

MATERIELLA ANLÄGGNINGSTILLGÅNGAR

REDOVISNINGSRÅDET

DECEMBER 1999

Innehållsförteckning	Sid
INLEDNING _____	5
DEFINITIONER _____	5
NÄR SKALL EN MATERIELL ANLÄGGNINGSTILLGÅNG REDOVISAS SOM TILLGÅNG I BALANSRÄKNINGEN? _____	6
INVESTERINGAR AV SÄKERHETS- ELLER MILJÖSKÄL _____	6
VÄRDERINGSFRÅGOR I SAMBAND MED ANSKAFFNINGEN _____	6
<i>Byte av tillgångar</i> _____	7
TILLKOMMANDE UTGIFTER _____	8
VÄRDERING EFTER ANSKAFFNINGSTIDPUNKTEN _____	9
AVSKRIVNINGAR _____	9
<i>Omprövning av nyttjandeperioden</i> _____	10
<i>Omprövning av avskrivningsmetod</i> _____	10
NEDSKRIVNINGAR _____	11
UTRANGERINGAR OCH AVYTTRINGAR _____	11
KLASSIFICERING OCH SPECIFIKATION I BALANSRÄKNINGEN _____	11
UPPSKRIVNINGAR _____	11
<i>Årsredovisningslagens regler om uppskrivning, uppskrivningsfond och uppskrivningsfondens användning</i> _____	12
UPPLYSNINGAR _____	12
IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSREGLER _____	14
ÖVERENSSTÄMMELSE MED IAS _____	14
BILAGA 1	
ÖVERVÄGANDEN OCH KOMMENTARER I ANSLUTNING TILL REKOMMENDATIONENS UTFORMNING _____	15
BILAGA 2	
JÄMFÖRELSE MED IAS _____	17
BILAGA 3	
JÄMFÖRELSE MED TIDIGARE NORMGIVNING _____	18

MATERIELLA ANLÄGGNINGSTILLGÅNGAR

INLEDNING

Denna rekommendation behandlar redovisning av materiella anläggningstillgångar.¹⁾ De grundläggande frågorna gäller

- vid vilken tidpunkt som utgifter avseende materiella anläggningstillgångar skall redovisas som tillgång i balansräkningen,
- hur anskaffningsvärdet skall fastställas samt
- hur avskrivningar skall beräknas.

I rekommendationen behandlas inte redovisning av brytning och exploatering av naturtillgångar såsom mineraler, olja, gas och andra icke förnyelsebara naturtillgångar.

DEFINITIONER

Följande termer används i denna rekommendation med de betydelser som anges nedan:

Materiella anläggningstillgångar är fysiska tillgångar som är avsedda att stadigvarande utnyttjas i verksamheten, inklusive för uthyrning.

Avskrivning är en systematisk periodisering av en tillgångs avskrivningsbara belopp över dess nyttjandeperiod.

Avskrivningsbart belopp utgörs av tillgångens anskaffningsvärde med avdrag för beräknat restvärde. Om uppskrivning skett skall uppskrivningsbeloppet inkluderas i avskrivningsbart belopp.

Restvärde är det belopp företaget förväntas erhålla för en tillgång efter nyttjandeperiodens slut efter avdrag för kostnader i samband med avyttringen.

Nyttjandeperiod är den tid under vilken en tillgång förväntas bli utnyttjad för sitt ändamål av företaget. Nyttjandeperiod kan för vissa tillgångar även uttryckas som det antal enheter, eller motsvarande, som förväntas bli producerade med hjälp av tillgången.

Anskaffningsvärde är det belopp som betalats för en tillgång vid anskaffningen eller verkligt värde av vad som erlagts på annat sätt.

Verkligt värde är det belopp till vilket en tillgång skulle kunna överlåtas eller en skuld regleras mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och har ett intresse av att transaktionen genomförs.

Redovisat värde är det värde som en tillgång tas upp till i balansräkningen.

1) Redovisningsrådets Akutgrupp har givit ut ett utkast till uttalande rörande Särskilda redovisningsfrågor för förvaltningsfastigheter och fastigheter i byggnadsrörelse.

1

2

3

NÄR SKALL EN MATERIELL ANLÄGGNINGSTILLGÅNG REDOVISAS SOM TILLGÅNG I BALANSRÄKNINGEN?

En materiell anläggningstillgång skall redovisas som tillgång i balansräkningen när

- det på basis av tillgänglig information är sannolikt att den framtida ekonomiska nytta som är förknippad med innehavet kommer att komma företaget till del och
- anskaffningsvärdet för tillgången kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Dessa kriterier är vanligtvis uppfyllda då de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med innehavet i allt väsentligt övergått på företaget.

4

INVESTERINGAR AV SÄKERHETS- ELLER MILJÖSKÄL

Investeringar i materiella anläggningstillgångar kan göras av säkerhets- eller miljöskäl. De kan vara en förutsättning för fortsatt verksamhet även om de inte direkt höjer värdet på en enskild produktionsresurs. I sådana fall skall investeringen behandlas som en materiell anläggningstillgång förutsatt att den framtida ekonomiska nyttan av den eller de tillgångar till vilka investeringen hänförs blir större än den skulle ha varit om investeringen inte gjorts. Den tillkommande investeringen inräknas i redovisat värde till den del det inte leder till att ett nedskrivningsbehov uppkommer enligt RR X Nedskrivningar¹⁾. Ett exempel är då en producent av kemiska produkter installerar en ny hanteringsrutin för att uppfylla miljökrav för produktion och lagring av farliga produkter. Utgifterna för installationen aktiveras, till den del det inte leder till ett nedskrivningsbehov enligt RR X Nedskrivningar¹⁾, eftersom företaget inte skulle kunnat fortsätta att producera och sälja sina produkter utan att installationen gjorts.

5

VÄRDERINGSFRÅGOR I SAMBAND MED ANSKAFFNINGEN

Materiella anläggningstillgångar tas vid förvärvet upp i balansräkningen till anskaffningsvärde.

Anskaffningsvärdet utgörs av inköpspriset inklusive tullavgifter och punkt-skatteer samt kostnader som är direkt hänförliga till tillgången för att bringa den på plats och i skick för att utnyttjas i enlighet med syftet med anskaffningen. Från inköpspriset skall avdrag ske för eventuella varurabatter, bonus och liknande liksom för rabatter i form onormalt fördel-

6

7

1) Redovisningsrådet har påbörjat ett arbete med en rekommendation baserad på IAS 36, Impairment of Assets.

aktiga betalningsvillkor. Exempel på direkt hänförbara kostnader är kostnader för

- iordningställande av plats eller område för installation eller uppförande av tillgången,
- leverans och hantering,
- installation,
- konsulttjänster såsom arkitekt-, ingenjör- och juristtjänster,
- lagfart samt
- nedmontering och bortforsling av tillgången och återställande av plats eller område där tillgången varit installerad respektive uppförd till den del sådana beräknade kostnader uppfyller kriterierna för när en avsättning skall redovisas i balansräkningen.¹⁾²⁾

Administrationskostnader och andra allmänna omkostnader inräknas inte i anskaffningsvärdet för materiella anläggningstillgångar om de inte är direkt hänförbara till anskaffningen eller motsvarar utgifter för att bringa tillgången till dess tillstånd och plats på balansdagen. Utgifter för provkörning och intrimning inräknas inte heller i anskaffningsvärdet om de inte ingår som ett led i att skapa en produktionsfärdig tillgång. Löpande driftsförluster som uppstår i ett inledningsskede innan anläggningen når planerad driftsnivå skall belasta resultatet.

8

Anskaffningsvärdet för egentillverkade materiella anläggningstillgångar beräknas enligt samma grunder som gäller för förvärvade tillgångar. För företag som tillverkar liknande tillgångar för försäljning i sin normala verksamhet beräknas anskaffningsvärdet på samma sätt som för dessa. Se Redovisningsrådets rekommendation RR 2, Redovisning av varulager.

9

Materiella anläggningstillgångar som finansierats med finansiella leasingavtal redovisas enligt Redovisningsrådets rekommendation RR 6:99, Leasingavtal.

10

Vid förvärv av dotterföretag och vid direkt förvärv av rörelse ("inkrånsvärv") skall anskaffningsvärdet för materiella anläggningstillgångar beräknas i enlighet med Redovisningsrådets rekommendation RR 1:96, Koncernredovisning.

11

Byte av tillgångar

En materiell anläggningstillgång kan förvärvas genom att likvid, helt eller delvis, erläggs genom att en tillgång av annat slag, t.ex. värdepapper, lämnas i byte. Anskaffningsvärdet för en sådan tillgång utgörs av det verkliga värdet på den lämnade tillgången, justerat för eventuella betalningar i samband med bytet.

12

1) Redovisningsrådet har inlett ett arbete med en rekommendation som behandlar redovisningar av avsättningar baserad på IAS 37, Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets.

2) Om en redovisning enligt punkt 7 av beräknade kostnader för nedmontering, bortforsling och återställande bedöms utgöra hinder för skattemässig avdragsrätt kan avsättningen för sådana kostnader i juridisk person i stället göras successivt över nyttjandeperioden.

En materiell anläggningstillgång kan även förvärvas genom att en likartad tillgång, som utnyttjas på likartat sätt i likartad verksamhet och där verkliga värdet på de båda tillgångarna nära överensstämmer, lämnas i byte. Ersättningen kan också utgöras av en ägarandel i ett företag som äger en liknande tillgång (indirekt ägande). I inget av fallen skall vinst eller förlust redovisas till följd av transaktionen, eftersom något resultat inte kan anses ha intjänats. Anskaffningsvärdet för den förvärvade tillgången skall därför utgöras av redovisat värde på den eller de tillgångar som lämnats i byte, justerat med eventuella betalningar som erhållits eller lämnats för utjämningsändamål. Byten av detta slag förekommer t.ex. i anslutning till förvärv av flygplan, hotell, servicestationer samt skogsfastigheter och andra fastigheter. Den erhållna tillgångens verkliga värde kan visa att det enligt RR X, Nedskrivningar¹⁾ föreligger ett nedskrivningsbehov för den lämnade tillgången. I sådant fall skall den lämnade tillgången skrivas ned och det nedskrivna värdet åsättas den erhållna tillgången.

13

TILLKOMMANDE UTGIFTER

Tillkommande utgifter avseende en materiell anläggningstillgång skall läggas till anskaffningsvärdet för tillgången ifråga till den del tillgångens prestanda förbättras i förhållande till den nivå som gällde då den ursprungligen anskaffades. Alla andra tillkommande utgifter för tillgången skall redovisas som kostnader i den period de uppkommer.

14

Exempel på åtgärder som kan anses medföra en sådan ökning av tillgångens prestanda att utgiften skall läggas till anskaffningsvärdet är:

15

- Modifiering av en produktionsutrustning som förlänger den beräknade nyttjandeperioden eller som höjer utrustningens kapacitet.
- Förändringar som medför avsevärd förbättring av kvaliteten hos producerade produkter.
- Förändringar som medför en avsevärd reduktion av produktionskostnaderna.

Utgifter för reparation och underhåll av en tillgång som syftar till att vidmakthålla eller återställa tillgångens egenskaper så att dess prestationsförmåga motsvarar den nivå som gällde då den ursprungligen anskaffades skall redovisas som kostnad i den period de uppkommer.

16

Avgörande för om utgifter efter förvärvet av en tillgång skall redovisas som kostnader eller ingå i anskaffningsvärdet är de överväganden som gjorts vid förvärvet. Om företaget redan vid förvärvet åtagit sig eller beslutat att inom en snar framtid ta på sig utgifter som är nödvändiga för att tillgången skall kunna utnyttjas för sitt ändamål skall utgifterna inräknas i tillgångens anskaffningsvärde. En förutsättning är dock att utgifterna sammantaget uppgår till ett väsentligt belopp och att de har påverkat köpeskillingen. Exempel är utgifter för renovering av en byggnad med ett vid förvärvet känt renoveringsbehov.

17

1) Redovisningsrådet har påbörjat ett arbete med en rekommendation baserad på IAS 36, Impairment of Assets.

VÄRDERING EFTER ANSKAFFNINGSTIDPUNKTEN

Efter anskaffningstidpunkten skall en materiell anläggningstillgång redovisas till anskaffningsvärdet med avdrag för ackumulerade avskrivningar och eventuell nedskrivning samt med tillägg för eventuell uppskrivning.

18

AVSKRIVNINGAR

Det avskrivningsbara beloppet för en materiell anläggningstillgång skall periodiseras enligt en systematisk plan över tillgångens nyttjandeperiod. Den avskrivningsmetod som används skall återspegla hur tillgångens värde för företaget successivt förbrukas. Periodens avskrivningar redovisas som kostnad.¹⁾

19

Avskrivning skall ske fr.o.m. den tidpunkt då tillgången är färdig att tas i bruk. Avskrivning skall ske även om tillgångens redovisade värde understiger dess verkliga värde. Inträffad värdestegring utgör inte grund för att underlåta avskrivning.

20

Nyttjandeperiod och därmed avskrivningsplan fastställs som regel under antagandet att avskrivningsobjektet skall återanskaffas, dvs. ersättas av en ny och modern enhet, när detta bedöms mer ekonomiskt än andra handlingsalternativ. Det finns en rad olika anledningar till att det kan bli ekonomiskt fördelaktigt att utbyta en befintlig tillgång mot en ny, t.ex.:

21

- Utgifter för löpande drift och underhåll ökar samtidigt som tillgångens prestanda sjunker.
- Teknisk utveckling medför lägre drifts- eller kapitalanvändningskostnader, bättre produktkvalitet, miljövänligare teknik etc.

Nyttjandeperiod och avskrivningsplan kan också påverkas av förväntat kapacitetsutnyttjande, antal skift och därmed sammanhängande förslitning och av service- och underhållsprogram.

Olika avskrivningsmetoder kan användas för att systematiskt fördela det avskrivningsbara beloppet över nyttjandeperioden, såsom linjära, degressiva, produktionsberoende och progressiva avskrivningar. Linjära avskrivningar innebär ett fast årligt avskrivningsbelopp över nyttjandeperioden. Degressiva avskrivningar innebär minskande avskrivningsbelopp över nyttjandeperioden. Produktionsberoende avskrivningar innebär att avskrivningsbeloppet bestäms på basis av förväntad användning eller produktion. Progressiva avskrivningar innebär ökande avskrivningsbelopp över nyttjandeperioden. Den metod skall väljas som bäst återspeglar hur tillgångens ekonomiska värde för företaget förbrukas. Progressiv avskrivningsmetod är tänkbar för anläggningar med lång livslängd och obetydlig teknisk utveckling. Förutsättningar för att tillämpa denna metod för industriella anläggningar föreligger dock sällan.

22

1) FAR:s vägledning "Om årsredovisning i aktiebolag" visar hur avskrivningar kan redovisas i resultaträkningen.

Nyttjandeperiod för en materiell anläggningstillgång definieras i denna rekommendation som den tid under vilken tillgången förväntas bli utnyttjad för sitt ändamål i företaget. I ett företags policy kan ingå att vissa tillgångar skall avyttras eller utangeras efter en viss bestämd tid eller efter ett visst utnyttjande. Nyttjandeperioden kan därför vara kortare än den totala livslängden för tillgången ifråga. Uppskattningen av nyttjandeperioden för en materiell anläggningstillgång är en fråga om bedömning baserad bland annat på företagets erfarenheter av hur länge liknande tillgångar tidigare använts i företaget.

23

Viktiga delar av vissa tillgångar kan behöva ersättas regelbundet. Så kan t.ex. en masugn kräva ny inklädnad efter en viss nyttjandeperiod eller ett flygplan en ny inredning. Sådana delar bör, när så är möjligt, redovisas och därmed avskrivas som separata enheter eftersom de har en annan nyttjandeperiod och därmed avskrivningstid än tillgången i övrigt (komponentavskrivning). Utgiften för att ersätta en dylik enhet redovisas som anskaffning av en ny tillgång och eventuellt kvarvarande redovisat värde för den ersatta enheten kostnadsförs.¹⁾

24

Mark och byggnad är särskiljbara enheter även om de förvärvats som en enhet och tas upp i balansräkningen under gemensam rubrik. Mark har i normalfallet en obegränsad livslängd och skall då inte avskrivas. Byggnader har en begränsad livslängd och skall därför avskrivas.

25

I denna rekommendation definieras en tillgångs avskrivningsbara belopp som anskaffningsvärdet med avdrag för det beräknade restvärdet. Restvärdet är dock ofta försumbart och behöver då inte beaktas då det avskrivningsbara beloppet fastställs. Om det emellertid är sannolikt att restvärdet uppgår till ett betydande belopp skall det uppskattas vid anskaffningstillfället i då rådande prisnivå. Om uppskrivning skett ingår uppskrivningsbeloppet i avskrivningsbart belopp.

26

Omprövning av nyttjandeperioden

Den fastställda nyttjandeperioden för en tillgång skall prövas löpande. Om en ny bedömning väsentligt avviker från tidigare bedömningar skall avskrivningsbeloppen för innevarande och framtida perioder justeras.

27

Åtgärder som innebär att en tillgångs prestationsförmåga förbättras i förhållande till vad som gällde vid anskaffningstillfället kan medföra en förlängning av nyttjandeperioden. Teknisk utveckling eller förändrade marknadsförutsättningar kan medföra en förkortning.

28

Omprövning av avskrivningsmetod

Den valda avskrivningsmetoden skall prövas löpande. I de fall en ändring av metod är nödvändig skall avskrivningsbeloppet för innevarande och framtida perioder justeras med hänsyn till ändringen.

29

1) Se även BFN U 90:13, Redovisning av maskinanläggningar och reservdelar.

NEDSKRIVNINGAR

Redovisat värde för en materiell anläggningstillgång skall i vissa fall skrivas ned. De frågeställningar och de bedömningar som gäller när nedskrivning skall ske, när nedskrivningar skall återföras samt hur nedskrivningsbeloppen skall redovisas behandlas i RR X, Nedskrivningar.¹⁾

30

UTRANGERINGAR OCH AVYTTRINGAR

En materiell anläggningstillgång upphör att redovisas som tillgång i samband med att den avyttras eller när den slutgiltigt tas ur bruk och det bedöms att den inte kommer att betinga något värde i samband med en framtida avyttring.

31

Vinst eller förlust vid utrangering eller avyttring redovisas i rörelseresultatet med det belopp som utgör skillnaden mellan vad som erhålls för tillgången och dess redovisade värde.

32

KLASSIFICERING OCH SPECIFIKATION I BALANSRÄKNINGEN

Enligt ÅRL:s uppställningsform för balansräkningen skall materiella anläggningstillgångar redovisas under följande rubriker och i följande ordningsföljd:

33

- Byggnader och mark.
- Maskiner och andra tekniska anläggningar.
- Inventarier, verktyg och installationer.
- Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar.

Som Maskiner och tekniska anläggningar redovisas anläggningar och maskiner som är avsedda att betjäna själva produktionen. Tillgångar avsedda att användas på hjälpavdelningar till produktionen samt inom administration, försäljning och FoU redovisas under rubriken Inventarier, verktyg och installationer.

En ytterligare uppdelning utöver den som lagen anger kan i vissa fall vara motiverad. En uppdelning av fastigheter med hänsyn till deras olika karaktär, t.ex. industri- och bostadsbyggnader, kan vara lämplig när ett företag äger fastigheter av väsentligt olika karaktär. Vidare kan det vara lämpligt att särredovisa tillgångar som inte är nödvändiga för rörelsen och som därför kan avyttras. Bostadsfastigheter samt jordbruks- och skogsfastigheter kan i vissa verksamheter vara av denna karaktär.

34

UPPSKRIVNINGAR

Materiella anläggningstillgångar värderas som huvudprincip med utgångspunkt från anskaffningsvärdet. Uppskrivning utgör således ett undantag från huvudregeln. ÅRL tillåter uppskrivning under vissa förutsättningar. Lagens regler härför behandlas i punkterna 36 – 37.

35

1) Redovisningsrådet har påbörjat ett arbetet med en rekommendation baserad på IAS 36, Impairment of Assets.

Årsredovisningslagens regler om uppskrivning, uppskrivningsfond och uppskrivningsfondens användning

Uppskrivning av anläggningstillgångar regleras i ÅRL. I 4 kap. 6 § ÅRL anges att ett aktiebolags materiella och finansiella anläggningstillgångar "som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde" får skrivas upp till högst det högre värdet "om uppskrivningsbeloppet används för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission eller för avsättning till en uppskrivningsfond". Uppskrivningsbeloppet ökar tillgångens redovisade värde och skrivs av över tillgångens återstående nyttjandeperiod.

36

Uppskrivningsfonden kan tas i anspråk för ökning av aktiekapitalet och för att täcka förlust enligt fastställd balansräkning när förlusten inte kan täckas av fritt eget kapital (se även 4 kap. 7 § andra stycket ÅRL). Den del av uppskrivningsfonden som inte tagits i anspråk på detta sätt skall enligt 4 kap. 8 § andra stycket ÅRL minskas genom överföring till fritt eget kapital i takt med att värdet på den uppskrivna tillgången minskas genom avskrivning och nedskrivning. Vid avyttring av en uppskriven tillgång skall den del av uppskrivningsfonden som eventuellt kvarstår och som är hänförlig till tillgången överföras till fritt eget kapital.

37

UPPLYSNINGAR

För såväl moderföretag som koncern skall för varje slag av materiell anläggningstillgång upplysning¹⁾ lämnas om:

38

- Tillämpad avskrivningsmetod.
 - Nyttjandeperiod eller tillämpad procentsats för avskrivning.
- Vidare skall beloppsuppgifter om följande lämnas för det aktuella året och för jämförelseåret:
- Anskaffningsvärde.
 - Ackumulerade avskrivningar.
 - Ackumulerade nedskrivningar.
 - Oavskrivet belopp av uppskrivningar.
 - Ackumulerade avskrivningar utöver plan (ej tillämpligt i koncernredovisningen).
 - Förändringar av ackumulerade avskrivningar utöver plan (ej tillämpligt i koncernredovisningen).
 - Taxeringsvärde, uppdelat på byggnader och mark. I de fall taxeringsvärden ej åsatts eller åsatts på andra grunder, t.ex. för byggnader och mark i utlandet, bör uppgift lämnas om det bokförda värdet för de tillgångar som innefattas i den ovan nämnda uppgiften om taxeringsvärde.
- Om posten Byggnader och mark till inte obetydlig del innehåller markvärde bör detta värde anges.

1) Ett exempel på sättet att presentera viss del av informationen enligt punkterna 38 och 40 finns i FARs vägledning "Om årsredovisning i aktiebolag". Exemplet innehåller dock inte samtliga upplysningar enligt ovan.

Om uppskrivning skett skall följande upplysningar lämnas för varje slag av tillgång som skrivits upp:

39

- Huruvida uppskrivningen omfattar alla tillgångar inom respektive tillgångsslag samt när föregående uppskrivning skett.
- Hur värderingen i samband med uppskrivningen utförts, t.ex. om den gjorts av utomstående oberoende värderare.

För varje slag av materiell anläggningstillgång skall en avstämning presenteras för det aktuella året¹⁾ mellan det redovisade värdet vid årets början och slut och som utvisar:

40

- Redovisat värde vid årets början.
- Investeringar.
- Redovisat värde av avyttrade och utrangerade anläggningstillgångar.
- Ökningar genom företagsförvärv.
- Minskningar genom företagsförsäljningar.
- Nedskrivningar.
- Återförda nedskrivningar.
- Uppskrivningar med särskild uppgift om hur uppskrivningsbeloppet använts.
- Avskrivningar.
- Valutakursdifferenser vid omräkning av balansräkningar för självständiga utlandsverksamheter.
- Överföringar från eller till annat slag av tillgång.
- Övriga förändringar.
- Redovisat värde vid årets slut.

I balansräkningen inom linjen redovisas som ställda säkerheter

41

- Pantsatta materiella anläggningstillgångar.
- Andra inskränkningar i äganderätten.

Upplysningar skall vidare lämnas om:

42

- Den redovisningsprincip som tillämpats för beräknade kostnader för återställande av den plats där en materiell anläggningstillgång varit installerad eller uppförd.
- Belopp för åtaganden avseende större framtida investeringar i materiella anläggningstillgångar.

Om uppskrivningsfondens storlek eller sammansättning ändrats under året, skall upplysning lämnas om:

43

- Fondens storlek vid årets början och slut.
- Belopp som satts av till fonden under året.
- Belopp som har överförts från fonden eller på annat sätt tagits i anspråk med uppgift om hur beloppet har använts.

1) Ett exempel på sättet att presentera viss del av informationen enligt punkterna 38 och 40 finns i FARs vägledning "Om årsredovisning i aktiebolag". Exemplet innehåller dock inte samtliga upplysningar enligt ovan.

Följande upplysningar kan i vissa fall vara av värde att lämna i årsredovisningen och i koncernredovisningen:

- Redovisat värde för materiella anläggningstillgångar som tillfälligt inte används i företagets verksamhet.
- Anskaffningsvärde för materiella anläggningstillgångar som är fullt avskrivna men som fortfarande används.
- Redovisat värde för materiella anläggningstillgångar som inte används i verksamheten och som skall avyttras.
- Verkligt värde för materiella anläggningstillgångar för vilka detta värde avsevärt avviker från redovisat värde.

44

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSREGLER

Denna rekommendation skall tillämpas för bokslut som avser räkenskapsår som påbörjas fr.o.m. den 1 januari 2001.

45

Tillämpning av de redovisningsprinciper som anges i denna rekommendation kan i vissa fall innebära byte av redovisningsprincip. I Redovisningsrådets rekommendation RR 5, Redovisning av byte av redovisningsprincip anges som grundregel att den ackumulerade effekten av byte av redovisningsprincip skall redovisas retroaktivt. En retroaktiv tillämpning av föreliggande rekommendation kan i vissa fall vara förenad med betydande svårigheter. Redovisningen kan därför även ske med tillämpning enbart på transaktioner och händelser efter ikraftträdandetidpunkten.

46

Enligt ÅRL får belopp som avsatts till uppskrivningsfond före ÅRL:s ikraftträdande, den 1 januari 1996, användas även för nödvändiga nedskrivningar på anläggningstillgångar. Detta sker enligt denna rekommendation genom att nedskrivningen redovisas i resultaträkningen varvid ett motsvarande belopp överföres från uppskrivningsfonden till fritt eget kapital i balansräkningen.

47

ÖVERENSSTÄMMELSE MED IAS

Denna rekommendation överensstämmer med International Accounting Standards Committee's (IASC) rekommendation IAS 16 (revised 1998), Property, Plant and Equipment utom på de punkter som anges i bilaga 2.

48

BILAGA 1

ÖVERVÄGANDEN OCH KOMMENTARER I ANSLUTNING TILL REKOMMENDATIONENS UTFORMNING

Nedanstående huvudfrågor har särskilt diskuterats under arbetet med rekommendationen.

Redovisning av ränte- och andra utgifter för lån

Frågan om redovisningen av ränteutgifter behandlas av International Accounting Standards Committee (IASC) i rekommendationen IAS 23, Borrowing Costs. Huvudregeln är där att utgifter för lån kostnadsförs löpande. Som alternativ regel anges att kostnader för finansiering under vissa angivna förutsättningar skall inräknas i anskaffningsvärdet för en tillgång.

Redovisningsrådet kommer att ge ut en rekommendation baserad på IAS 23 Borrowing Costs.

Frågan om när nedskrivning skall ske och hur nedskrivningsbeloppet skall beräknas

IASC har antagit en rekommendation som behandlar nedskrivning, IAS 36, "Impairment of Assets". Rådet kommer att ge ut en motsvarande rekommendation varför dessa frågor inte behandlas i föreliggande rekommendation. Se punkt 30.

Uppskrivning

Enligt IAS 16 får uppskrivning inte göras. Emellertid anvisas i IAS 16 en alternativ värderingsprincip som innebär att företagets materiella anläggningstillgångar löpande värderas till verkligt värde. Den praktiska tillämpningen av den alternativa värderingsprincipen innebär att omvärdering sker systematiskt, genom att tillgångar av samma slag omvärderas samtidigt och med regelbundna tidsintervall. Rådets uppfattning är att denna alternativa värderingsprincip, tillämpad fullt ut, inte är förenlig med ÅRL. Enligt ÅRL får ett företag skriva upp en materiell anläggningstillgång "som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger" tillgångens redovisade värde. Av lagens förarbeten framgår att om uppskrivning sker, detta bör ske konsekvent. "Enstaka tillfälliga och principlösa uppskrivningar snedvrider de enskilda tillgångsposternas inbördes värden och försämrar därmed redovisningens informationsvärde" (SOU 1994:17 sid 234). Rådets uppfattning är att tillämpningen av ÅRL:s uppskrivningsregler bör begränsas till de undantagsfall då uppskrivning av en viss kategori av tillgångar kan ske enligt en systematiskt metod. Vid utformningen av upplysningskraven i föreliggande rekommendation har förutsatts att så sker.

Avskrivningar

I den exemplifiering av användbara avskrivningsmetoder som ges i IAS 16 inkluderas inte progressiva avskrivningar. Rådet har emellertid valt att i

sin rekommendation bland exemplen inkludera även denna metod, eftersom den i vissa speciella fall – vilka anges i rekommendationen – kan vara tänkbar. Samtidigt påpekas i rekommendationen att förutsättningarna för att tillämpa metoden för industriella anläggningar sällan föreligger.

BILAGA 2

JÄMFÖRELSE MED IAS

Rekommendationen, RR 12, baseras på IASC:s rekommendation IAS 16 (revised 1998), Property, Plant and Equipment. Nedan görs en jämförelse mellan RR 12 och IAS 16.

- Enligt IAS 16 p. 2 skall IAS 16 inte tillämpas på redovisning av skog och andra liknande tillgångar. I RR 12 undantas inte tillgångar av detta slag.
- Enligt IAS 16 p. 41 redovisas inte den del av avskrivningarna som inräknas i anskaffningsvärdet för en tillgångspost, t.ex. varulager, som en kostnad i resultaträkningen. Enligt ÅRL skall avskrivningar i sin helhet redovisas som kostnad i resultaträkningen enligt den kostnadslagsindelade uppställningsformen och anges som en separat post. Detta sätt att redovisa avskrivningarna innebär inte att företagets resultat blir annorlunda än om avskrivningarna redovisas i enlighet med IAS 16, eftersom de avskrivningar som inräknas i anskaffningsvärdet för en tillgångspost gottskrivs resultatet t.ex. i posten Förändring av lager av produkter i arbete etc. RR 12 har anpassats till ÅRL.
- I IAS 16 p. 20 refereras till IAS 20, Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance. En direkt svensk motsvarighet till IAS 20 saknas varför en motsvarighet till p. 20 i IAS 16 inte tagits in i RR 12. Se dock Bokföringsnämndens rekommendation BFN R 5, Redovisning av statliga stöd.
- RR 12 punkterna 36 – 37 behandlar ÅRL:s regler om uppskrivningar. Vissa upplysningskrav enligt ÅRL avseende uppskrivningar anges i punkterna 38 och 43. IAS 16 tillåter inte dylika uppskrivningar. Se avsnittet Uppskrivningar i bilaga 1.
- ÅRL innehåller vissa upplysningskrav avseende materiella anläggningstillgångar som tagits in i RR 12 men som saknar motsvarighet i IAS 16. De gäller upplysning om ackumulerade nedskrivningar och om taxeringsvärden (RR 12 punkt 38).
- IAS 16 (revised 1998) skall tillämpas för bokslut som avser räkenskapsår som påbörjas från och med den 1 juli 1999. RR 12 skall tillämpas för bokslut som avser räkenskapsår som påbörjas från och med den 1 januari 2001.

BILAGA 3

JÄMFÖRELSE MED TIDIGARE NORMGIVNING

Rekommendationen har baserats på IAS 16 och ÅRL. Detta har resulterat i följande skillnader i förhållande till FAR:s rekommendation nr 3, Redovisning av materiella anläggningstillgångar:

- Kraven på upplysningar är mer omfattande än enligt FAR:s rekommendation.
- Avsnitten avseende anskaffningar av säkerhets- eller miljöskäl, byte av tillgångar och återställningskostnader (punkterna 5, 12 – 13, och 7 i RR 12) saknar motsvarighet i FAR:s rekommendation.
- I FAR:s rekommendation anges att upplysning bör lämnas i not om det ackumulerade belopp varmed avskrivningar enligt deklaration överstiger bokförda avskrivningar om beloppet är väsentligt. Hur sådana skillnader skall redovisas behandlas i Redovisningsrådets rekommendation RR 9, Inkomstskatter. Anvisningen i FAR:s rekommendation äger giltighet till dess Rådets rekommendation av inkomstskatter trätt ikraft.
- FAR:s rekommendation inrymmer möjligheten att göra enstaka uppskrivningar. I bilaga 1 till RR 12 anges att tillämpningen av ÅRL:s uppskrivningsregler bör begränsas till de undantagsfall uppskrivning av en viss kategori av tillgångar kan ske enligt en systematisk metod. Upplysningskraven i RR 12 har utformats med utgångspunkt från förutgången att så sker.

Ändrad syn på överavskrivningar

Bokföringslagen har tolkats så att redovisat värde för en materiell anläggningstillgång utgörs av dess anskaffningsvärde med tillägg av eventuell uppskrivning och med avdrag för ackumulerade avskrivningar enligt plan, eventuella nedskrivningar samt ackumulerade överavskrivningar. Eftersom det redovisade värdet endast får öka i samband med en uppskrivning betyder detta att upplösning av ackumulerade överavskrivningar enligt bokföringslagen inte kan ske med större belopp än årets avskrivning enligt plan. En större upplösning skulle innebära en uppskrivning och kan bara göras med iakttagande av de särskilda begränsningar som gäller för uppskrivningar.

Rådets bedömning är att enligt ÅRL, som numera gäller för flertalet företag, påverkar de ackumulerade överavskrivningarna inte det bokförda värdet. Detta innebär att det enligt ÅRL inte föreligger någon begränsning beträffande möjligheterna att upplösa ackumulerade överavskrivningar. ■