

Bedömd nyttjandeperiod av materiella
anläggningstillgångar i kommunsektorn –
en praxisundersökning

Förord

Rådet för kommunal redovisning (RKR) ska främja och utveckla god redovisningssed i enlighet med lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning. Inom ramen för huvuduppgiften ska RKR göra uttolkningar av god redovisningssed och utarbeta rekommendationer i redovisningsfrågor som är av principiell betydelse eller av större vikt. RKR ska också sprida information om sådana uttolkningar och rekommendationer samt följa genomslaget i kommuners och regioners externa redovisning.

Föreliggande rapport, som kartlagt praxis avseende svenska kommuners upplysningar om genomsnittlig bedömd nyttjandeperiod, är en del av RKR:s arbete med att följa upp genomslaget av reglering och normering i kommuners och regioners externa redovisning.

Resultatet av genomförda praxisstudier används av RKR som underlag för att utveckla och förtydliga de rekommendationer och informationer genom vilka RKR sprider och kommunicerar sin uttolkning av god redovisningssed. Utöver lagstiftning och normering utgör emellertid innehållet i god redovisningssed även etablerad praxis av god kvalitet, förutsatt att denna praxis är förenlig med lag och rekommendationer. RKR anser därför att genomförda praxisundersökningar är av intresse för en vidare krets än ledamöter i RKR:s expertgrupp och styrelse. Förutom redovisningsskyldiga politiker samt tjänstemän, som arbetar med att upprätta finansiella rapporter, torde denna rapport även vara av intresse för förtroendevalda revisorer och deras sakkunnigbiträden samt övriga intressenter som använder sig av kommunernas och regionernas finansiella rapporter.

Rapporten har utarbetats och författats av Pierre Donatella och Julia Marksund Larsson, båda verksamma vid Kommunforskning i Västsverige (KFi). Arbetet har stämts av med och förankrats i den expertgrupp som är knuten till RKR. Rådet för kommunal redovisning är utgivare av rapporten och anser att den kan stimulera till utvecklingen av en god praxis inom det berörda området. För skriftens sakinnehåll och slutsatser svarar dock författarna.

Nicholas Prigorowsky

Rådet för kommunal redovisning

Innehåll

1	Studiens bakgrund, frågeställningar och metod.....	2
1.1	Nyttan med upplysningskravet	2
1.2	Kompletterande upplysningar	3
1.3	Metod och rapportens disposition	3
2	Bedömd genomsnittlig nyttjandeperiod – en beskrivning av praxis.....	5
3	Upplysningar som stöttar tolkningen av bedömd genomsnittlig nyttjandeperiod – en beskrivning av praxis	11
3.1	Redovisningsprinciper	11
3.1.1	Normala avskrivningstider.....	13
3.1.2	Individuell bedömning av nyttjandeperiod	15
3.1.3	Nyttjandeperiod för tillgångar som styrs i avtal	17
3.1.4	Omprövning av nyttjandeperiod	18
3.1.5	Gräns för aktivering av materiella anläggningstillgångar.....	22
3.2	Väsentliga uppskattningar och bedömningar.....	24
4	Sammanfattning och avslutande reflektioner.....	26
	Referenser	29
	Bilaga 1: Kodbok	31

1 Studiens bakgrund, frågeställningar och metod

Föreliggande studie har genomförts på uppdrag av Rådet för kommunal redovisning (RKR). Bakgrunden till uppdraget och studien är de förändringar som skedde 2019 i och med att Lag (1997:614) om kommunal redovisning upphävdes och ersattes av Lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning (LKBR). Den nya lagen innehåller ett explicit krav på att ”en upplysning ska lämnas om bedömd genomsnittlig nyttjandeperiod för varje post som tas upp som materiell anläggningstillgång” (LKBR kapitel 9, § 9). Något motsvarande krav fanns inte i den tidigare gällande lagstiftningen. Frågan som aktualiseras är i vilken utsträckning detta upplysningskrav följs i praktiken samt – i den mån sådana upplysningar lämnas – vilka variationer som finns när det gäller genomsnittlig bedömd nyttjandeperiod. Föreliggande rapport bidrar med en beskrivning av praxis år 2021 (se kapitel 2).

1.1 Nyttan med upplysningskravet

I förarbetena till LKBR finns resonemang rörande nyttan som det nya upplysningskravet anses bidra med. I utredningen betonas att upplysningen om bedömd genomsnittlig nyttjandeperiod ”tillför viktig information och ger läsaren av årsredovisningen en ökad förståelse för tillgångarnas redovisade värde i balansräkningen”. Dessutom bidrar den enligt utredningens mening till att ”underlätta jämförelser både över tid och mellan olika kommuner och landsting” (SOU 2016:24 s. 201-202). När det gäller balansräkningen är det värt att nämna att de materiella anläggningstillgångarna utgör en substantiell post i den kommunala sektorn. Enligt informationen i Räkenskapssammandraget utgjorde de materiella anläggningstillgångarna år 2021 i genomsnitt 61,7 procent av de totala tillgångarna för redovisningsenheten kommunen. För redovisningsenheten kommunkoncernen var motsvarande genomsnitt 79,7 procent.

Vidare kan argumenteras att upplysningen om den bedömda genomsnittliga nyttjandeperioden ger läsaren av årsredovisningen en indikation på hur konservativ kommunen är i sina uppskattningar och bedömningar. Detta är särskilt betydelsefullt med tanke på tidigare studier (se exempelvis Tagesson, 2001; Nordlund, 2014) som har påvisat en betydande variation inom den kommunala sektorn när det gäller tillämpade avskrivningstider. Det har varit vanligt att materiella anläggningstillgångar skrivs av betydligt snabbare än den faktiska nyttjandeperioden. Diskrepansen mellan avskrivningstider och faktisk nyttjandeperiod kan, åtminstone till viss del, förmodligen förklaras av att gamla rutiner i vissa fall fortsatt att prägla praxis. Kommunsektorn har, som bekant för erfarna

kommunalekonomer, gått från en situation där det dåvarande Kommunförbundet tillhandahöll riktlinjer för schablonmässiga avskrivningar (den så kallade ”röda skriften”) till att lag och kompletterande normering numer ställer krav på att det är uppskattningar och bedömningar av faktisk nyttjandeperiod som ska ligga till grund för avskrivningstiden.

1.2 Kompletterande upplysningar

Då LKBR har karaktären av ramlagstiftning fyller kompletterande normering en viktig funktion vid uttolkningen av vad som utgör en god redovisningssed (Donatella med flera, 2022). Detta gäller även för redovisningen av den bedömda genomsnittliga nyttjandeperioden för respektive post som tas upp som materiell anläggningstillgång i balansräkningen. Upplysningen om genomsnittet anses nämligen ensam inte tillräcklig för att informera presumtiva läsare av årsredovisningen. För att stötta tolkningen av denna uppgift krävs att kompletterande upplysningar lämnas om de redovisningsprinciper som tillämpas vid fastställandet av materiella anläggningstillgångars bedömda nyttjandeperiod, samt eventuella väsentliga uppskattningar och bedömningar som kommunen har gjort. Närmare vägledning angående innehållet och utformningen av sådana upplysningar finns i RKR R4 *Materiella anläggningstillgångar*. I rekommendationen finns även en bilaga med praktiska exempel på hur upplysningarna kan utformas. RKR har även givit ut idéskriften *Noter – exempel och kommentarer* (2021:2), som visar hur såväl obligatoriska som icke obligatoriska upplysningar kan utformas. Detta aktualiserar ytterligare en fråga som adresseras inom ramen för föreliggande rapport, nämligen i vilken utsträckning denna vägledning från RKR har fått genomslag i praxis (se kapitel 3).

1.3 Metod och rapportens disposition

Genomförandet av studien har skett i tre steg. I det första steget gjordes en inventering av den kompletterande normeringen och annan vägledning som RKR har publicerat om utformningen av upplysningar rörande bedömningen av nyttjandeperioden för materiella anläggningstillgångar. Baserat på detta och upplysningskravet i LKBR kapitel 9, § 9, utvecklades en kodbok som fångar vilka upplysningar som kommunerna kan tänkas lämna när det gäller nyttjandeperioden. Inom ramen för detta arbete gjordes bland annat en avstämning med företrädare för RKR:s expertgrupp för att säkerställa att de mest relevanta uppgifterna var inkluderade. Den slutgiltiga versionen av kodboken som användes vid genomförandet av studien är bifogad i bilaga 1.

Nästa steg av studien bestod i att samla in och koda alla kommuners årsredovisningar för räkenskapsåret 2022. I de fall där en kommuns årsredovisning inte var tillgänglig på hemsidan skickades ett mejl till registratören. När datainsamlingen avslutades den 21 augusti 2023 hade vi tillgång till årsredovisningen från 276 av totalt 290 kommuner. Det begränsade bortfallet (knappt fem procent av populationen) innebär att studien kan ge en representativ bild av praxis inom kommunsektorn.

Det tredje och sista steget bestod i att analysera och sammanställa den insamlade datan. Resultatet av detta arbete presenteras i de följande kapitlen i denna rapport. I kapitel 2 beskrivs praxisen när det gäller den bedömda genomsnittliga nyttjandeperioden för varje grupp av materiella anläggningstillgångar som redovisas i balansräkningen. I kapitel 3 redovisas praxisen avseende de upplysningar som lämnas om hur bedömningen av nyttjandeperioden för sådana tillgångar fastställs. Kapitel 4 innehåller en sammanfattning av studien samt reflektioner kring de iakttagelser som har gjorts.

2 Bedömd genomsnittlig nyttjandeperiod – en beskrivning av praxis

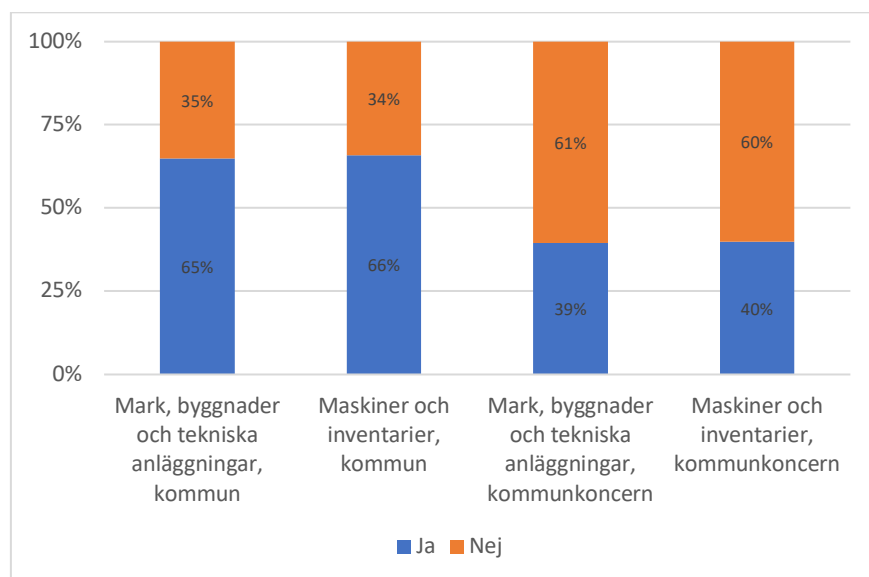
Som tidigare redogjorts för är kommuner enligt LKBR kapitel 9, § 9, ålagda att i sina årsredovisningar lämna upplysningar om den bedömda genomsnittliga nyttjandeperioden för varje grupp av materiella anläggningstillgångar som man tar upp i balansräkningen. Enligt LKBR kapitel 6, § 2, består balansräkningens uppställningsform för materiella anläggningstillgångar av:

- Mark, byggnader och tekniska anläggningar
- Maskiner och inventarier
- Övriga materiella anläggningstillgångar

I förarbetena till LKBR anges att kommuner under materiella anläggningstillgångar får ta upp andra poster och delposter, och att man i sådana fall är skyldiga att lämna upplysning om bedömd genomsnittlig nyttjandeperiod även för dessa poster och delposter (prop. 2017/18:149 s. 68-69). Hur den bedömda nyttjandeperioden ska beräknas framgår av kompletterande normering. I RKR R4 anges att bedömd genomsnittlig nyttjandeperiod för varje grupp av materiella anläggningstillgångar som återfinns i balansräkningen ska beräknas genom att ”för varje post, summera anskaffningsvärdet (justerat för hur stor del av året redovisningsenheten innehaft tillgången) för de tillgångar som är föremål för avskrivning och dividerar med de av årets avskrivningskostnader som är hänförliga till dessa tillgångar” (s. 10).

I Figur 1 presenteras hur många kommuner som i 2022 års årsredovisning har lämnat den obligatoriska upplysningen om bedömd genomsnittlig nyttjandeperiod för mark, byggnader och tekniska anläggningar samt maskiner och inventarier.

Figur 1. Lämnas upplysning om genomsnittlig nyttjandeperiod för mark, byggnader och tekniska anläggningar samt maskiner och inventarier? (n=276)



Alla kommuner som ingår i studien har tagit upp posterna mark, byggnader och tekniska anläggningar samt maskiner och inventarier i sin balansräkning. Som framgår av Figur 1 är det dock relativt många kommuner som inte redovisar bedömd genomsnittlig nyttjandeperiod för dessa grupper av materiella anläggningstillgångar. När det gäller redovisningsenheten kommunkoncernen är det fler än hälften av kommunerna som avviker från upplysningskravet, och när det gäller redovisningsenheten kommunen så är det ungefär en tredjedel som avviker. Så såg praxis ut i 2022 års årsredovisningar, det vill säga i den fjärde årsredovisningen efter att LKBR trädde i kraft. Då detta är en tvärsnittsstudie är det inte möjligt för oss att uttala oss om utvecklingen och förändringen över tid. Men då det än så länge handlar om en ganska kort period som detta lagkrav har tillämpats är det möjligt att följsamheten kommer förbättras över tid.

Det ska också nämnas att det förekommer viss variation bland kommunerna som inte lämnar de upplysningar som LKBR fordrar avseende bedömd genomsnittlig nyttjandeperiod. I vissa fall lämnas andra typer av upplysningar än vad lagen anger. Det finns exempelvis kommuner som upplyser om bedömd genomsnittlig nyttjandeperiod för samtliga materiella anläggningstillgångar eller ett intervall av nyttjandeperioder som tillämpas för ett visst tillgångsslag. Många av kommunerna som inte uppfyller lagens krav har dock inte lämnat några upplysningar alls.

I Tabell 1 presenteras deskriptiv statistik avseende bedömd genomsnittlig nyttjandeperiod för mark, byggnader och tekniska anläggningar samt maskiner och inventarier. Denna statistik

omfattar naturligt nog inte alla 276 kommuner som ingår i studien, utan är begränsade till kommunerna som har lämnat upplysningar om den bedömda nyttjandeperioden i sin årsredovisning. Då det finns ett betydande bortfall, framför allt när det gäller uppgifterna som hämtats från de sammanställda räkenskaperna, så bör uppgifterna tolkas med försiktighet.

Tabell 1. Deskriptiv statistik avseende bedömd genomsnittlig nyttjandeperiod för mark, byggnader och tekniska anläggningar samt maskiner och inventarier (år)

	n	Min	Första kvartilen	Andra kvartilen (median)	Tredje kvartilen	Max	Medel	Standardavvikelse
Mark, byggnader och tekniska anläggningar, kommun	179	14,8	25,0	30,8	35,0	75,0	30,7	8,0
Mark, byggnader och tekniska anläggningar, kommunkoncern	109	16,4	28,0	33,8	39,6	52,0	33,6	7,4
Maskiner och inventarier, kommun	182	2,0	7,0	8,9	12,0	32,9	10,0	5,0
Maskiner och inventarier, kommunkoncern	110	3,4	7,0	10,0	14,6	31,6	11,6	6,3

Som framgår av Tabell 1, uppgår bedömd genomsnittlig nyttjandeperiod för mark, byggnader och tekniska anläggningar till liknande värden för de två redovisningsenheterna. För kommunen ligger detta snitt på 30,7 år, medan det för kommunkoncernen är något längre med 33,6 år. Det är intressant att notera att den största variationen i bedömd genomsnittlig nyttjandeperiod återfinns hos kommunen, där den kortaste perioden är 14,8 år och den längsta 75,0 år. Det är även märkbart att variationen kring medelvärdet är något högre för kommunen jämfört med kommunkoncernen. Standardavvikelsen för dessa värden är 8,0 respektive 7,4. Samtidigt ska det nämnas att den bedömda genomsnittliga nyttjandeperioden för mark, byggnader och tekniska anläggningar för hälften av kommunerna ligger i intervallet 25,0 (första kvartilen) till 35,0 (tredje kvartilen) år.

När det kommer till bedömd genomsnittlig nyttjandeperiod för maskiner och inventarier är det som förväntat en betydligt kortare period. För kommunen är snittet i sektorn 10,0 år och för kommunkoncernen något längre med 11,6 år. Intressant nog visar det sig även att variationen i bedömd genomsnittlig nyttjandeperiod är större för maskiner och inventarier jämfört med mark, byggnader och tekniska anläggningar. Den kortaste bedömda genomsnittliga nyttjandeperioden för kommunen är 2,0 år och den längsta är 32,9 år. För kommunkoncernen är motsvarande värden 3,4 år och 31,6 år.

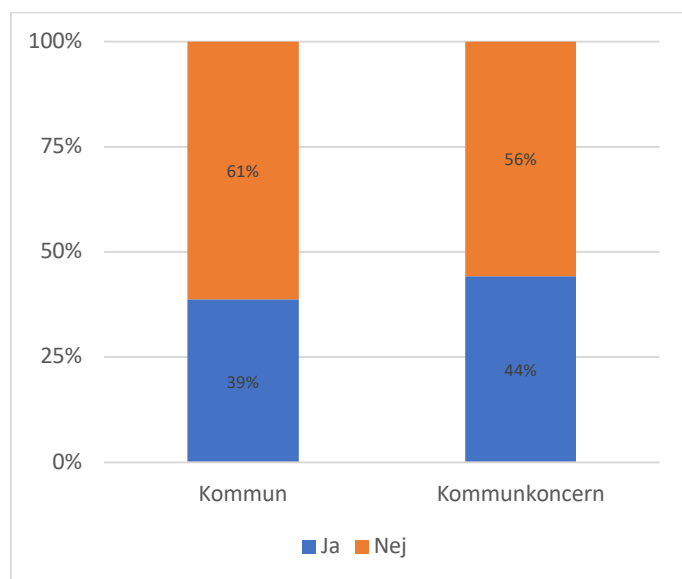
Det ligger inte inom ramen för denna studie att analysera orsakerna bakom de observerade skillnaderna i bedömd genomsnittlig nyttjandeperiod. Trots detta väcker

observationen frågan om vad de ibland betydande skillnaderna kan bero på. En genomgång av den mycket korta bedömda genomsnittliga nyttjandeperioden för maskiner och inventarier i vissa kommuner och kommunkoncerner antyder att detta delvis kan förklaras av att det finns redan fullt avskrivna tillgångar i balansräkningen. Anskaffningsvärdet, som är en del av beräkningen, inkluderar alltså det historiska anskaffningsvärdet för vissa redan avskrivna tillgångar. Dessa delas sedan med årets avskrivningar som endast förekommer på de tillgångar som ännu inte är fullt avskrivna. Detta resulterar i en mycket kort bedömd genomsnittlig nyttjandeperiod.

Att det finns skillnader i bedömd genomsnittlig nyttjandeperiod kan också bero på andra faktorer. Det går naturligtvis inte att utesluta att en del av förklaringen ligger i variationerna av vilka typer av tillgångar som har förvärvats och nu används. En annan möjlig förklaring kan vara att den faktiska användningen av tillgångarna varierar (tänk exempelvis snöskottningsutrustning i norra respektive södra Sverige). Dessutom går det inte att utesluta att organisatorisk struktur (vilka tillgångar som finns i kommunen respektive andra juridiska enheter) och redovisningsval (klassificeringen av leasade tillgångar, konsolidering av andra juridiska, etcetera) kan spela en roll. Dessa faktorer är något som framtida studier kan utforska närmare.

LKBR lämnar som tidigare nämnts möjlighet för att kommuner kan ta upp andra materiella anläggningstillgångar än mark, byggnader och tekniska anläggningar samt maskiner och inventarier. Dels ingår gruppen benämnd övriga materiella anläggningstillgångar, dels finns möjlighet att ta upp andra poster eller delposter. Hur många som tagit upp övriga materiella anläggningstillgångar eller andra grupper av materiella anläggningstillgångar i balansräkningen presenteras i Figur 2.

Figur 2. Redovisas övriga materiella anläggningstillgångar eller andra grupper av materiella anläggningstillgångar i balansräkningen? (n=276)



Som framgår av Figur 2 förekommer det i ungefär 40 procent av kommunerna att övriga materiella anläggningstillgångar eller andra grupper av materiella anläggningstillgångar tas upp i balansräkningen. De flesta av dessa poster är dock inte föremål för avskrivningar. Upplysningskravet om bedömd genomsnittlig nyttjandeperiod är i många fall därför inte tillämpningsbart.

Den mest vanligt förekommande frivilliga gruppen av materiella anläggningstillgångar utgörs av pågående investeringar. För kommuner förekommer dessa i 84 av de 107 fall där övriga materiella anläggningstillgångar eller andra grupper av materiella anläggningstillgångar tagits upp i balansräkningen. Som kuriosa kan nämnas att konst, som heller inte är föremål för avskrivningar, förekommer i tre fall. När det gäller redovisningsenheten kommunen är mönstret detsamma. Där förekommer pågående investeringar i 96 av de 122 fall där övriga materiella anläggningstillgångar eller andra grupper av materiella anläggningstillgångar tagits upp. Den näst vanligaste posten för både kommuner och kommunkoncerner är övriga materiella anläggningstillgångar som inte specificeras närmare. För redovisningsenheten kommunen förekommer detta i 18 fall och för kommunkoncernen i 23 fall. Det kan inte uteslutas att det i vissa av dessa fall kan handla om pågående investeringar eftersom upplysningar om bedömd genomsnittlig nyttjandeperiod sällan förekommer.

Av de totala materiella anläggningstillgångarna utgör övriga materiella anläggningstillgångar och de frivilliga grupperna av materiella anläggningstillgångar som tas

upp i balansräkningen generellt sett en liten andel. Det finns – för att återkoppla till de tidigare diskuterade skillnaderna avseende bedömd genomsnittlig nyttjandeperiod – alltså inget som tyder på att de lämnade upplysningarna om bedömd genomsnittlig nyttjandeperiod skulle vara väsentligt påverkade av att vissa kommuner redovisar fler eller mer detaljerade delposter för materiella anläggningstillgångar. De observerade skillnaderna i bedömd genomsnittlig nyttjandeperiod för mark, byggnader och tekniska anläggningar samt maskiner och inventarier förefaller bero på andra faktorer.

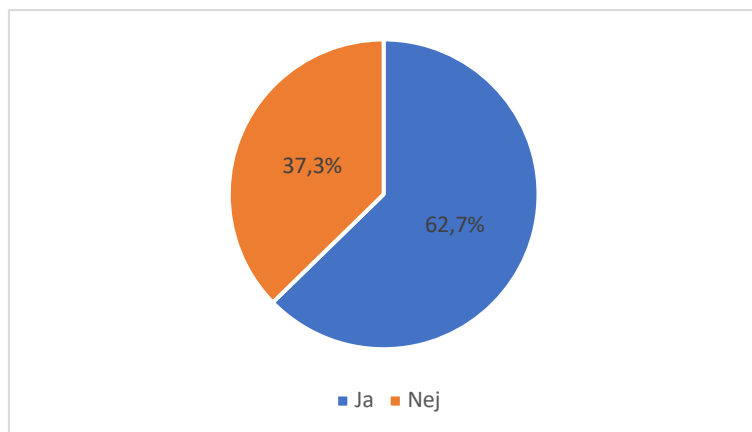
3 Upplysningar som stöttar tolkningen av bedömd genomsnittlig nyttjandeperiod – en beskrivning av praxis

För att ytterligare förbättra begripligheten och jämförbarheten av redovisningsinformationen är det nödvändigt att upplysningar tillhandahålls om de redovisningsprinciper som används för att fastställa den bedömda nyttjandeperioden för materiella anläggningstillgångar samt eventuella väsentliga uppskattningar och bedömningar som kommunen har gjort. Närmare vägledning om innehållet och utformningen av sådana upplysningar finns i RKR R4 *Materiella anläggningstillgångar*. I rekommendationen finns även en bilaga med praktiska exempel på hur upplysningarna kan utformas. RKR har också publicerat idéskriften *Noter – exempel och kommentarer*. I detta kapitel redogör vi för i vilken utsträckning denna vägledning från RKR har fått genomslag i praxis. Dessa upplysningar utgör, som tidigare diskuterats, ett viktigt stöd för att stötta tolkningen av upplysningen som ska lämnas om bedömd genomsnittlig för varje grupp av materiella anläggningstillgångar som tas upp i balansräkningen.

3.1 Redovisningsprinciper

Noterna som avser enskilda poster i resultat- och balansräkningen ska enligt LKBR kapitel 9, § 2, presenteras i samma ordning som de förekommer i respektive finansiell rapport. I dagsläget finns dock ingen närmare vägledning i lag eller kompletterande normering om var i årsredovisningen upplysningar om tillämpade redovisningsprinciper ska placeras. I den idéskrift som RKR har publicerat om noter har man valt att placera redovisningsprinciper i not 1. Denna placering följer utvecklingen som ägt rum inom privat sektor. I Figur 3 presenteras hur stor andel av kommunerna som i 2022 års årsredovisning valde att följa exemplet i idéskriften och placera upplysningarna om tillämpade redovisningsprinciper i not 1.

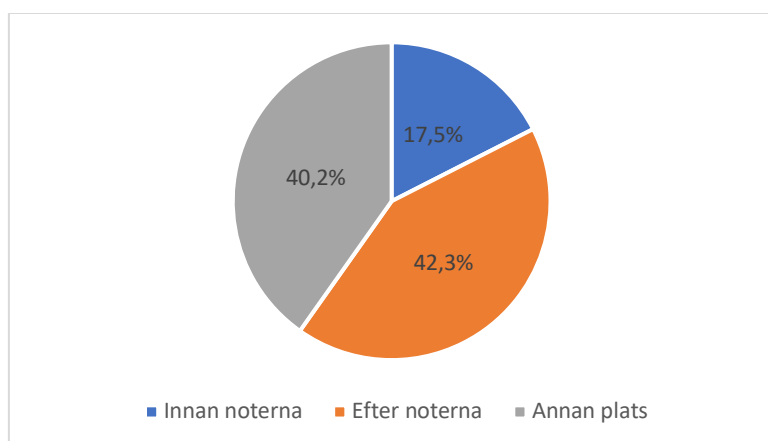
Figur 3. Lämnas upplysning om redovisningsprinciper i not 1? (n=276)



Som framgår av Figur 3 var det 62,7 procent av kommunerna som lämnade upplysningar om tillämpade redovisningsprinciper i not 1. Det kan således konstateras att även om RKR:s idéskrift formellt sett inte är normerande, har den uppenbart påverkat praxis och lett till viss grad av harmonisering mellan privat och kommunal sektor.

Av de 37,3 procent (totalt 103 kommuner) som inte lämnade upplysningar om tillämpade redovisningsprinciper i not 1 var det sex kommuner (5,8 procent) som hade valt att placera dessa upplysningar i någon annan not i notförteckningen. I Figur 4 presenteras var de resterande 97 kommuner, som inte placerat informationen om redovisningsprinciper i notförteckningen, i stället lämnade dessa upplysningar.

Figur 4. Var lämnas upplysning om redovisningsprinciper ifall de inte var placerade i notförteckningen? (n=97)



Av de 97 kommuner som inte lämnat upplysningar om tillämpade redovisningsprinciper i not 1 eller övrig notförteckning hade 41 av dem (42,3 procent) placerat upplysningar om tillämpade redovisningsprinciper strax efter notförteckningen, medan 17 kommuner (17,5

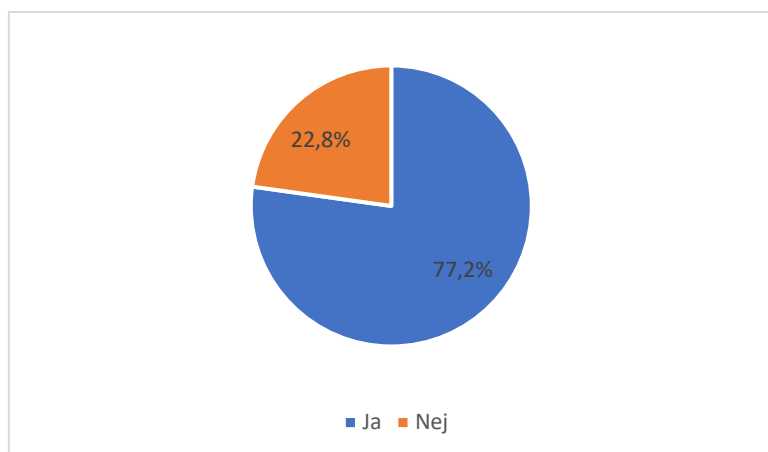
procent) hade placerat upplysningarna strax före notförteckningen. De återstående 39 kommunerna (40,2 procent) lämnade upplysningar om redovisningsprinciper på andra platser i årsredovisningen. Många av dessa kommuner har valt att placera informationen om redovisningsprinciper i anslutning till de finansiella rapporterna eller särredovisningen av vatten och avlopp.

3.1.1 Normala avskrivningstider

Enligt LKBR kapitel 9, § 4, ska upplysningar lämnas i not om vilka principer som legat till grund för värderingen av tillgångar. Mer detaljerad vägledning finns i RKR R4 *Materiella anläggningstillgångar*. I normerande text specificeras att lagkravet på upplysningar om vilka principer som legat till grund för värderingen av tillgångar också ska omfatta ”vilka principer som har legat till grund för bedömningen av nyttjandeperioden och, därmed, avskrivningstiden” (RKR R4, s. 11).

Det är naturligtvis inte praktiskt genomförbart att göra en individuell bedömning av nyttjandeperioden för varje materiell anläggningstillgång som en kommun förfogar över. Utgångspunkten måste därför vara att en samlad bedömning görs av nyttjandeperioden för varje typ av materiell anläggningstillgång. Med andra ord fastställs de normala avskrivningstiderna som vanligtvis tillämpas för olika tillgångstyper. I Figur 5 presenteras hur vanligt det är att upplysningar om de normala avskrivningstiderna lämnas i årsredovisningen.

Figur 5. Lämnas upplysningar om de normala avskrivningstider som tillämpas för respektive tillgångstyp? (n=276)



Av Figur 5 framgår det att en klar majoritet av kommunerna lämnade upplysningar om vilka normala avskrivningstider som tillämpas för materiella anläggningstillgångar. Av de drygt 77

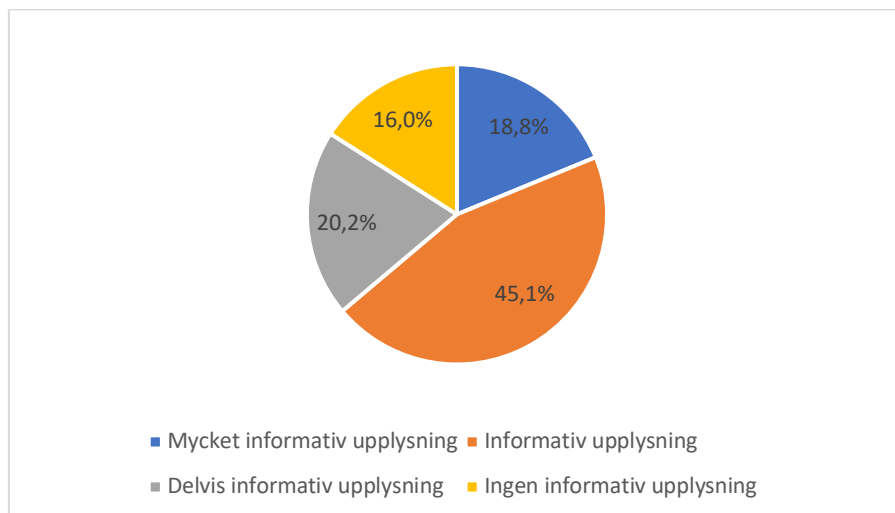
procent, vilket motsvarar totalt 213 stycken, som lämnade sådana upplysningar hade 74,0 procentenheter placerat dessa i not 1, medan resterande 3,2 procentenheter hade dem i en egen not (dock ej not 1) eller tillsammans med andra upplysningar. Nästan 23 procent lämnade ingen upplysning om de normala avskrivningstider som tillämpas

Av de totalt 213 kommuner som lämnat upplysningar om normala avskrivningstiden för materiella anläggningstillgångar är det en relativt stor spännvidd avseende detaljeringsgraden. För att illustrera vad för typ av information som har lämnats har kommunerna klassificerats enligt en fyrgradig skala:

1. **Mycket informativ upplysning har lämnats:** inkluderar upplysning om vilka normala avskrivningstider som gäller för olika tillgångsslag samt information om avskrivningstid för komponenter.
2. **Informativ upplysning har lämnats:** inkluderar upplysning om vilka normala avskrivningstider som gäller för olika tillgångsslag.
3. **Delvis informativ upplysning har lämnats:** inkluderar de som enbart anger upplysning om avskrivningstid för komponenter eller de som enbart anger ett tidsintervall för mark och inventarier.
4. **Ingen informativ upplysning har lämnats:** inkluderar de som enbart lämnat kommentar kring schabloniserade tidsintervall utan specifikation av vilken tillgångstyp det avser.

Det bör påpekas att den här typen av klassificering naturligtvis rymmer ett visst mått av subjektivitet, inte minst då det alltid finns gränsfall. Denna metod är dock ett sätt att ge en bild av hur praxis idag ser ut. I Figur 6 presenteras klassificeringen av de 213 kommuner som lämnade upplysningar om de normala avskrivningstider som man tillämpar.

Figur 6. Hur informativ upplysning har lämnats om de normala avskrivningstider som tillämpas? (n=213)



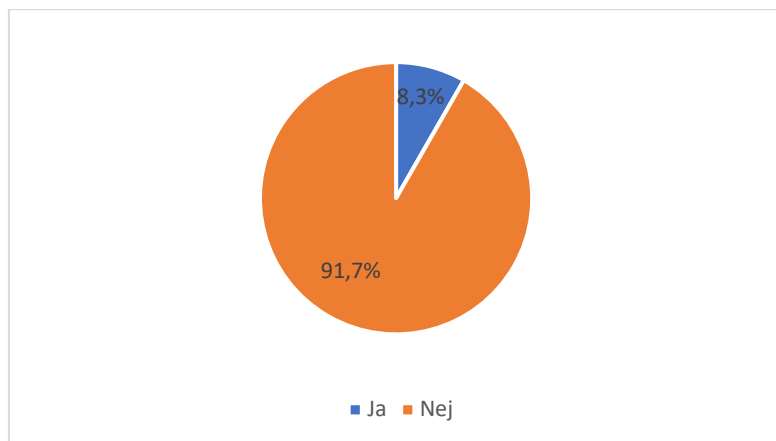
Av Figur 6 framgår att många av de kommuner som lämnar upplysningar om de normala avskrivningstider som tillämpas tillhandahåller information med en relativt hög detaljeringsgrad. Enligt vår klassificering har drygt 45 procent lämnat *informativa upplysningar* om vilka generella avskrivningstider som används, där också informationen är uppdelad på vilket tillgångsslag det rör sig om. Knappt 20 procent har enligt vår klassificering lämnat *mycket informativa upplysningar*, där de har gett uppgifter om avskrivningstider både per tillgångsslag och per komponent. Drygt 20 procent har lämnat information av sådant slag att vi har klassificerat den som *delvis informativa upplysningar*, vilket innebär att de endast har angett information om avskrivningstider per komponent eller gett en mycket generell kommentar om vilket tidsintervall som används för mark och byggnader samt maskiner och inventarier. Resterande 16 procenten har endast lämnat upplysningar om vilka schabloner som tillämpas utan någon närmare specifikation om vilket tillgångsslag som avskrivningstiderna avser. Dessa har klassificerats som *ingen informativ upplysning*.

3.1.2 Individuell bedömning av nyttjandeperiod

Som tidigare nämnts är det inte praktiskt genomförbart att göra en individuell bedömning av nyttjandeperioden för varje materiell anläggningstillgång som en kommun förfogar över. I vissa fall kan det dock vara motiverat att göra en individuell bedömning av en tillgångs nyttjandeperiod. Både i *Bilaga 1 Exempel på notupplysningar*, som återfinns i rekommendation RKR R4, och i RKR:s idéskrift om noter presenteras exempel på hur sådan information kan lämnas. Hur vanligt det är att kommuner lämnar upplysningar om när en

individuell bedömning av nyttjandeperiod görs för materiella anläggningstillgångar presenteras i Figur 7.

Figur 7. Lämnas upplysningar om när en individuell bedömning av nyttjandeperiod görs för materiella anläggningstillgångar? (n=276)



Som framgår av Figur 7 är det mycket ovanligt att årsredovisningen innehåller upplysningar om när en individuell bedömning av nyttjandeperiod tillämpas. Endast 8,3 procent av de studerade kommunerna, vilket motsvarar totalt 23 stycken, har lämnat sådana upplysningar. Bland de 23 kommuner som rapporterade om att de gör en individuell bedömning av nyttjandeperiod har 17 inte specificerat en tydlig gräns för när sådana bedömningar görs. Det innebär att dessa kommuner enbart har informerat om att en individuell bedömning genomförs när omständigheterna kräver det, utan att ge närmare information om de specifika kriterier som ligger till grund för dessa bedömningar. Endast sex kommuner har angivit en tydlig gräns, i form av belopps- och/eller tidsperiodskriterier, för när de utför individuella bedömningar. I Tabell 2 presenteras kriterierna som dessa sex kommuner har använt.

Tabell 2. Gränser för när en individuell bedömning görs av nyttjandeperiod

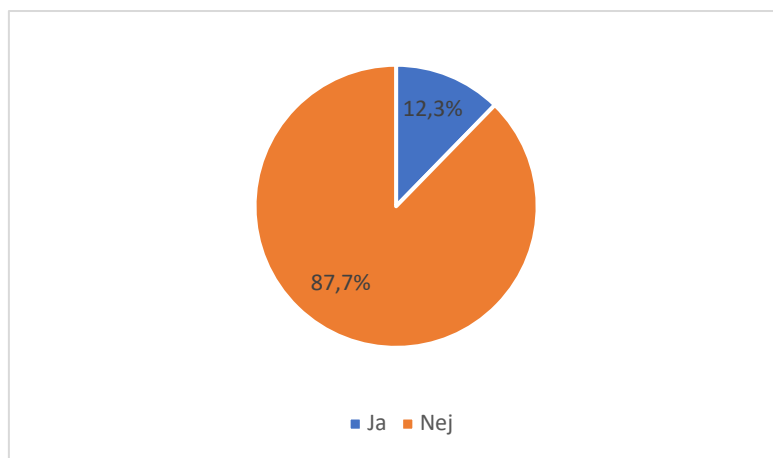
Kommun	Anskaffningsvärde	Nyttjandeperiod
1.	Över 500 tkr	Under 15 år
2.	Över 2500 tkr	Under 15 år
3.	Över tre prisbasbelopp	Under 5 år
4.	Under 5000 tkr	–
5.	Under ett prisbasbelopp	Under 3 år
6.	Över 100 tkr	Under 10 år

I de exempel som RKR har publicerat refereras i båda fallen till gränser kopplade till anskaffningsvärde och nyttjandeperiod. Det kan således konstateras att dessa exempel, som inte är normerande, så här långt har haft en mycket begränsad påverkan på praxis.

3.1.3 Nyttjandeperiod för tillgångar som styrs i avtal

Många kommuner har ingått leasingavtal som enligt definitionen i RKR R5 *Leasing* (november 2018) ska klassificeras som finansiella leasingavtal. Klassificeringen av leasingavtal som finansiella eller operationella har betydelse för hur utgifterna för leasingen ska periodiseras. Som framgår av normerande text i RKR R5 ska tillgångar som klassificerats som finansiella leasingavtal ”skrivas av enligt samma princip som gäller för andra tillgångar av samma slag” (s. 8). Hur vanligt det är att kommuner lämnar upplysningar om vilken nyttjandeperiod som tillämpas för materiella anläggningstillgångar som styrs i avtal presenteras i Figur 9.

Figur 9. Lämnas upplysning om vilken nyttjandeperiod som tillämpas för materiella anläggningstillgångar som styrs i avtal? (n=276)

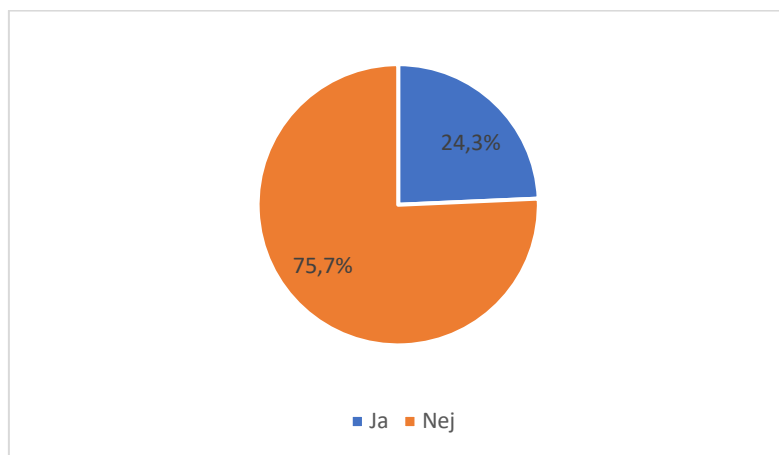


Som framgår av Figur 9 är det, i likhet med informationen om när en individuell bedömning av nyttjandeperiod görs, mycket ovanligt att årsredovisningen innehåller upplysningar om vilken nyttjandeperiod som tillämpas för materiella anläggningstillgångar som styrs i avtal. Endast 12,3 procent av de studerade kommunerna, vilket motsvarar totalt 34 stycken, har lämnat sådana upplysningar. Av de 34 kommunerna är det 27 som har angett att de tillämpar den planerade verkliga nyttjandeperioden som avskrivningstid för de materiella anläggningstillgångar som styrs i avtal. Resterande 7 kommuner lämnar upplysningar som visar att avskrivningarna baseras på en nyttjandeperiod som inte är den planerade verkliga.

3.1.4 Omprövning av nyttjandeperiod

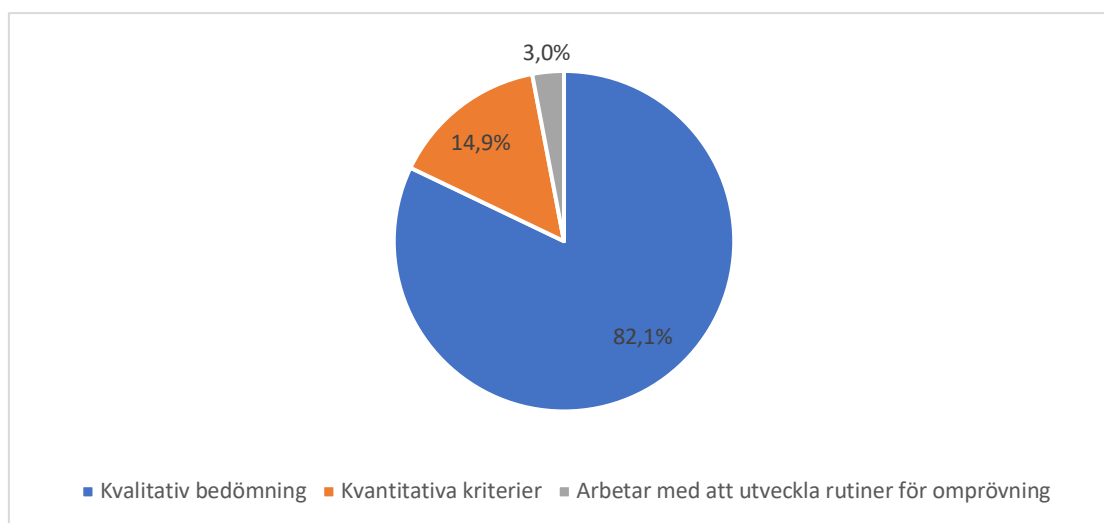
Av normerande text i RKR R4 framgår att ”restvärden och fastställda nyttjandeperioder för tillgångar ska systematiskt omprövas” (s. 8). Både i *Bilaga 1 Exempel på notupplysningar*, som återfinns i RKR R4, och i RKR:s idéskrift om noter presenteras exempel på hur kravet på systematiska omprövningar kan tolkas och tillämpas. I Figur 10 presenteras hur många kommuner som i sin årsredovisning lämnade upplysning om när en omprövning av nyttjandeperiod äger rum.

Figur 10. Lämnas upplysning om kriterierna för när en omprövning av nyttjandeperiod sker? (n=276)



Av Figur 10 framgår att 75,7 procent av de studerade kommunerna inte lämnade någon upplysning om huruvida omprövning av nyttjandeperiod sker, medan 24,3 procent gjorde det. Det är alltså en betydande andel av kommunerna som inte gav någon information om när de initierar en omprövning av den bedömda nyttjandeperioden för sina materiella anläggningstillgångar. Det är också värt att notera att de 24,3 procent av kommunerna, vilket motsvarar 67 stycken, som lämnade upplysningar om att omprövningar, tillämpade varierande gränsdragningar. De olika kriterierna som tillämpas presenteras i Figur 11.

Figur 11. När görs en omprövning av bedömd nyttjandeperiod? (n=67)



Figur 11 visar att det finns tre typer av upplysningar som lämnas angående omprövning av nyttjandeperioden. Den vanligast förekommande är att kommunerna anger, utan närmare specificering, att en omprövning genomförs när det finns omständigheter som pekar på att det är nödvändigt. Denna typ av kvalitativa bedömning förekommer i drygt 80 procent av de kommuner som lämnar upplysningar om omprövningar. Näst vanligaste är att kommunerna är mer detaljerade och, i likhet med de praktiska exempel RKR utvecklat, specificerar kvantitativa gränsvärden för när en omprövning äger rum. Dessa gränsvärden är kopplade till restvärdet och/eller den bedömda nyttjandeperioden och förekommer i knappt 15 procent av de kommuner som har lämnat upplysningar om omprövningar. Därutöver finns två kommuner, eller om uttryckt i relativa termer, tre procent som uppger att de arbetar med att utveckla rutiner för omprövning i enlighet med aktuell normering.

Inom den begränsade gruppen av kommuner som specificerar gränsvärden för när en omprövning äger rum finns vissa skillnader. De olika gränsvärden som tillämpas i de tio kommuner som det handlar om presenteras i Tabell 3.

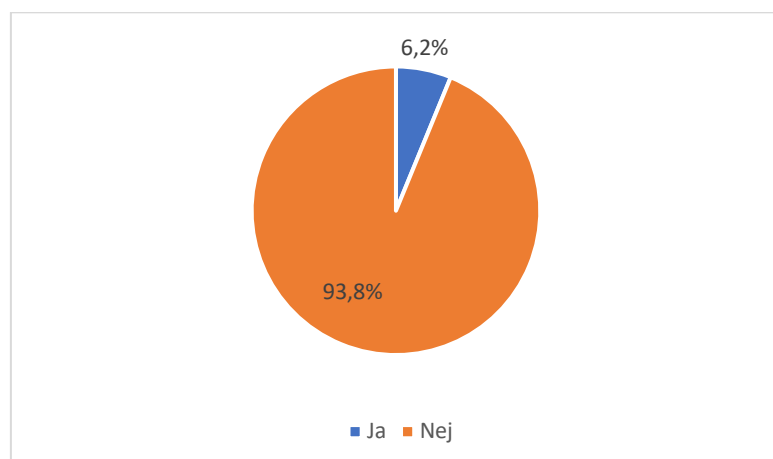
Tabell 3. Angivna gränsvärden för när en omprövning av nyttjandeperiod sker

Kommun	Bokfört restvärde	Bedömd nyttjandeperiod
1.	Understiger 100 tkr	10 år eller lägre. Om nyttjandetid överstiger 15 år görs alltid en omprövning vid större reparations/ombyggnadsåtgärder när 2/3 av ursprungligt bedömd nyttjandetid förflutit
2.	Understiger 500 tkr	10 år eller lägre
3.	Överstiger ett prisbasbelopp	3 år eller längre
4.	Överstiger ett prisbasbelopp	–
5.	–	15 år eller längre, eller när 2/3 av ursprungligt bedömd nyttjandetid förflutit
6.	Understiger 500 tkr	10 år eller lägre
7.	10 mkr eller mer	15 år eller längre
8.	–	15 år eller längre
9.	–	15 år eller längre (vid reparations/ombyggnadsåtgärder) eller när 1/2 eller 2/3 av ursprungligt bedömd nyttjandetid förflutit
10.	Understiger 500 tkr	10 år eller lägre

Tabell 3 visar att tre kommuner tillämpar ett bokfört restvärde på under 500 000 kronor och en nyttjandeperiod på tio år eller mindre som gräns för omprövning. En kommun har en gräns på minst tio miljoner kronor med en nyttjandeperiod på minst 15 år, medan två kommuner använder ett prisbasbelopp som gräns för omprövning. Fyra kommuner omprövar en tillgångs nyttjandeperiod om den är 15 år eller längre, medan tre kommuner omprövar om nyttjandeperioden är tio år eller kortare.

Om en ny bedömning av nyttjandeperioden väsentligt avviker från tidigare bedömningar, krävs åtgärder enligt normerande text i RKR R4: Avskrivningsbeloppen för innevarande och framtida perioder ska då justeras. I vägledande material från RKR, i form av bilaga 1 i RKR R4 och RKR:s idéskrift om noter, framgår att det är lämpligt att lämna upplysningar om hur en förändrad bedömning av nyttjandeperioden har hanterats med avseende på tillgångens avskrivningstid. I Figur 12 presenteras antalet kommuner som har lämnat upplysningar om hanteringen av en sådan förändrad bedömning.

Figur 12. Har upplysning lämnats om hur en förändrad bedömning av nyttjandeperioden hanteras med avseende på avskrivningstiden? (n=276)



Figur 12 visar att 6,2 procent av kommunerna, vilket motsvarar 17 stycken, har lämnat upplysningar om hur en förändrad bedömning av nyttjandeperioden hanteras. Det är värt att notera att bland dessa 17 kommuner finns två som inte har lämnat någon upplysning om omprövning, men ändå har informerat om hur en förändrad bedömning av avskrivningstiden hanteras. Bland de resterande 15 kommuner som har lämnat upplysning om hur en förändrad bedömning av nyttjandeperioden hanteras, har samtliga också lämnat upplysning om omprövning. Tabell 4 presenterar vilken typ av information som har lämnats, och kolumnen ”antal kommuner” visar hur många kommuner som har lämnat varje typ av information.

Tabell 4. Hanteringen av en förändrad bedömning av nyttjandeperioden

Hur hanteras en förändrad bedömning av nyttjandeperioden?	Antal kommuner
Avskrivningstid ändras alltid om den bedöms kortare	6
Avskrivningstid ändras alltid om den bedöms kortare. Om nyttjandetiden bedöms längre ändras den normalt bara om det oavskrivna beloppet överstiger 1/2 prisbasbelopp	1
Avskrivningstid ändras alltid om den bedöms kortare. Om nyttjandetiden bedöms längre ändras den normalt bara om det oavskrivna beloppet överstiger 2,5 mkr	1
Avskrivningstid ändras alltid om den bedöms kortare. Om nyttjandetiden bedöms längre ändras den normalt bara om det oavskrivna beloppet överstiger 500 tkr	3
Om ny bedömning av nyttjandeperiod avviker från tidigare fastställd ändras avskrivningstiden	6
Totalt	17

Tabell 4 visar att det vid hanteringen av en förändrad bedömning av nyttjandeperioden finns några olika principer som används i praktiken. Sammantaget kan dock konstateras att upplysningarna av detta slag är sällsynta.

3.1.5 Gräns för aktivering av materiella anläggningstillgångar

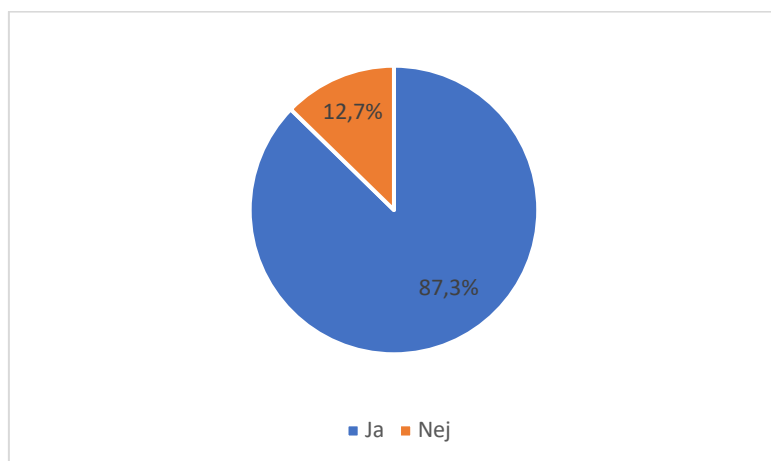
I RKR R4 finns vägledning om när inventarier ska aktiveras som en materiell anläggningstillgång och systematiskt skrivs av under nyttjandeperioden, respektive när de ska kostnadsföras direkt vid anskaffningen. I rekommendationen anges följande gränsdragning:

”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.”

(RKR R4, s. 8, fetmarkering i original)

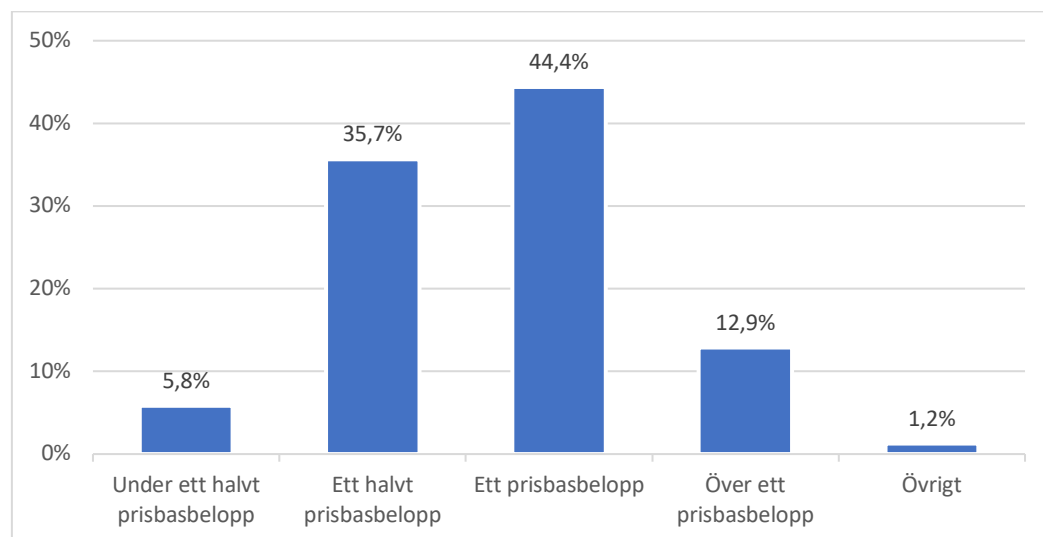
Det är den fetmarkerade texten i RKR:s rekommendationer som är normerande. Inventarier med en bedömd nyttjandeperiod om högst tre år behöver således inte inkluderas som materiella anläggningstillgångar i balansräkningen. Det specificerade beloppet är däremot inte normerande, så den exakta definitionen av vad som utgör inventarier av mindre värde måste tolkas av varje enskild kommun. Av den normerande texten i RKR R4 framgår dock att ”upplysningar ska lämnas i not om vilka beloppsgränser som används vid bedömningen av vad som anses vara inventarier av mindre värde och därmed inte aktiveras” (s. 11). Figur 13 visar hur många kommuner som har lämnat information om tillämpade beloppsgränser.

Figur 13. Lämnas upplysning om vilken beloppsgräns som tillämpas för aktivering av inventarier? (n=276)



Av Figur 13 framgår att nästan 90 procent av kommunerna lämnade en upplysning om vilken beloppsgräns som tillämpas för att inventarier ska aktiveras som en materiell anläggningstillgång, medan drygt 10 procent inte gjorde det. De tillämpade beloppsgränserna presenteras i Figur 14.

Figur 14. Beloppsgränser för aktivering av inventarier (n=241)



I Figur 14 visas de olika beloppsgränser som tillämpas av kommunsektorn. Knappt 36 procent använder ett halvt prisbasbelopp (24 150 kronor år 2022), medan drygt 44 procent tillämpar ett helt prisbasbelopp (48 300 kronor år 2022). Knappt 13 procent använder en beloppsgräns som överstiger ett prisbasbelopp, medan knappt sex procent använder en beloppsgräns som är lägre än ett halvt prisbasbelopp. Den femte kategorin, ”Övrigt”, omfattar kommuner som använder beloppsgränser som överstiger ett halvt prisbasbelopp men är lägre än ett helt prisbasbelopp. Dessa utgör cirka en procent av kommunerna som lämnade en upplysning om vilken beloppsgräns som tillämpas för att inventarier ska aktiveras som en materiell anläggningstillgång.

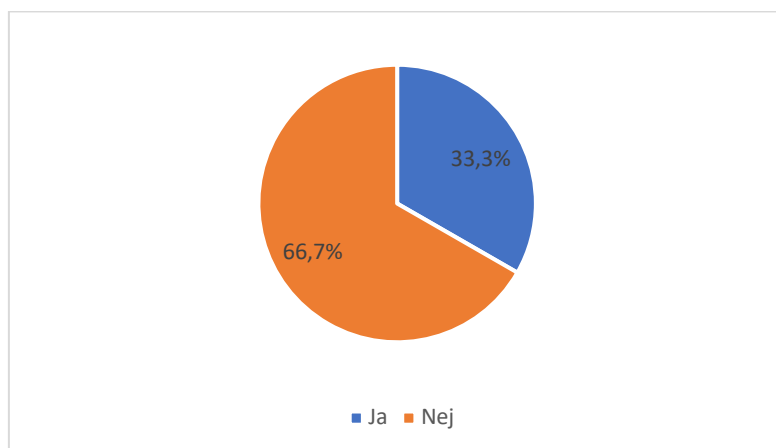
Bland de 31 kommuner som använder beloppsgränsen ”Över ett prisbasbelopp” använder 14 kommuner en gräns på 50 000 kronor, medan åtta kommuner använder en gräns på två prisbasbelopp. Tre kommuner aktiverar inventarier om anskaffningsvärdet överstiger 100 000 kronor, medan en kommun använder en gräns på fyra prisbasbelopp. Av de 14 kommuner som klassificeras som ”Under ett halvt prisbasbelopp” använder de flesta (11 stycken) en gräns på 20 000 kronor. De återstående tre kommunerna använder gränser på 10 000, 23 800 respektive 21 000 kronor.

Sammantaget kan konstateras att det inte har etablerats någon enhetlig praxis när det gäller beloppsgränser för aktivering av inventarier. Det är dock värt att notera att nästan 60 procent av kommunerna använder en gräns som är högre än ett halvt prisbasbelopp, vilket är beloppet som anges i icke normerande text i RKR R4.

3.2 Väsentliga uppskattningar och bedömningar

En redovisning som bygger på bokföringsmässiga grunder innebär att det ofta finns en viss osäkerhet rörande värderings- och klassificeringsfrågor. De väsentliga uppskattningar och bedömningar som ligger till grund för de finansiella rapporterna har därför kommit att ägnas större uppmärksamhet i många samhällssektorer. K3-regelverket kräver bland annat att upplysningar om uppskattningar och bedömningar lämnas i not. Motsvarande krav finns inte i LKBR eller kompletterande normering. Dock har RKR i sin idéskrift om noter valt att följa praxisutvecklingen i privat sektor och placerat (redovisningsprinciper i not 1 och) upplysningar om väsentliga uppskattningar och bedömningar i not 2. I Figur 15 presenteras hur många kommuner som har valt att göra på samma sätt som i RKR:s idéskrift.

Figur 15. Har upplysning om uppskattningar och bedömningar placerats i not 2? (n=276)



Av Figur 15 framgår att drygt 33 procent av kommunerna lämnade upplysningar om uppskattningar och bedömningar i not 2, medan knappt 67 procent inte gjorde det. I den senare gruppen av kommuner finns det viss variation. Drygt 15 procent har inte lämnat någon upplysning alls om gjorda uppskattningar och bedömningar, medan drygt 50 procent har lämnat sådana upplysningar, men de har placerat dem på andra platser i årsredovisningen. Så gott som alla dessa kommuner har inkluderat upplysningarna om uppskattningar och bedömningar tillsammans med upplysningarna om redovisningsprinciper. Vidare är det värt

att notera att långt ifrån alla kommuner har lämnat upplysningar om samtliga transaktioner och händelser som RKR i sin idéskrift nämner som exempel där väsentliga uppskattningar och bedömningar måste göras (avsättningar, värdering av gåvor, exploatering, tvister och grunder för bedömning av jämförelsestörande poster samt riktade statsbidrag). I stället är det flertalet kommuner som endast har lämnat en eller två sådana upplysningar, vanligtvis upplysning om gränsdragning för jämförelsestörande poster och exploatering.

Det var ovanligt att upplysningar om materiella anläggningstillgångar lämnades i not 2, uppskattningar och bedömningar. När sådana upplysningar förekom, innehöll de oftast information om internränta/kapitalkostnad, realisationsvinster som uppkommit i samband med försäljning av materiella anläggningstillgångar eller jämförelsestörande kostnader som härrörde från utrangering av materiella anläggningstillgångar.

4 Sammanfattning och avslutande reflektioner

Sammanfattningsvis visar praxisundersökningen att upplysningskravet enligt LKBR, som kräver redovisning av den bedömda genomsnittliga nyttjandeperioden för varje grupp av materiella anläggningstillgångar i balansräkningen, delvis har implementerats i praktiken. För kommunkoncernen lämnade färre än hälften denna upplysning för tillgångsgrupperna mark, byggnader och tekniska anläggningar samt maskiner och inventarier. För kommunen gällde detta för ungefär två tredjedelar av fallen. Skillnaderna mellan kommunen och kommunkoncernen kan troligtvis förklaras av att K3-regelverket saknar ett motsvarande upplysningskrav om bedömd genomsnittlig nyttjandeperiod, vilket gör det mer arbetsamt att ta fram den nödvändiga informationen för kommunkoncernen.

När det gäller bedömd genomsnittlig nyttjandeperiod varierar dessa beroende på tillgångsgrupp. För mark, byggnader och tekniska anläggningar låg genomsnittet på 30,7 år för kommunen och 33,6 år för kommunkoncernen. Däremot är perioden betydligt kortare för maskiner och inventarier, där genomsnittet är 10,0 år för kommunen och 11,6 år för kommunkoncernen. Det är även värt att notera att det finns variationer i den bedömda nyttjandeperioden mellan olika kommuner, särskilt när det gäller maskiner och inventarier.

Flera av de andra aspekterna av redovisningspraxis som har kartlagts inom ramen för denna studie är inte föremål för lika specifik reglering som upplysningarna om bedömd genomsnittlig nyttjandeperiod. I dessa fall finns mycket av vägledningen i stället i exemplet på notupplysningar som är bifogat i RKR R4 *Materiella anläggningstillgångar* samt den idéskrift om noter som RKR har publicerat. Det kan dock konstateras att denna vägledning i många fall fått ett mycket begränsat genomslag i praktiken. Om det beror på upplysningarnas utformning eller om kommunerna helt enkelt inte systematiskt arbetar med att exempelvis ompröva materiella anläggningstillgångars nyttjandeperiod och att göra en individuell bedömning av vissa materiella anläggningstillgångars nyttjandeperiod är inte något som denna studie ger svar på. Det är frågor som framtida studier får utforska.

Nästan 80 procent av kommunerna har lämnat någon form av upplysning om normala avskrivningstider. Vi kan däremot konstatera att det är mycket ovanligt att årsredovisningen innehåller upplysningar om när en individuell bedömning görs av materiella anläggningstillgångars nyttjandeperiod och vilken nyttjandeperiod som tillämpas för materiella anläggningstillgångar som styrs i avtal. Uppgifter av dessa slag förekommer i cirka tio procent av de studerade kommunerna. Ungefär en fjärdedel lämnar upplysningar om omprövningar av nyttjandeperioden. Den vanligast förekommande är att kommunerna anger,

utan närmare specificering, att en omprövning genomförs när det finns omständigheter som pekar på att det är nödvändigt. I några enstaka fall förekommer också att upplysningar lämnas om hur en förändrad bedömning av nyttjandeperioden hanteras med avseende på avskrivningstiden.

I RKR R4 finns ett krav på att upplysningar ska lämnas om vilka beloppsgränser som används vid bedömningen av vad som definieras som inventarier av mindre värde och därmed inte aktiveras som en materiell anläggningstillgång. Nästan 90 procent av de studerade kommunerna lämnade en upplysning om vilken beloppsgräns som tillämpas. Det kan dock konstateras att det inte har etablerats någon enhetlig praxis när det gäller beloppsgränserna. Det är emellertid värt att notera att nästan 60 procent av de kommuner som har lämnat upplysning om den tillämpade beloppsgränsen använder en gräns som är högre än ett halvt prisbasbelopp, vilket är det belopp som anges i icke-normerande text i RKR R4.

I RKR:s idéskrift om notupplysningar är upplysningarna om tillämpade redovisningsprinciper placerade i not 1 och upplysningarna om uppskattningar och bedömningar i not 2. Fler än hälften av de studerade kommunerna placerade upplysningarna om tillämpade redovisningsprinciper i not 1, och ungefär en tredjedel placerade upplysningarna om uppskattningar och bedömningar i not 2. Det indikerar att RKR:s idéskrift, även om den inte är normerande, har påverkat praxis och skapat en viss harmonisering mellan privat och kommunal sektor.

En övergripande iakttagelse som den genomförda praxisundersökningen ger upphov till är att det, i kommunernas årsredovisning, finns potential att utveckla den information som lämnas gällande bedömd nyttjandeperiod för materiella anläggningstillgångar. För många av upplysningarna, som för närvarande inte är föremål för detaljerad normering, finns det ännu ingen etablerad praxis. Där lagstiftning och normering finns ser det delvis annorlunda ut. I dessa fall har, precis som tidigare diskuterats, en viss harmonisering ägt rum inom kommunsektorn. Det går dock inte att bortse från att avvikelser från lag och normering förekommer när LKBR och den kompletterande normeringen tillämpades för fjärde gången i och med att 2022 års årsredovisningar upprättades. Att avvikelser förekommer bekräftar bilden från tidigare praxisundersökningar (se exempelvis Carlsson med flera, 2016; Thor och Donatella, 2018; Donatella och Olsson, 2021; Eriksson med flera, 2023) och även den forskning som har analyserat följsamhetsfrågor i den kommunala sektorn (se exempelvis Haraldsson och Tagesson, 2014; Donatella, 2020; Donatella och Tagesson, 2021; Donatella med flera, 2022). Det tål därför att upprepas att en harmonisering av regelverket inte automatiskt leder till en harmonisering av praxis. Förändringar tar ofta lång tid och behöver

antagligen också stöttas på olika sätt, exempelvis genom riktade informations- och utbildningsinsatser, för att få genomslag i praxis.

Referenser

- Carlsson, J., Ekström, S. C. Y., Haraldsson, M., & Sandell, N. (2016). *Sammanställd redovisning: En kartläggning av Sveriges kommuners årsredovisningar*. KEFU:s skriftserie nummer 2016:6.
https://lucris.lub.lu.se/ws/portalfiles/portal/87302828/2016_6_Sammanstalld_redovisning.pdf
- Donatella, P. (2020). Determinants of mandatory disclosure compliance in Swedish municipalities. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 32(2), 247-265. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-03-2019-0048>
- Donatella, P., Haraldsson, M., & Tagesson, T. (2022). Reporting on COVID-19—or not? Annual report disclosure of the pandemic as a subsequent event. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 34(6), 117-136.
<https://doi.org/10.1108/JPBAFM-04-2021-0074>
- Donatella, P., & Olsson, A (2021). *Delårsrapporten – En kartläggning av praxis under perioden 2018-2020*. Kommunforskning i Västsverige, rapport nummer 171.
<https://www.kfi.se/wp-content/uploads/2021/10/KFi-rapport-171.pdf>
- Donatella, P., Petersson, H., & Eriksson, O. (2022). *Finansiell analys av kommuner och regioner*. Lund: Studentlitteratur.
- Donatella, P., & Tagesson, T. (2021). CFO characteristics and opportunistic accounting choice in public sector organizations. *Journal of Management and Governance*, 25(2), 509-534. <https://doi.org/10.1007/s10997-020-09521-1>
- Eriksson, O., Petersson, H., & Brunström, P.-Å. (2023). Praxisundersökning 2021 års årsredovisningar. Utgiven av Rådet för kommunal redovisning. <https://www.rkr.se/wp-content/uploads/2023/04/Praxisundersokning-2021.pdf>
- Haraldsson, M., & Tagesson, T. (2014). Compromise and avoidance: The response to new legislation. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 10(3), 288-313.
<https://doi.org/10.1108/JAOC-10-2012-0096>
- Nordlund, B. (2014). Uppföljning – Införandet av krav på komponentavskrivning i kommuner och landsting. Tillämpning – Fastighetsrelaterade tillgångar. Utgiven av Rådet för kommunal redovisning. <https://www.rkr.se/wp-content/uploads/2023/01/Rapport-RKR-2014-Uppfoljning-komponentavskrivning.pdf>
- Prop. 2017/18:149, *En ändamålsenlig kommunal bokföring och redovisning*. RKR rekommendation R4, *Materiella anläggningstillgångar*, november 2018.

RKR rekommendation R5, *Leasing*, november 2018.

SOU 2016:24, *En ändamålsenlig kommunal redovisning*. Betänkande av KomRed.

Tagesson, T. (2001). Redovisning och beräkning av kapitalkostnader i kommunal verksamhet. *Kommunal ekonomi och politik*, 5(3), 45-85.

Thor, M., & Donatella, P. (2018). *Tilläggsupplysningar av varierande kvalitet – en praxisundersökning*. Kommunforskning i Västsverige, rapport nummer 147.

<http://www.kfi.se/wp-content/uploads/2018/08/147.pdf>

Bilaga 1: Kodbok

Genomsnittlig nyttjandeperiod mark, byggnader och tekniska anläggningar

1. Uppgifter har lämnats om genomsnittlig nyttjandeperiod för tillgångstypen mark, byggnader och tekniska anläggningar, kommunen (1=ja, 0=nej)
2. Om ”ja”, ange den genomsnittliga nyttjandeperioden för tillgångstypen mark, byggnader och tekniska anläggningar, kommunen
3. Summa mark, byggnader och tekniska anläggningar, kommunen: ange belopp
4. Uppgifter har lämnats om genomsnittlig nyttjandeperiod för tillgångstypen mark, byggnader och tekniska anläggningar, kommunkoncernen (1=ja, 0=nej)
5. Om ”ja”, ange den genomsnittliga nyttjandeperioden för tillgångstypen mark, byggnader och tekniska anläggningar, kommunkoncernen
6. Summa mark, byggnader och tekniska anläggningar, kommunkoncernen: ange belopp

Genomsnittlig nyttjandeperiod maskiner och inventarier

7. Uppgifter har lämnats om den genomsnittliga nyttjandeperioden för tillgångstypen maskiner och inventarier, kommunen (1=ja, 0=nej)
8. Om ”ja”, ange den genomsnittliga nyttjandeperioden för tillgångstypen maskiner och inventarier, kommunen
9. Summa maskiner och inventarier, kommunen: ange belopp
10. Uppgifter har lämnats om den genomsnittliga nyttjandeperioden för tillgångstypen maskiner och inventarier, kommunkoncernen (1=ja, 0=nej)
11. Om ”ja”, ange den genomsnittliga nyttjandeperioden för tillgångstypen maskiner och inventarier, kommunkoncernen
12. Summa maskiner och inventarier, kommunkoncernen: ange belopp

Genomsnittlig nyttjandeperiod för övriga materiella anläggningstillgångar

13. Övriga materiella anläggningstillgångar och/eller frivilliga delposter redovisas, kommunen (1=ja, 0=nej)
14. Om ”ja”, specificera respektive delpost, kommunen. Ange för respektive delpost om genomsnittlig nyttjandeperiod anges och om möjligt den genomsnittliga nyttjandeperioden. Ange även totalt belopp för respektive delpost.

15. Övriga materiella anläggningstillgångar och/eller frivilliga delposter redovisas, kommunkoncern (1=ja, 0=nej)
16. Om "ja", specificera respektive delpost, kommunkoncern. Ange för respektive delpost om genomsnittlig nyttjandeperiod anges och om möjligt den genomsnittliga nyttjandeperioden. Ange även totalt belopp för respektive delpost.

Redovisningsprinciper

17. Upplysningar om redovisningsprinciper är placerad i not 1 (1=ja, 0=nej)
18. Om "nej", ange om sådana upplysningar har lämnats på annan plats i årsredovisningen
19. Upplysningar lämnas om de generella avskrivningstider som tillämpas (1=ja, 0=nej)
20. Om "ja", klipp in upplysningarna som har lämnats
21. Upplysning har lämnats om att det för vissa materiella anläggningstillgångar görs en individuell bedömning av nyttjandeperioden (1=ja, 0=nej)
22. Om "ja", lista villkoren för när individuell bedömning tillämpas
23. Upplysning har lämnats om nyttjandeperioden som tillämpas för materiella anläggningstillgångar som styrs i avtal (t.ex. leasing) (1=ja, 0=nej)
24. Om "ja", används den planerade verkliga nyttjandeperioden som avskrivningstid? (1=ja, 0=nej)
25. Upplysning har lämnats om villkoren för när en omprövning av nyttjandeperiod sker (1=ja, 0=nej)
26. Om "ja", lista villkoren för när omprövning av nyttjandeperiod sker
27. Upplysning har lämnats om hur en förändrad bedömning av nyttjandeperioden hanteras (1=ja, 0=nej)
28. Om "ja", lista hur en kortare respektive längre bedömd nyttjandeperiod hanteras med avseende på avskrivningstiden (kommentar)
29. Upplysning har lämnats om gräns för när anskaffade inventarier aktiveras som materiell tillgång respektive kostnadsförs direkt (1=ja, 0=nej)
30. Om "ja", lista vilka gränser som tillämpas

Uppskattningar och bedömningar

31. Upplysning om uppskattningar och bedömningar har lämnats i not 2 (1=ja, 0=nej)
32. Om "nej", ange om sådana upplysningar har lämnats på annan plats i årsredovisningen
33. Upplysning om materiella anläggningstillgångar har lämnats i noten/avsnittet för uppskattningar och bedömningar (1=ja, 0=nej)

34. Om ”ja”, lista vilka upplysningar som har lämnats