

REKOMMENDATION R4

Materiella anläggningstillgångar

November 2022

RKR

RÅDET FÖR KOMMUNAL REDOVISNING

Innehåll

Denna rekommendation ska tillämpas vid redovisning av materiella anläggningstillgångar. Rekommendationen gäller för redovisningsskyldiga enligt lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning (LKBR).

Rekommendationen omfattar inte redovisning av tillgångar som kontrolleras genom hyres- och leasingavtal, då detta regleras i rekommendationen RKR R5 Leasing.

Rekommendationen omfattar inte nedskrivningar, då detta regleras i rekommendationen RKR R6 Nedskrivningar.

Rekommendationens bindande verkan

Enligt 1 kap. 4 § LKBR ska bokföring och redovisning fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed.

Rådet för kommunal redovisning (RKR) är normgivande organ inom kommunal redovisning och har till uppgift att utveckla god redovisningssed enligt LKBR.

Text markerad med fet stil utgör den normerande delen i denna rekommendation.

Enligt 4 kap. 3 § tredje stycket LKBR ska upplysningar om skälen för avvikelse från denna rekommendation lämnas i en not.

Det är aldrig förenligt med god redovisningssed att avvika från uttryckliga lagregler (prop. 1996/97:52 s. 45).

Lagregler

Materiella anläggningstillgångar regleras i 4 kap. 4 § första stycket 5 p., 6 kap. 1–3, 5 och 6 §§, 7 kap. 1–3, 8 och 10 §§ samt 9 kap. 9 § LKBR.

Definitioner

I denna rekommendation betyder

anskaffningsvärde – belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning

avskrivning – en systematisk fördelning av en tillgångs avskrivningsbara belopp över dess nyttjandeperiod

avskrivningsbart belopp – tillgångens anskaffningsvärde efter avdrag för beräknat restvärde

framtida ekonomiska fördelar – en tillgångs kapacitet att, ensam eller i kombination med andra tillgångar, bidra direkt eller indirekt till att skapa intäkter eller kostnadsbesparingar

kommun – kommun, region och kommunalförbund

materiell anläggningstillgång – fysisk tillgång avsedd för stadigvarande bruk eller innehav

nyttjandeperiod – den tid under vilken en tillgång förväntas bli nyttjad för sitt ändamål

redovisat värde – tillgångens värde i balansräkningen

restvärde – det belopp som man kan förväntas erhålla efter nyttjandeperiodens slut, efter avdrag för kostnader i samband med avyttringen

servicepotential – en tillgångs kapacitet att, ensam eller i kombination med andra tillgångar, bidra direkt eller indirekt till att de mål som fastlagts uppnås

tillgång – en resurs som kontrolleras till följd av inträffade händelser och som förväntas ge ekonomiska fördelar eller servicepotential i framtiden

verkligt värde – den utgift som vid anskaffningstillfället skulle ha krävts för att anskaffa en identisk eller likvärdig materiell anläggningstillgång.

Tidpunkt för redovisning

En materiell anläggningstillgång ska redovisas som tillgång i balansräkningen när

- **det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelarna eller den servicepotential som har samband med innehavet kommer kommunen till del**
- **anskaffningsvärdet för tillgången kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.**

Anskaffningsvärde för förvärvade tillgångar

Enligt 7 kap. 1 § LKBR ska anskaffningsvärdet motsvara utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning. I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång ska, enligt 7 kap. 2 § första stycket samma lag, utöver inköpspriset även utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in.

Direkt hänförliga till förvärvet är

- **sådana utgifter som krävs för att få tillgången på plats och i skick för att nyttjas för sitt ändamål**
- **beräknade utgifter för nedmontering och bortforsling av tillgången och återställande av plats där tillgången varit installerad eller uppförd, till den del de beräknade utgifterna uppfyller kriterierna för när en avsättning ska redovisas i balansräkningen.**

Enligt 7 kap. 10 § LKBR ska tillgångar som tagits emot utan ersättning, eller till en ersättning som väsentligt understiger tillgångarnas verkliga värde, redovisas till det verkliga värdet vid förvärvstidpunkten. Med verkligt värde avses i detta sammanhang den utgift som vid anskaffningstillfället skulle ha krävts för att anskaffa en identisk eller likvärdig tillgång (jfr prop. 2017/18:149 s.132).

Anskaffningsvärdet för en tillgång som förvärvats genom byte av icke-monetär tillgång ska beräknas på samma sätt.

Anskaffningsvärde för tillverkade materiella anläggningstillgångar

Enligt 7 kap. 2 § andra stycket LKBR ska i anskaffningsvärdet för en tillverkad anläggningstillgång, utöver sådana kostnader som direkt kan hänföras till produktionen av tillgången, en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader räknas in.

Med kostnad avses i detta sammanhang utgifter.

De utgifter som aktiveras ska följaktligen vara direkt hänförliga, eller ha en nära anknytning till tillverkningen av tillgången samt bidra till tillgångens framtida värde och/eller servicepotential. Detta innebär att utgifter som kommer att finnas kvar även efter det att investeringsprojektet har fullföljts och inte kan hänföras till tillverkning av någon annan tillgång inte ska aktiveras som en del av investeringen. Utgifter

för telefon, kontor samt allmän administration ska med andra ord inte tas med i anskaffningsvärdet, i de fall de inte är direkt hänförliga eller har en nära anknytning till uppförandet eller tillverkningen av tillgången.

Onormala utgifter i samband med uppförandet av en tillgång i egen regi ska inte ingå i tillgångens anskaffningsvärde. Inte heller utgifter som uppenbart hade kunnat undvikas ska ingå i anskaffningsvärdet. Sådana utgifter redovisas i stället som kostnader i resultaträkningen. Även utgifter som inte har en nära anknytning till uppförandet av en tillgång ska redovisas som kostnader i stället för som en del av anskaffningen. Det kan handla om exempelvis rese- och hotellkostnader.

Löner för personal som arbetar med att utveckla eller iordningställa anläggningstillgångar ska tas med i anskaffningsvärdet. Dock får endast löneutgift för den nedlagda arbetstiden tas med. Detta kräver att tidredovisning sker och används som grund för aktivering. Det är skäligt att dessa löneutgifter inkluderar sociala avgifter och andra direkt anställningsrelaterade utgifter.

Det motsvarar lön och ett personalomkostnads-pålägg bestående av; arbetsgivaravgifter, avtalsförsäkringar och kollektivavtalad pension.

Vid användning av egna maskiner vid tillverkning eller uppförande av anläggningstillgång bör, förutom direkta kostnader, även en skälig andel av avskrivningar på dessa maskiner aktiveras. Avgörande blir då hur avskrivningskostnaderna räknas ut. Vid produktionsberoende avskrivningsmetod torde faktisk avskrivning *normalt* även utgöra skälig andel.

Vid linjär avskrivningsmetod över tid blir inte *nödvändigtvis* faktisk redovisad avskrivningskostnad *skälig*, om maskinen i fråga används oregelbundet över sin nyttjandeperiod.

Enligt 7 kap. 2 § tredje stycket LKBR får ränta på kapital som har lånats för att finansiera tillverkning-

en av en anläggningstillgång räknas in i anskaffningsvärdet till den del räntan hänför sig till tillverkningsperioden.

Huvudregel för redovisning av ränteutgifter är att dessa ska belasta resultatet för den period de hänför sig till. Ränteutgifter bör normalt inte ingå i anskaffningsvärdet; undantag gäller dock för tillgångar som anskaffas i syfte användas i vinstsyftande verksamhet.

Har en kommun valt att räkna in ränteutgifter i anskaffningsvärdet, ska endast sådana ränteutgifter räknas in som avser lånat kapital som kan hänföras till inköp, konstruktion eller produktion av tillverkade tillgångar som tar betydande tid att färdigställa innan de kan användas.

När medel lånas upp via generella lånearrangemang beräknas ränteutgifterna utifrån den genomsnittliga räntan på kommunens utestående lån under perioden, exklusive ränteutgifter för lån där specifik upplåning tillämpats.

När medel lånas upp specifikt med syftet att anskaffa en tillgång som avses i denna rekommendation kan de verkliga ränteutgifterna inkluderas i anskaffningsvärdet.

Om ränteutgifter inräknas i anskaffningsvärdet för en tillgång, ska detta göras från och med den tidpunkt då

- utgifter som ingår i tillgångens anskaffningsvärde har uppkommit
- aktiviteter som är nödvändiga för att färdigställa tillgången, så att den kan användas eller säljas, har påbörjats.

Utgifter som tillsammans med inköpspriset ska ingå i anskaffningsvärdet för en materiell tillgång

Exempel på utgifter som förutom inköpspriset ska ingå i anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång, förutsatt att de är direkt hänförliga till förvärvet, är

- iordningställande av plats eller område för installation
- leverans och hantering.

- installation
- konsulttjänster såsom arkitekt-, ingenjör- och juristtjänster
- lagfart
- återställningsutgifter som uppfyller kriterierna för avsättning.

Utgifter som inte ska ingå i anskaffningsvärdet

Exempel på utgifter som inte ska ingå i anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång är

- administration och andra allmänna omkostnader, såvida de inte är direkt hänförliga till förvärvet eller produktionen av tillgången
- utbildning av personal som ska använda den nya tillgången
- provkörning och intrimning, eller andra löpande driftförluster som uppstår i ett inledningsskede innan anläggningen når planerad driftsnivå
- hyra av moduler/baracker, i vilka verksamheten bedrivs under ombyggnationer eller uppförande av fastighet
- rivning, sanering eller utranering av egna tillgångar som tidigare använts i den egna verksamheten
- utgifter för myndighetsutövning i kommunen, som t.ex. upprättande av översikts- och detaljplan.

Tillkommande utgifter

Tillkommande utgifter för en materiell anläggningstillgång kostnadsförs då de uppkommer, om inte det är sannolikt att

- **utgifterna medför att tillgången kommer att generera framtida ekonomiska fördelar eller servicepotential som överstiger den ursprungliga bedömningen, dvs. att tillgångens kapacitet (prestanda) ökar**
- **utgifterna kan beräknas och hänföras till tillgången på ett tillförlitligt sätt.**

Om dessa villkor uppfylls ska den tillkommande utgiften läggas till anskaffningsvärdet för den materiella tillgången.

Detta gäller såväl utbyten av komponenter och partiella utbyten av komponenter som tillkommande

nya komponenter. Vid utbyten ska värdet av delar som byts ut uträknas från balansräkningen, även vid partiella utbyten, oavsett om den del som byts ut har skrivits av separat eller inte.

Reparation och underhåll

Utgifter för reparation och underhåll av en materiell anläggningstillgång som syftar till att vidmakthålla tillgångens egenskaper, men som inte avser anskaffning av resurser som motsvarar definitionen av en tillgång, ska redovisas som kostnader den period de uppkommer.

Avskrivning

Enligt 7 kap. 3 § första stycket LKBR ska anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod skrivas av systematiskt över denna period. **Vid anskaffningstillfället ska en plan fastställas för hur en anläggningstillgång med begränsad nyttjandeperiod ska skrivas av. Eventuellt restvärde ska inte utgöra underlag för avskrivning.**

Lagen föreskriver inte någon speciell avskrivningsmetod. **Den metod kommunen väljer ska avspegla hur tillgångars värde och/eller servicepotential successivt förbrukas.**

Periodens avskrivningar redovisas som en kostnad.

Avskrivning ska ske från och med den tidpunkt då tillgången kan tas i bruk. Restvärden och fastställda nyttjandeperioder för tillgångar ska systematiskt omprövas. Det kan finnas många skäl till att restvärdet och nyttjandeperioden förändras, som exempelvis minskad prestanda eller förändrat kapacitetsutnyttjande.

Om en ny bedömning av nyttjandeperioden väsentligt avviker från tidigare bedömningar, ska avskrivningsbeloppen för innevarande och framtida perioder justeras.

Av rekommendationen om Bokföring och arkivering framgår att dokumentation av hur kommunen systematiskt arbetar med omprövning av restvärden och nyttjandeperioder för tillgångar utgör räkenskapsinformation.

Komponentavskrivning

Eftersom avskrivningarna ska spegla hur tillgångars värde och/eller servicepotential successivt förbrukas, måste skillnader i förbrukning och nyttjandeperioder av betydande komponenter i en materiell anläggningstillgång beaktas. **Förväntas skillnaden i förbrukningen av en materiell anläggningstillgångs betydande komponenter vara väsentlig, ska tillgången delas upp på dessa. Respektive komponent ska skrivas av separat. Återanskaffning av komponent redovisas som anskaffning av ny anläggningstillgång, och eventuellt kvarvarande redovisat värde för den ersatta enheten kostnadsförs.**

Korttidsinventarier och inventarier av mindre värde

Korttidsinventarier och inventarier av mindre värde behöver inte aktiveras och blir därmed inte föremål för avskrivningar, utan kostnadsförs i sin helhet i samband med anskaffningen. Med korttidsinventarier avses inventarier som kan antas ha en nyttjandeperiod om högst tre år. Med inventarier av mindre värde avses normalt inventarier med ett anskaffningsvärde som understiger ett halvt prisbasbelopp.

Som huvudregel gäller principen om post-för-postvärdering (se 4 kap. 4 § första stycket 5 p. LKBR).

För anskaffningar av inventarier som har ett naturligt samband med varandra, eller som kan anses ingå som ett led i en större investering, ska bedömningen av vad som ska räknas som inventarier av mindre värde göras utifrån inventariernas sammanlagda anskaffningsvärde.

Med naturligt samband mellan flera inventarier avses inventarier som har funktionellt samband och som förvärvats för att användas tillsammans som en enhet. Med inventarier som ingår som ett led i en större inventarieanskaffning avses inventarier som används för liknande ändamål och som har förvärvats gemensamt eller i ett sammanhang.

Det kan ofta vara svårt att bedöma om det föreligger ett naturligt samband eller ej. Vid tveksamheter bör principen om post-för-postvärdering tillämpas.

Bestämd mängd och fast värde

Enligt 7 kap. 8 § LKBR får materiella anläggningstillgångar, råvaror och förnödenheter som omsätts

och vars sammantagna värde är av underordnad betydelse tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde, om deras kvantitet, värde och sammansättning inte varierar väsentligt.

Vid tillämpning av denna bestämmelse aktiveras den ursprungliga anskaffningsutgiften som tillgång i balansräkningen. Någon avskrivning görs inte av denna tillgångspost; i stället kostnadsförs de utgifter som krävs för att ersätta de delar av tillgångsposten som omsätts.

Tillgångar med bestående värde

Av 7 kap. 3 § första stycket LKBR framgår att anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod ska skrivas av systematiskt över denna period.

Ingen avskrivning görs för tillgångar som inte minskar i värde. Som exempel på sådana tillgångar kan nämnas mark och, i vissa fall, konstverk.

Utrangeringar och avyttringar

En materiell anläggningstillgång ska inte längre redovisas som tillgång när den har avyttrats eller slutgiltigt tagits ur bruk och bedöms sakna värde vid en framtida avyttring. Vinst eller förlust vid utrangering eller avyttring redovisas i verksamhetens intäkter eller kostnader som mellanskillnaden mellan det redovisade värdet och det belopp som erhålls för tillgången vid eventuell avyttring.

Noter

Av 9 kap. 9 § LKBR framgår att en upplysning ska lämnas om bedömd genomsnittlig nyttjandeperiod för varje post som tas upp som materiell anläggningstillgång.

Upplysningskravet är menat att avse den grupp av tillgångar som redovisas som materiella anläggningstillgångar i respektive post i balansräkningen. Balansräkningens uppställningsform anger tre olika poster för materiella anläggningstillgångar: Mark, byggnader och tekniska anläggningar; Maskiner och inventarier; samt Övriga materiella anläggningstillgångar. Kommuner och regioner får därutöver ta upp andra poster än de som finns upptagna i balansräkningens uppställningsform och dela in dessa i delposter. Kravet på upplysning om bedömd genomsnittlig nyttjandeperiod gäller

då även för dessa poster och delposter (prop. 2017/18:149 s. 68).

Bedömd genomsnittlig nyttjandeperiod beräknas genom att, för varje post, summera anskaffningsvärdet (justerat för hur stor del av året redovisningsenheten innehåft tillgången) för de tillgångar som är föremål för avskrivning och dividera summan med de av årets avskrivningskostnader som är hänförliga till dessa tillgångar.

För varje post i balansräkningen som tas upp som materiell anläggningstillgång ska dessutom upplysning lämnas i not om tillämpad avskrivningsmetod.

Enligt 9 kap. 4 § första stycket LKBR ska upplysning lämnas i not om principerna för värdering av tillgångar. **En sådan upplysning ska omfatta vilka principer som legat till grund för bedömningen av nyttjandeperioden, och därmed avskrivningstiden.**

För varje post som tas upp som materiell anläggningstillgång ska upplysningar lämnas i not om

- **tillgångarnas anskaffningsvärde**
- **tillkommande och avgående tillgångar** (inköp, försäljningar och utrangeringar)
- **överföringar** (från eller till annat slag av tillgång)
- **årets avskrivningar**
- **årets nedskrivningar**
- **ackumulerade avskrivningar**
- **ackumulerade nedskrivningar.**

Upplysningar ska lämnas i not om vilka beloppsgränser som tillämpas vid bedömningen av vad som ska anses vara inventarier av mindre värde och som därför inte ska aktiveras.

Tillämpas bestämmelsen om redovisning till bestämd mängd och fast värde i 7 kap. 8 § LKBR, ska det av upplysning i not framgå vilka

tillgångar som redovisas enligt denna bestämmelse samt värdet på dessa.

Om ränta har aktiverats med stöd av 7 kap. 2 § tredje stycket LKBR, ska upplysning om det inräknade beloppet lämnas i not.

I RKR:s idéskrift "Noter – exempel och kommentarer" finns vägledning för upprättande av noter i enlighet med RKR:s rekommendationer.

Ikraftträdande

Denna rekommendation gäller från och med räkenskapsåret 2023. Tidigare tillämpning uppmuntras.

Rekommendationen ersätter rekommendation RKR R4 Redovisning av materiella anläggningstillgångar (från 2018). I denna version har justeringar och uppdateringar, i förhållande till tidigare normering, markerats.

Bakgrund

För att kunna bedriva verksamhet i kommuner och regioner, krävs det en rad olika resurser, inte minst i form av materiella anläggningstillgångar. Materiella anläggningstillgångar används över flera redovisningsperioder.

Avskrivningar används i redovisningen för att fördela utgiften för en tillgång över tid. Motivet är att ge en rättvisande bild av redovisningsenhetens förbrukning för respektive redovisningsperiod. Avskrivningskostnaderna ska spegla den faktiska resursförbrukningen (prop. 2017/18:149 s. 67).

För att man på ett korrekt sätt ska kunna spegla resursförbrukningen, krävs det att investeringsutgifter periodiseras och fördelas över den tid då en tillgång nyttjas. Viktiga delar, komponenter, i anläggningstillgångar kan behöva ersättas regelbundet, men med olika tidsintervall. Det kan gälla exempelvis pumpar, styrutrustning och doseringsutrustning i reningsverk, idrottsplatser, gator och vägar. Ett annat exempel på materiella anläggningstillgångar där viktiga komponenter kan behöva särskiljas är byggnader. Byggnaden har normalt flera betydande komponenter såsom stomme, stammar, fasad, tak, hissar, ventilationsutrustning och liknande. Dessa komponenter har vanligtvis väsentligt olika nyttjandeperioder och byts därför ut med olika tidsintervall i takt med sin förbrukning.

Om avskrivning sker på andra grunder än resursförbrukning, påverkar det resultat och finansiell ställning på ett sätt som försvårar jämförelser såväl mellan redovisningsenheter som över tiden för samma redovisningsenhet.

Överväganden och motivering

Det finns ett flertal bestämmelser om redovisning av materiella anläggningstillgångar i LKBR, bland annat i dess sjunde kapitel om värdering. Det finns dock en rad frågor där kompletterande normering från RKR behövs för att uppnå en rättvisande redovisning som möjliggör jämförbarhet, såväl över tid som mellan olika redovisningsenheter. Det gäller till exempel komponentavskrivning och upplysningskrav.

Det finns vissa skillnader mellan rekommendationens innehåll och motsvarande avsnitt i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning (K3). Ett exempel är att man inom kommunsektorn är restriktiv med att ta med indirekta utgifter i anskaffningsvärdet. Det beror på den kommunala särarten, bland annat att tillgångarna i kommunsektorn normalt inte används för att ge ekonomiska fördelar och att kommuner förväntas finansiera löpande förvaltningskostnader genom skatteintäkter och statsbidrag.