

Uttalande - BFN U 90:13

Redovisning av maskinanläggningar och reservdelar

13 §, 15 § första och andra styckena samt 19 § bokföringslagen (1976:125; BFL)

Förutsättningar

Ett företag uppför en s k sammansatt maskinanläggning. Den består av olika maskindelar som monteras samman t ex i en produktionslinje.

Maskinanläggningen är inte helt färdigställd vid räkenskapsårets utgång. Den fråga som har ställts är om maskindelarna var för sig utgör skilda inventarier eller om den integrerade helheten utgör ett inventarium. Fråga är vidare hur den på balansdagen inte helt färdigställda maskinanläggningen skall redovisas i balansräkningen och när avskrivningarna skall påbörjas.

Företaget innehar även ett lager av reservdelar speciellt avsett för den uppförda maskinanläggningen. Reservdelarna är antingen egentillverkade eller inköpta. Vid byte till reservdel måste som regel den maskindel som byts ut kasseras. Ibland kan den dock repareras och användas som maskindel även i framtiden. Vid sidan av reservdelarna för anläggningen innehar företaget reservdelar i form av elmotorer som inte är unika för någon maskin eller anläggning. Fråga har uppkommit vilket slag av tillgång reservdelarna är, i vilken utsträckning utgifter för nyinköp och reparationer kan omkostnadsföras samt hur reservdelarna skall redovisas och avskrivas.

BFNs bedömning

Den allmänna utgångspunkten är att egendom som utåt framstår som en individuell enhet utgör en enskild anläggningstillgång. Avgörande för den redovisningsmässiga behandlingen är dock inte huruvida en anläggningstillgång fysiskt utgör ett eller flera inventarier. Avgörande är att företaget lätt skall kunna inhämta de uppgifter som behövs för att iaktta dels krav som följer av 15 § BFL angående värdering av anläggningstillgångar samt av- och nedskrivningar på sådana tillgångar, dels krav som följer av god intern kontroll. Bokföringen måste också anordnas så att en utomstående granskare utan svårighet kan följa och kontrollera hur tillgångarna har redovisats. Även verksamhetens art och omfattning samt skatteregler påverkar i praktiken redovisningen av dessa tillgångar.

Maskindelarna i den integrerade helheten är i det nu aktuella fallet avsedda att stadigvarande brukas eller innehas i rörelsen. De utgör därmed anläggningstillgångar i BFLs mening. Företagets redovisning skall göra det möjligt att utan svårighet kunna bedöma vad som ingår i bokförda tillgångsposter och lätt inhämta de uppgifter som behövs för att fastställa och kontrollera anskaffningstidpunkt, anskaffningsvärde och avskrivningar. I den löpande bokföringen noteras under uppförandetiden leverans av maskindelar som sker vid olika tillfällen eller från olika leverantörer utifrån skilda mottagna fakturor i separata poster. För objekt som är mycket omfattande eller som

färdigställs under en längre tidsperiod behövs därför normalt en sidoordnad systematisk redovisning, bl a för beräkning av anskaffningsvärde inför bokslut.

En maskinanläggning av väsentligt värde som är under uppförande men inte färdigställd på balansdagen skall i balansräkningen redovisas i särskild post såsom pågående nyanläggningar eller motsvarande. Om posten är oväsentlig kan den redovisas under rubriken maskiner, inventarier och dylikt.

I 15 § andra stycket BFL anges att på anläggningstillgång som fortlöpande minskar i värde på grund av ålder eller nyttjande eller annan därmed jämförlig orsak skall årligen avskrivning ske med minst ett belopp som svarar mot lämplig avskrivningsplan. Avskrivningarnas främsta syfte är att fördela anskaffningsvärdet på de perioder som tillsammans utgör användningstiden för tillgången och därmed ge ett mått på kostnaden för utnyttjandet av företagets fasta produktionsapparat (jfr prop 1975:104 s 184). Enligt BFN skall därför avskrivningarna på maskinanläggningen liksom på övriga materiella anläggningstillgångar påbörjas när anläggningen kan tas i bruk, d v s normalt när den är helt färdigställd och kan tas i anspråk för avsett ändamål.

Maskindelarna i en s k sammansatt maskinanläggning kan ha olika ekonomisk livslängd. Om betydande och fysiskt klart identifierbara delar av anläggningen har väsentligen olika ekonomiska livslängder bör olika avskrivningstider tillämpas. I sådant fall bör de olika delarna normalt särredovisas i ett anläggningsregister eller behandlas på annat sätt som ger möjlighet att lätt inhämta relevanta uppgifter, bl a som underlag för framtida bokslutsarbeten.

När det gäller frågan om vilka slag av tillgångar som reservdelarna utgör kan konstateras att de inte utgör förnödenheter. Enligt BFN U 88:3 avses med förnödenheter sådana omsättningstillgångar som används i ett företags normala tillverkningsprocess och som utgör en indirekt kostnad i en varus tillverkningskostnad. Tillgångar av stadigvarande karaktär (anläggningstillgångar) räknas inte till förnödenheter. Av de uppgifter som lämnats framgår att nu aktuella reservdelar är avsedda att stadigvarande brukas eller innehas i rörelsen. Reservdelarna utgör därför enligt 13 § första stycket BFL anläggningstillgångar.

Utgifter för nyinköp av reservdelarna skall aktiveras och anskaffningsvärdet avskrivs enligt reglerna i 15 § BFL. Reservdelar av oväsentligt värde får dock omkostnadsföras redan vid anskaffningen. När aktivering sker skall avskrivningarna fördelas över reservdelens ekonomiska livslängd. Avskrivningsplanen bör i första hand bestämmas utifrån den tid tillgången kan användas som reservdel och som maskindel efter ett eventuellt utbyte. I många fall kan det dock vara svårt att på förhand bestämma den individuella livslängden för en reservdel eller grupp av likartade reservdelar. Avskrivningstiden bör då sammanfalla med avskrivningstiden för den maskindel, anläggning eller grupp av anläggningstillgångar som reservdelen är avsedd för. I sådana fall bör, om reservdelen och anläggningen anskaffas samtidigt, avskrivningstiden anpassas med hänsyn till om förekomsten av reservdelen medför att den ekonomiska livslängden för tillgångarna väsentligen förlängs. Reservdelar bör som regel behandlas individuellt i den löpande bokföringen och särredovisas i ett anläggningsregister eller på annat sätt så att uppgifter om exempelvis oavskrivet restvärde utan svårigheter kan inhämtas vid framtida bokslutsarbeten.

När en reservdel tas i anspråk för att ersätta en maskindel kan detta redovisas på följande sätt. Planenligt restvärde för den del som skall ersättas skrivs ned om maskindelen utrangeras. Avskrivningarna fortsätter på den inmonterade reservdelens bokförda restvärde eller, om reservdelen anskaffats vid bytet och inte hunnit bli föremål för avskrivningar, dess anskaffningsvärde. Den inmonterade reservdelen behandlas i fortsättningen som en maskindel till den integrerade anläggningen. Det är lämpligt att fortsätta avskrivningarna enligt tidigare fastställd plan under förutsättning att reservdelens ekonomiska livslängd även efter inmonteringen är lika med eller överstiger återstående avskrivningstid.

Om maskinen eller en utbytt maskindel repareras omkostnadsförs utgifterna för reparationen samtidigt som den reparerade enheten blir föremål för fortsatta avskrivningar. Det är lämpligt att de fortsatta avskrivningarna sker enligt tidigare fastställd plan under förutsättning av att den reparerade enhetens ekonomiska livslängd även efter reparationen är lika med eller överstiger återstående avskrivningstid. Om företaget vid sidan av utgifter för reparation och underhåll har utgifter för klart värdehöjande förbättringar får dessa aktiveras och avskrivas över den förbättrade maskinens eller maskindelens återstående livslängd.

Den i det föregående angivna metoden för redovisning av reservdelar, d v s nedskrivning av utrangerad maskindel och fortsatta avskrivningar på inmonterad reservdel, bör framför allt användas när det redan vid anskaffningen av en maskinanläggning står klart att väsentliga delar kommer att behöva ersättas under den integrerade maskinanläggningens totala livslängd. I andra fall kan en förenklad metod användas. Denna innebär att reservdelens bokförda restvärde eller dess anskaffningsvärde om reservdelen inte hunnit bli föremål för avskrivningar - omkostnadsförs när den tas i anspråk för att ersätta en uttjänt eller obrukbar maskindel samtidigt som avskrivningsplanen för maskinanläggningen kvarstår oförändrad. Denna förenklade metod måste även tillämpas när det inte är möjligt att på ett tillförlitligt sätt beräkna restvärdet för maskindelar som skall ersättas med reservdelar.

Vad som i uttalandet anförts om reservdelar tar i första hand sikte på s k sammansatta maskinanläggningar. Ett liknande synsätt bör dock gälla även vid redovisning av reservdelar till andra anläggningstillgångar.

Detta uttalande skall tillämpas senast i fråga om anläggningar och reservdelar som anskaffats under räkenskapsår som påbörjas från och med den 1 januari 1992. Uttalandet gäller även en fråga som tidigare besvarats i BFNs cirkulär nr 14 s 6. Svaret i cirkuläret till denna del upphör att gälla i fråga om anläggningstillgångar för vilka detta uttalande skall tillämpas. Vad som sägs i detta uttalande omfattar också frågor som behandlats i BFN U 89:9 Redovisning av reservdelar. BFN U 89:9 har utan ändringar i sak inarbetats i föreliggande uttalande och upphör därför att gälla i fråga om sådana anläggningar och reservdelar som nyss sagts.