

# RKR

RÅDET FÖR KOMMUNAL REDOVISNING

## INFORMATION

### Övergång till komponentavskrivning

#### Bakgrund

I RKR 11.4 Materiella anläggningstillgångar, uttrycks ett explicit krav på tillämpning av komponentavskrivning. Även om tidigare versioner av rekommendationen inte har föreskrivit någon speciell avskrivningsmetod har det framgått att vald avskrivningsmetod ska "... spegla hur tillgångars värde och/eller servicepotential successivt förbrukas" samt att det kan "... vara lämpligt att sådana komponenter som har en annan nyttjandeperiod och utgör ett väsentligt värde redovisas och skrivs av som separata enheter". Om rekommendationens krav på att avskrivningarna ska spegla hur tillgångens värde och eller servicepotential förbrukas, måste komponentavskrivning tillämpas för tillgångar där skillnaden i förbrukningen av betydande komponenter är väsentlig.

Praxisundersökningar och andra studier pekar på att nominell linjär avskrivningsmetod är den klart dominerande avskrivningsmetoden som används i sektorn. Studierna pekar emellertid även på att avskrivningarna i praxis ofta skett ganska schablonmässigt och att komponentavskrivning tillämpas i alltför liten omfattning. Problemet är inte sektorsspecifikt, utan motsvarande diskussion har förts i bolagssektorn.

I likhet med Bokföringsnämnden BFNAR 2012:1 (K3) har RKR därför lagt in ett explicit krav på tillämpning av komponentavskrivning i den uppdaterade rekommendationen RKR 11.4 Materiella anläggningstillgångar. Syftet med detta yttrande är att ge vägledning till hur man bör resonera vid övergång till komponentavskrivning, i situationer då detta inte tidigare tillämpats. I samband med övergången kan det uppkomma ett antal praktiska frågor och problem. I hög grad gäller detta hanteringen av tillgångar som är anskaffade före 2014 och som inte från början delats upp i komponenter.

#### Praktiska överväganden

Med anledning av att den reviderade rekommendationen innehåller ett explicit krav på komponentavskrivning, blir det naturligt att tillämpa en sådan metod för nya investeringar. Mer praktiska frågeställningar är (i) i vilken omfattning man bör övergå till komponentavskrivning för befintliga tillgångar samt (ii) vilket bokfört värde som ska vara utgångspunkten för fördelning på komponenter.

- (i) Hur mycket arbete som läggs ned på övergång till komponentavskrivning för befintliga tillgångar, måste vägas mot väsentlighet och nytta. En rimlig utgångspunkt är att prioritera utifrån tillgångars bokförda värde samt kvarvarande nyttjandeperioder. Tillgångar med högt bokfört värde och lång kvarvarande nyttjandeperiod bör naturligtvis i första hand bli föremål för uppdelning på olika komponenter. Successivt kan naturligtvis ambitionen höjas och precisionen ökas. Det är emellertid **viktigt att man bland redovisningsprinciperna upplyser om vilka avvägningar och prioriteringar man gjort och hur långt man har kommit i processen att gå över till komponentavskrivning**. Detta kan lämpligen göras genom att man upplyser om vilka tillgångsslag, beloppsgränser och kvarvarande nyttjandeperioder som varit vägledande vid prioritering av vilka tillgångar som delats upp i komponenter.
- (ii) Av praktiska skäl anser RKR att övergången till komponentavskrivning bör vara framåtriktad, varför bokfört värde vid senast föregående bokslut i normalfallet utgör utgångspunkten för fördelning på olika komponenter.

### **Grundläggande utgångspunkt vid övergång till komponentavskrivning på befintliga tillgångar**

Uppskrivningsförbudet i lagen (1997:614) om kommunal redovisning gör att värdet på anläggningstillgångar som finns vid övergången varken vid övergången eller senare fullt ut kommer att överensstämma med det värde som hade redovisats om komponentavskrivning tillämpats från början. Förutsättningarna för en övergång till komponentavskrivning varierar givetvis mellan olika kommuner och för olika tillgångsslag, och förutsättningarna måste därför analyseras i varje enskilt fall. Detta hindrar emellertid inte att den grundläggande utgångspunkten är gemensam vid övergången till komponentavskrivning. Av det konceptuella ramverket för finansiell rapportering i kommuner och landsting framgår det att *"[m]ed hänsyn taget till den kommunala sektorns förutsättningar och de finansiella rapporternas syfte, har balansräkningen en underordnad och resultatutredande roll. Värderingen av tillgångar syftar i första hand till att åstadkomma en rättvisande periodisering av inkomster och utgifter..."*. **Följaktligen bör den grundläggande utgångspunkten vid övergången till komponentavskrivning vara, att den sker på ett sådant sätt att felaktigheter vad gäller avskrivningar, dvs. periodisering av anskaffningsutgifter, i framtida resultaträkningar minimeras.** Detta sätt att hantera övergången skiljer sig därmed något åt jämfört med hanteringen i bolagssektorn, som har ett mer balansräkningsorienterat synsätt. RKR anser emellertid inte att skillnaden är så stor att någon justering behöver göras i den sammanställda redovisningen. I bilagan ges ett antal exempel på hur man kan resonera i olika situationer.

## BILAGA

Nedan ges tre exempel på hur man i olika situationer kan resonera, vid övergång till komponentavskrivning, för att minimera felaktigheter vad gäller avskrivningar framtida resultaträkningar. Exempelen täcker naturligtvis inte in alla tänkbara scenarier utan är avsedda att fungera som exempel på hur man bör resonera.

### Exempel 1 – Tidigare för stora avskrivningar

Kommunen har år 1 investerat i en anläggningstillgång som består av två komponenter. Komponent X antas i princip ha en evig, eller i alla fall mycket lång, nyttjandeperiod medan komponent Y förväntas ha en nyttjandeperiod på 20 år. Av den totala anskaffningsutgiften på 20 000 000 kr är 15 000 000 kr hänförliga till komponent X och 5 000 000 kr hänförliga till komponent Y. Om komponentavskrivning tillämpats från början hade följaktligen endast 5 000 000 utgjort avskrivningsunderlag och den årliga avskrivningen hade då varit 250 000 kr per år.

Komponent	Del av anskaffningsvärdet	Uppskattad nyttjandeperiod	Avskrivning
X	15 000 000	Evig	0 tkr
Y	5 000 000	20	250 tkr

Enligt tidigare praxis har emellertid avskrivning gjorts på hela anskaffningsutgiften. Avskrivningstiden har schablonmässigt bestämts till 50 år, dvs. man har årligen gjort en avskrivning med 400 000 kr per år.

Tabellen nedan illustrerar hur man då bör resonera om man år 11 har för avsikt att övergå till komponentavskrivning. Vänster del av tabellen visar hur det sett ut i redovisningen om komponentavskrivning tillämpats från början. Höger del av tabellen visar hur man, utifrån givna förutsättningar, får hantera övergången vid år 11.

År	Vid komponentavskrivning från början				Redovisningen							
	UB redovisat värde X tkr	UB redovisat värde Y tkr	Akkumulerad avskrivning X tkr	RR	UB redovisat värde tkr	Akkumulerad avskrivning tkr	UB redovisat värde X tkr	Akkumulerad avskrivning X tkr	UB redovisat värde Y tkr	Akkumulerad avskrivning Y tkr	RR	
1	15 000	4 750	250	250	19 600	400					400	
2	15 000	4 500	500	250	19 200	800					400	
3	15 000	4 250	750	250	18 800	1 200					400	
4	15 000	4 000	1 000	250	18 400	1 600					400	
5	15 000	3 750	1 250	250	18 000	2 000					400	
6	15 000	3 500	1 500	250	17 600	2 400					400	
7	15 000	3 250	1 750	250	17 200	2 800					400	
8	15 000	3 000	2 000	250	16 800	3 200					400	
9	15 000	2 750	2 250	250	16 400	3 600					400	
10	15 000	2 500	2 500	250	16 000	4 000					400	
11	15 000	2 250	2 750	250	(15 750)	(4 250)	13 500	1 500	2 250	2 750	250	
12	15 000	2 000	3 000	250	(15 500)	(4 500)	13 500	1 500	2 000	3 000	250	
13	15 000	1 750	3 250	250	(15 250)	(4 750)	13 500	1 500	1 750	3 250	250	
14	15 000	1 500	3 500	250	(15 000)	(5 000)	13 500	1 500	1 500	3 500	250	

Den korrekta årliga avskrivningen om komponentavskrivning tillämpats från början hade varit 250 000 kr per år. Under år 1 – 10 har man följaktligen belastat resultatet med 150 000 kr (400 000 – 250 000) för mycket varje år. Då någon uppskrivning inte är möjlig, måste de ackumulerade felaktiga avskrivningarna om 1 500 000 kr (4 000 000 – 2 500 000) hänföras till antingen komponent X eller komponent Y. Då övergången bör vara framåtriktad, bör den felaktiga avskrivningen hänföras till komponent X medan komponent Y framgent belastas med en årlig avskrivning om 250 000 kr per år.

## Exempel 2 – Tidigare för låga avskrivningar

Kommunen har år 1 investerat 10 000 000 kr i en tillgång som består av två komponenter med olika nyttjandeperiod. Följande nyttjandeperioder och anskaffningsvärden är rimliga att anta för de olika komponenterna:

Komponent	Del av anskaffningsvärdet	Uppskattad nyttjandeperiod	Avskrivning
A	5 000 000	10	500 tkr
B	5 000 000	20	250 tkr

Enligt tidigare praxis har emellertid avskrivning gjorts på hela anskaffningsutgiften. Avskrivningstiden har schablonmässigt bestämts till 20 år, dvs. man har årligen gjort en avskrivning med 500 000 kr per år. Man har m.a.o. systematiskt gjort avskrivningar med 250 000 kr för lite varje år (750 000 – 500 000).

Tabellen nedan illustrerar hur man då bör resonera om man år 8 har för avsikt att övergå till komponentavskrivning. Vänster del av tabellen visar hur det sett ut i redovisningen om komponentavskrivning tillämpats från början. Höger del av tabellen visar hur man, utifrån givna förutsättningar, får hantera övergången vid år 8.

År	Vid komponentavskrivning från början					Redovisningen							
	UB redovisat värde A tkr	Akkumulerad avskrivning A tkr	UB redovisat värde B tkr	Akkumulerad avskrivning B tkr	RR	UB redovisat värde tkr	Akkumulerad avskrivning tkr	UB redovisat värde A tkr	Akkumulerad avskrivning A tkr	UB redovisat värde B tkr	Akkumulerad avskrivning B tkr	RR	EK
1	4 500	500	4 750	250	750	9 500	500					500	
2	4 000	1 000	4 500	500	750	9 000	1 000					500	
3	3 500	1 500	4 250	750	750	8 500	1 500					500	
4	3 000	2 000	4 000	1 000	750	8 000	2 000					500	
5	2 500	2 500	3 750	1 250	750	7 500	2 500					500	
6	2 000	3 000	3 500	1 500	750	7 000	3 000					500	
7	1 500	3 500	3 250	1 750	750	6 500	3 500					500	
8	1 000	4 000	3 000	2 000	750	(4 000)	(6 000)	1 000	4 000	3 000	2 000	750	1 750
9	500	4 500	2 750	2 250	750	(3250)	(6 750)	500	4 500	2 750	2 250	750	
10	0	5 000	2 500	2 500	750	(2 500)	(7 500)	0	5 000	2 500	2 500	750	

Den korrekta årliga avskrivningen, om komponentavskrivning tillämpats från början, hade varit 750 000 kr per år. Under år 1 – 7 har man följaktligen belastat resultatet med 250 000 kr (500 000 – 750 000) för lite varje år. Någon nedskrivning enligt RKR 19 är inte aktuell, då inga av indikationerna för nedskrivning är uppfylld. Istället handlar det om ett systematiskt fel som bör hanteras i enlighet med RKR 14.1. , varför felaktigheten om  $7 \times 250\,000$  kr retroaktivt rättas i de första finansiella rapporterna som godkänns för utfärdande efter upptäckten av felet. Komponent A skrivs framgent av med 500 000 kr per år och komponent B med 250 000 kr per år.

## Exempel 3 – Tidigare för stora avskrivningar

Kommunen har år 1 investerat 10 000 000 kr i en tillgång som består av två komponenter med olika nyttjandeperiod. Följande nyttjandeperioder och anskaffningsvärden är rimliga att anta för de olika komponenterna:

Komponent	Del av anskaffningsvärdet	Uppskattad nyttjandeperiod	Avskrivning
C	5 000 000	10	500 tkr
D	5 000 000	20	250 tkr

Enligt tidigare praxis har emellertid avskrivning gjorts på hela anskaffningsutgiften. Avskrivningstiden har schablonmässigt bestämts till 10 år, dvs. man har årligen gjort en avskrivning med 1 000 000 kr per år.

Tabellen nedan illustrerar hur man då bör resonera om man år 8 har för avsikt att övergå till komponentavskrivning. Vänster del av tabellen visar hur det sett ut i redovisningen om komponentavskrivning tillämpats från början. Höger del av tabellen visar hur man, utifrån givna förutsättningar, får hantera övergången vid år 8.

År	Vid komponentavskrivning från början					Redovisningen						
	UB redovisat värde c tkr	Ackumulerad avskrivning C tkr	UB redovisat värde D tkr	Ackumulerad avskrivning D tkr	RR	UB redovisat värde tkr	Ackumulerad avskrivning tkr	UB redovisat värde C tkr	Ackumulerad avskrivning C tkr	UB redovisat värde D tkr	Ackumulerad avskrivning D tkr	RR
1	4 500	500	4 750	250	750	9 000	1 000					1 000
2	4 000	1 000	4 500	500	750	8 000	2 000					1 000
3	3 500	1 500	4 250	750	750	7 000	3 000					1 000
4	3 000	2 000	4 000	1 000	750	6 000	4 000					1 000
5	2 500	2 500	3 750	1 250	750	5 000	5 000					1 000
6	2 000	3 000	3 500	1 500	750	4 000	6 000					1 000
7	1 500	3 500	3 250	1 750	750	3 000	7 000					1 000
8	1 000	4 000	3 000	2 000	750	(2 385)	(7 615)	1 000	4 000	1 385	3615	616
9	500	4 500	2 750	2 250	750	(1 770)	(8 230)	500	4 500	1 270	3730	615
10	0	5 000	2 500	2 500	750	1 555	(8 845)	0	5 000	1 155	3 845	615

Den korrekta årliga avskrivningen om komponentavskrivning tillämpats från början hade varit 750 000 kr per år. Under år 1 – 7 har man följaktligen belastat resultatet med 250 000 kr (1 000 000 – 750 000) för mycket varje år. Då någon uppskrivning inte är möjlig, måste de ackumulerade felaktiga avskrivningarna om 1 750 000 kr ( $7 \times 250\,000$ ) hänföras till antingen komponent C eller komponent D. Då övergången bör vara framåtriktad, bör den felaktiga avskrivningen hänföras till komponent D medan komponent C framgent belastas med en årlig avskrivning om 500 000 kr per år. När komponent C är avskrivning och uttrangerad kan vi förvänta oss att denna ersätts med en ny komponent som då aktiveras och skrivs av enligt plan. Att låta komponent D skrivas av med 115 000 kr årligen under de resterande 13 åren av dess nyttjandeperiod gör att resultatfelet begränsas till 135 000 kr per år (250 000 – 115 000).