

## Foreløpig Norsk RegnskapsStandard

### Nedskrivning av anleggsmidler (Oktober 2002, revidert august 2007, september 2009 og desember 2022)

#### 1. Innledning

Denne standarden omhandler nedskrivning av anleggsmidler. Alle varige driftsmidler og immaterielle eiendeler omfattes av standarden, med unntak av utsatt skattefordel (som er klassifisert som immateriell eiendel etter regnskapsloven § 6-2). Standarden omfatter også vurdering i selskapsregnskap av investering i datterselskap, tilknyttet selskap og felles kontrollert virksomhet (herunder lån til disse som inngår som en del av nettoinvesteringen), samt eventuell vurdering av disse etter kostmetoden i konsernregnskap. Standarden gjelder ikke andre finansielle anleggsmidler. Standardens bruk av begrepet "anleggsmidler", gjelder med de unntak som er nevnt her.

Nedskrivningssystemet som beskrives i denne standarden er i korte trekk som følger:

Ved utslag på indikatorer, som er forklart i pkt. 3, har foretaket plikt til å undersøke om det er verdifall på anleggsmidlene. Med verdifall menes at gjenvinnbart beløp (jf. pkt. 5) er lavere enn balanseført verdi. Måling av verdifall og gjennomføring av eventuell nedskrivning (jf. pkt. 6) skal gjelde vurderingsenheten som er forklart i pkt. 4. Reverse-ring av tidligere nedskrivning er omtalt i pkt. 7.

#### 2. Norsk regnskapslov

Etter regnskapsloven § 5-3 tredje ledd skal anleggsmidler nedskrives til virkelig verdi ved verdifall som forventes ikke å være forbigående. Nedskrivningen skal reverseres i den utstrekning grunnlaget for nedskrivningen ikke lenger er til stede.

Det er et prinsipielt spørsmål om nedskrivningssystemet i denne standarden passer til den betingede nedskrivningsplikten i regnskapsloven. Et resonnement kan knyttes til operasjonaliseringen av virkelig verdi ved nedskrivning, som er definert som det høyeste av netto salgsverdi og bruksverdi, beregnet som nåverdien av estimerte kontantstrømmer. Dette er nærmere forklart i pkt. 5. Når virkelig verdi ved nedskrivning er definert på denne måten, vil et observerbart prisfall i markedene for et gitt anleggsmiddel ikke ubetinget medføre nedskrivning. Dersom den regnskapspliktige har en begrunnet oppfatning om at anleggsmidlets fremtidige inntjening forsvarer en høyere verdi, vil dette komme til uttrykk i kontantstrømestimer som gir en bruksverdi høyere enn netto salgsverdi. Med bakgrunn i dette resonnementet er det Norsk RegnskapsStiftelses oppfatning

at nedskrivningssystemet i denne standarden ivaretar innholdet i regnskapsloven § 5-3 tredje ledd.

Ved vurdering av nedskrivning må det tas stilling til vurderingsenheten. Forarbeidene uttrykker at eiendeler som skaper felles kontantstrømmer, bør vurderes under ett ved nedskrivning. Etter forarbeidene skal virkelig verdi av varige driftsmidler under forutsetning om fortsatt drift beregnes som nåverdien av fremtidige kontantstrømmer.

Regnskapsloven § 7-13 annet ledd fastsetter at det for varige driftsmidler skal opplyses om hvilke forutsetninger som er lagt til grunn for nedskrivning og reversering av nedskrivning.

### 3. Operasjonalisering av nedskrivningsplikten

Regnskapslovens alminnelige utgangspunkt er at det skal foretas nedskrivning ved verdifall som må forventes ikke å være forbigående. Dette må vurderes individuelt for hver eiendel klassifisert som anleggsmiddel ved hvert årsregnskap. Denne standarden tar det praktiske utgangspunktet at nedskrivningsbehov skal vurderes ved ethvert verdifall som oppdages, men at foretaket bare forventes å oppdage verdifallet hvis det kan knyttes til utslag på noen av indikatorene som er beskrevet i det følgende. For anleggsmidler som ikke berøres av indikatorutslag, og som heller ikke inngår i vurderingsenhet sammen med anleggsmiddel som er berørt av indikatorutslag, er det således forsvarlig å unnlate å gjøre ytterligere undersøkelser om verdifall. På den annen side står det foretaket fritt å forlenge listen av indikatorer.

Et foretak skal ved hver regnskapsavleggelse ta stilling til om det er indikasjoner på verdifall på foretakets anleggsmidler. Som et minimum skal foretaket vurdere følgende indikatorer:

*Indikatorer basert på ekstern informasjon:*

1. Anleggsmidlets markedsverdi har i perioden falt vesentlig mer enn det som kunne forventes som følge av elde eller slit ved normal bruk.
2. En vesentlig negativ endring i teknologiske, markedsmessige, økonomiske og juridiske rammebetingelser.
3. Markedsrenter eller andre markedsbaserte avkastningskrav har økt i perioden, og økningen antas å påvirke diskonteringsrenten som anvendes til å beregne anleggsmidlets bruksverdi og vesentlig redusere anleggsmidlets gjenvinnbare beløp.
4. Markedsverdien av egenkapitalen er mindre enn foretakets balanseførte egenkapital. Foretak som ikke har egenkapitalinstrumenter omsatt på børs eller en lignende markedsplass, vil imidlertid normalt ikke kjenne til markedsverdien av egenkapitalen. Denne indikatoren er derfor bare relevant i de tilfeller markedsverdien er kjent.

*Indikatorer basert på intern informasjon:*

5. Observert ukurans eller fysisk skade av anleggsmidlet.
6. Vesentlige endringer i perioden som har negative konsekvenser for bruk eller forventet bruk av anleggsmidlet. Slike endringer inkluderer planer om avvikling og restrukturering.
7. Intern rapportering som tilsier at avkastningen fra anleggsmidlet blir dårligere enn forventet. Dette kan omfatte forhold som vesentlig overskridelse av investeringsutgift i forhold til opprinnelig budsjett, eller en vesentlig nedjustering av forventede fremtidige kontantstrømmer eller resultater.

Generelle indikatorer, som endring i rammebetingelser eller fall i foretakets markedsverdi, vil ikke bestemme spesifikt hvilke anleggsmidler som kan ha falt i verdi. Dersom en indikator ikke klart kan knyttes til et mulig verdifall på spesifikke anleggsmidler, må foretaket i utgangspunktet vurdere muligheten for verdifall på alle anleggsmidlene.

## 4. Vurderingsenhet

### 4.1 Avgrensning av vurderingsenheten

Vurderingsenheten som beskrives i det følgende, gjelder for vurdering av verdifall (i tilfelle utslag på indikatorene nevnt i pkt. 3) og ved eventuell gjennomføring av nedskrivning og reversering.

Grensene for vurderingsenhet ved vurdering av verdifall bestemmes av det laveste nivået hvor det er mulig å identifisere inngående kontantstrømmer som er uavhengige av inngående kontantstrømmer fra andre grupperinger av anleggsmidler. Vurderingsenheten kan således være det enkelte anleggsmiddel (som i sin alminnelighet er vurderingsenhet ved vurdering etter regnskapsloven § 5-3) eller en gruppe av anleggsmidler som ellers vurderes individuelt. Kost-nytte betraktninger kan være relevant for å fastsette størrelsen på vurderingsenheten. For mindre foretak med ett enkelt forretningsområde vil det ofte kunne være slik at foretaket som helhet er den naturlige vurderingsenheten.

Et anleggsmiddel som ikke lenger er i bruk, kan ikke være del av en større vurderingsenhet og skal derfor vurderes individuelt med hensyn til nedskrivning. Dersom anleggsmidlet er bestemt for salg sammen med andre anleggsmidler i en enkelt salgstransaksjon, skal disse anleggsmidlene vurderes samlet. Dette fremgår også av NRS 12 *Avvikling og avhendelse*.

Felleseiendeler og goodwill skal fordeles på vurderingsenheter.

Felleseiendeler er varige driftsmidler og immaterielle eiendeler som brukes av flere avdelinger i foretaket, men som ikke skaper egne kontantstrømmer. Felleseiendeler kan for eksempel være bygning som brukes av sentraladministrasjon eller konsernledelse, eller det kan være en egen avdeling i foretaket, f.eks. en forsknings- eller en IT-avdeling.

Ved indikasjon på et mulig verdifall på en felleseiendel, må vurderingsenheten fastsettes på det laveste nivået som inkluderer hele felleseiendelen. I noen tilfeller vil det laveste nivået som har en uavhengig kontantstrøm, være foretaket som helhet.

Goodwill skaper heller ikke inngående kontantstrømmer uavhengig av andre anleggsmidler. Goodwill skal som hovedregel henføres til en vurderingsenhet med siktemål å reflektere forventet fremtidig inntjening som ikke er inkludert i virkelig verdi av identifiserte eiendeler og forpliktelser. Dersom dette ikke er mulig, kan det foretas en mer mekanisk tilordning, for eksempel forholdsmessig med utgangspunkt i virkelig verdi på oppkjøpstidspunktet for de anleggsmidlene som var del av oppkjøpstransaksjonen. Det kan imidlertid også tenkes situasjoner hvor det ikke foreligger noe fornuftig holdepunkt for tilordning av goodwill, jf. neste avsnitt.

Henføring av andel goodwill og felleseiendeler til vurderingsenheten innebærer at nedskrivningsvurderingen skal følge en ”nedenfra-og-opp” metode (*bottom-up test*). Men i noen tilfeller kan en ha identifisert en vurderingsenhet som skaper uavhengige inngående kontantstrømmer, som en i utgangspunktet skal henføre en andel goodwill eller felleseiendeler til, uten at det er mulig å finne en fornuftig måte å foreta denne henføringen på. I så fall må det velges en vurderingsenhet på et høyere nivå som omfatter hele den berørte goodwillen eller felleseiendelen. Nedskrivningsvurdering som tar utgangspunkt i en slik større vurderingsenhet, kalles ”ovenfra-og-ned” metoden (*top-down test*). Gjennomføring av nedskrivning etter disse to metodene er nærmere forklart i pkt. 6, samt ved et eksempel i vedlegg.

#### 4.2 Uavhengige inngående kontantstrømmer

Det kan være problematisk å ta stilling til hva som er uavhengige inngående kontantstrømmer. For å beskrive vurderingsenheten kan begrepet produksjonsenhet være til hjelp. Produksjonsenhet er det laveste nivået som har en naturlig fysisk og økonomisk avgrensning. En produksjonsenhet består typisk av flere anleggsmidler som kan separeres, men som utgjør en naturlig helhet. For eksempel vil et produksjonsanlegg kunne anses som en produksjonsenhet, selv om den fysisk kan inndeles i produksjonshall, maskiner, lagerbygninger osv. Ved identifikasjon av vurderingsenhet vil det ofte være spørsmål om flere produksjonsenheter må ses i sammenheng fordi ledelsen i foretaket kan styre produksjonsenhetene samlet og faktisk gjør det. Dersom dette er tilfellet, vil kontantstrømmene til den enkelte produksjonsenhet ikke være uavhengig av kontantstrømmene fra de andre produksjonsenhetene. I denne sammenheng er det ikke avgjørende om produktet som produseres selges eksternt og slik sett har en identifiserbar kontantstrøm. Den operative styringen av produksjonsenhetene fastsetter vurderingsenheten.

I de tilfeller produksjonen fra et driftsmiddel brukes internt i foretaket, må det vurderes om produksjonen kunne ha vært solgt eksternt. Dersom det ikke finnes et marked for halvfabrikatet, er inntjeningen avhengig av etterspørselen av sluttproduktet. I et slikt tilfelle skaper ikke driftsmiddelet en uavhengig kontantstrøm.

## 5. Gjenvinnbart beløp

### 5.1 *Operasjonalisering av virkelig verdi ved nedskrivning*

Regnskapslovens bestemmelse er nedskrivning til virkelig verdi. Ideelt sett er virkelig verdi for en eiendel det som en uavhengig part vil betale for den i en transaksjon på armlengdes avstand mellom velinformerte, frivillige parter. Kjøpers betalingsvilje vil bl.a. avhenge av de skattemessige konsekvenser av å overta eierskapet. For forståelsen av virkelig verdi legges det til grunn at transaksjonen gir en skattemessig inngangsverdi for kjøper lik det beløpet som betales.

Virkelig verdi ved nedskrivning operasjonaliseres praktisk med verdibegrepet gjenvinnbart beløp. Med gjenvinnbart beløp menes det høyeste av netto salgsverdi og bruksverdi.

### 5.2 *Netto salgsverdi*

Netto salgsverdi er det beløp som vurderingsenheten kan selges for i en transaksjon mellom uavhengige parter, fratrukket eventuelle kostnader ved salget. Dersom tilsvarende enheter omsettes i et godt fungerende marked, beregnes netto salgsverdi med utgangspunkt i observert markedspris. Dersom det ikke er noe fungerende marked, må netto salgsverdi estimeres ved bruk av skjønn.

### 5.3 *Bruksverdi*

#### 5.3.1 **Beregning av bruksverdi**

Bruksverdi beregnes i to trinn:

- a) Det estimeres kontantstrømmer knyttet til fremtidig bruk av vurderingsenheten, herunder kontantstrømmer knyttet til utrangering.
- b) Nåverdi av kontantstrømmene beregnes med en egnet diskonteringsrente.

#### 5.3.2 **Estimat på fremtidige kontantstrømmer**

Etter regnskapsloven skal det ved usikkerhet brukes beste estimat på bakgrunn av tilgjengelig informasjon. Beste estimat på en periodes kontantstrøm er som regel forventningsverdien av denne. Forventningsverdien er lik den veide summen av størrelsen på de ulike utfallene multiplisert med sannsynligheten for utfallet. Bruk av det individuelt mest sannsynlige utfallet er også tillatt.

Estimat på kontantstrømmer skal ta utgangspunkt i fornuftige og holdbare forutsetninger, og skal gjenspeile ledelsens beste skjønn. Ekstern informasjon vil ofte være mer objektiv og skal derfor normalt tillegges større vekt enn internt produsert informasjon.

Kontantstrømsestimater skal baseres på de nyeste budsjetter eller prognoser som er godkjent av foretakets ledelse. Estimater basert på budsjett eller prognose skal dekke høyst fem år, med mindre det kan godtgjøres å bruke en lengre periode. Estimater for etterfølgende år skal baseres på fremskrivning av estimatene som er basert på budsjett eller prognose. Det skal anvendes en konstant eller avtakende vekstrate, med mindre det kan godtgjøres å anvende en stigende vekstrate. Vekstraten skal ikke overstige langsiktig gjennomsnittlig vekstrate for produktene, bransjen eller landet/landene som foretaket

driver i, eller for det markedet som vurderingsenheten brukes i, med mindre det kan godtgjøres å anvende en høyere vekstrate.

Kontantstrømsestimatene skal reflektere fortsatt bruk av vurderingsenheten. Kontantstrømmene skal beregnes netto for hver periode. Forventet positiv kontantstrøm i perioden skal fratrekkes forventet fremtidig negativ kontantstrøm som er nødvendig for å skape de positive kontantstrømmene. Eventuell kontantstrøm ved fremtidig uttrangering skal tas med. Finansieringsutgifter skal ikke tas med i beregnet kontantstrøm. Kontantstrømmer knyttet til skatt skal ikke tas med dersom diskonteringen gjennomføres med en før-skatt diskonteringsrente.

Dersom bruksverdi beregnes ved etter-skatt diskontering, skal kontantstrømmer knyttet til skatt inkluderes. Ved slik diskontering må nedskrivningsvurderingen ta hensyn til eventuelle utsatt skatt-poster i balansen som følger av midlertidige forskjeller knyttet til eiendeler og forpliktelser i den vurderingsenheten som bruksverdi beregnes for. Dette kan enten gjøres ved at den balanseførte verdien av vurderingsenheten justeres for relevante utsatte skatt-poster (for eksempel at den regnes netto etter fradrag for en utsatt skatt-forpliktelse som skyldes forskjeller i regnskapsmessig og skattemessig avskrivning), eller at kontantstrømmene i bruksverdien justeres (for eksempel slik at den delen av fremtidig betalbar skatt som regnskapsmessig er dekket opp ved en slik utsatt skatt-forpliktelse fratrekkes faktisk estimerte skattebetalinger ved beregning av fremtidige perioders netto kontantstrøm). Det er anledning til å velge den fremgangsmåte som er minst ressurskrevende for utarbeidelsen av regnskapet.

Hvis bruk av vurderingsenheten forutsetter tjenester fra deler av foretaket som ikke er del av vurderingsenheten, skal dekning av kostnadene ved å frembringe slike tjenester være hensyntatt ved beregning av kontantstrømmen. Følgende spesielle regler gjelder for dette:

- Dersom bruk av tjenestene er gjenstand for en intern avregning med bruk av priser som er representative for kjøp og salg overfor tredje part, kan disse legges til grunn.
- Dersom foretaket ikke anvender slik intern avregning, skal det beregnes en pris på tjenestene som gir full kostnadsdekning.

Kontantstrømmene skal estimeres over gjenværende økonomisk levetid med bakgrunn i den tilstand vurderingsenheten er i og bruken av den. Vedlikeholdsutgifter skal inkluderes i estimatet. Kontantstrømseffekter av vedtatt restruktureringsplan skal bare tas med når foretaket er forpliktet til gjennomføring av planen.

### 5.3.3 Diskonteringsrente

Prinsipielt skal diskonteringsrenten være et markedsmessig avkastningskrav for investering i den type virksomhet som verdifallsvurderingen gjelder. Etter som alle investeringer finansieres med en kombinasjon av egenkapital og fremmedkapital, vil et veiet kapitalavkastningskrav (WACC) være et godt uttrykk for investeringens avkastnings-

krav. I den grad foretaket har grunnlag for å estimere et slikt avkastningskrav som inneholder elementer av både egenkapital- og fremmedkapitalkostnaden, skal dette legges til grunn som diskonteringsrente.

For foretak som ikke er børsnotert vil det ofte være vanskelig å ha en formening om egenkapitalkostnaden. Av den grunn er det etter denne standarden anledning til å anvende en alternativ lånerente som diskonteringsrente, forutsatt at denne løsningen ikke åpenbart representerer et helt misvisende avkastningskrav. Den alternative lånerenten er den renten foretaket måtte ha betalt til en långiver for å fullfinansiere investeringen frem til slutten av investeringens økonomiske levetid.

Det er ikke plikt til å differensiere diskonteringsrenten etter varigheten på kontantstrømsestimatene forutsatt at den valgte renten kan anses representativ for kontantstrømmer av alle varigheter.

Som det fremgår av pkt. 5.3.2 kan bruksverdi beregnes på grunnlag av enten før-skatt eller etter-skatt kontantstrømmer. Den diskonteringsrenten som brukes må samsvare med det valget som gjøres for kontantstrømmene. Før-skatt kontantstrømmer skal neddiskonteres med en før-skatt diskonteringsrente, og etter-skatt kontantstrømmer skal neddiskonteres med en etter-skatt diskonteringsrente.

## 6. Nedskrivning

Dersom det er påvist at gjenvinnbart beløp for den aktuelle vurderingsenheten er lavere enn balanseført verdi, skal det gjennomføres nedskrivning. Dette innebærer at vurderingsenheten vurderes til gjenvinnbart beløp.

I pkt. 4.1 er det forklart at vurderingsenheten normalt vil bestemmes av det laveste nivået med uavhengige inngående kontantstrømmer, men at i enkelte tilfeller vil problemer med å gjennomføre en fornuftig fordeling av goodwill og felleseiendeler føre til at vurderingsenheten må fastsettes på et høyere nivå.

Når vurderingsenheten kan fastsettes med en fornuftig fordeling av goodwill og felleseiendeler, skal nedskrivning gjennomføres ved en "nedenfra-og-opp" metode. Nedskrivningen skal fordeles på eiendelene som inngår i vurderingsenheten. Nedskrivningen skal først gjennomføres på goodwill. Når goodwill er satt til null, skal gjenværende nedskrivning fordeles på de andre eiendelene i vurderingsenheten. Fordelingen på disse skal skje forholdsmessig basert på balanseførte verdier.

Når vurderingsenheten ikke kan fastsettes med en fornuftig fordeling av hele den berørte goodwill og felleseiendeler, skal det først tas stilling til nedskrivning ut fra en "nedenfra-og-opp" metode, dvs. for en vurderingsenhet på det laveste av de nivåene som omtales her. Etter at det er tatt stilling til eventuell nedskrivning for denne vurderingsenheten, må det tas stilling til nedskrivning ut fra en "ovenfra-og-ned" metode, dvs. for en vurderingsenhet som omfatter all berørt goodwill og felleseiendeler. Fremgangsmåten for

å fordele nedskrivningen på eiendelene ved ”ovenfra-og-ned” metoden er den samme som ved ”nedenfra-og-opp” metoden.

Gjennomføring av nedskrivning etter dette systemet er illustrert med et talleksempel i vedlegg til standarden.

Anleggsmiddel som er besluttet solgt, jf. NRS 12 *Avvikling og avhendelse*, skal nedskrives dersom balanseført verdi er lavere enn netto salgsverdi. Balanseført verdi for anleggsmidlet justeres for balanseført verdi av tilhørende utsatt skatt-poster.

## 7. Reversering av tidligere nedskrivning

Regnskapsloven fastsetter at nedskrivning skal reverseres i den utstrekning grunnlaget for nedskrivningen ikke lenger er til stede. I utgangspunktet betyr dette at det ved hvert årsregnskap må tas stilling til om det er grunnlag for reversering av tidligere foretatt nedskrivning. Denne vurderingen gjennomføres på samme måte som ved nedskrivningsvurdering.

Et foretak skal ved hver regnskapsavleggelse ta stilling til om det er grunnlag for reversering. I denne prosessen skal foretaket, som et minimum, vurdere følgende indikatorer:

*Indikatorer basert på ekstern og intern informasjon:*

1. En vesentlig økning av anleggsmidlets markedsverdi i perioden.
2. En vesentlig positiv endring i teknologiske, markedsmessige, økonomiske og juridiske rammebetingelser.
3. Markedsrenter eller andre markedsbaserte avkastningskrav har falt i perioden, og fallet antas å påvirke diskonteringsrenten som anvendes til å beregne eiendelens bruksverdi og vesentlig øke eiendelens gjenvinnbare beløp.
4. Vesentlige endringer i perioden som har positive konsekvenser for bruk eller forventet bruk av anleggsmidlet. Slike endringer kan omfatte gjennomført investering som har øket anleggsmidlets yteevne, og restrukturering som berører dette anleggsmidlet.
5. Intern rapportering som tilsier at avkastningen fra anleggsmidlet blir bedre enn forventet.

Indikatorene skal brukes tilsvarende som beskrevet i pkt. 3.

Dersom indikatorene viser at det kan være grunnlag for reversering, skal foretaket beregne gjenvinnbart beløp på den tilhørende vurderingsenheten. Tidligere foretatt nedskrivning skal reverseres dersom gjenvinnbart beløp er høyere enn balanseført verdi. Balanseført verdi etter reversering skal være gjenvinnbart beløp for vurderingsenheten, begrenset oppad til verdien den ville ha hatt om nedskrivning ikke var blitt foretatt.



I noen tilfeller kan kontantstrømprofilen være slik at bruksverdien på en vurderingsenhet blir større fra én periode til den neste, som følge av at effekten av neddiskontering blir redusert. Økt nåverdi som kun skyldes diskonteringseffekten er ikke et tilstrekkelig grunnlag for reversering.

Nedskrivning av goodwill skal ikke reverseres, jf. regnskapsloven § 5-7.

I de tilfeller vurderingsenheten består av mer enn ett anleggsmiddel, skal reverseringen fordeles på alle anleggsmidler i vurderingsenheten med unntak av goodwill. Fordelingen skal skje forholdsmessig med utgangspunkt i balanseført verdi for de enkelte anleggsmidlene.

## 8.

(Opphevet.)

## 9. Spesifikasjon i regnskapet

Nedskrivning presenteres under nedskrivning av varige driftsmidler og immaterielle eiendeler, jf. regnskapsloven § 6-1 første ledd nr. 8. Reversering av tidligere nedskrivning presenteres på samme linje.

## 10. Tilleggsopplysninger

Regnskapsloven § 7-13 annet ledd stiller krav om opplysning om hvilke forutsetninger som er lagt til grunn for nedskrivning og reversering av nedskrivning for varige driftsmidler.

Det skal for øvrig gis følgende tilleggsopplysning om nedskrivning og reversering av nedskrivning av anleggsmidler:

1. Størrelsen på nedskrivning i perioden fordelt på ulike klasser av anleggsmidler, dersom dette ikke fremgår av resultatregnskapet.
2. Forutsetninger som er lagt til grunn for nedskrivning, herunder hvorledes vurderingsenhet og gjenvinnbart beløp er fastsatt.
3. Størrelsen på reversering i perioden fordelt på ulike klasser av anleggsmidler.
4. Forutsetninger som er lagt til grunn for reversering.

## 11. Overgang og ikrafttredelse

Denne standarden gjelder for regnskapsår som starter 1. juli 2021 eller senere.

**Vedlegg. Gjennomføring av nedskrivning – et talleksempel.**

Selskap A har kjøpt en virksomhet for 120 (anskaffelseskost). Anskaffelseskost tilordnes identifiserbare eiendeler og gjeld (100) og goodwill (20). Identifiserbare eiendeler og gjeld tilhører to kontantskapende aktiviteter, O og P. O omfatter identifiserbare netto eiendeler med anskaffelseskost 60, og P omfatter identifiserbare netto eiendeler med anskaffelseskost 40. For enkelhets skyld ses det bort fra avskrivning i eksempelet.

Ved årsslutt er det indikasjon på at det har funnet sted et verdifall på A's eiendeler, gjennom utslag på en av indikatorene som er beskrevet i pkt. 3. Følgelig skal A vurdere om det foreligger behov for nedskrivning på noen av vurderingsenhetene. For å få illustrert teknikken i regnskapsstandarden, ser en i det følgende på to alternative scenarier.

I scenario 1 kan goodwill fordeles på O og P. Dermed ligger det til rette for å anvende en "nedenfra-og-opp" metode for vurdering av verdifall. Vurderingsenheten O omfatter identifiserbare poster med balanseført verdi 60 og andel goodwill 15, til sammen 75. Vurderingsenheten P omfatter identifiserbare poster med balanseført verdi 40 og andel goodwill 5, til sammen 45. Nåverdi på forventede kontantstrømmer i O er 79, mens de i P er 38. I begge tilfeller antas det at nåverdi er korrekt uttrykk for gjenvinnbart beløp. Siden gjenvinnbart beløp er høyere enn balanseført verdi for vurderingsenheten O, foreligger det ikke noe nedskrivningsbehov for denne. For vurderingsenheten P er gjenvinnbart beløp 38 mens balanseført verdi er 45. Det skal dermed foretas en nedskrivning (kostnadsføring) på 7. Nedskrivningen skal fordeles med 5 på goodwill som er henført til P, og 2 på identifiserbare poster i P.

I scenario 2 antar en at det ikke foreligger noe fornuftig holdepunkt for fordeling av goodwill mellom O og P. Dermed vil vurderingsenhetene O og P måtte vurderes uten tillegg av goodwill. Siden gjenvinnbart beløp ble beregnet til hhv. 79 og 38, skal det foretas nedskrivning på 2 på identifiserbare poster i P. Deretter må verdifall vurderes etter "ovenfra-og-ned" metoden i forhold til en vurderingsenhet på et høyere nivå som omfatter goodwill. Denne vurderingsenheten kan for eksempel være identisk med den virksomheten som selskap A opprinnelig kjøpte. Gjenvinnbart beløp for denne enheten antas å være summen av gjenvinnbart beløp for O og P, dvs.  $79 + 38 = 117$ . Etter nedskrivning på identifiserbare poster i P er balanseført verdi av den samlede enheten  $120 - 2 = 118$ . Følgelig skal A foreta nedskrivning på ytterligere 1, som føres mot goodwill.