

Glem «forbigående art»!:

Nedskrivninger av anleggsmidler i årsoppgjøret 2008



Artikkelen er forfattet av:

Professor
Hans Robert Schwencke
Handelshøyskolen BI

Artikkelen retter søkelyset mot nedskrivningsreglene og enkelte overordnede forhold knyttet til disse. Hovedambisjonen er å klargjøre regnskapslovens krav til nedskrivninger slik at færre faller for fristelsen til å gjennomføre **en overfladisk vurdering av nedskrivningsbehovet**.

Bakgrunn – hva er «forbigående» verdifall?

De vanskelige økonomiske tidene («100-årskrisen») innebærer at det i mange bransjer er høyaktuelt å vurdere om anleggsmidlene i et foretak skal nedskrives i årsregnskapet for 2008. Regnskapsreglene om nedskrivninger er krevende og dessuten relativt nye (2002), og for mange selskaper og deres revisorer kan det være aktuelt å ta regelverket i bruk for aller første gang. Situasjonen skaper store utfordringer som må tas på alvor.

Denne korte artikkelen gjennomgår ikke nedskrivningsreglene i detalj. Hovedambisjonen er i stedet å søke å klargjøre regnskapslovens krav til nedskrivninger slik at færre faller for fristelsen til å gjennomføre en overfladisk vurdering av nedskrivningsbehovet. Mitt inntrykk er at enkelte kan

ha misforstått betydningen av lovkravet. Regnskapslovens § 5-3 tredje ledd første punktum lyder:

«Anleggsmidler skal nedskrives til virkelig verdi ved verdifall som forventes ikke å være forbigående».

Vi har i Norge hatt denne «betingede» nedskrivningsplikten i mange år. Mitt inntrykk er at bestemmelsen tidligere har vært fortolket slik at nedskrivning sjelden har vært foretatt. Markedssvingninger på anleggsmidler har vært ansett som kortsiktige av natur, og mange mente derfor at nedskrivninger på anleggsmidler normalt ikke var nødvendig.

Dagens aktuelle standard, NRS (F) Nedskrivninger av anleggsmidler (2002), klargjør i pkt. 2.1 at nedskrivningssystemet i standarden ivaretar innholdet til «forbigående» i rskl. § 5-3. Det er derfor ingen adgang til først å følge standarden og fastsette et behov for nedskrivning, og deretter å unnlate å nedskrive under henvisning til at verdifallet er «forbigående». «Forbigående» er i standarden direkte hensyntatt gjennom plikten til å måle «gjennvinnbart beløp» på grunnlag av de fastsatte fremtidige kontantstrømmene, og ved å fastsette diskonteringsrenten i et langsiktig perspektiv.

Det er all grunn til å støtte synet til NRS (Norsk RegnskapsStiftelse) i dette regnskapsrettslige spørsmålet. Regnskapslovens EU-rettslige forbilde er EUs 4. selskapsrettsdirektiv fra 1978. Ifølge direktivet kan nedskrivninger unnlates dersom verdifallet ikke anses som «permanent». Forholdet mellom direktivet og de internasjonale regnskapsreglene IAS 36 (forbildet til NRS

(F) Nedskrivninger) har vært drøftet innen EU, og konklusjonen er den samme som stiftelsens: «Permanens»-bestemmelsene i 4. direktiv gir ikke anledning til å sløyfe nedskrivninger som kreves etter IAS 36.

I en artikkel i Revisjon og Regnskap nr. 3/2008 hevdes på s. 24 at uttrykket «forbigående» i regnskapslovens § 5-3 tilsier at terskelen antas å være noe lavere etter IFRS sammenlignet med norsk regnskapslov. Som nevnt ovenfor kan en slik betraktningssmåte ikke være riktig, og må derfor frarådes.

Kan nedskrivningsprosedyren forenkles?

Både NRS (F) Nedskrivninger og NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak synes å kreve at nedskrivninger skal følge et tottrinnsystem

- Er det indikasjon for verdifall? I den aktuelle «finanskrisen», må ofte svaret på spørsmålet være «ja»
- Hvis ja, skal gjennvinnbart beløp måles. Gjennvinnbart beløp er høyeste beløp av netto salgsverdi og bruksverdi. Dersom gjennvinnbart beløp er lavere enn balanseført beløp, skal nedskrivning gjennomføres

Systemet med indikatorutslag og deretter «automatisk» beregning av gjennvinnbart beløp kan av mange oppfattes som relativt tidkrevende og rigid. Spørsmålet er da om regelverket kan sies å akseptere en «snarvei» slik at en forenklet beregning kan benyttes etter at indikatorutslag er konstatert. Selv om det pr. i dag neppe finnes litteratur som støtter en slik forenkling, mener jeg at det må kunne argumenteres for en forenklet prosedyre.

La oss tenke oss at en kontantgenererende enhet – samlet sett – er balanseført til 10 mill. Vi antar at markedsverdien for denne enheten frem til våren 2008 var ca. 50 mill. De realøkonomiske utslagene i bransjen tilsier at det finnes et indikatorutslag (f.eks. vesentlig endring i markedsforholdene) og muligens er verdien redusert til 30–40 mill. ved årsskiftet 2008/2009. Er det nødvendig å gjennomføre en detaljert beregning av gjenvinnbart beløp på den kontantgenererende enheten i et tilfelle som dette?

Det som skal bedømmes er om gjenvinnbart beløp er falt under balanseført verdi på 10 mill. Slik IAS 36 og NRS (F) er utformet, defineres «tap ved verdifall» som tapet i forhold til balanseført verdi på 10 mill. Likevel må regelverket om «indikatorutslag» antakelig forstås slik at balanseført verdi-prinsippet er uten interesse.(!) Konklusjon er altså at det eksisterer et indikatorutslag så lenge en kan påregne et verdifall sammenlignet med tidligere virkelig verdi (50 mill.). Dette rigide systemet fremstår utifra en kost/nytte-betraktning neppe som spesielt velbegrunnet for andre enn børsnoterte foretak. Regelen sikrer imidlertid at det alltid må gjøres en konkret vurdering av gjenvinnbart beløp ved indikatorutslag – og det kan jo sies å være betryggende for regnskapsbrukerne.

I vårt tilfelle må vi altså konstatere at det finnes et indikatorutslag. Det neste spørsmålet er da om det alltid må gjøres en fullverdig test av gjenvinnbart beløp ved slikt utslag.

Innledningsvis sier standarden at det skal være «plikt til å undersøke om det er verdifall på anleggsmidlene». Spørsmålet er om denne formuleringen – i motsetning til IAS 36 – gir holdepunkter for å gjennomføre en foreløpig, enkel verditest; slik at en krevende beregning av gjenvinnbart beløp

kan unngås. Bortsett fra innledningen, kan standardens bestemmelser være til hinder for en slik betraktningmåte. I tilfeller der balanseført verdi åpenbart er betydelig lavere enn gjenvinnbart beløp, synes jeg nok at det bør være anledning til å unnlate en fullverdig måling av gjenvinnbart beløp.

I denne sammenhengen kan det være av interesse å se på regnskapsreguleringen av nedskrivninger i Storbritannia. Storbritannia må jo kunne betraktes som et europeisk foregangsland innen standardsetting (Schwencke 2002). I sin standard for småforetak (FRSSE) ser det ut til at beregningsreglene av gjenvinnbart beløp er uregulert, og må derfor kunne gjøres på en enkel måte. For øvrige foretak gjelder «FRS 11 – Impairment of Fixed Assets and Goodwill». Her klargjøres at det i mange tilfeller ikke er nødvendig med en detaljert beregning av gjenvinnbart beløp; et «enkelt estimat» (jf. pkt. 18) kan være tilstrekkelig til å dokumentere at gjenvinnbart beløp ikke er lavere enn balanseført verdi.

FRS 11 pkt. 15 klargjør også at det ikke er nødvendig å beregne bruksverdi når «netto salgsverdi» kan beregnes og denne størrelsen er høyere enn balanseført verdi. Tilsvarende regel finnes i IAS 36, og forutsettes også å gjelde i Norge selv om dette ikke er direkte uttrykt i NRS(F) Nedskrivninger.

Oppsummering

Detaljreglene om nedskrivninger er relativt kompliserte, ikke minst når det gjelder fastsettelse av kontantgenererende enheter og beregning av bruksverdi. Det må her henvises til annen litteratur; se f.eks. eget kapittel i boken «Årsregnskapet i teori og praksis» (Huneide 2009).

Formålet med denne artikkelen har vært å rette søkelyset mot nedskrivningsreglene og enkelte overordnede forhold knyttet til disse. Hovedsynspunktene er:

- Nedskrivninger må gjennomføres i tråd med NRS(F) Nedskrivninger
- Bestemmelsen i rskl. § 5-3 om at nedskrivninger kan unnlates når verdifallet er «forbigående», har ingen selvstendig betydning utover «operasjonaliseringen» av bestemmelsen i NRS (F) Nedskrivninger av anleggsmidler.
- Når balanseført verdi på anleggsmidler er åpenbart lavere enn gjenvinnbart beløp, er det neppe alltid nødvendig å gjennomføre en detaljert beregning av bruksverdi eller netto salgsverdi.

Mye taler for at både NRS (F) Nedskrivninger og NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak burde inneholde praktiserbare forenklingsregler om nedskrivninger. Utforming av slike forenklingsregler er i tråd med regnskapsstiftelsens nye strategi. Hvorvidt engelske regler eller internasjonale regler for unoterte foretak (IFRS-PE) bør benyttes som utgangspunkt for slike forenklingsregler, vil avhenge av ordlyden til og utbredelsen av sistnevnte regler. IFRS-PE forventes vedtatt første halvår 2009.

Lykke til med årsoppgjøret 2008!

Referanser

- Huneide, Pedersen, Schwencke og Haugen, 2009. Årsregnskapet i teori og praksis 2008. Oslo: Gyldendal Akademisk Forlag.
- Schwencke, Hans Robert. 2002. Accounting For Mergers and Acquisitions in Europe: IBVD.
- Regnskapsstandarder:
IAS 36 Verdifall på eiendeler
NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak
NRS (F) Nedskrivning av anleggsmidler
FRS 11 Impairment of Fixed Assets and Goodwill
The FRS for Smaller Entities (FRSSE)