning av framtida kassaflöden

När nyttjandevärdet beräknas skall

- a) *bedömningen av framtida kassaflöden baseras på rimliga och verifierbara antaganden som utgör företagets bästa uppskattningar av de ekonomiska förhållanden som beräknas råda under tillgångens återstående nyttjandeperiod varvid stor vikt skall ges externa faktorer,*
- b) *bedömningen av framtida kassaflöden baseras på de senaste budgetar/prognoser som företaget fastställt och som omfattar högst fem år om inte en längre period kan motiveras samt*
- c) *bedömningar av framtida kassaflöden bortom den period som omfattas av senaste budgetar eller prognoser baseras på ett antagande om en oförändrad eller avtagande tillväxttakt, om inte en ökande tillväxttakt kan motiveras. Tillväxttakten får inte överskrida den långsiktiga tillväxttakt som gäller för företagets produkter eller för*

25

den bransch eller det land eller de länder där företaget är verksamt, eller för den marknad för vilken tillgången är avsedd. Kan en högre tillväxttakt motiveras får den dock användas.

Detaljerade och tillförlitliga finansiella budgetar/prognoser över kassaflöden som omfattar mer än fem år förekommer sällan. Därför baseras företagets bedömningar av framtida kassaflöden på senaste budgetar eller prognoser för som längst en femårsperiod. Företaget kan använda bedömningar över kassaflöden baserade på budgetar och prognoser för en längre period än fem år om den är övertygad om att bedömningarna är tillförlitliga. En ytterligare förutsättning är att företaget kan visa att den kunnat göra tillförlitliga prognoser över kassaflöden över en längre period.

26

Bedömningar av kassaflöden bortom den period som omfattas av budgetar/prognoser utgår från en framskrivning av den tillväxttakt som använts i företagets budgetar/prognoser. Tillväxttakten är därvid konstant eller sjunkande över tiden, om det inte finns skäl att anta att en ökande tillväxttakt är förenlig med allmänt accepterade trender eller erfarenheter för en produkts eller verksamhets livscykel. Ett företag kan också göra bedömningen att tillväxttakten är noll eller negativ.

27

När förutsättningarna för tillväxt är mycket goda är det sannolikt att konkurrenter kommer in på marknaden och begränsar tillväxten för företaget. Därför är det svårt för företag att överskrida den historiska, genomsnittliga tillväxten över en längre period (exempelvis tjugo år) för företagets produkt, eller för den bransch, det land eller de länder där företaget är verksamt eller för den marknad för vilken tillgången är avsedd.

28

När företaget utnyttjar information från senaste budgetar/prognoser bör ledningen överväga om informationen återspeglar rimliga och verifierbara antaganden och utgör ledningens bästa uppskattning av de ekonomiska faktorer som kommer att råda under den återstående delen av tillgångens nyttjandeperiod.

29

Vilka kassaflöden skall ingå?

Uppskattningar av framtida kassaflöden skall omfatta följande:

- a) Prognostiserade inbetalningar som tillgången ger upphov till i verksamheten.*
- b) Prognostiserade utbetalningar som är nödvändiga för att tillgången skall kunna ge upphov till inbetalningar i verksamheten (inklusive utbetalningar som krävs för att tillgången skall bli färdig för användning) och som antingen direkt eller efter en fördelning på rimliga och konsekventa grunder kan hänföras till tillgången.*
- c) Eventuella betalningar som kommer att erhållas eller erläggas när tillgången avyttras vid slutet av nyttjandeperioden.*

30

Uppskattningarna av framtida kassaflöden och diskonteringsfaktorn skall vara förenliga med de antaganden som gjorts om inflationstakten. Om diskonteringsfaktorn fastställts så att den inkluderar effekten av framtida

31

allmänna prisstegringar skall kassaflöden uttryckas i nominella termer. Om diskonteringsfaktorn inte inkluderar effekten av framtida allmänna prisstegringar uttrycks betalningsströmmarna i reala termer. Dock skall framtida specifika prisändringar beaktas.

Prognoser över framtida utbetalningar inkluderar sådana omkostnader som antingen direkt eller efter en fördelning på rimliga och konsekventa grunder kan hänföras till utnyttjandet av tillgången.

32

När det redovisade värdet av en tillgång inte omfattar samtliga de utbetalningar som är nödvändiga för att tillgången skall kunna utnyttjas eller säljas skall uppskattningen av framtida utbetalningar innefatta en uppskattning av de ytterligare utbetalningar som krävs för att tillgången skall kunna utnyttjas eller säljas. Detta gäller exempelvis för en byggnad under uppförande eller för ett utvecklingsprojekt som inte avslutats.

33

För att undvika dubbelräkning omfattar uppskattningar av framtida kassaflöden inte

34

- a) inbetalningar som hänför sig till andra tillgångar som i huvudsak är fristående från den tillgång som bedöms (ett exempel är kundfordringar) eller
- b) utbetalningar som hänför sig till åtaganden som redan redovisats som skulder (exempelvis leverantörsskulder eller pensioner).

Framtida kassaflöden skall uppskattas med utgångspunkt från tillgången i befintligt skick. Uppskattningar av framtida kassaflöden skall därför inte omfatta uppskattade betalningar hänförliga till

35

- a) *en framtida omstrukturering som företaget ännu inte är bunden att genomföra eller*
- b) *framtida investeringar som beräknas förbättra tillgångens prestanda utöver vad som gällde vid anskaffningstidpunkten.*

Eftersom framtida kassaflöden skall avse tillgången i befintligt skick skall nyttjandevärdet inte återspegla

36

- a) framtida utbetalningar eller besparingar (till exempel minskade löneutbetalningar) eller andra fördelar som kan väntas uppkomma genom en omstrukturering som företaget ännu inte är bundet att genomföra eller
- b) framtida investeringar som kommer att förbättra tillgångens prestanda utöver vad som gällde vid anskaffningstidpunkten eller ge upphov till andra fördelar.

En omstrukturering är en åtgärd som planeras och kontrolleras av företaget och som på ett väsentligt sätt ändrar antingen företagets inriktning eller det sätt på vilket verksamheten bedrivs. Redovisningsrådets rekommendation RR 16, Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar anger när ett företag kan anses vara bundet att genomföra en omstrukturering.

37

När ett företag är bundet att genomföra en omstrukturering är det sannolikt att vissa tillgångar kommer att påverkas. Så snart företaget är bundet att genomföra omstruktureringen skall

38

- a) de uppskattningar av framtida betalningar som görs för att fastställa tillgångens nyttjandevärde innefatta de besparingar och andra fördelar som omstruktureringen väntas ge upphov till (baserat på de senaste budgetar och prognoser som fastställts av företaget), samt
- b) uppskattningar av kommande utbetalningar för omstruktureringen redovisas i enlighet med Redovisningsrådets rekommendation RR 16, Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar. Bilaga 1, exempel 5, visar hur en framtida omstrukturering påverkar beräkningen av nyttjandevärdet.

Investeringar som väntas förbättra en tillgångs prestanda beaktas först när investeringen är genomförd. Ökade inbetalningsöverskott till följd av planerade investeringar ingår alltså inte i uppskattningarna av framtida kassaflöden (se Bilaga 1, exempel 6).

39

Uppskattningar av framtida kassaflöden omfattar sådana ersättningsinvesteringar som är nödvändiga för att bibehålla tillgången i det skick den hade vid anskaffningstidpunkten.

40

Uppskattningar av framtida kassaflöden skall inte omfatta in- eller utbetalningar från finansieringsverksamheten eller in- eller utbetalningar av skatter.

41

Uppskattningar av framtida kassaflöden återspeglar antaganden som är förenliga med dem som används för att fastställa diskonteringsfaktorn. Annars blir följderna en dubbelräkning eller att vissa effekter inte beaktas. Eftersom diskonteringen innebär att pengarnas tidsvärde beaktas inräknas inte finansiella in- eller utbetalningar. Ej heller inräknas skattebetalningar. Eftersom diskonteringsfaktorn fastställts före skatt anges betalningsströmmarna före skatt.

42

Uppskattningen av det nettokassaflöde som kan förväntas till följd av avvecklingen av en tillgång vid slutet av nyttjandeperioden skall avse det belopp som företaget räknar med att erhålla vid en försäljning mellan parter på armslängds avstånd efter avdrag för beräknade avvecklingskostnader.

43

Uppskattningen av det nettokassaflöde som kan förväntas till följd av avvecklingen av en tillgång vid slutet av nyttjandeperioden fastställs på ett liknande sätt som tillgångens nettoförsäljningsvärde. När nettokassaflödet uppskattas

44

- a) utgår dock företaget från de priser som gäller vid bedömningstillfället för liknande tillgångar som uppnått slutet av sin nyttjandeperiod och som använts i liknande verksamhet som den granskade tillgången samt
- b) justerar dessa priser för allmänna och specifika prisändringar. Om uppskattningarna av framtida kassaflöden liksom diskonteringsfaktorn är uttryckta i reala termer bortses dock från effekten av allmänna prisändringar vid uppskattningen av nettokassaflödet från avvecklingen.

Kassaflöde i utländsk valuta

Framtida kassaflöden anges i den valuta som betalningarna görs i och diskonteras därefter med en diskonteringsfaktor som är förenlig med valet av valuta. Det nuvärde som därvid erhålles räknas om med balansdagens kurs i enlighet med Redovisningsrådets rekommendation RR 8, Redovisning av effekter av ändrade valutakurser.

45

Diskonteringsfaktorn

Diskonteringsfaktorn (eller -faktorerna) skall anges före skatt och återspegla aktuella marknadsmässiga bedömningar av pengars tidsvärde och de specifika risker som är knutna till tillgången. Diskonteringsfaktorn (-faktorerna) skall inte återspegla sådana risker som beaktats när de framtida kassaflödena beräknats.

46

Om diskonteringsfaktorn återspeglar aktuella marknadsmässiga bedömningar av pengarnas tidsvärde och de specifika risker som är knutna till tillgången, sammanfaller diskonteringsfaktorn med den avkastning som en investerare skulle kräva från en investering som förväntas ge upphov till betalningar vars storlek samt tids- och riskprofil överensstämmer med vad företaget väntar sig få ut av tillgången. Diskonteringsfaktorn uppskattas utifrån de avkastningskrav som kan härledas ur aktuella marknadsmässiga transaktioner för liknande tillgångar eller från den vägda genomsnittliga kapitalkostnaden i noterade företag som har tillgångar med liknande risker och förmåner som den som är föremål för bedömning.

47

När det inte är möjligt att för en särskild tillgång härleda en diskonteringsfaktor från marknadsdata måste uppskattningen göras på annat sätt. Syftet är att, så långt det är möjligt, fastställa marknadens bedömning av

48

- a) pengarnas tidsvärde fram till slutet av tillgångens nyttjandeperiod samt
- b) risken för att faktiska kassaflöden kommer att avvika från uppskattningarna.

Som utgångspunkt för att bestämma diskonteringsfaktorn kan användas

49

- a) företagets vägda genomsnittliga kapitalkostnad,
- b) företagets marginella upplåningsränta och
- c) andra marknadsmässiga upplåningsräntor.

När diskonteringsräntan fastställs med utgångspunkt från något av de alternativ som nämns i punkt 49, görs en justering för att

50

- a) återspegla sådana specifika risker som marknaden förknippar med de bedömda framtida kassaflödena samt
- b) exkludera sådana risker som saknar betydelse vid bedömningen av de framtida kassaflödena.

Hänsyn skall tas till länderrisker, valutarisker, prisrisker och kassaflödesrisker.

För att undvika dubbelräkning återspeglar diskonteringsfaktorn inte sådana risker som redan beaktats när de framtida kassaflödena fastställts. **51**

Diskonteringsfaktorn är oberoende av såväl företagets kapitalstruktur som hur företaget finansierat köpet av tillgången eftersom de framtida kassaflödena som tillgången väntas ge upphov till inte påverkas av hur företaget finansierat köpet av tillgången. **52**

Om det värde som använts som utgångspunkt för att fastställa diskonteringsfaktorn är beräknat efter skatt justeras den till att vara före skatt. **53**

Normalt använder ett företag endast en diskonteringsfaktor för att beräkna en tillgångs nyttjandevärde. Dock kan olika diskonteringsfaktorer användas för olika tidsperioder när nyttjandevärdet är känsligt för de antaganden som görs om risker i olika perioder eller för skillnader i räntesatser beroende på löptid. **54**

REDOVISNING AV NEDSKRIVNINGAR

Punkterna 56 till 61 anger hur nedskrivningar för en enskild tillgång skall beräknas och när de skall redovisas. Beräkning och redovisning av nedskrivningar av en kassagenererande enhet behandlas i punkterna 87 till 92. **55**

När återvinningsvärdet för en tillgång är lägre än redovisat värde, skall det redovisade värdet skrivas ner till återvinningsvärdet. **56**

En nedskrivning skall kostnadsföras omedelbart. **57**

Om nedskrivningen avser en tillgång vars värde tidigare skrivits upp skall, enligt ÅRL 4 kap. 8 §, den del av uppskrivningsfonden som motsvarar nedskrivningen överföras till fritt eget kapital. **58**

Om återvinningsvärdet är negativt redovisas en skuld endast om så erfordras på grund av en annan rekommendation från Redovisningsrådet. **59**

Efter att en tillgång skrivits ner skall framtida avskrivningar anpassas så att det nya redovisade värdet, efter avdrag för ett eventuellt restvärde, fördelas över tillgångens återstående nyttjandeperiod. **60**

Om ett företag skriver ner en tillgång redovisas i förekommande fall en uppskjuten skatteskuld eller skattefordran på skillnaden mellan redovisat och skattemässigt värde i enlighet med Redovisningsrådets rekommendation RR 9, Inkomstskatter. **61**

KASSAGENERERANDE ENHETER

Punkterna 63 till 92 innehåller regler för att fastställa till vilken kassagenererande enhet en tillgång hör, hur man fastställer redovisat värde för en sådan enhet samt det belopp med vilket enheten skall skrivas ner. **62**

Till vilken kassagenererande enhet hör en tillgång?

Om det finns indikationer på att en tillgång har minskat i värde skall återvinningsvärdet fastställas för tillgången. Om det inte är möjligt att fastställa återvinningsvärdet för tillgången, skall företaget beräkna återvinningsvärdet för den kassagenererande enhet till vilken tillgången hör.

63

- Återvinningsvärdet för en enskild tillgång kan inte fastställas om inte
- nyttjandevärdet kan antas ligga nära nettoförsäljningsvärdet (t.ex. när framtida kassaflöden hänförliga till tillgångens fortsatta utnyttjande är försumbara) samt
 - tillgången ger upphov till kassaflöden som i allt väsentligt är oberoende av andra tillgångar.

64

Det innebär att när förutsättningarna enligt a) och b) inte är uppfyllda måste nyttjandevärdet, och därmed återvinningsvärdet, fastställas för den kassagenererande enhet till vilken tillgången hör.

Exempel

Ett gruvföretag äger en järnväg som transporterar varor till och från gruvan. Järnvägen kan bara säljas för skrotvärdet och den ger inte upphov till några väsentliga inbetalningar som är oberoende av gruvdriften.

Det är inte möjligt att beräkna ett återvinningsvärde för järnvägen eftersom järnvägens nyttjandevärde inte kan fastställas. Sannolikt är dock värdet högre än skrotvärdet. Därför görs uppskattningen av återvinningsvärdet för den enhet till vilken järnvägen hör, dvs. till gruvan som helhet.

Som framgår av definitionen i punkt 3 utgörs en kassagenererande enhet av den minsta grupp av tillgångar till vilken en specifik tillgång hör och som ger upphov till inbetalningar från löpande verksamhet vilka är väsentligen oberoende av inbetalningar från andra tillgångar eller grupper av tillgångar. Att avgöra till vilken enhet som en specifik tillgång hör kräver omdöme. Om återvinningsvärdet inte kan fastställas för en enskild tillgång skall företaget avgöra vilken som är den minsta grupp av tillgångar som ger upphov till inbetalningar från löpande verksamhet oberoende av andra tillgångar.

65

Exempel

Ett bussföretag driver fem olika busslinjer åt en kommun i enlighet med ett avtal som innehåller krav på viss minimitrafik på samtliga linjer. Bussföretaget har uppgifter om storleken av de resurser som är knutna till varje busslinje liksom de kassaflöden som linjerna ger upphov till. En av busslinjerna går med förlust.

Eftersom bussföretaget inte har möjlighet att lägga ner en enskild busslinje utgör de fem busslinjerna tillsammans den minsta grupp av tillgångar som skapar oberoende inbetalningar. Därför är den enhet till vilken var och en av de fem busslinjerna hör, bussföretaget som helhet.

Inbetalningar från den löpande verksamheten utgörs av kontanter eller motsvarande från utomstående. När man avgör om inbetalningar hänförliga till en tillgång (eller grupp av tillgångar) i allt väsentligt är oberoende av inbetalningar hänförliga till andra tillgångar (eller grupper av tillgångar) beaktar företaget olika faktorer såsom hur ledningen styr verksamheten (till exempel efter produktlinjer, verksamhetsområden, regionala områden eller på annat sätt) eller hur ledningen fattar beslut om användning eller avveckling av företagets tillgångar och verksamheter. Bilaga 1, exempel 1, ger exempel på hur en kassagenererande enhet kan identifieras.

66

Om det finns en aktiv marknad för de produkter som tillverkas med hjälp av en tillgång eller en grupp av tillgångar, utgör tillgången, eller gruppen av tillgångar, en kassagenererande enhet även om en del av eller hela produktionen används internt. I dessa fall använder företaget sin bästa uppskattning av framtida marknadspriser för produkterna

67

- a) för att beräkna nyttjandevärdet av enheten när de inbetalningar som är hänförliga till den interna användningen fastställs, samt
- b) för att beräkna nyttjandevärdet av andra enheter när de utbetalningar som är hänförliga till den interna användningen fastställs.

Även om en del av eller hela den produktion som är hänförlig till en tillgång eller en grupp av tillgångar förbrukas internt (det kan exempelvis röra sig om insatsvaror till senare produktionssteg) utgör tillgången eller gruppen av tillgångar en kassagenererande enhet om företaget hade kunnat sälja produkterna på en aktiv marknad. Anledningen är att tillgången eller gruppen av tillgångar skulle kunna ge upphov till inbetalningar från löpande verksamhet som är oberoende av inbetalningar från andra tillgångar eller grupper av tillgångar. När uppgifter från budgetar och prognoser som är hänförliga till en sådan enhet används, görs en korrigering av internpriserna om dessa inte är marknadsbaserade.

68

Vilka tillgångar som ingår i en kassagenererande enhet och till vilken enhet som en specifik tillgång hör skall bedömas på ett likartat sätt från period till period om inte något inträffat som gör att en ändring är motiverad.

69

Företag som ändrat sammansättningen av en kassagenererande enhet, lämnar upplysningar enligt punkt 116 förutsatt att företaget redovisar en nedskrivning eller återföring av en nedskrivning som är väsentlig för den finansiella rapporteringen för företaget som helhet.

70

Återvinningsvärde och redovisat värde på en kassagenererande enhet

Återvinningsvärdet på en kassagenererande enhet är det högsta av enhetens nettoförsäljningsvärde och nyttjandevärde. När man fastställer återvinningsvärdet på en kassagenererande enhet så skall man uppfatta de hänvisningar som görs till "en tillgång" i punkterna 14 till 54 som en hänvisning till "en kassagenererande enhet".

71

Det redovisade värdet på en kassagenererande enhet skall fastställas på ett sätt som står i överensstämmelse med hur enhetens återvinningsvärde fastställts.

72

Redovisat värde på en kassagenererande enhet

73

- a) innefattar redovisade värden endast på sådana tillgångar som direkt, eller efter en fördelning på rimliga och konsekventa grunder, kan hänföras till enheten och som bidrar till enhetens nyttjandevärde samt
- b) innefattar endast sådana skulder som krävs för att enhetens värde skall kunna fastställas.

Anledningen är att en enhets återvinningsvärde fastställs utan hänsyn till kassaflöden som är hänförliga till tillgångar som inte utgör en del av enheten och utan hänsyn till åtaganden som redan redovisats som skulder (jämför punkterna 22 och 34).

När man fastställer vilka tillgångar som skall ingå i en kassagenererande enhet är det viktigt att ta med alla tillgångar som hör till enheten. Annars kan enheten uppfattas som lönsam trots att värdet borde skrivas ner. I vissa fall går det inte att hänföra tillgångar till en kassagenererande enhet på ett rimligt och konsekvent sätt trots att de bidrar till enhetens framtida inbetalningar. Det kan exempelvis handla om goodwill eller gemensamma tillgångar såsom huvudkontor. Punkterna 77 till 86 förklarar hur man behandlar sådana tillgångar när man prövar huruvida en kassagenererande enhet behöver skrivas ner.

74

Det kan vara nödvändigt att beakta vissa skulder när återvinningsvärdet på en kassagenererande enhet fastställs. Så är fallet om en avyttring av en enhet förutsätter att köparen tar över en skuld. I dessa fall utgörs nettoförsäljningsvärdet (eller inbetalningen från den slutliga avvecklingen) av det uppskattade försäljningspriset på de tillgångar som ingår i enheten och tillhörande skulder efter avdrag för eventuella avvecklingskostnader. För att det skall vara möjligt att göra en meningsfull jämförelse mellan enhetens redovisade värde och återvinningsvärdet skall det redovisade värdet på skulden dras av från både det redovisade värdet och återvinningsvärdet på enheten.

75

Exempel

Ett företag bedriver gruvdrift i ett land där lagstiftningen kräver att ägaren måste återställa marken efter det att brytningen avslutats. Kostnaderna för återställandet innefattar att lägga tillbaka de jordmassor som schaktades bort när verksamheten inleddes. En avsättning för återställandekostnaderna gjordes när jordmassorna transporterades bort. Ett belopp motsvarande avsättningen ingick som en del av anskaffningsvärdet för gruvan och skrivs av över gruvans beräknade ekonomiska livslängd. Avsättningen uppgår till 500 vilket är lika med nuvärdet av de beräknade kostnaderna för återställandet.

Gruvföretaget prövar om värdet på gruvan behöver skrivas ner. Den kassagenererande enheten är gruvan som helhet. Gruvföretaget har erhållit flera förslag att sälja gruvan till ett pris omkring 800. I priset ingår att köparen övertar skyldigheten att återställa marken. Avvecklingskostnaderna i övrigt är obetydliga. Gruvans nyttjandevärde är uppskattningsvis 1.200, ej inräknat kostnaderna för återställande. Det redovisade värdet uppgår till 1.000.

Enhetens nettoförsäljningsvärde är 800. Beloppet inkluderar den avsättning som redan gjorts för återställande. För att uppnå jämförbarhet mellan nettoförsäljningsvärdet och nyttjandevärdet skall man därför dra av kostnaderna för återställande också från nyttjandevärdet. Det innebär att nyttjandevärdet uppgår till 700 (1.200 minus 500). Enhetens redovisade värde uppgår till 500, lika med gruvans redovisade värde (1.000) efter avdrag för avsättningen för återställande (500). Någon nedskrivning skall därför inte göras.

Av praktiska skäl beräknas ibland återvinningsvärdet för en kassagenererande enhet med tillägg för tillgångar som inte utgör en del av den kassagenererande enheten (exempelvis kundfordringar eller andra finansiella tillgångar) eller åtaganden som redan redovisats som skulder (till exempel leverantörsskulder, pensionsförpliktelser och andra avsättningar). I sådana fall ökas det redovisade värdet på enheten med redovisat värde på dessa tillgångar och minskas med det redovisade värdet på skulderna.

Goodwill

Goodwill kan ses som en betalning för framtida ekonomiska fördelar. Fördelarna kan vara en följd av synergier mellan förvärvade och egna tillgångar eller från tillgångar som var för sig inte uppfyller kraven på att redovisas som tillgångar. Goodwill ger inte upphov till inbetalningar oberoende av andra tillgångar eller grupper av tillgångar och därför kan inte återvinningsvärdet på goodwill, sett isolerat, fastställas. Om det finns indikationer på att en goodwillpost behöver skrivas ner, måste därför återvinningsvärdet fastställas för den kassagenererande enhet till vilken goodwillen hör. Detta värde jämförs därefter med enhetens redovisade värde varefter en eventuell nedskrivning redovisas i enlighet med punkt 87.

76

77

Vid bedömningen av om värdet på en kassagenererande enhet behöver skrivas ner skall företaget fastställa om det finns goodwill som är hänförlig till enheten. Om så är fallet skall företaget

78

- a) bedöma om det redovisade goodwillvärdet, på ett rimligt och konsekvent sätt, kan hänföras till den kassagenererande enhet som är föremål för bedömning och*
- b) redovisa en nedskrivning i enlighet med punkt 87 om enhetens återvinningsvärde är lägre än det redovisade värdet (inklusive eventuell goodwill).*

Företaget skall tillämpa punkt 78 b) även om det inte går att hänföra goodwillvärdet till den kassagenererande enhet som är föremål för bedömning på ett rimligt och konsekvent sätt. Vidare skall företaget

79

- a) avgöra vilken som är den minsta kassagenererande enheten som innefattar den enhet som är föremål för bedömning och till vilken goodwillvärdet kan hänföras på ett rimligt och konsekvent sätt och*
- b) redovisa en nedskrivning i enlighet med punkt 87 om återvinningsvärdet på denna större enhet är lägre än det redovisade värdet (inklusive goodwill).*

När ett företag undersöker om en kassagenererande enhet behöver skrivas ner skall eventuell goodwill som kan hänföras till enheten beaktas. Om det är möjligt att fördela goodwillen på ett rimligt och konsekvent sätt tillämpar företaget punkt 78. Om det inte är möjligt att fördela goodwill på ett rimligt och konsekvent sätt, tillämpar företaget först punkt 78 och därefter punkt 79 (se Bilaga 1, exempel 7).

80

En tillämpning av punkt 78 medför att företaget skriver ner värdet på de tillgångar som ingår i den kassagenererande enheten, inklusive eventuell goodwill. När det inte är möjligt att fördela goodwill på ett rimligt och konsekvent sätt, medför tillämpningen av punkterna 78 och 79 att företaget

81

- a) först skriver ner tillgångarna i enheten utan hänsyn till goodwill samt
- b) därefter skriver ner goodwillvärdet.

Eftersom företaget tillämpat punkt 78 först, hänför sig den nedskrivning som är en följd av tillämpningen av punkt 79 enbart till den goodwill som fördelats till den större kassagenererande enheten.

Om ett företag tillämpar punkt 79, skall företaget fastställa återvinningsvärdet för den större kassagenererande enheten om det inte finns övertygande skäl att anta att enhetens värde inte behöver skrivas ner.

82

Gemensamma tillgångar

Gemensamma tillgångar utgörs av tillgångar som är gemensamma för flera kassagenererande enheter. Exempel är huvudkontor, en dataavdelning eller en forskningsavdelning. Det som kännetecknar en gemensam tillgång är att den inte ger upphov till inbetalningar som är oberoende av andra tillgångar eller grupper av tillgångar och att den inte i sin helhet kan hänföras till den enhet som är föremål för bedömning.

83

Eftersom gemensamma tillgångar inte ger upphov till inbetalningar oberoende av andra tillgångar, kan återvinningsvärdet för en sådan tillgång inte fastställas förutom i det fall ledningen beslutat att avveckla tillgången. Om det finns skäl att tro att värdet på en gemensam tillgång behöver skrivas ner, beräknas återvinningsvärdet för den enhet till vilken den gemensamma tillgången hör och jämförs med redovisat värde, varefter en nedskrivning redovisas i enlighet med punkt 87.

84

Vid bedömningen av om värdet på en kassagenererande enhet behöver skrivas ner skall företaget ta med alla gemensamma tillgångar som har koppling till den kassagenererande enhet som är föremål för bedömning. För varje identifierad gemensam tillgång skall företaget tillämpa de principer som anges i punkterna 78 och 79, dvs.

85

- a) om redovisat värde för den gemensamma tillgången, på ett rimligt och konsekvent sätt kan hänföras till den enhet som är föremål för bedömning skall företaget tillämpa punkt 78 samt
- b) om redovisat värde inte kan hänföras på ett rimligt och konsekvent sätt till den enhet som är föremål för bedömning, skall företaget tillämpa först punkten 78 och därefter 79.

Ett exempel på hur man förfar med gemensamma tillgångar återfinns i Bilaga 1, exempel 8.

86

Nedskrivning av värdet på en kassagenererande enhet

Värdet på en kassagenererande enhet skall skrivas ner när återvinningsvärdet är lägre än det redovisade värdet. Nedskrivningsbeloppet skall fördelas på enskilda tillgångar i enheten i följande ordning,

87

- a) först till eventuell goodwill samt
- b) därefter till övriga tillgångar i proportion till deras redovisade värden.

Nedskrivningarna skall redovisas som nedskrivningar av enskilda tillgångar i enlighet med punkterna 57 och 58.

Vid fördelning av nedskrivningsbeloppet enligt punkt 87 får det nedskrivna värdet inte understiga tillgångens återvinningsvärde eller vara negativt. Det nedskrivningsbelopp som återstår skall i stället fördelas proportionellt på övriga tillgångar i enheten.

88

Anledningen till att eventuell goodwill i en kassagenererande enhet skall skrivas ner först hänger samman med svårigheten att beräkna återvinningsvärdet för goodwill.

89

Om det inte är möjligt att fastställa återvinningsvärdet för varje enskild tillgång i den kassagenererande enheten, föreskriver rekommendationen en schablonmässig fördelning av nedskrivningsbeloppet mellan samtliga tillgångar, förutom goodwill, eftersom alla tillgångarna i enheten samverkar för att skapa inbetalningsöverskott.

90

Om återvinningsvärdet för en enskild tillgång inte kan fastställas (se punkt 64), skall tillgången ändå skrivas ner om redovisat värde överstiger det högsta av tillgångens nettoförsäljningsvärde och det värde som framkommer efter den fördelning som beskrivs i punkterna 87 och 88. Värdet på tillgången skall emellertid inte skrivas ner om återvinningsvärdet för den kassagenererande enheten är högre än redovisat värde, även om det redovisade värdet är högre än nettoförsäljningsvärdet.

Exempel

En maskin har skadats. Den fungerar dock fortfarande om än inte med samma kapacitet som tidigare. Maskinens nettoförsäljningsvärde understiger dess redovisade värde. Maskinen ger inte upphov till inbetalningar som kan särskiljas. Den minsta grupp av tillgångar som innefattar den skadade maskinen och som ger upphov till inbetalningar som kan särskiljas är den produktionslinje till vilken maskinen hör. Produktionslinjens återvinningsvärde är högre än det redovisade värdet.

FÖRUTSÄTTNING 1

De budgetar som företaget godkänt innehåller inget åtagande om att ersätta den skadade maskinen.

Återvinningsvärdet för maskinen kan inte fastställas eftersom

- a) maskinens nyttjandevärde är högre än dess nettoförsäljningsvärde, samt
- b) nyttjandevärdet bara kan fastställas för den enhet till vilken maskinen hör (dvs. produktionslinjen).

Eftersom värdet på produktionslinjen inte behöver skrivas ner skrivs inte heller maskinens värde ner. Trots det kan företaget behöva se över nyttjandeperioden eller avskrivningsmetoden för maskinen. Det är möjligt att en kortare nyttjandeperiod eller ändrad avskrivningsmetod krävs för att återspegla en ändrad syn på maskinens återstående nyttjandeperiod eller för hur avskrivningarna skall fördelas över tiden.

FÖRUTSÄTTNING 2.

De budgetar som företaget godkänt innehåller ett åtagande att ersätta maskinen och att sälja den inom kort. Kassaflödena fram till avyttringen antas vara försumbara.

Maskinens nyttjandevärde kan antas ligga nära dess nettoförsäljningsvärde. Därför kan maskinens återvinningsvärde fastställas och ingen hänsyn behöver tas till den enhet till vilken maskinen hör (produktionslinjen). Eftersom maskinens nettoförsäljningsvärde är lägre än dess redovisade värde skall maskinens värde skrivas ner.

Efter det att nedskrivning gjorts enligt punkterna 87 och 88 är det tillåtet att redovisa en avsättning för ett återstående nedskrivningsbehov för en kassagenererande enhet enbart om så krävs på grund av en annan rekommendation från Redovisningsrådet.

ÅTERFÖRING AV EN NEDSKRIVNING

Punkterna 94 till 100 innehåller regler för återföring av en tidigare nedskrivning av en tillgång eller kassagenererande enhet. I texten hänvisas till "en tillgång" men reglerna gäller både för enskilda tillgångar och för kassagenererande enheter. I punkterna 101 till 105, 106 till 107 och 108 till 111 återfinnes ytterligare krav som gäller för enskilda tillgångar, kassagenererande enheter respektive goodwill.

93

Företag skall vid varje bokslutstillfälle fastställa om det finns indikationer på att en tidigare nedskrivning, helt eller delvis, inte längre är motiverad. Finns sådana indikationer skall företaget beräkna tillgångens återvinningsvärde.

94

När företaget tar ställning till om en tidigare nedskrivning, helt eller delvis, inte längre är motiverad skall åtminstone följande indikationer beaktas:

95

Externa indikationer

- a) *Tillgångens marknadsvärde har ökat väsentligt under perioden.*
- b) *Väsentliga tekniska, marknadsmässiga, ekonomiska eller legala förändringar har inträffat under perioden, eller förväntas inträffa inom en snar framtid, som påverkar företaget eller de marknader som tillgången är avsedd för positivt.*
- c) *Marknadsräntorna eller andra avkastningskrav på marknaden har minskat under perioden på ett sätt som kan förväntas påverka den diskonteringsfaktor som används för att beräkna tillgångens nyttjandevärde och väsentligt öka tillgångens återvinningsvärde.*

Interna indikationer

- d) *Betydande förändringar har ägt rum under perioden, eller väntas äga rum inom en snar framtid, som på ett positivt sätt påverkar möjligheten att utnyttja tillgången. Till sådana förändringar hör nyinvesteringar som gjorts under perioden för att förbättra tillgångens prestanda utöver vad som gällde vid anskaffningstidpunkten eller omstruktureringar av den verksamhet till vilken tillgången hör.*
- e) *Den interna resultatrapporteringen visar att tillgångens avkastning är bättre, eller förväntas bli bättre, än vad som tidigare antagits.*

De indikationer som finns på att en tidigare nedskrivning inte längre är motiverad utgör till största delen en spegelbild av de indikationer som anges i punkt 7. Väsentlighetsprincipen tillämpas när ett företag avgör om en tidigare nedskrivning behöver återföras och om följaktligen tillgångens återvinningsvärde behöver beräknas.

96

Om det finns indikationer på att en tidigare nedskrivning av en tillgång, helt eller delvis, inte längre är motiverad kan det vara uttryck för att ledningen behöver göra en översyn av tillgångens återstående nyttjandeperiod, avskrivningsmetoden eller av restvärdet även om en återföring inte bedöms som erforderlig.

97

En tidigare nedskrivning av en tillgång skall återföras när det har skett en förändring i de antaganden som låg till grund för att fastställa tillgångens återvinningsvärde när tillgången senast skrevs ner. Om så är fallet, skall tillgångens redovisade värde ökas med det återförda beloppet. **98**

En återföring återspeglar en ökning av det belopp som företaget förväntas tillgodogöra sig från tillgången, antingen genom utnyttjande eller från en försäljning, efter det att företaget senast skrev ner värdet på tillgången. Företaget måste kunna peka ut de förändringar som givit upphov till ökningen. Exempel på förändrade antaganden är **99**

- a) att återvinningsvärdet utgörs av nyttjandevärdet i stället för nettoförsäljningsvärdet eller omvänt,
- b) en förändring i framtida kassaflöden eller av diskonteringsfaktorn, om återvinningsvärdet är lika med nyttjandevärdet eller
- c) en förändring av de faktorer som bestämmer nettoförsäljningsvärdet om återvinningsvärdet är lika med nettoförsäljningsvärdet.

En tillgångs nyttjandevärde kan komma att bli högre än det redovisade värdet på grund av att nuvärdet av framtida in- och utbetalningar ökar ju närmare i tiden de väntas inflyta. Det betyder inte att det belopp som företaget förväntas tillgodogöra sig från tillgången ökar. Därför återförs en nedskrivning inte i ett sådant fall även om tillgångens återvinningsvärde överstiger det redovisade värdet. **100**

Enskilda tillgångar

En ökning av det redovisade värdet på en tillgång till följd av en återföring av en tidigare nedskrivning får inte leda till att det redovisade värdet överstiger vad företaget skulle ha redovisat (efter avskrivningar) om ingen nedskrivning hade gjorts. **101**

En ökning av det redovisade värdet för en tillgång till ett högre belopp än vad som skulle ha redovisats (efter avskrivningar) om ingen nedskrivning hade gjorts utgör en uppskrivning. Redovisning av uppskrivningar behandlas i Redovisningsrådets rekommendation RR 12, Materiella anläggningstillgångar. **102**

En återföring av en nedskrivning skall redovisas som intäkt i resultaträkningen. **103**

Om återföringen avser en tillgång vars värde tidigare skrivits upp skall det återförda beloppet överföras från fritt eget kapital till uppskrivningsfonden, till den del det motsvarar oavskrivet belopp av uppskrivningen med beaktande av den avskrivning som skulle gjorts om nedskrivningen inte skett. **104**

Efter att en nedskrivning återförts skall framtida avskrivningar anpassas så att det nya redovisade värdet, efter avdrag för ett eventuellt restvärde, fördelas över tillgångens återstående nyttjandeperiod. **105**

Kassagenererande enheter

En återföring av en nedskrivning av en kassagenererande enhet skall fördelas på de enskilda tillgångarna i följande ordning: **106**

- a) Först till andra tillgångar än goodwill i proportion till deras redovisade värden.*
- b) Därefter till eventuell goodwill om förutsättningarna i punkt 108 är uppfyllda.*

En ökning av tillgångarnas redovisade värden skall redovisas i enlighet med punkterna 103 och 104.

Vid fördelning av en återföring av en nedskrivning av en kassagenererande enhet i enlighet med punkt 106 får det redovisade värdet på en enskild tillgång inte överstiga det lägsta av **107**

- a) återvinningsvärdet (om detta kan fastställas) och*
- b) det redovisade värde som hade gällt (efter avskrivningar) om företaget inte gjort någon nedskrivning.*

Återföringen av den nedskrivning som annars skulle ha fördelats på tillgången skall i stället fördelas proportionellt på övriga tillgångar.

Goodwill

För goodwill avviker reglerna om återföring av en tidigare nedskrivning från vad som anges i punkt 98. En nedskrivning av värdet på goodwill skall inte återföras utom i det fall **108**

- a) nedskrivningen föranleddes av en särskild extern omständighet av ovanlig karaktär som inte kan förväntas komma att upprepas samt*
- b) senare händelser inträffat som upphäver verkningarna av den omständighet som ledde fram till beslutet om nedskrivning.*

Redovisningsrådets rekommendation RR 15, Immateriella tillgångar tillåter inte att internt genererad goodwill redovisas som tillgång i balansräkningen. En ökning av en goodwillposts återvinningsvärde är antagligen en följd av en ökning av internt genererad goodwill för så vitt inte ökningen tydligt är hänförbar till en ovanlig, extern händelse som först medfört en nedskrivning av goodwill men som därefter upphävts. **109**

Denna rekommendation tillåter inte att en nedskrivning av värdet på goodwill återförs till följd av förändrade antaganden exempelvis av diskonteringsfaktorn eller av framtida kassaflöden. **110**

En särskild extern händelse är en händelse som ligger utanför företagets kontroll. Exempel på ovanliga externa händelser innefattar nya regleringar som på ett väsentligt sätt inskränker företagets löpande verksamhet eller påverkar lönsamheten negativt för den verksamhet som goodwillen är hänförlig till. **111**

UPPLYSNINGAR

För varje slag av tillgångar skall upplysning lämnas om **112**

- a) beloppet för de nedskrivningar som påverkat resultatet under perioden och vilka poster i resultaträkningen som påverkats,*

- b) *beloppet för de återföringar av tidigare nedskrivningar som påverkat resultatet under perioden och vilka poster i resultaträkningen som påverkats samt*
- c) *beloppet för de nedskrivningar och återföringar av tidigare nedskrivningar som påverkat uppskrivningsfonden.*

Med slag av tillgång avses varje grupp av tillgångar som är av likartat slag och som används på ett likartat sätt i företagets verksamhet.

113

De uppgifter som skall lämnas enligt punkt 112 kan lämnas tillsammans med andra upplysningar för respektive slag av tillgångar. Uppgifterna kan exempelvis lämnas i den analys som görs för materiella anläggningstillgångar av skillnaden mellan in- och utgående balans i enlighet med Redovisningsrådets rekommendation RR 12, Materiella anläggningstillgångar.

114

När företaget lämnar information om hur intäkter och kostnader fördelas på segment i form av rörelsegrenar eller geografiska områden skall företaget för varje rörelsegren eller geografiskt område och förutsatt att beloppet är av väsentlig betydelse för företaget som helhet ange

115

- a) *beloppet för de nedskrivningar som påverkat resultatet under perioden samt*
- b) *beloppet för de återföringar som påverkat resultatet under perioden.*

Om företaget gjort eller återfört en nedskrivning av en enskild tillgång eller en kassagenererande enhet och beloppet är av väsentlig betydelse för företagets redovisning som helhet, skall företaget ange

116

- a) *de händelser och omständigheter som lett fram till beslutet om nedskrivning eller återföring av nedskrivningen,*
- b) *beloppet av nedskrivningen eller återföringen,*
- c) *för enskilda tillgångar*
 - I) *tillgångsslaget samt*
 - II) *den verksamhetsgren som tillgången tillhör,*
- d) *för kassagenererande enheter*
 - I) *en beskrivning av enheten (exempelvis om det är en produktlinje, en anläggning, en rörelsegren eller ett geografiskt område),*
 - II) *beloppet för nedskrivningen eller återföringen fördelat på tillgångsslag och rörelsegren/geografiska områden, samt*
 - III) *om den gruppering av tillgångar som gjorts för att fastställa den kassagenererande enheten ändrats jämfört med när enhetens återvinningsvärde senast fastställdes, beskriva den nuvarande och den tidigare indelningsgrunden och skälen till varför sättet att definiera den kassagenererande enheten ändrats,*
- e) *om tillgångens (enhetens) återvinningsvärde utgörs av nettoförsäljningsvärde eller nyttjandevärde,*
- f) *när återvinningsvärdet utgörs av nettoförsäljningsvärdet, hur detta*

värde fastställts (exempelvis om nettoförsäljningsvärdet fastställs med hänvisning till priser på en aktiv marknad eller på annat sätt), samt

- g) när återvinningsvärdet utgörs av nyttjandevärde, vilken (eller vilka) diskonteringsfaktor som använts i den aktuella och i tidigare beräkningar av nyttjandevärde.*

När gjorda eller återförda nedskrivningar under perioden sammantaget är väsentliga för företagets redovisning som helhet, skall företaget, i den mån upplysningar inte lämnats i enlighet med punkt 116, lämna en kort beskrivning av

- a) viktigare tillgångsslag som påverkats av nedskrivningar (återföringar), samt*
b) de viktigare händelser och omständigheter som ledde fram till beslut om nedskrivningar (återföringar).

*Det kan vara värdefullt om företag lämnar upplysningar om de viktigare antaganden som gjorts vid beräkning av tillgångarnas (de kassagenere-
rande enheternas) återvinningsvärden under perioden.*

ÖVERGÅNGSREGLER

Denna rekommendation skall tillämpas med effekt framåt.

Det är normalt inte möjligt att med säkerhet fastställa det belopp med vilket en tillgång skulle ha skrivits ner om denna rekommendation hade gällt för tidigare år. Därför skall företag som övergår till att tillämpa rekommendationen inte göra detta med retroaktiv effekt.

IKRAFTTRÄDANDE

Denna rekommendation skall tillämpas på finansiella rapporter som avser räkenskapsår som påbörjas fr.o.m. den 1 januari 2001. Tidigare tillämpning uppmuntras.

ÖVERENSSTÄMMELSE MED IAS

Denna rekommendation överensstämmer med IAS 36, Impairment of Assets utgiven i juni 1998 med följande undantag:

- IAS 36 p. 4, 59, 60, 104, 105 och 113 behandlar det fall då en tillgång värderas med utgångspunkt från annan grund än anskaffningsvärdet, t.ex. enligt "Allowed Alternative Treatment" i IAS 16 Property Plant and Equipment. En sådan annan värderingsgrund är inte förenlig med ÅRL. Motsvarande punkter i RR 17 (57, 58, 103, 104 och 112c) har anpassats till bestämmelserna i ÅRL.
- Denna rekommendation träder i kraft den 1 januari 2001. IAS 36 trädde i kraft den 1 juli 1999.

BILAGA 1

EXEMPEL

Exemplen i bilagan är endast avsedda att beskriva hur rekommendationen skall tillämpas och utgör inte en del av rekommendationen. Samtliga exempel utgår ifrån att de berörda företagen inte genomfört några andra transaktioner än de som beskrivs.

Exempel 1 – Identifiering av en kassagenererande enhet

Syftet med exemplet är

- a) att beskriva hur kassagenererande enheter kan identifieras i olika situationer samt
- b) att peka på vissa omständigheter som ett företag kan behöva beakta när det fastställer till vilken kassagenererande enhet som en tillgång hör.

A – Detaljhandelskedja.

Bakgrund.

Butiken X tillhör detaljhandelskedjan M. X gör alla sin uppköp genom M:s inköpscentral. Beslut om prissättning, marknadsföring, reklam samt rekrytering och utbildning av personal (utom kamrer och försäljare) fattas av M. M äger också fem andra butiker i samma stad som X (men i andra stadsdelar) och ytterligare tjugo butiker i andra städer. Alla butiker drivs på samma sätt som X. X och ytterligare fyra butiker köptes för fyra år sedan varvid viss goodwill uppkom.

Till vilken kassagenererande enhet hör X?

Analys.

När den kassagenererande enhet som X hör till identifieras tas bland annat hänsyn till om

- a) den interna resultatuppföljningen görs för varje enskild butik samt om
- b) verksamheten drivs med målsättningen att maximera vinsten för den enskilda butiken eller för regionen/staden.

Samtliga butiker som ägs av M ligger i olika områden och har förmodligen olika kundkretsar. Så, även om X drivs centralt, är de inbetalningar som X skapar i stort sett oberoende av verksamheten i M:s övriga butiker. Därför är det sannolikt att X är en kassagenererande enhet.

Om det redovisade värdet av goodwillen på ett rimligt och konsekvent sätt kan hänföras till X skall M tillämpa den test som beskrivs i punkten 78 i RR 17. Om det redovisade värdet inte kan fördelas på ett rimligt och konsekvent sätt skall M tillämpa testerna i både punkt 78 och punkt 79.

*B - Fabrik som tillverkar en produkt
som ingår som en del i en produktionsprocess.*

Bakgrund.

En viktig insatsvara som används i fabriken Y köps från fabriken X som ingår i samma företag. X:s produkter säljs till Y till pris som överstiger marknadspriset. 80 procent av Y:s produktion säljs till externa kunder. 60 procent av X:s produktion säljs till Y och resterande 40 procent säljs till externa kunder.

Vilka är de kassagenererande enheterna som X och Y hör till i vart och ett av följande fall?

Fall 1: X skulle kunna sälja samtliga sina produkter till externa kunder. Priset skulle dock få sättas lägre än det nuvarande internpriset.

Fall 2: Det saknas en aktiv marknad för de produkter som X säljer till Y.

Analys.

FALL 1

X skulle kunna sälja sina produkter till externa kunder och därför redovisa inbetalningar oberoende av Y. Därför är det sannolikt att X utgör en kassagenererande enhet även om en del av dess produktion används av Y (se punkt 67 i RR 17).

Det är också sannolikt att Y är en kassagenererande enhet. Y säljer 80 procent av sin produktion till externa kunder. Därför kan dess inbetalningar betraktas som oberoende av verksamheten i övrigt.

Internpriserna återspeglar inte marknadspriserna för X:s produktion. När nyttjandevärdet för X respektive Y fastställs, måste företaget därför justera budgetar och prognoser för den del av X:s produktion som används internt så att de återspeglar den bästa bedömningen av framtida marknadspriser.

FALL 2

Det är inte sannolikt att återvinningsvärdet för respektive anläggning kan fastställas oberoende av återvinningsvärdet för den andra anläggningen eftersom

- a) större delen av X:s produktion används internt och inte kan säljas till externa kunder vilket innebär att X:s inbetalningar är beroende av efterfrågan på Y:s produktion. Följaktligen kan inte X anses skapa inbetalningsöverskott som i allt väsentligt är oberoende av Y och
- b) de två anläggningarna har en gemensam företagsledning.

Slutsatsen blir att det är sannolikt att X och Y tillsammans utgör den minsta grupp av tillgångar som skapar oberoende inbetalningsöverskott.

C - Ett enproduktföretag.

Bakgrund.

Företaget M tillverkar en produkt i sina fabriker A, B och C. De olika fabrikerierna är belägna i olika kontinenter. A tillverkar en komponent som används vid sammansättningen i antingen B eller C. Kapaciteten i B och C utnyttjas inte till fullo. M:s produkter säljs över hela världen från antingen B eller C. Exempelvis kan B:s produktion säljas på den kontinent där C är belägen om produkterna kan levereras snabbare från B än från C. Kapacitetsutnyttjandet i B och C beror på hur försäljningen fördelas mellan de båda anläggningarna.

Vilka är de kassagenererande enheterna som A, B och C hör till i vart och ett av följande fall:

Fall 1: Det finns en aktiv marknad för A:s produkter.

Fall 2: Det saknas en aktiv marknad för A:s produkter.

Analys.

FALL 1

Det är sannolikt att A är en kassagenererande enhet eftersom det finns en aktiv marknad för dess produkter (jfr exempel B ovan).

Även om det finns en aktiv marknad för de produkter som sätts samman i B och C beror inbetalningsöverskotten på hur försäljningen fördelas mellan de båda anläggningarna. Det är osannolikt att framtida inbetalningsöverskott kan bestämmas för B oberoende av C och vice versa. Därför är det sannolikt att B och C tillsammans utgör den minsta grupp av tillgångar som skapar ett inbetalningsöverskott som i stort sett är oberoende av andra tillgångar.

När nyttjandevärdet för A samt för B plus C fastställs skall M anpassa sina budgetar/prognoser så att de bygger på bästa möjliga uppskattningar av framtida marknadspriser för A:s produkter (jfr punkt 67 i RR 17).

FALL 2

Det är inte sannolikt att återvinningsvärdet kan fastställas för någon av anläggningarna eftersom det för det första saknas en aktiv marknad för A:s produkter. Därför är A:s inbetalningar beroende av försäljningen från B och C. För det andra beror inbetalningarna till B och C på hur produktionen fördelas mellan de båda anläggningarna. Därför är det osannolikt att framtida inbetalningar kan fastställas för B oberoende av C och vice versa.

Slutsatsen blir därför att det är sannolikt att A, B och C tillsammans (dvs. M som en enhet) utgör den minsta grupp av tillgångar som skapar inbetalningar i den löpande verksamheten som är oberoende av andra tillgångar.

D – Tidningsutgivning.

Bakgrund.

En tidningsutgivare äger 150 tidningar varav 70 är köpta och 80 nystartade. Utgiften för en utgivningsrätt redovisas som en immateriell tillgång. Utgifterna för att starta och vidmakthålla befintliga tidningar kostnadsförs löpande. Inbetalningar från försäljning av tidningar och av reklam redovisas för varje tidning för sig. Tidningarna delas in i grupper beroende av till vilka läsare de vänder sig. Storleken av reklamintäkter för en viss tidning beror på antalet tidningar som ingår i gruppen. Företaget har som princip att lägga ner gamla tidningar när upplagan minskar och att omedelbart ersätta dem med nya med inriktning på samma kundkategori.

Till vilken kassagenererande enheten hör varje enskild tidning?

Analys.

Det är sannolikt att återvinningsvärdet kan uppskattas för varje enskild tidning. Även om storleken av annonsintäkterna i viss utsträckning beror på de övriga tidningar som vänder sig till samma kundkategori så går det att fastställa inbetalningar från tidningsförsäljningen och från annonsförsäljningen för var och en av tidningarna. Dessutom, även om tidningarna delats in i grupper, så fattas beslut om nedläggningar för varje tidning för sig.

Slutsatsen blir därför att det är sannolikt att varje enskild tidning ger upphov till inbetalningar som är oberoende av de övriga tidningarna och att varje tidning därför är en kassagenererande enhet.

E - Kontorsbyggnad som hyrs ut till hälften och där andra hälften används för eget bruk.

Bakgrund.

M är ett tillverkningsföretag. Det äger ett kontor som tidigare utnyttjades till 100 procent för eget bruk. Numera används bara hälften av byggnaden för eget bruk medan den andra hälften hyrs ut. Avtalet med hyresgästen löper på fem år.

Vilken kassagenererande enhet ingår byggnaden i?

Analys.

Byggnaden har ursprungligen förvärvats för att hysa kontorsfunktionerna för M. Kontoret är alltså en gemensam tillgång för M:s tillverkning. Därför kan inte byggnaden, tagen som en helhet, anses skapa inbetalningar som är oberoende av inbetalningarna för företaget i övrigt. Därför är det sannolikt att M som helhet är den kassagenererande enhet som analysen skall avse.

Byggnaden är inte en förvaltningsfastighet. Därför vore det fel att göra en uppskattning av byggnadens nyttjandevärde genom att utgå från en prognos över framtida marknadshyror.

Exempel 2 - Beräkning av nyttovärde och redovisning av en nedskrivning av en tillgång

(I exemplet nedan bortses från skatteeffekter)

Bakgrund och beräkning av nyttjandevärde.

I slutet av år 20X0 förvärvar företaget T företaget M för 10.000. M har anläggningar i tre länder. Förväntad återstående nyttjandeperiod för dessa anläggningar, efter förvärvet, är 15 år.

Tabell 1. Uppgifter avseende slutet av år 20X0

Anläggning i	Fördelning av köpeskillingen	Återvinningsvärde	Goodwill
Land A	3.000	2.000	1.000
Land B	2.000	1.500	500
Land C	<u>5.000</u>	<u>3.500</u>	<u>1.500</u>
Summa	10.000	7.000	3.000

T skriver av samtliga tillgångar i landet A, inklusive goodwill, linjärt över 15 år. Tillgångarnas restvärde har antagits vara noll.

År 20X4 väljs en ny regering i landet A. Den beslutar om en ny lag som kraftigt begränsar exporten av T:s huvudsakliga produkt. Därför kommer T:s produktion att skäras ned, för överskådlig tid, med 40 procent.

Exportbegränsningen och den därmed följande produktionsminskningen tvingar T att göra en omprövning av återvinningsvärdet på nettotillgångarna, inklusive goodwill, i landet A. Verksamheten i landet A utgör en kassagenererande enhet eftersom det inte är möjligt att fastställa inbetalningar för enskilda tillgångar som är oberoende av andra tillgångar.

Det är inte möjligt att fastställa ett nettoförsäljningsvärde för tillgångarna i landet A eftersom det är osannolikt att det finns köpare till verksamheten.

För att fastställa nyttjandevärdet för anläggningen i landet A, vidtar T följande steg:

- Först görs en uppskattning av inbetalningsöverskotten för de kommande fem åren (20X5 - 20X9) med utgångspunkt från de mest aktuella budgeterna och prognoserna som fastställts av företaget.
- Därefter görs en uppskattning av förväntade inbetalningsöverskott för den kommande femårsperioden (20X10 - 20X15) med utgångspunkt från antaganden om att tillväxttakten kommer att sjunka. Tillväxten för år 20X10 har antagits vara tre procent vilket är lägre än den långsiktiga tillväxttakten för efterfrågan i landet A.
- Slutligen väljer T en diskonteringsränta på 15 procent, före skatt, vilken återspeglar dels den aktuella marknadsräntan, dels de risker som är förknippade med verksamheten i landet A.

Nedskrivning av tillgångarna i landet A.

Återvinningsvärdet på tillgångarna i landet A beräknas till 1.360 (se tabell 2 nedan). Återvinningsvärdet utgörs av nyttjandevärdet eftersom ett nettoförsäljningsvärde inte kan fastställas.

T jämför återvinningsvärdet med det redovisade värdet på tillgångarna i landet A (se tabell 3). Eftersom det redovisade värdet är högre redovisar A en nedskrivning av tillgångarna i resultaträkningen. Först skrivs värdet av goodwillposten ner. Därefter fördelas resten av nedskrivningsbeloppet proportionellt på de övriga tillgångar som ingår i samma kassagenererande enhet som tillgångarna i landet A (jfr punkt 87 i RR 17).

De skatteeffekter som nedskrivningen har, redovisas i enlighet med RR 9, Inkomstskatter (jfr exempel 3 nedan).

Tabell 2. Beräkning av nyttjandevärdet av den kassagenererande enheten i landet A vid utgången av år 20X4.

År	Tillväxt på lång sikt	Framtida kassaflöde	Nuvärde av framtida kassaflöde
20x5		230	200
20x6		253	191
20x7		273	180
20x8		290	166
20x9		304	151
20x10	3%	313	135
20x11	-2%	307	115
20x12	-6%	289	94
20x13	-15%	245	70
20x14	-25%	184	45
20x15	-67%	61	<u>13</u>
Nyttjandevärde			1.360

Framtida kassaflöden för åren 20X5-20X9 har baserats på ledningens bästa uppskattningar. För åren därefter har en extrapolering gjorts med ett antagande om att produktionen successivt minskar. Nuvärdena har beräknats utifrån ett antagande om att diskonteringsräntan är 15 procent.

Tabell 3. Beräkning av nedskrivningsbeloppet samt fördelningen av nedskrivningsbeloppet på tillgångar vid slutet av år 20X4.

	Goodwill	Identifierbara tillgångar	Summa
Anskaffningsvärde	1.000	2.000	3.000
Ackumulerade avskrivningar	<u>-267</u>	<u>-533</u>	<u>-800</u>
Redovisat värde	733	1.467	2.200
Nedskrivning	<u>-733</u>	<u>-107</u>	<u>-840</u>
Redovisat värde efter nedskrivning	0	1.360	1.360

Exempel 3 - Redovisning av uppskjuten skatt

A - Uppskjuten skatt hänförlig till nedskrivning av tillgångar.

Utgå från uppgifterna i exempel 2 för företaget T med tillägg av följande information.

Vid slutet av år 20X4 är det skattemässiga restvärdet på tillgångarna i landet A 1.100. Nedskrivningen av tillgångar är inte avdragsgill vid taxeringen. Skattesatsen är 40 procent.

Nedskrivningen av tillgångarna i landet A minskar skillnaden mellan redovisat och skattemässigt restvärde. Den uppskjutna skatteskulden minskas i motsvarande grad.

	Identifierbara tillgångar före nedskrivning	Nedskrivning	Tillgångar efter nedskrivning
Redovisat värde	1.467	-107	1.360
Skattemässigt värde	<u>1.100</u>	<u>-</u>	<u>1.100</u>
Skillnad	367	-107	260
Uppskjuten skatteskuld	146	-42	104

I enlighet med RR 9, Inkomstskatter, redovisades ingen uppskjuten skatt hänförlig till goodwillposten. Därför ger nedskrivningen av värdet på goodwillen inte upphov till några skattekonsekvenser.

B - Redovisning av en nedskrivning som ger upphov till en uppskjuten skattefordran.

Ett företag har en tillgång med ett redovisat värde på 1.000. Tillgångens återvinningsvärde är 650. Skattesatsen är 30 procent och det skattemässiga restvärdet 800. Nedskrivningar är inte skattemässigt avdragsgilla. En nedskrivning får följande konsekvenser:

	Före nedskrivning	Nedskrivning	Efter nedskrivning
Redovisat värde	1.000	-350	650
Skattemässigt värde	<u>800</u>	<u>-</u>	<u>800</u>
Skillnad	200	-350	-150
Uppskjuten skatteskuld/fordran	60	-105	-45

I enlighet med RR 9, Inkomstskatter, redovisar företaget en uppskjuten skattefordran i den mån som det är sannolikt att företaget kommer att redovisa skattepliktiga vinster i framtiden.

Exempel 4 - Återföring av en tidigare gjord nedskrivning

Exemplet utgår från de förutsättningar som angavs i exempel 2 för företaget T med tillägg av nedanstående information. Här bortses från skatteeffekterna.

Bakgrund.

År 20X6 sitter regeringen i landet A fortfarande kvar, men affärsklimatet har förbättrats. Effekterna av exportrestriktionerna har visat sig vara mindre allvarliga än ledningen först befarade. Därför uppskattar ledningen att produktionen kommer att öka med 30 procent. Förändringen till det bättre medför att ledningen för T gör en ny uppskattning av återvinningsvärdet på tillgångarna i landet A (se punkterna 94 - 95 i RR 17). Den kassagenererande enheten utgörs fortfarande av samtliga tillgångar i landet A.

Uppskattningar, liknande dem i exempel 2, visar att återvinningsvärdet på tillgångarna i landet A nu uppgår till 1.710.

Återföring av en tidigare gjord nedskrivning.

Ledningen i T jämför det redovisade värdet av tillgångarna i landet A med återvinningsvärdet.

Tabell 1. Beräkning av nyttjandevärde och nettoförsäljningsvärde för tillgångarna i landet A vid utgången av år 20X6.

	Goodwill	Identifierbara tillgångar	Summa
Redovisat värde vid utgången av 20X4	0	1.360	1.360
Ytterligare avskrivningar (2 år)		<u>-247</u>	<u>-247</u>
Redovisat värde		1.113	1.113
Återvinningsvärde	0		<u>1.710</u>
Överskjutande belopp			597

Det har skett en positiv förändring i de bedömningar som låg till grund för att uppskatta återvinningsvärdet på tillgångarna i landet A efter det att värdet på tillgångarna skrevs ner år 20X4. Därför skall T, i enlighet med punkt 98 i RR 17, återföra nedskrivningen.

I enlighet med punkterna 106 och 107 i RR 17, ökar T det redovisade värdet av de identifierbara tillgångarna i landet A med 87 (se tabell 3 nedan) till det lägsta av tillgångarnas återvinningsvärde (dvs. 1.710) och tillgångarnas anskaffningsvärde efter avdrag för normala avskrivningar (1.200, se tabell 2 nedan). Återföringen redovisas i resultaträkningen så snart den konstaterats.

I enlighet med punkten 108 i RR 17, görs ingen återföring av den nedskrivning som gjordes av goodwillvärdet eftersom orsaken till att nedskrivningen gjordes fortfarande består. Den lagstiftning som begränsade exporten kvarstår alltså, även om dess effekter inte är lika allvarliga som först antogs.

Tabell 2. Beräkning av anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerade avskrivningar vid slutet av år 20X6.

	Identifierbara tillgångar
Anskaffningsvärde	2.000
Ackumulerade avskrivningar 133,3 x 6 år	<u>-800</u>
Beräknat värde	1.200
Redovisat värde enligt tabell 1	<u>1.113</u>
Skillnad	87

Tabell 3. Redovisat värde på tillgångarna i landet A vid utgången av år 20X6.

	Goodwill	Identifierbara tillgångar	Summa
Anskaffningsvärde	1.000	2.000	3.000
Ackumulerade avskrivningar	-267	-780	-1.047
Nedskrivningar	<u>-733</u>	<u>-107</u>	<u>-840</u>
Redovisat värde efter nedskrivningar	0	1.113	1.113
Återföring av nedskrivning	<u>0</u>	<u>87</u>	<u>87</u>
Redovisat värde efter återföring av nedskrivning	0	1.200	1.200

Exempel 5 - Framtida omstrukturering

Bakgrund.

Vid slutet av år 20X0 prövar K om värdet på en fabrik måste skrivas ner. Fabriken utgör en kassagenererande enhet. De tillgångar som ingår i enheten redovisas till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerade avskrivningar. Fabriken har ett redovisat värde på 3.000 och den återstående nyttjandeperioden är 10 år.

Fabriken är så specialiserad att det inte är möjligt att göra en uppskattning av dess nettoförsäljningsvärde. Därför utgörs återvinningsvärdet av nyttjandevärdet. Nyttjandevärdet beräknas genom att diskontera framtida inbetalningsöverskott med diskonteringsräntan 14 procent, före skatt.

Ledningens fastställda budgetar visar att

- a) fabriken skall omstruktureras vid utgången av år X3 till en beräknad kostnad av 100. Eftersom K ännu inte offentliggjort sina avsikter har K inte gjort någon avsättning för omstruktureringen, samt att
- b) omstruktureringen kommer att ge upphov till fördelar i form av lägre utbetalningar för den löpande driften.

Vid utgången av år 20X2 offentliggörs planerna på omstrukturering och K redovisar en avsättning på 100. I ledningens senaste budget har hänsyn tagits till de förväntade lägre driftskostnaderna till följd av den planerade omstruktureringen. Diskonteringsräntan antas fortfarande vara 14 procent.

I slutet av år 20X3 genomförs omstruktureringen. Kostnaden är 100. I den budget som antas har intagits den mest aktuella uppskattningen av framtida inbetalningsöverskott. Diskonteringsräntan ligger kvar på 14 procent.

Tabell 1. Uppskattning av fabriken's nyttjandevärde vid utgången av år 20X0.

År	Framtida inbetalningsöverskott	Nuvärde, 14 procent
20x1	300	263
20x2	280	215
20x3	420	283
20x4	520	308
20x5	350	182
20x6	420	191
20x7	480	192
20x8	480	168
20x9	460	141
20x10	400	<u>108</u>
Nyttjandevärde		2.051

Vid uppskattningen av framtida inbetalningsöverskott har ingen hänsyn tagits till vare sig utgifterna för omstrukturering eller till de inbesparingar som omstruktureringen väntas ge upphov till.

Fabriken's återvinningsvärde (nyttjandevärde) är lägre än det redovisade värdet. Därför skall fabriken's värde skrivas ner.

Tabell 2. Beräkning av nedskrivningsbeloppet vid utgången av år 20X0.

Redovisat värde före nedskrivning	3.000
Återvinningsvärde enligt tabell 1 ovan	<u>2.051</u>
Nedskrivning	-949
Redovisat värde efter nedskrivning	2.051

Inget inträffar under år 20X1 som leder till att återvinningsvärdet behöver beräknas på nytt.

Vid utgången av år 20X2 har ledningen offentliggjort beslutet om att omstrukturera fabriken. Därför skall de fördelar som omstruktureringen förväntas medföra återspeglas i beräkningen av fabriken nyttjandevärde. Detta ger upphov till en ökning av de framtida inbetalningsöverskotten i förhållande till den beräkning som gjordes vid utgången av år 20X0. I enlighet med punkterna 94 och 95 i RR 17 görs en ny beräkning av fabriken återvinningsvärde vid utgången av år 20X2.

Tabell 3. Beräkning av fabriken nyttjandevärde vid utgången av år 20X2.

År	Framtida inbetalnings- överskott	Nuvärde, 14 procent
20x3	420	368
20x4	570	439
20x5	380	256
20x6	450	266
20x7	510	265
20x8	510	232
20x9	480	192
20x10	410	<u>144</u>
Nyttjandevärde		2.162

Fabriken återvinningsvärde (nyttjandevärde) är högre än det redovisade värdet (se tabell 4 nedan). Därför gör K en återföring av den nedskrivning som gjordes vid utgången av år 20X0.

Tabell 4. Beräkning av storleken av återföringen vid utgången av år 20X2.

Redovisat värde vid utgången av 20X0 (enligt tabell 2)	2.051
Avskrivningar för år X1 och X2 (enligt tabell 5)	<u>-410</u>
Redovisat värde före återföringen	1.641
Återvinningsvärde (enligt tabell 3)	<u>2.162</u>
Återföring av tidigare gjord nedskrivning	521
Redovisat värde efter återföringen	2.162
Anskaffningsvärde minus normala planenliga avskrivningar	2.400

Eftersom återvinningsvärdet understiger det värde på tillgångarna som skulle ha redovisats utan nedskrivning (dvs. 2.400) görs återföringen med hela beloppet.

Vid utgången av år 20X3 sker en utbetalning i samband med omstruktureringen. Trots att det skett en utbetalning är det ingen förändring i de budgeterade inbetalningsöverskott som användes för att bestämma nyttjandevärdet vid utgången av år 20X2. Därför görs ingen ny beräkning av fabriken återvinningsvärde vid utgången av år 20X3.

Tabell 5. Sammanställning av uppgifter om fabriken redovisade värde.

Utgången av år	Anskaff- ningsvärde minus av- skrivning	Återvin- ningsvärde	Justerad avskrivning	Ned-upp- skrivning	Redovisat värde efter nedskrivning
20x0	3.000	2.051	0	-949	2.051
20x1	2.700	-	-205	0	1.846
20x2	2.400	2.162	-205	521	2.162
20x3	2.100	-	-270	0	1.892

Exempel 6 - Framtida investeringar

Bakgrund.

Vid utgången av år 20X0 prövar företaget F om värdet på ett flygplan skall skrivas ner. Flygplanet utgör en kassagenererande enhet. Det är redovisat till anskaffningsvärde efter avdrag för avskrivningar, lika med 150.000. Beräknad återstående nyttjandeperiod är 10 år.

I exemplet antas att det inte är möjligt att fastställa ett nettoförsäljningsvärde. Därför utgörs flygplanets återvinningsvärde av dess nyttjandevärde. Nyttjandevärdet beräknas genom att diskontera framtida inbetalningsöverskott med räntan 14 procent.

De budgetar som företaget fastställt visar att en investering på 25.000 är planerad för år 20X4 och att denna investering förväntas leda till en minskad bränsleförbrukning.

Vid utgången av år 20X4 genomförs investeringen som planerat. Budgeterade inbetalningsöverskott efter investeringen är oförändrade jämfört med den budget som upprättades år 20X0. Diskonteringsfaktorn är också oförändrad.

Tabell 1. Beräkning av planets nyttjandevärde vid utgången av 20X0.

År	Budgeterade framtida kassaflöden	Nuvärde 14 procent
20x1	22.165	19.443
20x2	21.450	16.505
20x3	20.550	13.871
20x4	24.725	14.639
20x5	25.325	13.153
20x6	24.825	11.310
20x7	24.123	9.640
20x8	25.533	8.951
20x9	24.234	7.452
20x10	22.850	<u>6.164</u>
Nyttjandevärde		121.128

I budgeten har ingen hänsyn tagits vare sig till den planerade investeringen år 20X4 eller till de besparingar som investeringen beräknas medföra.

Flygplanets redovisade värde är högre än dess nyttjandevärde. Därför skriver F ner värdet på flygplanet.

Tabell 2. Beräkningen av storleken på nedskrivningen.

Redovisat värde före beslut om nedskrivning	150.000
Återvinningsvärde (enligt tabell 1)	<u>121.128</u>
Nedskrivning	28.872
Redovisat värde efter beslut om nedskrivning	121.128

Under åren X1 till X3 inträffar inget som medför en omprövning av beslutet att skriva ner värdet på flygplanet.

Vid utgången av år X4 genomförs investeringen. Därför skall de kostnadsbesparingar som investeringen väntas medföra beaktas i F:s budgetar över framtida inbetalningsöverskott. Det leder till en ökning av de inbetalningsöverskott som används för att beräkna flygplanets nyttjandevärde jämfört med den beräkning som gjordes 20X0. I enlighet med punkterna 94 och 95 i RR 17 skall sålunda F göra en ny beräkning av nyttjandevärdet vid utgången av år 20X4.

Tabell 3. Beräkning av flygplanets nyttjandevärde vid slutet av år 20X4.

År	Budgeterade framtida kassaflöden	Nuvärde
20x5	30.321	26.597
20x6	32.750	25.200
20x7	31.721	21.411
20x8	31.950	18.917
20x9	33.100	17.191
20x10	27.999	<u>12.756</u>
Nyttjandevärde		122.072

Flygplanets återvinningsvärde är högre än både dess redovisade värde och det ursprungliga anskaffningsvärdet efter avdrag för normala avskrivningar (se tabell 4 nedan). Därför återför F den nedskrivning som gjordes år 20X0 så att flygplanet redovisas till sitt anskaffningsvärde minus normala avskrivningar.

Tabell 4. Beräkning av storleken av återföringen av den tidigare nedskrivningen vid utgången av år 20X4.

Redovisat värde vid utgången av 20X0 (enligt tabell 2)	121.128
Avskrivningar för år X1 t.o.m. X4 (enligt tabell 5)	-48.452
Investering	<u>25.000</u>
Redovisat värde före återföringen	97.676
Återvinningsvärde (enligt tabell 3)	122.072
Återföring av tidigare gjord nedskrivning	<u>17.324</u>
Redovisat värde efter återföringen	<u>115.000</u>
Anskaffningsvärde minus normala avskrivningar (enligt tabell 5)	115.000

Tabell 5. Sammanställning av uppgifter om planets redovisade värde.

Utgången av år	Anskaffningsvärde minus ackumulerade avskrivningar*	Återvinningsvärde	Justerad avskrivning	Nedskrivning/återföring	Redovisat värde efter nedskrivning /återföring
20x0	150.000	121.128	0	-28.872	121.128
20x1	135.000		-12.113	0	109.015
20x2	120.000		-12.113	0	96.902
20x3	105.000		-12.113	0	84.789
20x4	90.000		-12.113		
Investering	25.000				
	115.000	122.072	-12.113	+17.324	115.000
20x5	95.833		-19.167	0	95.833

*) Investeringarna antas ha gjorts vid slutet av år 20X0 respektive 20X4. Avskrivningarna har beräknats utan påverkan av nedskrivningen år 20X0.

Exempel 7 - Tillämpning av punkterna 78 och 79 i RR 17 vid nedskrivning av goodwill

Bakgrund.

Vid slutet av år 20X0 förvärvar företaget M 100 procent av aktierna i Z för 3.000. Z har tre kassagenererande enheter, A, B samt C. Nettotillgångarnas återvinningsvärde uppskattas till 1.200, 800 respektive 400. I M:s förvärvsbalans uppkommer en goodwillpost, hänförlig till Z, på 600.

Vid slutet av år 20X5 redovisar A en betydande förlust. A:s återvinningsvärde uppskattas till 1.400. Det redovisade värdet för de olika kassagenererande enheterna framgår av tabell 1 nedan.

Tabell 1. Redovisade värden vid utgången av år 20X5.

	A	B	C	Goodwill	Summa
Nettotillgångarnas redovisade värde	1.300	1.200	800	450	3.750

A. Antag att goodwillvärdet kan fördelas på de olika kassagenererande enheterna.

Vid förvärvstidpunkten anser företagsledningen i M att det är rimligt att fördela goodwillvärdet på de olika kassagenererande enheterna i relation till nettotillgångarnas återvinningsvärden.

Tabell 2. Fördelning av goodwillvärdet vid utgången av år 20X5.

	A	B	C	Summa
Återvinningsvärde vid utgången av 20X0 exklusive goodwill	1.200	800	400	2.400
Redovisat värde vid utgången av 20X5	1.300	1.200	800	3.300
Fördelning av goodwillvärdet	<u>225</u>	<u>150</u>	<u>75</u>	<u>450</u>
Redovisat värde	1.525	1.350	875	3.750

I enlighet med punkten 78 i RR 17 skall M jämföra det verkliga värdet av A med det redovisade värdet inklusive goodwill.

Tabell 3. Tillämpning av punkten 78 vid utgången av 20X5.

Redovisat värde inklusive goodwill (enligt tabell 2)	1.525
Återvinningsvärde	<u>1.400</u>
Nedskrivning	125

M skriver ner värdet på tillgångarna i A med 125. Nedskrivningen hänförs i sin helhet till goodwillvärdet i enlighet med punkten 87 i RR 17.

B - Goodwillvärdet kan inte fördelas på de olika kassagenererande enheterna.

Antag att det inte finns någon rimlig metod för att fördela goodwillvärdet på de olika kassagenererande enheterna. Vid utgången av år 20X5 antas Z:s återvinningsvärde uppgå till 3.500.

Vid utgången av år 20X5 tillämpar Z först punkten 78. Återvinningsvärdet jämförs med redovisat värde exklusive goodwill.

Tabell 4. Tillämpningen av punkten 78 vid utgången av 20X5.

Redovisat värde	1.300
Återvinningsvärde	<u>1.400</u>
Nedskrivning	0

Tillämpningen av punkten 78 leder alltså till att ingen nedskrivning behöver göras.

Eftersom goodwillvärdet inte kan fördelas på de olika kassagenererande enheterna genomför M också en test i enlighet med punkten 79. M jämför alltså återvinningsvärdet av Z med dess redovisade värde (Z är den minsta kassagenererande enhet som inkluderar A och till vilken goodwill kan fördelas på ett rimligt och rättvisande sätt).

Tabell 5. Tillämpning av punkten 79 vid utgången av 20X5.

	A	B	C	Goodwill	Summa
Redovisat värde	1.300	1.200	800	450	3.750
Återvinningsvärde					<u>3.500</u>
Nedskrivning					250

Följaktligen redovisar M en nedskrivning på 250 som hänförs till värdet av goodwillen i enlighet med punkten 87 i RR 17.

Exempel 8 – Fördelning av gemensamma tillgångar

Bakgrund.

Företaget M har tre kassagenererande enheter; A, B samt C. Det har inträffat förändringar i den teknologi som M använder som negativt påverkat framtidsutsikterna. Därför har M genomfört en prövning av återvinningsvärdet för var och en av sina kassagenererande enheter. Vid utgången av år 20X0 är det redovisade värdet på A, B och C 100, 150 respektive 200.

Verksamheten drivs från ett huvudkontor som också innehåller ett forskningscenter. Kontorets redovisade värde är 200 varav forskningscentret svarar för 50. De redovisade värdena på de kassagenererade enheterna står i rimlig proportion till hur värdet på huvudkontoret fördelar sig på enheterna. Det redovisade värdet av forskningscentret kan däremot inte fördelas på de enskilda enheterna.

Återstående nyttjandeperiod är 10 år för A samt 20 år för B, C samt huvudkontoret och forskningscentret. Huvudkontoret skrivs av linjärt.

Det går inte att fastställa ett nettoförsäljningsvärde för de olika kassagenererande enheterna. Därför baseras återvinningsvärdet på nyttjandevärdet. Nyttjandevärdet beräknas med utgångspunkt från en diskonteringsränta på 15 procent före skatt.

Identifiering av gemensamma tillgångar.

I enlighet med punkt 85 i RR 17 skall M först identifiera vilka gemensamma tillgångar som kan fördelas till de olika kassagenererande enheterna. De gemensamma tillgångarna utgörs av huvudkontoret och forskningscentret.

När det gäller huvudkontoret kan dess tillgångar fördelas på de enskilda enheterna på ett rimligt och rättvisande sätt. Därför räcker den test som beskrivs i punkt 78.

Forskningscentret, däremot, kan inte fördelas på enheterna. Därför måste också den test som beskrivs i punkt 79 genomföras.

Fördelning av gemensamma tillgångar.

Det redovisade värdet av huvudkontoret fördelas på de enskilda kassagenererande enheterna. En justering görs för att beakta att den återstående ekonomiska livslängden bara är 10 år för A jämfört med 20 år för B och C.

Tabell 1. Fördelning av redovisat värde.

	A	B	C	Summa
Redovisat värde	100	150	200	450
Nyttjandeperiod (år)	10	20	20	5
Vikt	1	2	2	
Värde efter vägning	100	300	400	800
Relativt värde (procent)	12	38	50	100
Fördelning av huvudkontoret efter vägning	<u>19</u>	<u>56</u>	<u>75</u>	<u>-150</u>
Redovisat värde efter fördelning av kontoret	119	206	275	600

Beräkning av återvinningsvärde.

Tabell 2. Beräkning av nyttjandevärdet för A, B, C och M vid utgången av år 20X0.

Nuvärdet av framtida inbetalningsöverskott diskonterade med 15 procent

År	A	B	C	M
1	16	8	9	34
2	23	12	15	54
3	24	16	22	69
4	24	17	25	73
5	24	16	25	71
6	22	14	24	67
7	21	13	22	61
8	18	11	21	54
9	15	10	18	48
10	12	9	16	42
11		8	14	28
12		7	12	25
13		6	11	21
14		5	9	18
15		4	8	15
16		3	6	12
17		2	5	10
18		1	4	8
19		1	3	6
20		<u>1</u>	<u>2</u>	<u>4</u>
Nyttjandevärde	199	164	271	720

Fastställande av det belopp med vilket nedskrivning skall ske.

I enlighet med punkt 78 jämför M det redovisade värdet för var och en av de kassagenererande enheterna (inklusive andelen av huvudkontoret) med återvinningsvärdet.

Tabell 3. Tillämpning av punkten 78 vid utgången av år 20X0.

	A	B	C
Redovisat värde enligt tabell 1	119	206	275
Återvinningsvärde enligt tabell 2	199	164	271
Nedskrivning	0	42	4

Nästa steg är att fördela nedskrivningsbeloppet mellan tillgångarna i de kassagenererande enheterna och de gemensamma tillgångarna.

Fördelningen görs proportionellt. Eftersom B:s andel av huvudkontorets värde uppgick till 56 av totalt 206, eller 28 procent, skall 28 procent av nedskrivningsbeloppet (som uppgick till 42) hänföras till huvudkontoret. Det leder till följande fördelning:

Tabell 4. Fördelning av nedskrivningsbeloppet.

	B	C
Nedskrivning av huvudkontor	12	1
Nedskrivning av övriga tillgångar	<u>30</u>	<u>3</u>
Summa nedskrivningar	42	4

Eftersom värdet av forskningscentret inte kan fördelas på ett rättvisande sätt till de enskilda kassagenererande enheterna görs också ett test i enlighet med punkten 79. Det innebär att M jämför det redovisade värdet av hela M med återvinningsvärdet. Eftersom M:s återvinningsvärde överstiger det redovisade värdet (se tabell 5 nedan) görs ingen ytterligare nedskrivning.

Tabell 5. Tillämpning av punkten 79.

	A	B	C	Huvudkontor	Forskningscenter	M
Redovisat värde	100	150	200	150	50	650
Nedskrivning enligt punkt 78	<u>—</u>	<u>-30</u>	<u>-3</u>	<u>-13</u>	<u>—</u>	<u>-46</u>
Redovisat värde efter nedskrivning	100	120	197	137	50	604
Återvinningsvärde enligt tabell 2						<u>720</u>
Nedskrivning enligt punkt 79						0

BILAGA 2

ÖVERVÄGANDEN I ANSLUTNING TILL REKOMMENDATIONENS UTFORMNING

Enligt RR 17 skall företag skriva ner värdet på en tillgång när det konstaterats att tillgångens redovisade värde överstiger återvinningsvärdet. Enligt ÅRL skall värdet på en tillgång skrivas ner om det kan antas att värdenedgången är bestående. Enligt Redovisningsrådets bedömning finns det ingen konflikt mellan RR 17 och ÅRL. 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 beståendekriteriet i ÅRL kan anses uppfyllt.



© **Copyright Redovisningsrådet 2000**

Innehållet i denna publikation är skyddat enligt lagen om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Mångfaldigande, helt eller delvis, utan Redovisningsrådets medgivande är förbjudet.

REDOVISNINGSRÅDET

Box 6417 • 113 82 STOCKHOLM
• TFN 08 506 112 75 • FAX 08 32 12 50
www.redovisningsradet.se