



Riktlinjer för investeringsredovisning

Beslutsnivå- och datum <i>(läggs in efter beslut)</i>	KS 2021-12-01
Diarienummer	2021KS/1265
Reviderat	-
Lagstadgat styrdokument	Ja
Ersätter styrdokument	-
Uppföljning	Revision två gånger/år
Ansvar	Kommunstyrelsen

Inledning

Syftet med dessa riktlinjer är att säkerställa en adekvat och effektiv hantering för en rättssäker och rättvisande redovisning av investeringar.

Riktlinjerna ligger i linje med Värmdös Vision 2030 om ett långsiktigt hållbart samhälle, såväl socialt som ekologiskt och ekonomiskt. Ekonomisk hållbarhet innebär att säkerställa en god ekonomi och en effektiv organisation.

Riktlinjer för investeringsredovisning svarar mot kommunens övergripande mål om en god ekonomisk hushållning genom att bidra till kvalitetssäkrade rutiner och att kommunens resurser utnyttjas så effektivt som möjligt.

Utgångspunkter

Riktlinjerna för hanteringen av Värmdö kommuns investeringsredovisning utgår från lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning (LKBR). Riktlinjerna följer god redovisningssed i enlighet med rekommendationer från Rådet för kommunal redovisning (RKR) avseende följande redovisningsområden:

- R2 Intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar,
- R3 Immateriella anläggningstillgångar,
- R4 Materiella anläggningstillgångar,
- R5 Redovisning av hyres/leasingavtal,
- R6 Nedskrivningar,
- Information om försäkrings- och skadeståndsansättningar,
- Information om rivnings- och saneringsutgifter.



Beslutsdatum: 2021-12-01	Diarienummer: 2021KS/1265
Dokumentnamn: Riktlinjer för investeringsredovisning	

Centrala begreppsdefinitioner

Av 6 kap. LKBR framgår att begreppet **anläggningstillgångar** avser tillgångar avsedda för stadigvarande bruk eller innehav som skall tas upp som anläggningstillgångar. Avsikten att inneha på sikt är avgörande för om det är en anläggningstillgång.

Fysisk respektive icke fysisk tillgång definieras enligt RKR som **materiell** respektive **icke materiell anläggningstillgång**.

En tillgång förväntas ge ekonomiska fördelar och/eller en framtida servicepotential genom att direkt eller indirekt bidra till att skapa intäkter eller kostnadsbesparingar, i syfte att uppnå de mål som fastslagits för kommunen.

Tillgångens **anskaffningsvärde** är enligt 7 kap. 2 § LKBR det belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning och ska fördelas som en kostnad över nyttjandeperioden; den tid under vilken en tillgång förväntas bli nyttjad för sitt ändamål.

Lagstiftningen sätter en gräns för anskaffningsvärdets storlek för att det ska räknas som en anläggningstillgång samt en gräns för nyttjandetiden. Anläggningstillgångens anskaffningsvärde ska vara högre än ett halvt prisbasbelopp och ha en nyttjandetid på över 3 år.

Tillgångarna redovisas i anläggningsregistret där deras påverkan på kommunens resultat- och balansräkning beräknas.

Anskaffningsvärde

Anskaffningsvärdet motsvarar utgifterna för eller tillverkningen av en förvärvad tillgång (7 kap. 1 § LKBR). Utöver de direkta kostnaderna kan även en skäligen andel av indirekta kostnader räknas in (7 kap. 2 § LKBR). Utgifter för värdehöjande förbättringar av en befintlig anläggningstillgång kan räknas in i anskaffningsvärdet om den lagts ner under räkenskapsåret eller balanserats från tidigare år. De utgifter som aktiveras ska vara direkt hänförliga eller ha en nära anknytning till tillverkningen av tillgången samt bidra till tillgångens framtida värde och/eller servicepotential. Utgifter för telefon, kontor samt allmän administration ska alltså inte tas med i anskaffningsvärdet.

Indirekta kostnader som ska aktiveras i anskaffningsvärdet är löner för personal som direkt arbetar med utveckling eller iordningställandet av tillgången. Kostnaderna ska dock enbart avse direkt nedlagd tid och lön samt det av Sveriges kommuner och regioner (SKR) föreslagna personalomkostnadspåslaget (PO).¹

Huvudregeln är att tillgångarna ska redovisas och bedömas objekt för objekt i anläggningsregistret, med undantag för inventarier med ett naturligt samband som redovisas med ett sammanlagt anskaffningsvärde.

¹ I det sammantagna personalomkostnadstillägget (PO) ingår lagstadgade socialavgifter och avgifter avseende försäkringar och avtalspensioner som bestäms i kollektivavtal mellan SKR och fackliga parter inom offentlig sektor.



Beslutsdatum: 2021-12-01	Diarienummer: 2021KS/1265
Dokumentnamn: Riktlinjer för investeringsredovisning	

Exempel på utgifter som får ingå i anskaffningsvärdet:

- Iordningsställande av plats eller område för installation
- Leverans och hantering
- Installation
- Konsulttjänster som arkitekt-, ingenjör- och juristtjänster
- Lagfart

Onödiga utgifter i samband med uppförandet av en tillgång, eller utgifter som uppenbart hade kunnat undvikas ska inte ingå i anskaffningsvärdet, utan redovisas som kostnader i resultaträkningen.

Vägledande för att avgöra vilka kostnader som kan anses onödiga, eller hade kunnat undvikas, är om de tillför tillgången värde eller inte.

*Exempel på utgifter som **inte** får ingå i anskaffningsvärdet:*

- Administration och andra omkostnader
- Mäklarkostnader
- Utbildning av personal som ska använda eller underhålla tillgången
- Provkörning och intrimning
- Hyra av moduler/baracker i vilken verksamheten bedrivs under ombyggnation
- Rivning, sanering eller utrangering av egna tillgångar som tidigare använts i den egna verksamheten.

Vad gäller entreprenadavtal framgår av föreskriften Allmänna Bestämmelser (AB 04)² att entreprenören har rätt till betalning **utan** att det är tydligt att tillgången tillförs något värde, som exempelvis:

- Förseningar eller hinder.
- Då man tvingas göra om vissa moment beroende på undermåliga underlag vid upphandling
- Vid förlängd byggtid
- Vid forceringar av byggtider
- Garantiskötsel

Komponentredovisning

I de fall det finns väsentliga skillnader i livslängd mellan betydande delar i en anläggningstillgång, ska anläggningen delas upp i dessa delar eller *komponenter* (R4, RKR). Respektive komponent ska skrivas av separat. Syftet med detta är att avskrivningen ska spegla den verkliga resursförbrukningen och därmed även den ekonomiska förbrukningen.

² Föreskriften Allmänna Bestämmelser (AB 04) hanterar vad som ska gälla vid upphandling och avtal av byggnads-, anläggnings- och installationsentreprenad.



Beslutsdatum: 2021-12-01	Diarienummer: 2021KS/1265
Dokumentnamn: Riktlinjer för investeringsredovisning	

Observera att den här metodiken och definitionen av komponent, gör att begreppet ”underhåll” kan komma att hanteras annorlunda.

Vad som tidigare var ”underhåll” och behandlades som en kostnad, kan i det här sammanhanget jämföras med att ersätta en komponent.

Exempel:

Om man har en fastighet där ytskikt är en komponent med avskrivningstid på 10 år, kan ommålningen år 10 vara en ny komponent och eventuellt kvarvarande värde uträngöras. Reparationer och underhåll skall dock fortfarande kostnadsföras löpande under det år de uppkommer.

Avseende väsentlig skillnad i nyttjande och betydande komponent, gäller i Värmdö kommun att skillnaden i nyttjandetid är minst 5 år.

Vid komponentindelning gäller följande:

1. Investeringsobjekt som understiger 10 prisbasbelopp (PBB) ska inte komponentindelas, utan aktiveras som ett objekt med en gemensam nyttjandeperiod.
2. Investeringsobjekt mellan 10 och 20 PBB ska komponentindelas om en eller flera komponenters anskaffningsvärde överstiger 100 tkr. Resterande del av investeringen redovisas sedan sammantaget som en komponent.
3. Investeringsobjekt som överstiger 20 PBB ska alltid komponentindelas givet att det finns tydligt avskiljbara delar med väsentlig skillnad i livslängd. Här bör en enskild komponent överstiga 100 tkr.

Immateriella tillgångar

Med immateriella tillgångar avses en tillgång utan fysisk form som exempelvis nyttjanderätter, programvaror och licenser.

En immateriell anläggningstillgång är en identifierbar, icke-monetär tillgång utan fysisk form. En tillgång är identifierbar om den;

- är avskiljbar, det vill säga det går att avskilja eller dela av den och sälja, överlåta, licensiera, hyra ut eller byta den, antingen enskilt eller tillsammans med hänförligt avtal, tillgång eller skuld såsom ett patent eller en licens.

eller

- uppkommer ur avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter, oavsett om dessa rättigheter är överlåtbara eller avskiljbara från kommunen eller från andra rättigheter och förpliktelser såsom tillstånd, koncessioner eller nyttjanderättigheter.

För att en tillgång ska vara en immateriell anläggningstillgång krävs att den:

1. förväntas ge upphov till framtida ekonomiska fördelar, antingen i form av intäkter eller som kostnadsbesparingar;



Beslutsdatum: 2021-12-01	Diarienummer: 2021KS/1265
Dokumentnamn: Riktlinjer för investeringsredovisning	

2. är en resurs över vilken kommunen har kontroll, vilket innebär förmåga att säkerställa att framtida ekonomiska fördelar kommer kommunen till del och att andras förmåga att få del av dessa fördelar kan begränsas;

samt

3. har uppkommit till följd av inträffade händelser.

En immateriell anläggningstillgång ska redovisas i balansräkningen när posten uppgår till väsentligt värde, förutsatt att det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelarna som har samband med innehavet kommer att tillfalla kommunen, och att tillgångens anskaffningsvärde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Det innebär att en utgift som enbart ger upphov till ökad servicepotential inte ska redovisas som en immateriell tillgång. Möjlighet att aktivera vissa utvecklingskostnader finns, så som utveckling av datasystem och andra egna produkter som kan försälas eller på annat sätt leda till intäkter för kommunen.

Investeringsbidrag

Enligt RKR:s rekommendation (R2, Intäkter) ska inkomst, i den mån en avgift eller ett offentligt bidrag är hänförligt till en investering, intäktsförs på ett sätt som återspeglar investeringens nyttjande och förbrukning. Investeringsinkomster som kommunen erhåller ska redovisas som ett investeringsbidrag och intäktsförs under anläggningens nyttjandeperiod.

Investeringsbidraget ska alltså inte kvittas mot investeringskostnaden, utan bruttovärdet av investeringen samt investeringsbidraget ska tas upp i balansräkningen. Investeringsbidraget ska fördelas och intäktsförs med lika stora delar under anläggningens nyttjandeperiod.

Om anläggningen består av komponenter med olika nyttjandeperioder, ska bidraget fördelas med lika stora delar under anläggningens genomsnittliga nyttjandeperiod. Om anläggningen avyttras eller utträngs innan den ekonomiska livslängden kommit till ända, ska restvärdet av investeringsbidraget påverka periodens driftresultat. Om endast enstaka komponenter, som i stor utsträckning påverkar anläggningens genomsnittliga livslängd, utträngs eller avyttras ska motsvarande del av investeringsbidraget intäktsförs.

Inkomster från gatukostnadsersättningar och andra bidrag till finansiering av investeringar från privata aktörer, intäktsförs i takt med att investeringen färdigställs och intäktskriterierna är uppfyllda. Det vill säga; när investeringen är färdig att tas i drift, har kommunen fullgjort sin förpliktelse och inkomsten ska därför till fullo vara intäktsförd.

Kapitalkostnader

Anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod ska skrivas av systematiskt över denna period (7 kap. 3 § LKBR). På omvänt vis ska ingen avskrivning ske på tillgångar som inte minskar i värde.



Beslutsdatum: 2021-12-01	Diarienummer: 2021KS/1265
Dokumentnamn: Riktlinjer för investeringsredovisning	

I Värmdö kommun tillämpas detta på mark, i viss mån konst samt vägkärnan vid väganläggning.

Kommunen tillämpar även en linjär avskrivning, vilket innebär att tillgången skrivs av med lika stora belopp per år, med påbörjan när tillgången tas i bruk.

De avskrivningstider som normalt tillämpas är 3, 5, 10, 15, 20, 40, 50 respektive 70 år.

Nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång anses uppgå till högst 5 år om inte längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas.

Avskrivning sker från och med den tidpunkt tillgången är färdig att tas i bruk

Aktiverade tillgångar belastas idag med internräntedebitering månadsvis, beräknat på aktuellt restvärde på tillgången med den internräntesats som SKR definierar.

Grupp	Exempel	Avskrivningstid	Notering
Mark		Obegränsad	Inkl. exploatering som ej ska säljas
Fastigheter – ej komponentindelade	Förråd, temporära byggnader	10-33 år	Av mindre värde
Huvudledning		70 år	
Anslutningsledning		50 år	
Maskiner	Mikrovågsugnar, symaskiner och liknande elektronik	5-10 år	
Maskiner	Storköksutrustning, gräsklippare, traktorer	10-20 år	
Inventarier	Skolmöbler, enklare vårdutrustning, lekutrustning	5 år	Kortare avskrivning med tanke på slitage
Inventarier	Möbler och inredning med måttligt slitage	10-20 år	Kontorsmöbler och inredning, viss utomhuslekutrustning
Bilar, transportmedel	Större fordon, bussar	10-20 år	
Bilar, transportmedel	Personbilar, släpvagnar	5-10 år	
Förbättringsavgifter på annans fastighet	Ombyggnationer, lokalanpassningar	5-10 år	Avskrivningstiden får inte överskrida kontraktstiden
Anslutningsavgifter	Debiterade VA-anslutningar	50-70 år	



Beslutsdatum: 2021-12-01	Diarienummer: 2021KS/1265
Dokumentnamn: Riktlinjer för investeringsredovisning	

Utrangeringar och avyttringar

Materiella anläggningstillgångar som avyttrats eller tagits ur bruk och bedöms sakna värde, ska inte längre redovisas som en tillgång. Vinst eller förlust vid avyttring redovisas bland verksamheternas intäkter eller kostnader som mellanskillnaden mellan redovisat värde och erhållet försäljningsbelopp. En tillgång som tagits ur bruk/förstörts eller på annat sätt fallit ur kommunens kontroll ska utrangeras och kvarvarande redovisat värde ska kostnadsföras.

Leasing

Det finns två typer av leasingavtal; *finansiella* och *operationella leasingavtal*. Definitionen av ett finansiellt leasingavtal innebär att de ekonomiska risker och fördelar som förknippas med ägandet av ett objekt i allt väsentligt ligger på hyrestagaren (leasetagaren). Ett leasingavtal som inte klassificeras som finansiellt är ett operationellt leasingavtal. Leasingavgiften för operationella leasingavtal fördelas jämnt över leasingperioden.

Finansiella leasingavtal ska redovisas som anläggningstillgång i balansräkningen och medför att kapitalkostnader redovisas i resultaträkningen. Tillgången ska redovisas enligt samma princip som gäller för andra tillgångar av samma slag.

Leasing och avbetalningsfinansiering är att jämställa med upplåning och omfattas därför av kommunens regler för upplåning, enligt aktuell delegationsordning. Leasing ska endast användas när det är ekonomiskt fördelaktigt jämfört med köp. Med leasing som finansiering av lös egendom avses även hyra, funktionsavtal, uppställningsavtal samt klick- och tjänsteavtal etc. som inkluderar objektfinansiering.

Uppföljning

Riktlinjerna följs upp årligen av kommunens revisorer. Särskild revision genomförs vid behov på anmodan av chefen för redovisningsenheten med godkännande från ekonomichefen.