

Avskrivningar

– avgränsning, värdering
och nyttjandeperioder för
immateriella och materiella
anläggningstillgångar



Avskrivningar

– avgränsning, värdering
och nyttjandeperioder för
immateriella och materiella
anläggningstillgångar

Förord

Svenska kommuner och landsting använder en rad materiella och immateriella anläggningstillgångar i sin verksamhet. Användning och redovisning av dessa tillgångar påverkar därmed i stor utsträckning kommunernas och landstingens redovisade resultat och ställning. Därför har dessa frågor fått uppmärksamhet av såväl lagstiftare som normgivare. I lagen om kommunal redovisning behandlas klassificering och värderingsfrågor i kapitel 6. Rådet för kommunal redovisning har i ett antal rekommendationer gett kompletterande normgivning och vägledning om vad som är god redovisningssed på området. Praxisstudier och andra uppföljningar har emellertid visat att praxis är splittrat. Många kommuner och landsting utgår idag från Svenska Kommunförbundets skrift *Avskrivningstider* (1997) och Landstingförbundets skrift *Avskrivningar för landsting och regioner* (2000) som utgångspunkt för att fastställa sina avskrivningstider. Rådet för kommunal redovisning har konstaterat att dessa skrifter inte längre är aktuella och relevanta. Styrelsen har därför gett uppdrag åt Rådet för kommunal redovisnings expertgrupp att ta fram en ny skrift för att tillgodose det behov som denna typ av skrift fyller. Författare till denna skrift är Kajsa Jansson, men arbetet har utförts i nära dialog med Rådet för kommunal redovisnings expertgrupp och de bärande tankegångarna är avstämda och förankrade i expertgruppen.

Denna idéskrift är ett försök att på ett kortfattat och överskådligt sätt ge en samlad bild av gällande normering och reglering. Särskilt fokus läggs vid kriterier för aktivering, värdering samt uppskattningar och bedömningar av avskrivningstider. Huvudbudskapet är klart: Kostnaden ska spegla resursförbrukningen. Detta mål kan uppnås på olika sätt och med olika krav på precision.

Rådet för kommunal redovisning är utgivare av skriften och anser att denna skrift kan stimulera till utvecklingen av en god praxis inom det berörda området. För skriftens sakinnehåll och slutsatser svarar författaren tillsammans med expertgruppen.

Harald Lindström

Rådet för kommunal redovisning

Innehållsförteckning

1. REGELVERK	5
1.1 Rättvisande bild	6
1.1.1 Konsekvens och försiktighet	6
1.1.2 Avskrivningskostnaderna ska spegla den faktiska resursförbrukningen	6
1.2 RKR:s rekommendationer	7
1.3 Övriga normgivare	7
2. MATERIELLA ANLÄGGNINGSTILLGÅNGAR	9
2.1 Indelning av materiella anläggningstillgångar i kategorier	10
2.2 Kriterier för aktivering av materiella anläggningstillgångar	10
2.2.1 Ekonomiska fördelar, servicepotential	10
2.2.2 Varaktighet och väsentlighet	10
2.2.3 Leasing	11
2.3 Värdering av materiella anläggningstillgångar	11
2.3.1 Anskaffningsvärde	11
2.3.2 Avskrivningar	13
2.3.3 Nedskrivningar	14
2.4 Avyttringar och utrangeringar	15
2.5 Anläggningsregister	15
2.6 Kommentarer per kategori	15
2.6.1 Mark, byggnader och tekniska anläggningar	15
2.6.2 Maskiner och inventarier	17
3. IMMATERIELLA TILLGÅNGAR	19
3.1 Kriterier för aktivering	20
3.2 Värdering av immateriella tillgångar	20
3.2.1 Anskaffningsvärde	20
3.2.2 Avskrivningar	20
3.3 Gränsdragning mellan immateriell och materiell tillgång	21
4. VANLIGT FÖREKOMMANDE AVSKRIVNINGSOBJEKT MED FÖRESLAGNA AVSKRIVNINGSTIDER I INTERVALL	23
BILAGA: REKOMMENDATIONER M.M.	27

1

Regelverk

1. Regelverk

1.1 Rättvisande bild

Avskrivningar används i redovisningen för att fördela utgiften för en tillgång över tillgångens nyttjandeperiod. Motivet är att ge en rättvisande bild av kommunens eller landstingets förbrukning för respektive redovisningsperiod. De regelverk och rekommendationer som upprättas innehåller med nödvändighet generaliseringar och förenklingar. Klassificering av vad som är tillgång, fastställande av nyttjandeperiod och val av avskrivningsmetod är frågor som många gånger lämnar utrymme för olika bedömningar. Vid ställningstagande i sådana frågor bör den lösning väljas som ger en så rättvisande bild som möjligt av kommunens/landstingets verksamhet.

1.1.1 Konsekvens och försiktighet

Det finns ett antal frågor inom redovisning av materiella och immateriella tillgångar där det inte finns självklara svar eller gränsdragningar. Exempel på sådana bedömningsfrågor är avgränsningen mellan investeringar och reparationer/underhåll, synen på när inköp av inventarier kan ses sammantaget som ett ”naturligt samband”, om tillkommande utgifter ska aktiveras som standardhöjning eller ses som en kostnad, om nedskrivningsbehov föreligger, med mera. Denna skrift ger inga detaljerade eller konkreta direktiv i dessa frågor. Den ledstjärna man bör sträva mot i den kommunala redovisningen är att ge en rättvisande resultatredovisning. De grundläggande principer som därvid bör styra vid svåra bedömningar är *konsekvensprincipen* och *försiktighetsprincipen*. Vid gränsdragningsproblem är det extra viktigt att tillämpningen av regelverket inte förändras från år till år. På så sätt undviks tvära kast i kostnadsredovisningen, och det går att analysera utvecklingen över tiden. Försiktighetsprincipen innebär att en restriktiv hållning intas vid värdering av balansposter. Tillgångar ska inte överskattas och skulder ska inte underskattas. En extremt försiktig hållning bör emellertid undvikas, då det får resultat effekter vilka inte är i linje med strävan att ge en rättvisande bild.

1.1.2 Avskrivningskostnaderna ska spegla den faktiska resursförbrukningen

Strävan efter en rättvisande bild är också utgångspunkten vid fastställande av avskrivningstider. Här vill vi betona att *avskrivningskostnaderna ska spegla den faktiska resursförbrukningen*. Samma typ av objekt kan därmed ha olika långa avskrivningstider beroende på hur/var/av vem det används. En lokal bedömning av den förväntade nyttjandetiden ska göras med hjälp av exempelvis tidigare erfarenhet och teknisk expertis. Hur mycket arbete som läggs ner på denna kostnadsfördelning måste naturligtvis alltid ställas mot nyttan av ytterligare finjusteringar. Ett *väsentlighetskriterium* tillämpas, dvs. man ska undvika onödig administration utan att ge avkall på redovisningens kvalitet.

Ibland framförs att man inte får jämförbarhet mellan t.ex. kommuner om man inte använder samma avskrivningstider. I stället vill vi här betona att de jämförelser som görs mellan olika kommuners och olika landstings kostnader inte blir meningsfulla om gemensamma schabloner används. Det vi vill jämföra är ju faktisk resursförbrukning. Det räcker med andra ord inte att göra lika, man måste göra den bästa bedömningen för att jämförbarhet ska uppnås.

Mer om regelverket för avskrivningar återfinns under avsnitten 2.3.2 och 3.2.2 nedan. Avsnitt 4 innehåller en tabell med vanligt förekommande avskrivningstider i intervall. De i avsnitt 4 angivna avskrivningstiderna ska ses som vägledning som kan användas som utgångspunkt då man initialt ska göra en uppskattning och bedömning av avskrivningstiden på en tillgång. Vi vill emellertid åter påpeka att en lokal bedömning av den förväntade nyttjandeperioden ska göras, där hänsyn tas till tillgångens användning och andra förhållanden som påverkar nyttjandeperioden.

1.2 RKR:s rekommendationer

Bestämmelser om redovisning, värdering och avskrivning av anläggningstillgångar återfinns i den kommunala redovisningslagens kapitel 6. Dessutom finns ett antal normgivande rekommendationer i ämnet utgivna av Rådet för kommunal redovisning (RKR).

- Nr 11.1 Materiella anläggningstillgångar
- Nr 12.1 Redovisning av immateriella tillgångar
- Nr 13.1 Redovisning av hyra/leasingavtal
- Nr 15.1 Redovisning av lånekostnader

RKR:s rekommendationer och informationer finns att ta del av på webbplatsen: www.rkr.se

1.3 Övriga normgivare

Kommuner och landsting ska i första hand följa den kommunala redovisningslagen och rekommendationer utgivna av RKR. I de fall normgivning saknas från RKR kan vägledning hämtas från annan normgivning. Av intresse kan vara årsredovisningslagen och inkomstskattelagen, liksom vissa råd, vägledningar och uttalanden från Bokföringsnämnden, Skatteverket och det nedlagda Redovisningsrådet. I vissa fall kan vägledning och uppslag även hämtas från en internationell normgivare som International Public Sector Standards Board (IPSASB). En förteckning av rekommendationer m.m. som kan vara av intresse återfinns som bilaga.

2

Materiella anläggningstillgångar

2. Materiella anläggningstillgångar

Med en materiell anläggningstillgång förstås en fysisk tillgång som är avsedd för stadigvarande bruk eller innehav. Rådet för kommunal redovisning gav år 2002 (omarbetad 2006) ut en rekommendation med rubriken *Materiella anläggningstillgångar*, som innehåller ett antal redovisningsnormer inom detta område. Rekommendationen återges inte i sin helhet nedan, utan normeringen i rekommendationen ses som grund för här förda resonemang.

2.1 Indelning av materiella anläggningstillgångar i kategorier

Balansräkningens uppställning regleras i den kommunala redovisningslagen. De materiella anläggningstillgångarna indelas i:

1. Mark, byggnader och tekniska anläggningar
2. Maskiner och inventarier
3. Övriga materiella anläggningstillgångar

Kontoplanerna *L-Bas 2005* och *Kommun-Bas 05* stöder i stort sett denna indelning. Kontogrupp 11 innefattar Mark, byggnader och tekniska anläggningar, medan kontogrupp 12 innefattar Maskiner och inventarier. Övriga materiella anläggningstillgångar saknar egen kontogrupp i kontoplanerna.

2.2 Kriterier för aktivering av materiella anläggningstillgångar

2.2.1 Ekonomiska fördelar, servicepotential

En förutsättning för aktivering av en materiell anläggningstillgång är att kommunen eller landstinget har kontroll över tillgången och att det är sannolikt att den medför ekonomiska fördelar eller att den medför framtida servicepotential. Begreppet servicepotential är hämtat från IPSASB. Överfört till svenska förhållanden innebär det att en tillgångs kapacitet bidrar till att fastlagda mål uppfylls.

2.2.2 Varaktighet och väsentlighet

Ytterligare en förutsättning för aktivering av en tillgång som materiell anläggningstillgång är att innehavet av tillgången uppfyller vissa krav på varaktighet. Tillgången ska innehas för stadigvarande bruk.

För inventarier krävs för aktivering enligt praxis en nyttjandetid på minst tre år. Inventarier med en kortare nyttjandetid än tre år kostnadsförs i sin helhet vid anskaffningen.

För att undvika onödig administration, och utan att ge avkall på redovisningens kvalitet, tillämpas också ett väsentlighetskriterium. Enligt väsentlighetsprincipen är det inte rationellt att aktivera obetydliga belopp. I RKR:s information om inventarier av mindre värde anges ½ prisbasbelopp exklusive moms som en rimlig beloppsgräns. Denna beloppsgräns utgår från det skattemässiga regelverket enligt inkomstskattelagen.

Rådet poängterar att kravet på rättvisande bild måste tillgodoses genom att beloppsgränserna inte sätts för högt eller varaktighetstiden för lång. Viktigt är att påpeka att i en och samma kommun/ett och samma landsting ska samma regler gälla, oavsett storlek på resultatenhet och liknande.

Naturligt samband

Som huvudregel gäller principen om post- för postvärdering, men för anskaffningar av inventarier som har ett naturligt samband eller som kan anses ingå som ett led i en större inventarieinvestering bör bedömningen av vad som ska räknas som inventarier av mindre värde göras utifrån inventariernas sammanlagda anskaffningsvärde. Det kan ofta vara svårt att bedöma om det föreligger ett naturligt samband eller ej. Vid tveksamheter bör den metod som ger den mest rättvisande bilden tillämpas i enlighet med konsekvensprincipen.

2.2.3 Leasing

Redovisningen av en tillgång ska inte vara beroende av vald finansieringsform. Objekt som innehas enligt ett finansiellt leasingavtal ska redovisas som anläggningstillgång i balansräkningen. Mer information om redovisning av leasingavtal återfinns i rekommendation 13.1 från RKR.

2.3 Värdering av materiella anläggningstillgångar

2.3.1 Anskaffningsvärde

Huvudregeln vid värdering av materiella anläggningstillgångar är att dessa vid förvärvstillfället tas upp till anskaffningsvärdet i bokföringen. Exempel på utgifter som ska ingå respektive inte ingå i anskaffningsvärdet återfinns i RKR 11.1.

Tillkommande utgifter

Utgifter som innebär en förbättring av tillgångens prestanda i förhållande till den nivå som gällde då den ursprungligen anskaffades ska räknas in i anskaffningsvärdet. Alla andra utgifter för tillgången ska redovisas som kostnader i den period de uppkommer. Utgifter för reparation och underhåll av en tillgång som syftar till att vidmakthålla eller återställa tillgångens egenskaper så att dess prestationsförmåga motsvarar den nivå som gällde då den ursprungligen anskaffades ska redovisas som kostnad i den period de uppkommer.

2. MATERIELLA ANLÄGGNINGSTILLGÅNGAR

Aktivering av ränta

Investeringar som sträcker sig över en längre tid kan påföras en ränta under byggnadstiden. Detta regleras i rekommendationen om redovisning av lånekostnader (15.1), alternativ metod. Den ränta som kan aktiveras utgör den del av kommunens/landstingets verkliga räntekostnader som skulle undvikits om inte investeringen kommit till stånd. Den aktiverade räntan får således ej överstiga de verkliga räntekostnaderna under perioden. I årsredovisningen ska man ange huruvida man tillämpar möjligheten att aktivera ränta eller ej.

Statsbidrag

Statliga investeringsbidrag samt investeringsbidrag från andra bidragsgivare ska enligt utkastet till Rådets nya intäktsrekommendation redovisas som en skuld i form av en förutbetalad intäkt och intäktsföras under objektets nyttjandetid. Investeringsbidraget ska alltså inte minska avskrivningsunderlaget.

Återställandekostnader

Om beräknade kostnader för nedmontering och bortforsling av tillgången, inklusive återställande av plats där tillgången varit installerad, uppfyller kriterierna för avsättning i balansräkningen, ska de också räknas med i anskaffningsvärdet. Dessa kostnader kommer därmed att fördelas som avskrivningar under nyttjandeperioden.

Reparation och underhåll

Reparation och underhåll, dvs. åtgärder som syftar till att vidmakthålla en anläggnings tekniska och funktionella status, bokförs som kostnad det år som åtgärden utförs. När det gäller fastigheter så är t.ex. ommurning av skorsten, omläggning av tak, målning och tapetsering exempel på reparation och underhåll. Hit räknas även ändringsarbeten avseende inredningen, t.ex. nya fönster- och dörröppningar och flyttning av innerväggar. Gränsdragningen mellan underhåll eller investering är ofta svår att avgöra. För att få en rättvisande bild bör samma principer användas över tid.

Ny-, till- och ombyggnad

Åtgärder som innebär standardförbättringar genom ny-, till- och ombyggnad ska i princip bokföras som investeringsutgift. Hit hör även andra åtgärder som höjer anläggningens allmänna standard.

Exempel på sådana åtgärder är installation av toalett, utbyte av två- till treglasfönster i en fastighet. Endast mellanskillnaden mellan vad som betraktas som värdehöjande och normalt underhåll ska aktiveras.

Stora svårigheter uppstår emellertid i praktiken vad gäller gränsdragningen mellan underhållskostnader och standardförbättrande åtgärder. Man får försöka göra bästa möjliga bedömning utifrån den kunskap man har. Det är emellertid viktigt att man, för kontinuitetens skull, utgår från likartade principer då man gör dylika bedömningar. Vid eventuella förändringar i

principer, uppskattningar och bedömningar, bör upplysning om detta lämnas i årsredovisningen. I dessa sammanhang bör, som alltid, betonas vikten av en rättvisande resultatredovisning och väsentlighetsprincipen.

2.3.2 Avskrivningar

Den kommunala redovisningslagens sjätte kapitel, fjärde paragrafen tar upp frågan om avskrivning av anläggningstillgångar. Avskrivning är obligatorisk i fråga om anläggningstillgångar med begränsad livslängd, men vilken metod som ska användas är inte lagreglerat. Metoden ska enligt rekommendation 12.1 från RKR avspegla hur tillgångens värde och/eller servicepotential successivt förbrukas. Inom kommun- och landstingssektorn är linjär avskrivning den helt dominerande metoden, men fler metoder kan förekomma.

Linjär avskrivning innebär att tillgången i nominella termer skrivs av med lika stora belopp varje år. En degressiv avskrivning ger en kraftigare avskrivning i början av nyttjandeperioden och en långsammare avskrivning i slutet. Man kan tänka sig att en investering ger störst nytta när tillgången är ny och att kostnadsbelastningen därför är större i början av anläggningens användning. Progressiv avskrivning innebär motsatsen, att avskrivningarna ökar efterhand. Denna metod kan vara lämplig för tillgångar med lång livslängd och obetydlig teknisk utveckling. Utförligare beskrivningar av olika avskrivningsmetoder finns i litteratur inom ämnet.

Avskrivningen ska göras systematiskt. Vald finansieringsform eller ekonomisk situation får ej påverka val av avskrivningsmetod eller avskrivningstid. Upplysningar om tillämpad avskrivningsmetod och avskrivningstider ska finnas i årsredovisningen.

Avskrivningsbart belopp

Avskrivningsbart belopp utgörs av tillgångens anskaffningsvärde med avdrag för beräknat restvärde, dvs. eventuellt restvärde ska inte utgöra underlag för avskrivning. Pågående anläggningsarbeten ska ej ingå i avskrivningsunderlaget. Först när anläggningen färdigställts utförs pågående arbeten till respektive anläggningskategori, och avskrivning påbörjas.

Avskrivningsplan/nyttjandeperiod

Det avskrivningsbara beloppet för en materiell anläggningstillgång ska periodiseras enligt en systematisk plan över tillgångens nyttjandeperiod. Den förväntade nyttjandetiden tas fram utifrån tidigare erfarenhet av motsvarande anläggningar, råd från teknisk expertis, kontakter med andra användare, verksamhetsplanering. Nyttjandeperioden kan för samma tillgångstyp vara olika i olika verksamheter beroende på t.ex. utnyttjandet av tillgången, geografiska skillnader samt beroende av den tekniska utvecklingen för den specifika verksamheten. Den fastställda nyttjandeperioden för en tillgång kan behöva omprövas. Om en ny bedömning avviker från tidigare bedömningar ska avskrivningsbeloppet för innevarande och framtida perioder justeras. Teknisk utveckling och verksamhetsförändringar kan t.ex. medföra en förkortning av nyttjandetiden. Om en tillgång uppenbarligen redan är tillräckligt avskriven kan

2. MATERIELLA ANLÄGGNINGSTILLGÅNGAR

det i undantagsfall vara lämpligt att modifiera avskrivningsplanen. Ett exempel på en sådan situation kan vara när det visar sig att nyttjandetiden för en anläggning är betydligt längre än vad som antogs när avskrivningsplanen ursprungligen gjordes. Detta kan exempelvis bero på att tillgången inte alls har nyttjats och slitits i den omfattning som man ursprungligen räknade med. Uppgift om ett sådant förfarande ska redovisas i not till balansräkningen. En värdestegring av en tillgång är dock inte någon godtagbar grund för att modifiera avskrivningsplanen för en tillgång som har en begränsad nyttjandetid.

Avskrivningar ska påbörjas vid den tidpunkt då en investering tas i bruk.

Komponentavskrivning

Inget hindrar att olika avskrivningstider används för olika delar av en anläggningstillgång om dessa delars nyttjandetid är olika. Om betydande och fysiskt klart identifierbara delar av anläggningen har väsentligen olika nyttjandetider bör olika avskrivningstider tillämpas. Denna metod kallas komponentavskrivning. Metoden kan medföra mer administration, varför den i första hand rekommenderas för större investeringsobjekt. Fördelen med komponentavskrivning är att det går att leva upp till rekommendationens krav, att avskrivningen ska spegla resursförbrukningen, och ändå använda sig konsekvent av linjär avskrivningsmetod.

Redovisning av materiella anläggningstillgångar till bestämd mängd och fast värde

Undantag från att avskrivningar ska göras finns för sådana materiella tillgångar som redovisas till bestämd mängd och fast värde enligt KRL 6:8. Regeln kan tillämpas på tillgångar som successivt förnyas och vars kvantitet, värde och sammansättning inte varierar väsentligt. Dessutom måste tillgångarnas värde vara av underordnad betydelse. När tillgångar som redovisas på detta sätt ersätts så bokförs detta som en kostnad. Ett exempel på en situation där denna redovisningsmetod kan vara användbar är då man utrustar en skolbespisning med porslin och aktiverar anskaffningen. I stället för att göra avskrivningar kostnadsför man löpande inköpt ersättningsmaterial.

2.3.3 Nedskrivningar

Vid oförutsedda och kraftiga värdeminskningar ska engångsnedskrivningar ske med de be-
lopp som kan anses erforderliga enligt god redovisningssed. Värdeminskningen kan bero på exempelvis att användningen av en lokal ändrats eller upphört eller att anläggningens servicepotential minskat. Nedskrivningar redovisas bland avskrivningarna. I speciella fall kan en nedskrivning redovisas som en jämförelsestörande post.

En nedskrivning ska återföras om det inte längre finns skäl för den. Återföringen ska redovisas över resultaträkningen. En återföring av en nedskrivning får inte medföra att tillgången får ett högre värde jämfört med om avskrivning skett på det ursprungliga avskrivningsunderlaget.

2.4 Avyttringar och utrangeringar

När en materiell tillgång tagits ur bruk eller försålts ska den inte längre redovisas som en tillgång. Vinst eller förlust vid utrangering eller avyttring redovisas i rörelseresultatet som mellanskillnaden mellan det redovisade värdet och det belopp som erhålls för tillgången vid eventuell avyttring. Även eventuell kostnad för momsjustering som uppstått vid försäljningen inkluderas i realisationsresultatet.

2.5 Anläggningsregister

Kommuner och landsting ska ha god överblick och kontroll över sina anläggningstillgångar. En lämplig form för detta är att upprätta ett anläggningsregister. Anläggningsregistret bör innehålla uppgifter om identifikation, anskaffningsvärde, anskaffningstidpunkt, avskrivningsmetod, avskrivningstid, ackumulerade avskrivningar och i förekommande fall ackumulerade nedskrivningar. Tillgångar som är helt avskrivna men fortfarande innehas av kommunen eller landstinget ska finnas med i registret.

2.6 Kommentarer per kategori

2.6.1 Mark, byggnader och tekniska anläggningar

Fastigheter indelas utifrån avskrivningsreglerna lämpligen i mark, byggnader, markanläggningar och byggnadsinventarier. Byggnadsinventarier behandlas under inventarier.

Mark

Den del av fastighetsvärdet som utgör markvärdet ska i princip ej avskrivas då mark förutsätts ha en obegränsad livslängd och ett bestående värde. Om fastigheten förvärvats genom inköp och består av både mark och byggnad fördelas inköpsvärdet på mark och byggnad genom proportionering utifrån till exempel taxeringsvärdet, ortspris eller råmarkspris. Även lagfartskostnaden ska fördelas på mark och byggnad.

Byggnad

Som byggnad betraktas civilrättsligt inte enbart hus utan också en rad mer eller mindre likartade konstruktioner såsom broar, vattentorn, cisterner m.m. Det är således fråga om en uppförd konstruktion med vissa krav på storlek och varaktighet.

Mindre anläggningar för tillfälligt bruk såsom uppförda skjul och anordningar avsedda att förflyttas mellan olika platser anses inte utgöra byggnader.

2. MATERIELLA ANLÄGGNINGSTILLGÅNGAR

Till byggnad hör en rad föremål i egenskap av tillbehör till själva byggnadsstommen. Som sådana tillbehör räknas bl.a.:

- fast inredning som avbalkningar, ledstänger m.m.
- ledningar för uppvärmning, belysning och luftväxling samt vatten, avlopp och liknande
- sådant som är inmurat eller fast anbringat i väggar, tak och golv
- sådant som avser stadigvarande bruk för byggnaden, dörrar, fönster, spisar, sanitära anordningar m.m.

När det gäller gränsdragning mot inventarier utgörs byggnaden av byggnadsstommen med stomkompletteringar och installationer samt sådan till byggnaden hänförlig utrustning som är nödvändig för byggnadens allmänna funktioner. Med stomkompletteringar avses t.ex. mellanväggar, dörrar, fönster, avbalkningar, ytskick i form av t.ex. golvmattor. Exempel på installationer är: ledningar för uppvärmning, belysning, ventilation, dragskåp, kylskåp, frysar.

Byggnadsinventarier är sådana delar och tillbehör till byggnaden som är avsedda att direkt tjäna driften.

En byggnad blir under sin livstid föremål för mer eller mindre omfattande ändringsarbeten. När det gäller utgifter för mer genomgripande förändringsarbeten, som innebär att byggnaden kommer att användas för ett helt annat ändamål än vad som ursprungligen avsetts, ska dessa utgifter aktiveras och avskrivs. Detsamma gäller förhållandet vid utbyte av mera väsentliga delar av en byggnads grundkonstruktion (grund, ytterväggar, bjälklag, takstolar och dylikt). Dessa bör ha en varaktighet som inte är kortare än byggnadens nyttjandeperiod.

Vid genomgripande förändringar av byggnader och lokaler t.ex. på grund av verksamhetsförändringar bör en prövning ske om eventuella värden i den utrangerade lokalen ska skrivas bort med en engångsnedskrivning. Utgifter för rivning och motsvarande kan ingå i anskaffningsvärdet för en ny tillgång.

Markanläggningar

Med markanläggningar avses på marken uppförda anordningar av permanent natur. Hit räknas:

- markarbeten genom vilken marken görs plan eller fast, som röjning, schaktning och torrläggning av marken
- olika anläggningar som vägar, gator, parkeringsplatser, parker och planteringar och dylikt.
- vatten och avloppsrör samt brunnar, källare och tunnlar i den mån de ej vid eventuell fastighetstaxering är att hänföra till byggnad.

Anskaffningsutgiften för tillfälliga anläggningar, som är avsedda att användas endast ett fåtal år, får omedelbart kostnadsföras.

Det går inte att komma ifrån att det i enskilda fall kan uppstå gränsdragningsproblem mellan de olika rubrikerna: mark, byggnad och markanläggning. Det väsentligaste är dock att samma principer för klassificeringen tillämpas över åren så att en analys av utvecklingen underlättas.

2.6.2 Maskiner och inventarier

Byggnadsinventarier

De delar och tillbehör i en byggnad som är avsedda att direkt tjäna byggnadens användning för rörelseändamål utgör inventarier och ska följa avskrivningsplanen för inventarier. Exempel på byggnadsinventarier är:

- ledningar för vatten, avlopp och elektricitet för verksamheten
- speciella värme- och ventilationsanläggningar

Exemplet ventilationsanläggningar räknas endast som byggnadsinventarier ifall verksamheten ställer speciella krav på sådana. Ventilationsanläggning för byggnadens allmänna funktion räknas ej som byggnadsinventarier utan ingår i byggnadsvärdet.

Förbättringsutgift i annans fastighet

Vid investering i annans fastighet av värdehöjande slag ska nyttjandarrättshavaren aktivera förbättringsutgifterna som en tillgång. Avskrivning ska ske enligt en systematisk plan över nyttjandeperioden. Nyttjandeperioden bestäms med hänsyn till investeringens art och hyresförhållande. Allmänt gäller att avskrivningstiden ej får överskrida kontraktstiden. Är fastigheten avsedd att nyttjas under kortare tid än tre år ska förbättringsutgifterna kostnadsföras direkt.

Aktiverade förbättringsutgifter i annans fastighet hänförs till rubriken maskiner och inventarier i balansräkningen.

Inventarier – icke fast utrustning

Till inventarier räknas fordon, IT-utrustning, maskiner och inventarier för stadigvarande bruk.

Medicinteknisk utrustning

För att definiera en utrustning som medicinteknisk tillämpas de definitioner som används i lagen 1993:584, 2–3 §, om medicintekniska produkter. IT-utrustning (hård- och mjukvara) som ingår som en del i medicinteknisk utrustning, ska ingå i anskaffningsvärdet av den samlade investeringen för den medicintekniska utrustningen, och således inte redovisas separat. Detta överensstämmer med EG-direktiv om medicinteknik.

Vid aktivering av medicinteknisk utrustning har det förekommit att utbildningskostnader aktiveras. Utbildning bör emellertid alltid ses som en driftskostnad, eftersom utbildad personal kan sluta, landstinget har inte kontroll över tillgången.

3

Immateriella
tillgångar

3. Immateriella tillgångar

Med en immateriell tillgång avses en tillgång utan fysisk form, exempelvis nyttjanderätt, programvaror, licenser.

3.1 Kriterier för aktivering

Rådet för kommunal redovisning har utgivit en rekommendation med rubriken *Redovisning av immateriella tillgångar*, som innehåller ett antal normerande föreskrifter inom detta område. Ett kriterium för aktivering av utgifter för nyttjanderätter, licenser m.m. är att de ger upphov till framtida ekonomiska fördelar, dvs att tillgången direkt eller indirekt bidrar till att skapa intäkter eller kostnadsbesparingar. Vid utbyte av exempelvis en gammal programvara gäller principen om post- för postvärdering, varför värdet av det nya systemet måste bedömas utifrån antagandet om att det gamla systemet är uttrangerat och att fortsatt användning av detta således inte är något alternativ. Kostnadsbesparingen som investeringen ger upphov till ska således jämföras med alternativet att man återgår till en manuell hantering. Utgift som enbart ger upphov till ökad servicepotential ska inte redovisas som immateriell tillgång. Ett generellt krav för aktivering är att de utgifter som ska hänföras till tillgången kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

3.2 Värdering av immateriella tillgångar

3.2.1 Anskaffningsvärde

I anskaffningsvärdet ingår uppkomna utgifter för förvärvet. Tillkommande utgifter aktiveras om det är sannolikt att de kommer att generera framtida ekonomiska fördelar som överstiger den ursprungliga bedömningen. Utgifter för forskning får inte ingå i anskaffningsvärdet utan kostnadsförs löpande. Utgifter som en gång kostnadsförts i årsredovisningen får inte heller tas upp som en immateriell tillgång.

3.2.2 Avskrivningar

Det avskrivningsbara beloppet för en immateriell anläggningstillgång ska periodiseras enligt en systematisk plan över tillgångens nyttjandeperiod. I den kommunala redovisningslagen anges att den ekonomiska livslängden för en immateriell tillgång högst uppgår till fem år. Rådet för kommunal redovisning gör bedömningen att en längre nyttjandeperiod kan förekomma, vilket därmed kan medföra en längre avskrivningstid än fem år. Internt upparbetade immateriella tillgångar ska dock enligt Rådet vara helt avskrivna efter fem år.

3.3 Gränsdragning mellan immateriell och materiell tillgång

En anläggningstillgång som består av både immateriella och materiella delar ska anses vara materiell om den materiella delen utgör 50 procent eller mer av det sammanlagda anskaffningsvärdet vid investeringstidpunkten. Ett undantag görs för medicinteknisk utrustning som i sin helhet hänförs till materiell tillgång, se avsnitt 2.6.2 om maskiner och inventarier ovan.

4

Vanligt förekommande
avskrivningsobjekt
med föreslagna avskriv-
ningstider i intervall

4. Vanligt förekommande avskrivningsobjekt med föreslagna avskrivningstider i intervall

Nyttjandeperioden utgör grunden för bedömningen av avskrivningstidens längd. Avskrivningstiden ska vara ett resultat av en lokal bedömning och anpassas till den aktuella anläggningens speciella förutsättningar, t.ex. verksamhetens art, utnyttjandet av tillgången, geografiska förutsättningar.

I detta dokument anges normalt förekommande nyttjandetider som intervall för olika objekt. Grunden utgörs av Kommunförbundets skrift *Avskrivningstider (1997)* och Landstingsförbundets skrift *Avskrivningar för landsting och regioner (2000)*. Med hjälp en referensgrupp, en enkät och synpunkter från kontakter med kommuner och landsting har grunderna modifierats och moderniserats, men förändringarna är marginella. *Man måste observera att en skäligen avskrivningstid enligt en lokal bedömning kan avvika från här angivna tidsintervall!*

Indelningen av anläggningstillgångarna följer den normalkontoplan för kommuner som tagits fram av Sveriges Kommuner och Landsting, *Kommun-Bas 05*. Landstingens kontoplan är uppbyggd på ett något annorlunda sätt. Ambitionen har inte varit att göra en fullständig förteckning över anläggningstillgångar i kommunerna och landstingen utan att exemplifiera med tillgångar som kan vara till vägledning.

Många kommuner och landsting har tidigare använt sig av ovan nämnda skrifter från Kommunförbundet och Landstingsförbundet för att fastställa sina avskrivningstider. I årsredovisningarna i avsnittet om redovisningsprinciper har man ibland hänvisat till ”rekommendationer från förbundet”. Denna skrift övertar de äldre skrifternas funktion och SKL avser inte att uppdatera eller hålla dessa skrifter vid liv. De kommuner och landsting som använder denna idéskrift som vägledning vid fastställande av avskrivningstider kan i sina årsredovisningar ange exempelvis ”Avskrivningstiderna har fastställts med utgångspunkt från Rådets skrift om avskrivningar men med en egen bedömning av tillgångarnas beräknade nyttjandetid”.

GRUPP	EXEMPEL PÅ OBJEKT INOM GRUPPEN	AVSKRIVNINGSTID
Immateriella tillgångar	System/plattformsutveckling, programvara och systemlicenser	3–5 år
Mark		Obegränsad livslängd
Verksamhetsfastigheter av bättre kvalitet	Kommunalhus, sjukhus, barnstugor, skolor, ålderdomshem, simhallar, sporthallar, ishallar	33–50 år
Verksamhetsfastigheter av sämre kvalitet	Industribyggnader, förrådsbyggnader, temporära byggnader, baracker	10–33 år
Fastigheter för affärsverksamhet	Stationsbyggnader, parkeringshus, hallar, master	20–33 år
Fastigheter för affärsverksamhet	<i>Markanläggningar</i> Vatten- och avloppsledning, kaj, stenbryggor	33–50 år
Fastigheter för affärsverksamhet	<i>Markanläggningar</i> Anordningar för fjärrvärme, industrispår, parkeringsplatser, markarbeten	20–33 år
Publika fastigheter	Naturreservat, parker, kulturresevat	Obegränsad livslängd
Publika fastigheter	<i>Markanläggningar</i> Trafikleder, planteringar, belysningsanläggningar	20–33 år
Publika fastigheter	<i>Markanläggningar</i> Konstgräsmatta	10–15 år
Fastigheter för annan verksamhet	Bostadshus	20–33 år
Övriga fastigheter	Exploateringsmark som ej ska avyttras	Obegränsad livslängd
Övriga fastigheter	Civilt försvarsanläggningar	20–33 år

4. AVSKRIVNINGSOBJEKT

GRUPP	EXEMPEL PÅ OBJEKT INOM GRUPPEN	AVSKRIVNINGSTID
Maskiner	Maskinstegar, slussportar, pråmar	20–33 år
Maskiner	Ismaskiner, plogar, maskinell utrustning för avfallshantering, mobilkranar, elektriska motorer, traktorgrävmaskiner, maskiner för storkök	10–20 år
Maskiner	Mikrovågsugnar, symaskiner, gräsklippare, golvvårdsmaskiner, maskiner för verkstäder	5–10 år
Inventarier	Möbler och inredningsartiklar med måttligt slitage, larmutrustning, hjälpmedel, vårdutrustning, klimatanläggning, datakommunikationsutrustning	10–20 år
Inventarier	Möbler och inredningsartiklar med större slitage, enklare vårdutrustning	5–10 år
Inventarier	Persondatorer	3–5 år*
Inventarier	Medicinteknisk utrustning	5–10 år
Bilar och andra transportmedel	Brand- och räddningsfordon, större bussar	10–20 år
Bilar och andra transportmedel	Mindre bussar, sopfordon, personbilar, släpvagnar	5–10 år
Förbättringsutgifter på fastigheter ej ägda av kommunen	Ombyggnationer, lokalanpassningar	5–10 år Allmänt gäller att avskrivningstiden ej får överstiga kontraktstiden.
Konst	Tavlor, skulpturer	Obegränsad livslängd
Övriga maskiner och inventarier	Pontoner, lekställningar, trafiksignaler	15–20 år
Övriga maskiner och inventarier	Maskinell utrustning för avloppshantering Insläppssystem, övervakningssystem och biljettautomater till parkeringsplatser	5–15 år

* alternativt direkt kostnadsföring

Bilaga: rekommendationer m.m.

RKR:s rekommendationer

- Nr 11.1 Materiella anläggningstillgångar
- Nr 12.1 Redovisning av immateriella tillgångar
- Nr 13.1 Redovisning av hyra/leasingavtal
- Nr 15.1 Redovisning av lånekostnader

RKR:s rekommendationer och informationer finns att ta del av på webbplatsen: www.rkr.se

Bokföringsnämndens Allmänna råd

- BFNAR 2000:4 Redovisning av leasingavtal
- BFNAR 2001:3 Redovisning av materiella anläggningstillgångar
- BFNAR 2003:1 Anläggningsregister
- BFNAR 2004:4 Redovisning vid förvärv av leasad tillgång

Bokföringsnämndens rekommendationer

- R 1 Redovisning av forsknings- och utvecklingskostnader
- R 5 Redovisning av statliga stöd

Bokföringsnämndens uttalanden

- U 88:16 Redovisning av utgifter för dataprogram hos användare
- U 89:14 Redovisning av avskrivningar efter brand
- U 90:13 Redovisning av maskinanläggningar och reservdelar
- U 92:4 Förbättringsutgifter på annans fastighet

Redovisningsrådets rekommendationer*

- RR 6:99 Redovisning av leasingavtal
- RR 12 Materiella anläggningstillgångar
- RR 15 Immateriella tillgångar
- RR 21 Lånekostnader
- RR 28 Statliga stöd

*Ej uppdaterade efter 1 januari 2005.

Ambitionen med denna idéskrift är att på ett kortfattat och överskådligt sätt ge en samlad bild av gällande normering och reglering avseende redovisning av materiella och immateriella anläggningstillgångar i kommuner och landsting. Särskilt fokus läggs vid kriterier för aktivering, värdering samt uppskattningar och bedömningar av avskrivningstider. Huvudbudskapet i skriften är att redovisningen ska fullgöras på ett sådant sätt att redovisade kostnader speglar resursförbrukningen.

Förhoppningen är att skriften ska underlätta och stimulera en god efterlevnad av Rådet för kommunal redovisnings normering på området. I skriftens avslutande kapitel ges vägledning avseende normalt tillämpade intervall för avskrivningstider på vanligt förekommande objekt. Varje kommun och landsting måste dock alltid göra en egen bedömning av tillgångars beräknade nyttjandeperiod och lokala förutsättningar kan då innebära att avskrivningstiden i vissa fall måste avvika från de i skriften angivna tidsintervallen.

Författare till denna skrift är Kajsa Jansson, ekonom vid Sveriges kommuner och landsting och tillika ledamot av Rådet för kommunal redovisnings expertgrupp. Arbetet har skett i nära samråd med Rådet för kommunal redovisnings expertgrupp och de bärande tankegångarna är väl förankrade i expertgruppen som tillsammans med författaren svarar för skriftens sakinnehåll och slutsatser.

ISBN 978-91-974229-7-0



RÅDET FÖR KOMMUNAL REDOVISNING