

2016-05-02

FAR
FARs policygrupp för redovisning
Box 6417
113 82 Stockholm

Nedskrivning av tillgångar i kommunala företag

FARs Policygrupp för redovisning (FAR) har tagit upp vissa frågor med Bokföringsnämnden (BFN) om tillämpningen av BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K3) vid bedömning av nedskrivningsbehov av tillgångar i kommunala företag som omfattas av kommunallagens självkostnadsprincip.

Sammanfattningsvis gäller det följande tre frågor:

1. *Anser ni att den grundläggande förutsättningen – att uttalandet till FARs medlemmar endast kan tillämpas på företag som omfattas av kommunallagens självkostnadsprincip – är lämpligt beskriven i utkastet?*
2. *Anser ni att den metod för prövning av nedskrivningsbehov som beskrivs i utkastet är relevant och lämplig avseende verksamheter som i kommunalägda företag enligt självkostnadsprincipen?*
3. *Anser ni att metoden är lämplig och tillräckligt tydligt beskriven?*

BFN anför med anledning av det följande.

K3

BFN har gett ut regelverket K3. De frågor som nu har aktualiserats gäller tillämpningen av denna vägledning.

I kapitel 27 i K3 finns regler om nedskrivning av bl.a. materiella anläggningstillgångar. Reglerna tillämpas i två steg. Först prövas om det finns indikationer på ett nedskrivningsbehov. Om så är fallet beräknas ett återvinningsvärde. Återvinningsvärdet är det värde till vilket tillgången i fråga ska skrivas ned, om detta är lägre än det bokförda värdet. Återvinningsvärdet fastställs som det högsta av det verkliga värdet med avdrag för försäljningskostnader och nyttjandevärdet.

Det verkliga värdet är det pris som ett företag beräknar kunna erhålla vid en försäljning mellan kunniga parter, som är oberoende av varandra och som är intresserade av att transaktionen genomförs, med avdrag för försäljningskostnader (se punkt 27.6).

Nyttjandevärdet är nuvärdet av framtida kassaflöden som en tillgång eller kassagenererande enhet väntas ge upphov till. Nuvärdet beräknas genom att diskontera framtida kassaflöden, inklusive det som uppkommer när tillgången avyttras eller utträngs (se punkt 27.7 och 27.8).

Uppskattningen av framtida kassaflöden ska göras på visst sätt. I fråga om kassaflöden som bygger på uppskattningar ska uppskattningarna grunda sig på rimliga och verifierbara antaganden. Stor vikt ska ges externa faktorer (punkt 27.9).

Vid beräkning av nuvärdet ska den diskonteringsfaktor som används bl.a. återspegla marknadsmässiga bedömningar av pengars tidsvärde och de risker avseende tillgången som inte har beaktats vid bedömningen av framtida kassaflöden (se punkt 27.11).

Bedömning

Fråga 1: Anser ni att den grundläggande förutsättningen – att uttalandet till FARs medlemmar endast kan tillämpas på företag som omfattas av kommunallagens självkostnadsprincip – är lämpligt beskriven i utkastet?

Den fråga som har tagits upp av FAR gäller nedskrivningar i kommunala företag vars verksamhet inte omfattas av ett undantag till kommunallagens (1991:900) självkostnadsprincip (8 kap. 3c §). FAR har i sin skrivelse pekat på ett par av de lagrum som är relevanta för frågan.

Som framgår av det följande är det inte relevanta vad det är för slags företag som använder en tillgång för att generera ett kassaflöde. Det viktiga är vilket kassaflöde som en tillgång faktiskt ger upphov till och vilken avkastning den ger till företaget.

Det kan konstateras att kommunal verksamhet omgärdas av olika regler i fråga om hur verksamhet får bedrivas. Reglerna innebär framför allt att den marknad som ett kommunalt företag verkar på normalt har begränsningar på det sätt att det kommunala företaget ofta är den enda aktören och att den avkastning som kan uppnås på den marknaden begränsas av självkostnadsprincipen. På detta sätt påverkas förutsättningarna att generera kassaflöden från de tillgångar som ägs av företaget. Liknande förutsättningar kan gälla för tillgångar som används av andra företag och organisationer.

Fråga 2: Anser ni att den metod för prövning av nedskrivningsbehov som beskrivs i utkastet är relevant och lämplig avseende verksamheter som i kommunalägda företag enligt självkostnadsprincipen?

samt

Fråga 3: Anser ni att metoden är lämplig och tillräckligt tydligt beskriven?

Allmänt

Några säkra slutsatser går inte att dra av årsredovisningslagen och redovisningsdirektivet om hur en nedskrivningsprövning görs inom ramen för bl.a. kravet på rättvisande bild och försiktighetsprincipen. Det följer dock av systematiken i redovisningslagstiftningen att

prövningen ska göras så att de grundläggande principer och kvalitativa krav på en finansiell rapport som följer av god redovisningssed, i det här fallet K3, uppfylls. Exempelvis att värderingsgrunder ska tillämpas på ett likformigt sätt för liknande transaktioner och andra händelser, dels i ett och samma företag under en längre tid, dels i olika företag, att bedömningar som görs under osäkerhet ska göras med rimlig försiktighet och att informationen i den finansiella rapporten ska vara tillförlitlig (jfr punkt 2.3, 2.4 och 2.9 i K3).

Enligt BFN är den modell som beskrivs i FARs utkast till uttalande inte förenlig med K3. Det gäller framför allt regeln om jämförbarhet mellan företag och det synsätt som beskrivs i fråga om indikatorer på nedskrivning och beräkning av nedskrivningsbehov.

Indikatorer på behov av nedskrivning, m.m.

I de texter BFN har tagit del av ges i ett avsnitt exempel på omständigheter som indikerar nedskrivningsbehov. BFN kan inte se annat än att innebörden av de exempel som ges redan kommer till uttryck i K3.

I samma avsnitt anförs hur beräkning av nedskrivningens storlek bör ske. Avsnittet – som tas upp under rubriken ”Andra indikatorer på behov av nedskrivning” – ger vid handen att nedskrivning ska ske till verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader eller till **återanskaffningsvärde**, beroende på om tillgången används i verksamheten eller inte. Det är inte tydligt hur detta ska uppfattas i förhållande till avsnittets rubrik och till resonemanget om beräkning av nyttjandevärde som finns i ett annat avsnitt. Under alla förhållanden är den föreslagna lösningen inte förenlig med K3:s krav på att nedskrivning, om en sådan behöver göras, ska ske till **återvinningsvärdet** (punkt 27.2 i K3).

Tillämpning av K3

Reglerna om nedskrivning i K3 tar sin utgångspunkt i behovet av nedskrivning av de tillgångar som ägs av ett företag. Reglerna beaktar inte vem som äger företaget i fråga eller vilken specifik sektor företaget är verksamt inom. Fokus för tillämpningen är – såvitt gäller beräkning av nyttjandevärdet – vilket kassaflöde den ägda tillgången genererar och vilket avkastningskrav som föreligger. Av detta följer att det inte kan utvecklas olika slags god redovisningssed för olika företag enbart på grund av att det företag som äger tillgången har en viss ägare eller verkar under vissa villkor.

Det kan å andra sidan finnas förutsättningar som påverkar hur kassaflödet genereras och vilken avkastning som kan uppnås och därmed hur tillgången värderas.

En sådan förutsättning kan vara att det kassaflöde som tillgången ger upphov till genereras både direkt och indirekt från den som använder tillgången. I dessa fall är det särskilt viktigt att det inte råder någon osäkerhet om att det kassaflöde som beaktas vid beräkningen av nyttjandevärdet faktiskt förväntas inträffa och uppstår som en direkt följd av nyttjandet av tillgången i den löpande verksamheten. Det måste med andra ord bl.a. gå att särskilja detta kassaflöde från eventuella kassaflöden som tillförs företaget av andra skäl, t.ex. genom förlusttäckning från företagets ägare.

En annan förutsättning är att den diskonteringsfaktor som används återspeglar ett relevant avkastningskrav avseende den aktuella tillgången (jfr punkt 27.11 i K3). Det förekommer att den marknad som tillgången används på är begränsad i olika avseenden. Det gäller framförallt – i nu aktuell situation – möjligheten att få avkastning genom att antalet aktörer på marknaden är starkt begränsat liksom möjligheten till fri prissättning. Detta är inte unikt för kommunala företag som verkar inom den kommunala kompetensen och lyder under självkostnadsprincipen. Motsvarande kan gälla för exempelvis företag som ägs av ideella föreningar som bedriver verksamhet som i något avseende är unik. Tillgångens nyttjandevärde beräknas i sådana fall med en diskonteringsfaktor som återspeglar ett relevant avkastningskrav utifrån de särskilda marknadsförutsättningarna som företaget verkar under. Det är inget som hindrar att K3 tillämpas under sådana förutsättningar.

Detta svar har beslutats av BFN vid sammanträde den 28 april 2016.

Olle Stenman
ordförande

Stefan Pärnhem
kanslichef