

*FOU-FONDEN FÖR FASTIGHETSFRÅGOR*

# Komponent- redovisning

AV FASTIGHETER I FÖRVALTNINGAR



Sveriges  
Kommuner  
och Landsting



# Komponent- redovisning

AV FASTIGHETER I FÖRVALTNINGAR



Upplysningar om innehållet:  
Felix Krause, [felix.krause@skl.se](mailto:felix.krause@skl.se)

© Sveriges Kommuner och Landsting, 2014

ISBN: 978-91-7585-191-4

Omslagsfoto: Getty Images

Foto: Thomas Henrikson, Maskot Bildbyrå, Johnér Bildbyrå

Produktion: Kombinera

Tryck: LTAB, december 2014

## Förord

I slutet av 2013 bestämde Rådet för kommunal redovisning (RKR) att förvaltningar i kommuner och landsting från och med 2014 måste använda komponentredovisning vid redovisning av sina materiella anläggningstillgångar. Detta var ett steg i arbetet med att harmonisera redovisningen med den som gäller för bolag där bokföringsnämnden redan året innan beslutat om användning av komponentredovisning.

Förändringarna är omfattande och kommer att innebära ganska stora förändringar i de flesta kommuner och landsting. Målet är att harmonisera redovisningsmetoderna i kommuner och landsting samtidigt som man får en mer rättvisande och verklighetsnära redovisning. I den här skriften finner du vägledning i ditt arbete med övergången till komponentredovisning. Skriften vänder sig framförallt till dig som på ett eller annat sätt arbetar med komponentredovisning av fastigheter.

Projektet är initierat och finansierat av Sveriges Kommuner och Landstings FoU-fonder för kommunernas och landstingens fastighetsfrågor. Skriften är författad av Ingemar Rindstig, Fredric Hävrén och Rebecka Hansson. En del av kapitlen är en omdisponering av skriften *Komponentredovisning – i kommuner och landsting* (2011) skriven av Hans Lind och Anders Hellström, Kungliga Tekniska Högskolan (KTH). Anders Nilsson och Leo Ruostejoki, Sveriges Kommuner och Landsting har varit referenspersoner. Felix Krause, Sveriges Kommuner och Landsting, har varit projektledare.

Stockholm december 2014

Gunilla Glasare                      Maria Palme  
*Avdelningschef*                      *Sektionschef*  
*Avdelningen för tillväxt och samhällsbyggnad*

Bettina Kashefi                      Lennart Hansson  
*Avdelningschef*                      *Sektionschef*  
*Avdelningen för ekonomi och styrning*

Sveriges Kommuner och Landsting



# Innehåll

- 6 Sammanfattning
  
- 9 Kapitel 1. Inledning – bakgrund och syfte
- 11 Rapportens syfte och struktur
- 11 Avgränsning
- 11 Metod
  
- 13 Kapitel 2. Regelverk för kommuner och landsting
- 14 Rådets rekommendation
- 15 Krav på tillämpning av komponentredovisning
- 16 Praktiska frågeställningar
- 17 Sammanställd redovisning
  
- 19 Kapitel 3. Komponentredovisning – skillnader mot tidigare regelverk
- 19 Fördelar och effekter med komponentredovisning
- 20 Den klassiska avskrivningsmodellen och dess egenskaper
- 24 Komponentredovisningsmodellen och jämförelse med den klassiska modellen
- 27 Beskrivning – några specialfall
- 30 Ambitionsnivå
  
- 33 Kapitel 4. Indelning i komponenter och avskrivningstider
- 33 Komponentindelning – vad innebär ”betydande komponenter”?
- 34 Komponentindelning – generella utgångspunkter
- 35 Komponentindelning – ny byggnad som utgångspunkt för indelning
- 38 Tillkommande utgifter – regelverket
- 38 Tillkommande utgifter – bedömningar
- 40 Tillkommande utgifter – arbetssätt
  
- 43 Kapitel 5. Övervägande vid en övergång till komponentredovisning
- 45 Tillvägagångssätt vid fördelning av värde på olika komponenter
- 49 Tillvägagångssätt där komponentindelning görs efter individuell utredning
- 50 Tillvägagångssätt där komponentindelning görs utifrån schablonindelning
- 55 Avskrivningstider
  
- 57 Kapitel 6. Hantering i kommunerna
- 57 Umeå kommun
- 59 Region Skåne
- 61 Sundsvalls kommun
- 63 Stockholms stad
- 65 Våra kommentarer

# Sammanfattning

Kommuner och landsting ska från och med januari 2014 tillämpa en komponentansats vid redovisning av fastigheter som är anläggningstillgångar. Detta är en nyhet och en stor förändring för många organisationer vilket gör att det finns en stor efterfrågan på resonemang och exempel. SKL har därför beslutat att ta fram denna rapport.

- › Det centrala kännetecknet för komponentansats är att en byggnad delas upp i komponenter med olika avskrivningstider, anpassade till respektive komponents förväntade nyttjandetid. När en komponent ersätts betraktas det som en reinvestering som aktiveras i balansräkningen och sedan skrivs av under den förväntade nyttjandeperioden.
- › Med en komponentansats dras gränsen mellan investering (det som aktiveras i balansräkningen) och underhåll (det som kostnadsförs direkt) på ett annorlunda sätt än tidigare. Fler insatser betraktas som investeringar och i renodlade former är det bara löpande underhåll och reparationer som kostnadsförs direkt. Konsekvensen blir således att redovisat driftnetto blir högre eftersom en del av utgifterna för underhåll kommer att aktiveras istället för att redovisas som kostnad. Den ökade aktiveringen kommer att, med åren, medföra högre anskaffningsvärden, redovisade värden och årliga avskrivningar.



- Vid övergången till komponentredovisning är själva indelningen av det befintliga fastighetsbeståndet ett viktigt moment. Regelverket anger att en komponent ska vara betydande och att byggnad normalt har ett flertal betydande komponenter såsom stomme, fasad, tak, hissar, ventilationsutrustning och liknande. Dessa komponenter har vanligtvis väsentligt olika nyttjandeperioder och byts därför ut med olika tidsintervall i takt med sin förbrukning. I praktiken finns mycket stor spridning i antalet komponenter men en vanlig rekommendation är en indelning i 6–15 komponenter för byggnad.
- Komponentredovisning påverkar redovisade resultat och kräver normalt att medel överförs från en underhållsbudget till en investeringsbudget.

Vi anser att det finns flera faktorer som är väsentliga för att lyckas vid införandet av komponentredovisning i en organisation. De viktigaste framgångsfaktorerna är:

- Ett bra och fungerande samarbete mellan byggnadstekniker och ekonomer är viktigt vid själva övergången till komponentredovisning. Detta för att indelningen ska bli så rättvisande som möjligt redan från början.
- Komponentredovisning kan vara komplext och många frågor kan uppkomma i organisationen vid själva övergången från en traditionell redovisningsmetod. Grundliga förberedelser och att organisationen tilldelar tillräckligt med resurser och tid för övergången till komponentredovisning är viktigt.
- Att organisationen skapar tydliga interna rutiner och processer. Detta säkerställer att samma typ av åtgärder i allt väsentligt behandlas lika över tid i organisationen.
- Det måste finnas en politisk förankring eftersom komponentredovisning inte bara är en redovisningsteknisk fråga, utan även påverkar budgetprocessen och de framtida resultat som kommunen eller landstinget redovisar.
- Komponentredovisning ställer stora krav på anläggningsregistret. Det system som finns måste vara dimensionerat för att hålla reda på komponenter och deras avskrivningstider. Utan ett tillfredsställande systemstöd blir komponentredovisning svårt att hantera i praktiken. Kontakter med systemleverantör i ett tidigt skede rekommenderas.
- Upphandlingsprocessen kan komma att påverkas genom att det ställs högre krav på specifikationer utifrån komponenter. Det kommer även att behövas högre krav på underlag från leverantörer, främst fakturor, för att möjliggöra en rättvisande fördelning på identifierade komponenter.



# Inledning – bakgrund och syfte

Det har skett en förändring i det regelverk för redovisning som Sveriges kommuner och landsting följer. Ett krav på komponentredovisning har införts och gäller från och med 2014.

Bokföringsnämnden som är normgivande för den privata sektorn har sedan tidigare beslutat att komponentredovisning ska ske enligt det nya huvudregelverket för redovisning (K3) från och med 2014.

Rådet för kommunal redovisning (RKR) ansvarar för att utveckla god redovisningssed för organisationer som följer kommunal redovisningslag, främst kommuner, landsting och kommunalförbund. RKR har nu förtydligat i sina rekommendationer att även kommuner och landsting från och med 2014 ska komponentredovisa materiella tillgångar. Till god redovisningssed hör att följa lagar och rekommendationer som utarbetats av normgivande organ.

Kommuner och landsting har flera olika typer av materiella anläggningstillgångar som kommer att bli föremål för komponentredovisning. Detta gäller bland annat fastigheter, infrastruktur och tekniska anläggningar.

Komponentredovisning innebär enkelt uttryckt att en tillgång delas in i ett antal komponenter som sedan skrivs av var för sig utifrån den enskilda komponentens förväntade nyttjandetid. När en komponent ersätts så betraktas detta som en ersättningsinvestering som skrivs av utifrån den aktuella komponentens förväntade nyttjandetid.

Fastigheter är normalt sådana tillgångar som lämpar sig för komponentindelning och i redovisningsregelverket anges att byggnader normalt har ett

flertal betydande komponenter såsom stomme, stammar, fasad, tak, hissar, ventilationsutrustning och liknande. Dessa komponenter har vanligtvis väsentligt olika nyttjandeperioder och byts därför ut med olika tidsintervall i takt med sin förbrukning.

Införandet av komponentredovisning kommer att påverka kommuners och landstings redovisning. Det medför ett merarbete i början och ett förändrat arbetssätt framöver. Det är hög tid för kommuner och landsting som inte påbörjat detta arbete att göra det nu. Det finns många frågor som ska hanteras med de nya reglerna och som påverkar den finansiella redovisningen i kommuner och landsting. Några exempel är:

- › Vilka komponenter är betydande och ska därmed ligga till grund för hur tillgångarna indelas?
- › Hur ska man hantera olika investeringar och tillkommande utgifter?
- › När komponentredovisning införs kommer underhållskostnaderna att minska väsentligt samtidigt som investeringarna ökar på grund av att stora delar av underhållsutgifterna ska redovisas i balansräkningen istället för i resultaträkningen. Hur hanterar kommuner och landsting budgetprocessen mot bakgrund av detta?
- › Komponenterna skrivs av under en tidsperiod som avgörs utifrån deras förbrukning och nyttjande. Detta innebär att redovisningsekonomerna och ingenjörerna måste samarbeta i ökad utsträckning för att fastställa nyttjandeperioden. Eftersom respektive komponent ska vara avskriven när den byts ut behöver avskrivningsperioden regelbundet ses över utifrån underhållsplaner, etc.

RKR och andra normgivare har inte angett hur komponentredovisningen ska utföras i detalj i sina uttalanden. Den mer praktiska tillämpningen sker i enskilda kommuner, landsting och företag och inom olika branscher. Detta leder till att olika organisationer väljer olika lösningar men på sikt kommer antagligen en mer enhetlig praxis att växa fram. För närvarande finns det därför inga detaljerade normer att hänvisa till.

## Rapportens syfte och struktur

Syftet med denna rapport är att ge vägledning i arbetet med att implementera och tillämpa komponentredovisning. Att införa komponentredovisning är en process som omfattar många olika områden med en rad olika konsekvenser. Problematiken som uppstår i samband med kravet på införande av komponentredovisning i kommuner och landsting kan sammanfattas i ett antal punkter:

- *Beskrivning av det nya regelverket för kommuner och landsting.* I kapitel 2 ges en beskrivning av regelverket för komponentredovisning i kommuner och landsting.
- *Beskrivning av skillnaden mellan traditionella avskrivningsprinciper och komponentredovisning.* Vilka fördelar finns med komponentsynsättet och vilka effekter uppstår i balans- och resultaträkningen? Vilka utmaningar finns på kort och lång sikt? Detta behandlas främst i kapitel 3.
- *Beskrivning av utgångspunkter för komponentuppdelning och hur man ska hantera tillkommande utgifter.* Vi beskriver överväganden vid en övergång till komponentredovisning och visar hur detta kan gå till med några exempel. Detta görs huvudsakligen i kapitel 4 och 5.
- *Beskrivning av och kommentarer om erfarenheter från organisationer som i större eller mindre utsträckning börjat tillämpa komponentredovisning.* I kapitel 6 beskrivs implementeringen, vilka processer som påverkats och upplevda utmaningar och fördelar i fyra kommuner.

## Avgränsning

Denna skrift behandlar enbart komponentredovisning inom fastighetsområdet. Exempel och resonemang berör fastigheter och de är avsedda att skapa ett underlag för diskussion, analys och bedömningar i kommuner och landsting. Det ska poängteras att de exempel och resonemang som förs i skriften inte ska ses som absoluta sanningar.

## Metod

Denna rapport bygger på följande:

- Genomgång och analys av rekommendation från RKR avseende materiella anläggningstillgångar.
- En litteraturgenomgång rörande komponentredovisning, särskilt om tillämpning i privat sektor.
- Intervjuer med redovisningsexperten, avseende både privat och offentlig sektor.



# Regelverk för kommuner och landsting

Enligt lagen om kommunal redovisning ska kommuners, landstings och kommunalförbunds årsredovisningar upprättas i enlighet med god redovisningssed. Om avvikelser görs från vad som följer av allmänna råd eller rekommendationer från normgivande organ på det kommunala området ska upplysningar lämnas i årsredovisningen om detta. I detta sammanhang är RKR normgivande organ.

RKR har tagit fram ett konceptuellt ramverk som bland annat syftar till att vägleda den som upprättar finansiella rapporter i att tillämpa rekommendationerna och hantera frågor som ännu inte behandlats i någon rekommendation. I det konceptuella ramverket sägs att den kommunala sektorns förutsättningar samt syftet med de finansiella rapporterna leder till att balansräkningen får en underordnad och resultatutredande roll. Värdering av tillgångar syftar i första hand till att åstadkomma en rättvisande periodisering av inkomster och utgifter samt korrekt matchning av intäkter och kostnader.

## Rådets rekommendation

Redovisning av materiella anläggningstillgångar hanteras i rekommendation 11.4. Där finns definitioner av ett antal väsentliga begrepp:

- › Tillgång – en resurs som kontrolleras till följd av inträffade händelser och som förväntas ge framtida ekonomiska fördelar eller servicepotential.
- › Framtida ekonomiska fördelar – en tillgångs kapacitet att, ensam eller i kombination med andra tillgångar, bidra direkt eller indirekt till att skapa intäkter eller kostnadsbesparingar.
- › Servicepotential – en tillgångs kapacitet att, ensam eller i kombination med andra tillgångar, bidra direkt eller indirekt till att de mål som fastlagts uppnås.
- › Materiell anläggningstillgång – fysisk tillgång avsedd för stadigvarande bruk eller innehav.





En väsentlig skillnad jämfört med tidigare redovisning är att aktiveringsbegreppet ändrats. Man jämför inte längre med ursprunglig anskaffningstidpunkt/ursprungligt skick utan med tidpunkten före åtgärden.

Den väsentliga skillnaden jämfört med regelverket i privat sektor (K3) är att servicepotentialen utgör grund för att redovisa en utgift som tillgång. Detta påverkar såväl grunderna i redovisningen för aktivering av utgifterna i balansräkningen som prövningen av nedskrivningsbehov.

En materiell anläggningstillgång ska redovisas som tillgång i balansräkningen när:

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

Anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång utgörs av inköpspris och kostnader för att få tillgången på plats och i skick att utnyttjas för sitt ändamål. Till anskaffningsvärdet hör också beräknade utgifter för nedmontering och bortforsling av tillgången och återställande av plats där tillgången varit installerad eller uppförd till den del de beräknade kostnaderna uppfyller kriterierna för när en avsättning ska redovisas i balansräkningen.

## Krav på tillämpning av komponentredovisning

I rekommendationen om redovisning av materiella anläggningstillgångar finns ett tydligt uttalat krav att tillämpa komponentredovisning. Där framgår att avskrivningsmetoden ska avspegla hur tillgångars värde och/eller servicepotential successivt förbrukas. Detta innebär att man måste ta hänsyn till skillnader i förbrukning och nyttjandeperioder av betydande komponenter i en materiell anläggningstillgång.

*Förväntas skillnaden i förbrukning av en materiell anläggningstillgångs betydande komponenter vara väsentlig, ska tillgången delas upp på dessa. Respektive komponent ska skrivas av separat. Återanskaffning av komponent redovisas som anskaffning av ny anläggningstillgång och eventuellt kvarvarande redovisat värde för den ersatta enheten kostnadsförs.*

I den tidigare lydelsen av rekommendationen<sup>1</sup> framgick ”att det kan vara lämpligt att sådana komponenter som har en annan nyttjandeperiod och utgör ett väsentligt värde redovisas och skrivs av som separata enheter.”

Not 1. RKR 11.1-11.3 från 2006 och framåt.

## Praktiska frågeställningar

Den reviderade rekommendationen leder till att kommuner och landsting ställs inför ett antal praktiska frågeställningar. Man behöver fundera över i vilken omfattning man ska övergå till komponentredovisning för befintliga tillgångar samt vilket bokfört värde som ska vara utgångspunkten för fördelning på komponenter. En viktig utgångspunkt är att väga arbetsinsatsen mot väsentlighet och nytta.

I ett yttrande som rör övergång till komponentredovisning konstaterar RKR att en utgångspunkt kan vara att prioritera befintliga tillgångar utifrån bokfört värde samt kvarvarande nyttjandeperioder. Rimligtvis borde i första hand tillgångar med högt bokfört värde och lång kvarvarande nyttjandeperiod vara föremål för uppdelning i komponenter.

Oavsett omfattning är det viktigt att man i redovisningsprinciperna uppger om vilka avvägningar och prioriteringar man gjort vid övergång till komponentredovisning. De upplysningar som lämnas bör avse vilka tillgångsslag, beloppsgränser och kvarvarande nyttjandeperioder som varit vägledande vid prioritering av vilka tillgångar som delats upp i komponenter.

Den grundläggande utgångspunkten vid övergången till komponentredovisning bör vara att den sker på ett sådant sätt att felaktigheter kopplade till avskrivningar, dvs. periodisering av anskaffningsutgifter, i framtida resultaträkningar minimeras.

Av praktiska skäl anser RKR att övergången till komponentredovisning bör vara framåtriktad. Detta innebär att bokfört värde vid senast föregående bokslut (2013-12-31) i normalfallet utgör utgångspunkten för fördelning på olika komponenter.

Uppskrivningsförbudet som finns i lagen om kommunal redovisning gör att värdet på anläggningstillgångar som finns vid övergången inte helt och hållet kommer att överensstämja med det värde som hade redovisats om komponentredovisning tillämpats från början. Om man vid en genomgång av sina anläggningstillgångar noterar att man innan komponentredovisning gjort för höga avskrivningar är det inte möjligt att justera detta eftersom det inte är tillåtet att göra uppskrivningar.

En annan rekommendation som är relevant i sammanhanget är RKR 19 Nedskrivningar. Där framgår att man regelbundet ska bedöma om det finns något nedskrivningsbehov i anläggningstillgångarna. Ett nedskrivningsbehov kan uppstå om tillgången inte används och man har beslutat att avveckla den eller om tillgången inte längre används till det den var avsedd. Det kan också uppstå ett nedskrivningsbehov om tillgången skadats och därför minskat i värde eller servicepotential, dvs. om den inte längre bidrar till att de mål som

fastlagts uppnås. Det kan noteras att komponentredovisningsmetoden som sådan innebär att mer utgifter kommer att aktiveras och att bokförda värden därmed kan komma att öka. Skälen för nedskrivningsprövning kan därför öka med denna metod.

## **Sammanställd redovisning**

Ett syfte med uppdateringen av rekommendation om materiella anläggningstillgångar är att successivt närma sig regelverket som tillämpas av aktiebolag och skapa en harmonisering i redovisningen i förhållande till de kommunala bolagen.

De sammanställda räkenskaperna ska upprättas med enhetliga redovisningsprinciper. Det är kommunens redovisningsprinciper som ska vara vägledande. Om koncernföretagens redovisning avviker från kommunens ska de justeras före konsolidering. Dock bedömer vi att de effekter som uppstår på grund av skillnader i regelverk mellan kommuner och bolag kopplat till komponentredovisning, inte är väsentliga i förhållande till den arbetsinsats som krävs för att justera. Vi ser därför inget behov av att justera för detta.



# Komponentredovisning – skillnader mot tidigare regelverk

## Fördelar och effekter med komponentredovisning

Det finns tre viktiga argument för att tillämpa komponentredovisning och det är att den ger:

- Mer rättvisande kostnadsredovisning dels beroende på att underhållsutgifter som är betydande och har lång nyttjandeperiod aktiveras i balansräkningen och skrivs av, dels eftersom avskrivningarna baseras på respektive komponents nyttjandeperiod istället för tillgångens nyttjandeperiod som helhet.
- Det bokförda värdet på tillgången blir mer relevant då väsentliga underhållsåtgärder och byten av komponenter redovisas som tillgång istället för som kostnad.
- I förlängningen innebär detta att kommuner och landsting med en komponentredovisningsmodell kan göra en mer rationell planering av underhållsinsatser utifrån ett ekonomiskt och tekniskt perspektiv.

Det finns naturligtvis också invändningar mot komponentredovisningsmodellen. Den vanligaste invändningen är att den kommer att leda till väsentligt ökat administrativt arbete i att dela upp anläggningar i komponenter samt att hålla reda på dessa komponenter och deras olika nyttjandeperioder. Det måste också finnas rutiner för att säkerställa att komponenter är fullt avskrivna alternativt utrangerade innan tillkommande utgifter aktiveras.

Det finns inte heller någon självklar uppdelning av komponenter utan kommuner och landsting måste själva göra bedömningar och antaganden utifrån sina förutsättningar.

I samband med övergången till komponentredovisning är det viktigt att överväga vilka som ska ingå i en eventuell projektgrupp. Ska den bestå av enbart ekonomer eller andra yrkeskategorier såsom byggtekniker och förvaltare? Det finns många olika aspekter såsom fastigheternas skick och underhållsbehov att ta hänsyn till. Man bör därför inte se komponentredovisning som enbart en redovisningsfråga som bara engagerar ekonomer. Man bör även fundera över vilken information som behöver tas fram som underlag för bedömningar i form av underhållsplaner, huvudboksinformation etc. Eventuellt kan även rutiner vid beslut, attester, etc. behöva revideras.

I de följande avsnitten i detta kapitel ges några enkla exempel på hur de olika avskrivningsprinciperna påverkar redovisade värden och resultat.

## Den klassiska avskrivningsmodellen och dess egenskaper

Vid tillämpning av den klassiska avskrivningsmodellen gjordes en bedömning av hur länge man trodde att den aktuella byggnaden som helhet skulle komma att utnyttjas. Bakom detta fanns en bedömning av både byggnadens tekniska egenskaper och hur länge den hade något värde ur brukarsynpunkt. Ett antagande om att byggnaden skulle komma att utnyttjas i 50 år och hade kostat 25 000 kr/kvm att bygga genererade en avskrivning om  $25\,000/50$  dvs 500 kr/kvm per år (2 procent per år).

Ett annat sätt att tolka nyttjandeperioden/livslängden har varit att se byggnaden som bestående av komponenter med olika nyttjandeperioder och att se byggnadens nyttjandeperiod som en sammanvägning av nyttjandeperioden för respektive komponent, och där man vägde samman nyttjandeperioden utifrån hur stor andel av grundinvesteringen som respektive komponent utgör. I rutan nedan ges ett exempel på hur man kan räkna ut byggnadens nyttjandeperiod utifrån de olika komponenternas nyttjandeperiod.

### Uträkning av nyttjandeperiod baserat på nyttjandeperioden för olika komponenter

Hur man kan räkna ut nyttjandeperioden utifrån nyttjandeperioden för olika komponenter.

Anta att investeringen ovan delas in i tre komponenter med följande kostnader och nyttjandeperiod

Komponent 1: Nyttjandeperiod 20 år,  
kostnad för komponenten 8 300 kr

Komponent 2: Nyttjandeperiod 40 år,  
kostnad för komponenten 8 300 kr

Komponent 3: Nyttjandeperiod 80 år,  
kostnad för komponenten 8 300 kr

Väger vi samman dessa tre olika nyttjandeperioder får vi ett genomsnitt på 47 år  $(20+40+80)/3$ , som vi sedan kanske rundar av till 50 år. Eftersom investeringskostnaden antogs vara densamma för varje komponent kan vi bara dela med 3 för att få den sammanvägda nyttjandeperioden.

Det finns flera problem med båda dessa synsätt. Är det exempelvis logiskt att ta hänsyn till att stommen kan stå i 80 år om byggnaden inte förväntas nyttjas mer än 50 år? Och är det rimligt att skriva av med en konstant procentsats på det sätt som görs i fall 1 när vissa komponenter har en kortare livslängd än 50 år? Vidare uppstår i båda fallen en grundläggande brist i redovisningen då utgifter för materiella tillgångar inte kostnadsförs över nyttjandeperioden, vilket är en grundläggande redovisningsprincip i sammanhanget. Byte av komponenter kostnadsförs över ett år även om den komponent som byts ut har en lång nyttjandeperiod och är betydande. Den ersatta komponenten skrivs i många fall av under flera år även om den inte längre finns kvar.

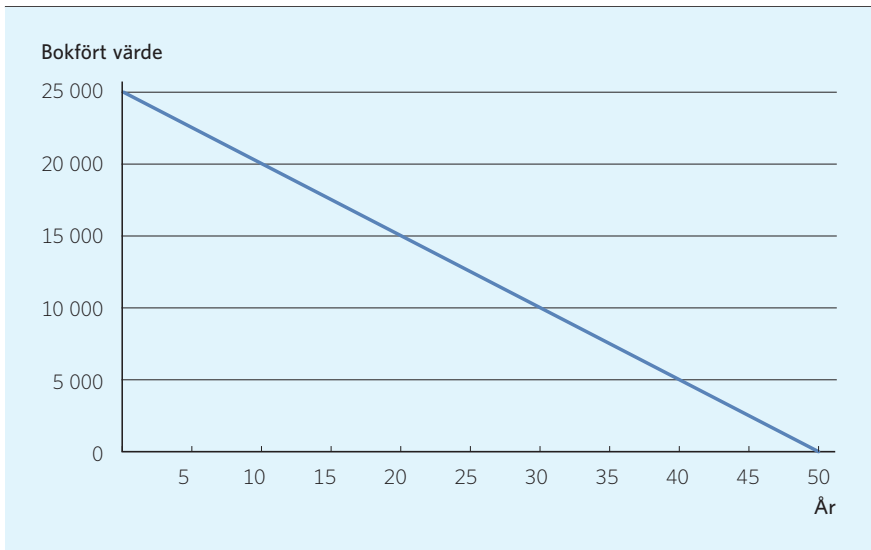
Enligt tidigare redovisningsprinciper ska återställande till ursprunglig standard ses som underhåll och därmed kostnadsföras. Endast till den del som utgifterna har medfört en standardhöjning har det varit frågan om en investering. Det har förekommit avvikelser mellan regelverk och praxis där delar av investeringar inte inneburit värdehöjande åtgärder utan mer haft karaktären av återställande till ursprunglig standard.

En strikt tillämpning av det tidigare regelverket kunde leda till att man hamnade i den paradoxala situationen att man hade en väl underhållen byggnad av bra kvalitet, men med noll i bokfört värde. Den ursprungliga investeringen var avskriven efter t ex 30 år, och om alla insatser genom åren

kostnadsförts och inte lett till att man höjt det bokförda värdet, så var det bokförda värdet 0 oavsett hur väl underhållen byggnaden faktiskt var.

I exemplet nedan antas att alla åtgärder som genomförs efter att byggnaden är färdig är underhåll i klassisk mening, dvs att de kostnadsförs direkt. Låt oss illustrera hur bokfört värde och redovisade kostnader förändras över tiden. För enkelhets skull antas att driftskostnaderna är oförändrade. Vi utgår från fall 1 där avskrivningstiden är 50 år och att det görs avskrivningar med 500 kr per år. År 20 görs en större underhållsinsats på 8 300 kr och år 40 görs en insats på 8300 kr då respektive komponent ersätts. Dessa insatser kostnadsförs alltså direkt. Med dessa antaganden sjunker det bokförda värdet kontinuerligt under de 50 åren (se figur 1). Trots att stora underhållsinsatser görs år 20 och 40 så påverkas inte det bokförda värdet, dvs det bokförda värdet speglar inte objektets faktiska egenskaper på ett rimligt sätt.

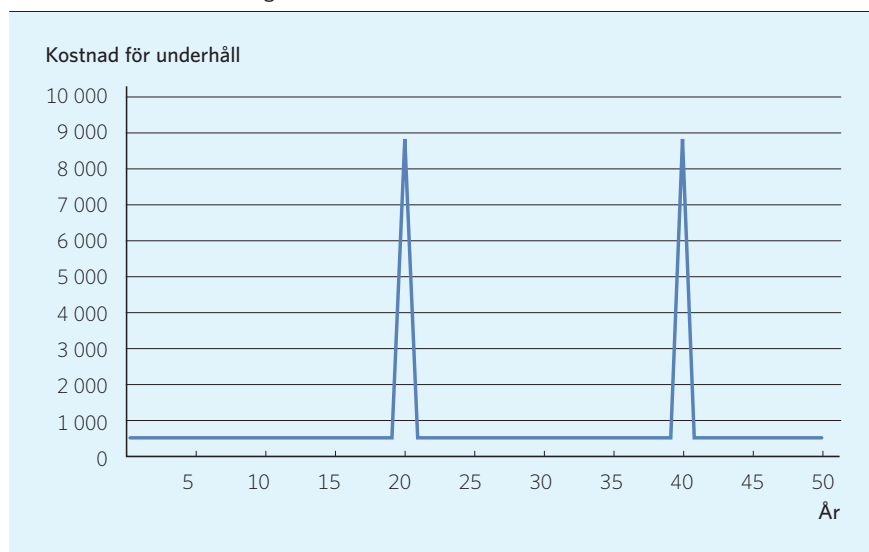
FIGUR 1. Utveckling av bokfört värde: Klassisk linjär avskrivningsmodell



Det andra problemet med denna modell är som betonats ovan att de redovisade kostnaderna och därmed resultatet blir mycket volatilt och inte speglar den verkliga resursförbrukningen (se figur 2). De flesta myndigheter arbetar med en årsbudget som inte varierar så mycket mellan åren (se figur 2) och att ta med de stora underhållskostnaderna enstaka år kan därmed vara problematiskt.



FIGUR 2. Klassisk avskrivningsmodell – underhållsinsatser bokförs som kostnad



En konsekvens av att det med traditionell metod blivit en ojämn kostnadsbelastning på resultatet är att det vidtagits irrationella åtgärder för att jämna ut resultatet. En åtgärd har t ex varit att aktivera insatser som egentligen är underhåll. En annan åtgärd för den som har större bestånd har varit att försöka fördela underhållsinsatser mellan olika år så att det totalt sett blir ungefär samma underhållskostnad varje år.

En sådan fördelning av underhållsinsatser kan innebära att underhållsinsatser inte alltid görs vid den tidpunkt som är den optimala utifrån den aktuella fastighetens egenskaper. Det kan också innebära att underhållsinsatserna inte genomförs på det mest ekonomiskt fördelaktiga sättet. Det är alltså dessa båda problem – man har ett bokfört värde som inte speglar byggnadens värde för verksamheterna och en kostnadsbelastning i resultatet som varierar mellan åren – som komponentredovisningsmodellen är tänkt att lösa.



## Komponentredovisningsmodellen och jämförelse med den klassiska modellen

### Beskrivning – normalfallet

Grundtanken bakom komponentredovisningsmodellen är att dela in en investering, exempelvis en byggnad, i ett antal komponenter med olika livslängder med en egen avskrivningstid. Detta var egentligen inte helt främmande i den tidigare avskrivningsmodellen eftersom det ofta görs en skillnad mellan mark som inte avskrivs alls och byggnader som avskrivs med en viss procentsats.

Det är också vanligt att man för va-anläggningar har olika avskrivningstider för rörledningar och för pumpar. När en komponent sedan ersätts eller återställs så aktiveras motsvarande belopp och skrivs sedan av på samma sätt som den ursprungliga investeringen. Vi antar för enkelhets skull att det inte förekommer någon inflation eller kostnadsökningar över tiden.

Låt oss knyta an till exemplet med va-anläggningen och se hur förloppet blir i det fallet. Antagandena är följande, inklusive avskrivningsbelopp för varje komponent (avrundat).

TABELL 1. Exempel komponentredovisning

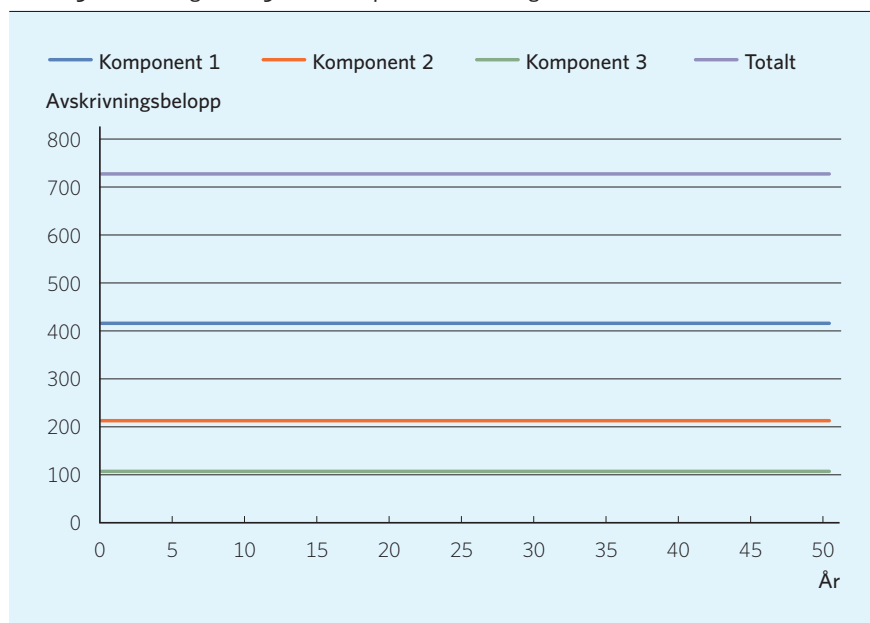
Komponent	Investeringsbelopp	Avskrivningstid	Avskrivningsbelopp per år
1	8 300	20	415
2	8 300	40	210
3	8 300	80	105

I detta fall blir alltså avskrivningen under de första 20 åren summan av avskrivningarna för de tre komponenterna 730 kr (415+210+105), dvs högre än i den klassiska avskrivningsmodellen där avskrivningen blev 500 kr (2 procent av 25 000, se sidan 22).

Orsaken till denna högre avskrivning är att vissa komponenter skrivs av snabbare. I förlängningen kommer avskrivningarnas storlek även att påverkas av att utgifter som tidigare klassificerats som underhåll numer betraktas som investering. Med tillämpning av gällande regelverk, ska återanskaffning av komponent redovisas som anskaffning av ny anläggningstillgång och eventuellt kvarvarande redovisat värde för den ersatta enheten ska kostnadsföras. Detta innebär att den nya komponenten inte behöver medföra en standardhöjning för att det ska vara frågan om en investering. Redovisningen syftar till att ge en mer rättvisande bild av investeringens värde. En konsekvens av detta är å andra sidan att underhållskostnaderna blir lägre. Detta framgår av figurerna nedan.

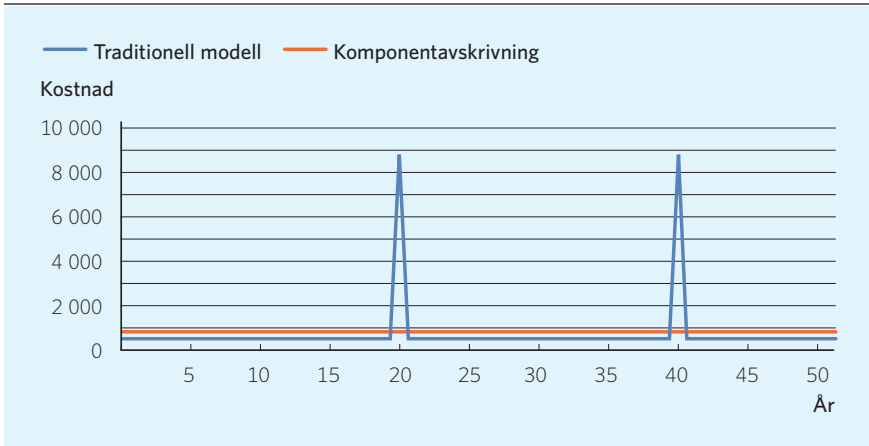
I figur 3 redovisas avskrivningar enligt komponentredovisningsmodellen. Observera att vi antar att komponent 1 när den är avskriven efter 20 år ersätts med en komponent som kostar lika mycket och som avskrivs på samma tid. Därmed kommer avskrivningen att vara konstant under hela perioden. I figuren redovisas enbart de första 50 åren för att det ska bli jämförbart med det traditionella fallet.

FIGUR 3. Avskrivningar år 1-50 med komponentredovisningsmodell



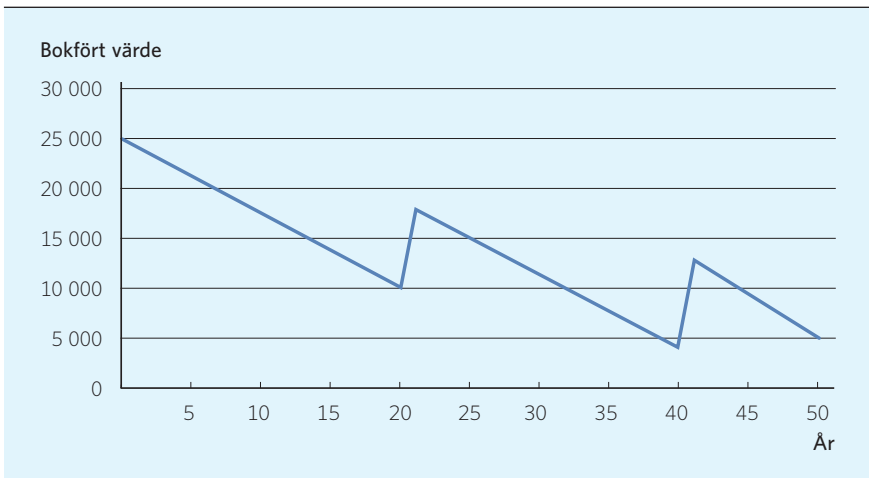
I figur 4 jämförs avskrivningar (i komponentmodellen) med avskrivningar och underhållskostnader för att återställa komponenterna i den klassiska modellen. Vi ser tydligt den jämnare kostnadsutvecklingen i komponentredovisningsmodellen.

FIGUR 4. Redovisade kostnader i de båda modellerna

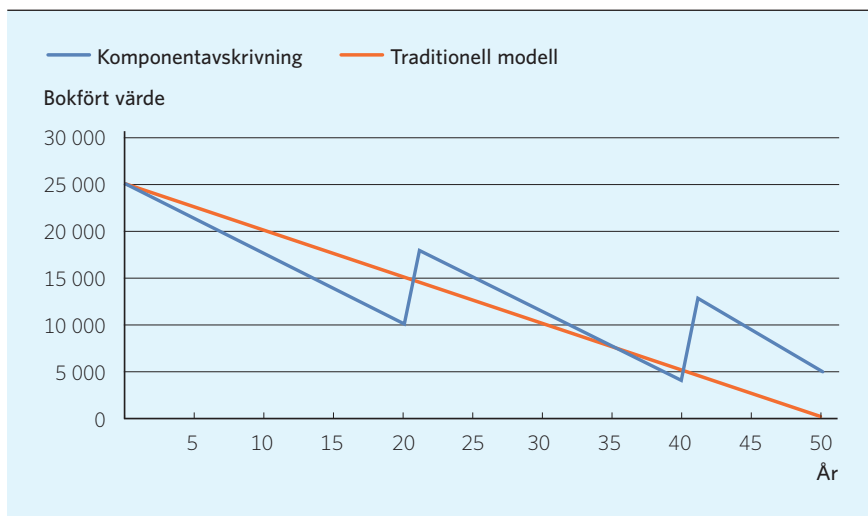


I figur 5 redovisas hur det bokförda värdet utvecklas i komponentredovisningsmodellen. Här ser vi hur det bokförda värdet minskar under de första 20 åren och sedan stiger när den första insatsen görs år 20. I figur 6 framgår skillnaderna i värdeutveckling mellan de båda modellerna.

FIGUR 5. Hur det bokförda värdet utvecklas i komponentredovisningsmodellen



FIGUR 6. Bokförda värden i de båda modellerna



Eftersom tanken är att en komponent ska skrivas av över nyttjandeperioden och vara avskriven när byte av komponent sker, är det lämpligt att fastställa komponenternas avskrivningstider utifrån de bedömningar som görs i underhållsplanerna. Dessa borde rimligtvis ge en god bild av hur nyttjandeperioden faktiskt ser ut och ger också en indikation på vilka delar i en fastighet som byts ut samtidigt och som därför är lämpliga att fördela komponenter efter.

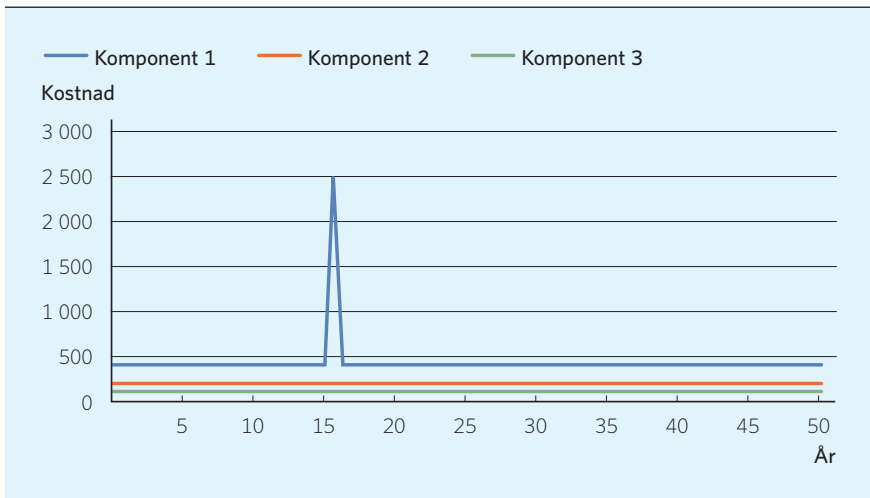
## Beskrivning – några specialfall

Några speciella situationer kan vara värda att kommentera. Låt oss först anta att den aktuella komponenten inte håller i 20 år utan behöver ersättas redan efter 15 år. Det innebär att det år 16 måste göras en utrangering av det återstående värdet av den aktuella komponenten. Eftersom 25 procent av avskrivningstiden återstår blir utrangeringskostnaden  $8\,300/4$  dvs  $2\,075$  kr/kvm.

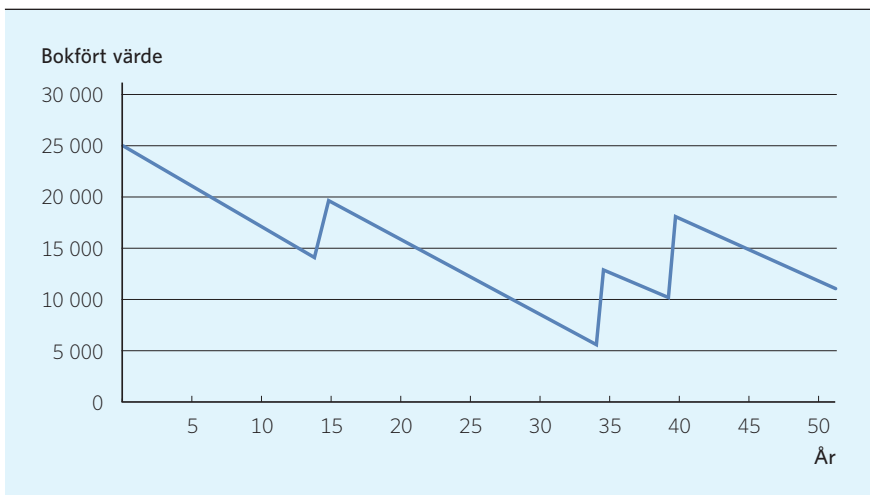
Antar vi att det görs en ersättningsinvestering på 8 300 kr år 16 med samma avskrivningstid som tidigare så fortsätter avskrivningen med 415 kr per år. Redovisade kostnader i detta fall presenteras i figur 7a medan utvecklingen för det bokförda värdet redovisas i figur 7b. Under förutsättning att det i god tid blir känt att fastställd avskrivningstid är för lång ska denna justeras så att tillgången är avskriven när planerat komponentutbyte sker.

Ett annat fall är att man av olika skäl bestämmer sig för att inte ersätta komponenten efter 20 år utan väntar, t ex därför att den ursprungliga kompo-

FIGUR 7A. Redovisade kostnader om en komponent har kortare livslängd

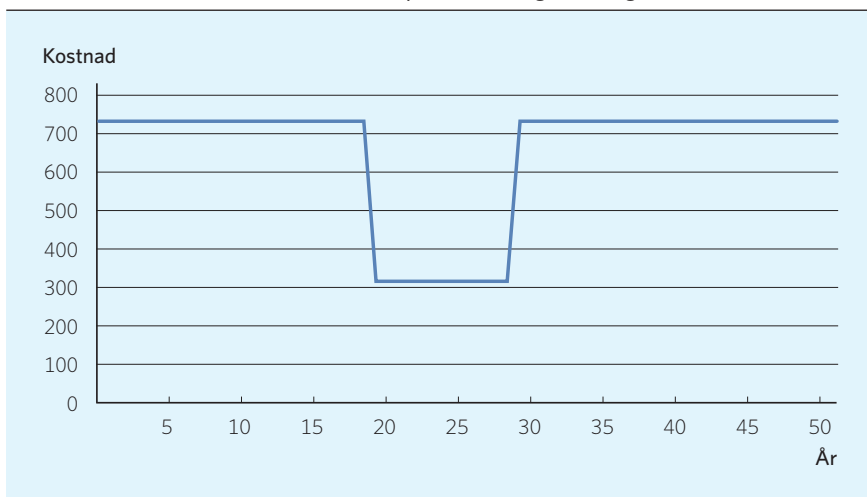


FIGUR 7B. Hur bokfört värde utvecklas om en komponent har kortare livslängd

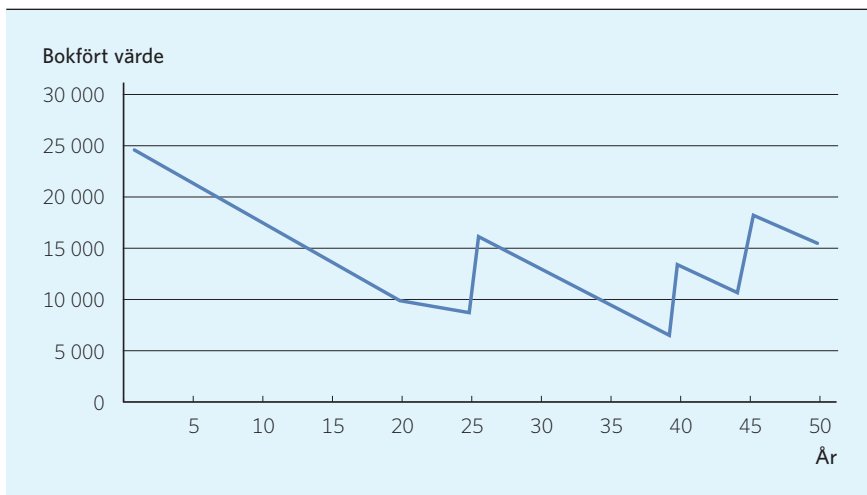


nenten hållit längre än väntat. Låt oss anta att man inte gör något år 20 utan istället ersätter komponenten år 25. Detta innebär att man fortsättningsvis enbart kommer att skriva av två komponenter eftersom den tredje redan är fullt avskriven. De totala avskrivningarna sjunker till 315 kr/kvm under de fem extra år som komponenten håller. Därefter återgår avskrivningarna till samma nivå som tidigare under förutsättning att avskrivningstiden inte justeras till 25 år. Det dröjer i detta fall också 5 år extra innan det bokförda värdet ökar, se figur 8a och 8b.

FIGUR 8A. Redovisade kostnader om en komponent har längre livslängd än beräknat



FIGUR 8B. Hur bokfört värde utvecklas om en komponent har längre livslängd än beräknat



## Ambitionsnivå

Man måste även bestämma sig för vilken ambitionsnivå som är rimlig. Det är enklare att komponentfördela om man har relativt få och nya anläggningsstillgångar. Om man istället har en stor mängd tillgångar där ett stort antal underhållsinsatser, reparationer och investeringar genomförts är utmaningarna betydligt större om ambitionsnivån är hög. Som vi framfört tidigare ligger fokus på rättvisande avskrivningar och underhållskostnader i framtiden, vilket gör att man i normalfallet kan använda schablonmetoder för att fördela befintliga bokförda värden på komponenter i ingångsbalansen.

Komponentredovisning ställer stora krav på anläggningsregistret. Det system som finns måste vara dimensionerat för att hantera komponentredovisning. Utan ett tillfredsställande systemstöd blir komponentredovisning svårt att hantera i praktiken. Detta eftersom man måste hålla reda på alla olika komponenter med olika avskrivningstider. Det bör till exempel på ett enkelt sätt vara möjligt att se det totala värdet av en tillgång med alla ingående komponenter. Kontakter med systemleverantör i ett tidigt skede är att rekommendera.

Det är också viktigt att ha goda rutiner för registervård för att hålla anläggningsregistret uppdaterat. Det måste finnas rutiner för att kontinuerligt utvärdera nyttjandeperioder. Om en ny bedömning av nyttjandeperioden väsentligt avviker från tidigare bedömningar ska avskrivningstiderna justeras. Vid utbyte av komponenter måste det finnas rutiner för att utrangera befintliga komponenter. Resultatet kommer sannolikt att påverkas av nedskrivningar eller utrangeringar i större utsträckning än tidigare. Eventuella riktlinjer bör omfatta principer för nedskrivning, dvs vilken del av verksamheten som ska belastas med nedskrivningskostnaderna.

Upphandlingsprocessen kan komma att påverkas genom att högre krav på specifikationer utifrån komponenter kommer att ställas. Det kommer även att behöva ställas högre krav på underlag från leverantörer, främst fakturor, för att möjliggöra en rättvisande fördelning på identifierade komponenter.

## Politisk förankring

Det måste finnas en politisk förankring eftersom komponentredovisning inte bara är en redovisningsteknisk fråga, den kommer även att påverka budgetprocessen och de framtida resultat som kommunen eller landstinget redovisar. Vid omfattande eftersatt underhåll kommer resultaten till en början att förbättras när underhållsåtgärderna genomförs. Detta eftersom underhållsåtgärder i allt större utsträckning kommer att redovisas i balansräkningen istället för som en kostnad i resultaträkningen.



Komponentredovisning leder, sannolikt, med åren till högre anskaffningsvärden, redovisade värden och årliga avskrivningar. Man bör fundera över hur de eventuella överskott som uppstår ska hanteras för att inte i framtiden hamna i en situation där avskrivningarna ökar och det ekonomiska utrymmet för reinvesteringar inte finns.

Resultatet kommer alltså inledningsvis i de flesta organisationerna bli positivare men kommer med tiden att stabilisera sig i takt med att avskrivningar från nya investeringar får effekt. De i projektgruppen som hanterar övergången till komponentredovisningen har därför en pedagogisk uppgift i att skapa förståelse i hela organisationen för det skifte som sker. Detta så att överskottet som kan bildas hanteras på ett ansvarsfullt sätt.

### **Nyckeltal**

Införandet av komponentredovisning kommer att påverka både kostnader och investeringar i förvaltningen. I flera kommuner och landsting kan de nyckeltal man normalt sett använder komma att påverkas. Bland både kommuner och landsting är det vanligt med nyckeltalssamarbeten där man tar fram och jämför nyckeltal. En rekommendation är att man i dessa nätverk tar upp hur komponentredovisning kan påverka nyckeltalen.



1	-0,07	9,22	3,09	-21,20	-4,43	1,20
3	+0,4	5,20	0,01	-15,63	-40,91	2,10
8	-0,1	1,38	0,82	-4,17	-60,57	1,10
75	+0,1	1,12	1,8	-4,92	-66,08	0,10
palve		4,58	60	0,02	-4,17	-32,45
		1,81	34	0,35	-12,82	-77,17
		1,10	1,10	0,43	-9,37	-54,17
		1,10	1,10	0,70	10,00	41,00

# Indelning i komponenter och avskrivningstider

## Komponentindelning – vad innebär ”betydande komponenter”?

RKR:s reviderade rekommendation om materiella anläggningstillgångar anger i avsnittet komponentredovisning följande: ”Förväntas skillnaden i förbrukningen av en materiell anläggningstillgångs betydande komponenter vara väsentlig, ska tillgången delas upp på dessa. Respektive komponent ska skrivas av separat”. Ordalydelsen är densamma som i K3-regelverket.

Som nämnts tidigare slår båda regelverken fast att en byggnad normalt har ett flertal betydande komponenter såsom stomme, fasad, tak, hissar, ventilationsutrustning och liknande. Dessa komponenter har vanligtvis väsentligt olika nyttjandeperioder och byts därför ut med olika tidsintervall i takt med sin förbrukning.

Men inget regelverk ger någon större vägledning om vad som kan räknas som betydande komponent och hur man ska bedöma en lämplig detaljeringsnivå på antalet komponenter. Den vägledning som ges är att komponenterna ska bestå av de väsentliga delarna i en byggnad. Det finns dock inte något hinder för att ha en mer finfördelad indelning i komponenter.

Mer konkret innebär detta att den del som identifieras som en komponent ska vara relativt stor i relation till den totala investeringen och ha en nyttjandeperiod som skiljer sig från övriga delar av investeringen.

Även om RKR inte explicit anger att betydande ska bedömas baserat på den enskilda anläggningen så görs bedömningen att det är en rimlig utgångspunkt vilken följer vägledningen från det internationella regelverket, IFRS, samt den allmänna principen att redovisningen ska ske ”post-för-post”.

I begreppet betydande bör påverkan på resultatet vid ett utbyte av komponent tillmätas stor vikt. Även om bedömningen av vad som är betydande komponent ska ske per anläggning kan man vid bedömningarna beakta organisationens totala storlek och verksamhet.

För att underlätta den administrativa hanteringen av vilka komponenter som ska särredovisas avseende byggnader kan en kommun besluta om väsentlighetskriterier som ska gälla vid uppdelning. Exempelvis att komponenten ska utgöra minst 5–10 procent av den totala kostnaden för en viss investering, att komponenten ska ha ett anskaffningsvärde som överstiger ett angivet belopp eller en viss procentuell andel av värdet för fastigheter eller att komponenter ska ha en nyttjandeperiod överstigande 10 år.

Det ska dock noteras att det är svårt att ange generella kriterier utan dessa måste utformas utifrån vad som är relevant för respektive organisation. Det väsentligaste vid utformningen är att ta hänsyn till vilken påverkan på resultatet olika kriterier får.

## **Komponentindelning – generella utgångspunkter**

En generell utgångspunkt för komponentindelning kan vara att det som identifieras som en komponent ska knytas till vad som normalt åtgärdas i ett sammanhang. Tanken bakom komponentredovisning är ju att när något ersätts så ska den nya insatsen betraktas som en ersättningsinvestering som sedan skrivs av. Således kan det vara rimligt att göra komponentindelningen utifrån vilken typ av insatser som kan förväntas i framtiden. Byter/renoverar man golv i ett sammanhang, fönster i ett annat, va-ledningar i ett tredje och tak i ett fjärde så verkar det vettigt att var och en av dessa ska utgöra en komponent. Byter/åtgärdar man fönster och fasad i ett sammanhang kan detta gärna betraktas som en komponent. Om man däremot gör detta vid olika tidpunkter bör fönster respektive fasad vara olika komponenter.

Delar som normalt inte byts ut under byggnadens ekonomiska livslängd får då utgöra en särskild komponent (stomme, grundläggning) med en avskrivningstid som motsvarar objektets förväntade nyttjandeperiod.

Dessa principer innebär att det inte finns någon given komponentindelning. Vad som ska ses som ”stort” och vad som åtgärdas i ett sammanhang kan variera och olika organisationer kan göra olika bedömningar. Detta utan att man kan säga att det ena är rätt eller fel. En något mer finfördelad indelning i komponenter kan vara lämplig när det är osäkert vilka de förväntade kombinationerna av åtgärder blir, eftersom man då kan tänka sig olika kombinationer av komponenter som åtgärdas samtidigt. Indelningen kan även ta

hänsyn till ifall en komponent är avskiljbar och utbytbar vilket underlättar det praktiska arbetet.

Det kommer alltid att finnas komponenter som inte är betydande eller som inte bör identifieras som betydande komponenter. Detta samtidigt som de uppfyller kriterierna för tillgång (se kapitel 2) och ska aktiveras. Dessa poster kan hanteras genom en restpost/övrig komponent. Restposten kan således innehålla ett antal olika komponenter. Därefter är utgångspunkten att utgifter för byte av byggnadsdelar som ingår i restposten normalt kostnadsförs löpande som underhåll. Vår bedömning är att nyttjandeperioden för restposten kan variera utifrån vilken indelning i komponenter som tillämpas samt hur utbyten av dessa delar väntas se ut. Ett alternativ är att ha en nyttjandeperiod som omfattar tiden till nästa mer genomgripande reovering av byggnaden. Ett annat alternativ skulle kunna vara att använda samma nyttjandeperiod som stommen.

## **Komponentindelning – ny byggnad som utgångspunkt för indelning**

Vi kommer nedan att presentera exempel på komponentindelning i nya byggnader. Nedan visas ett exempel för skola utifrån de grundläggande principerna om storlek (betydande komponent) och en tanke om att 10 komponenter kan vara lämpliga.

Förslaget innebär följande komponenter för byggnaden (skola):

- › Stomme inkl grund
- › Tak
- › Fasad
- › Fönster, dörrar
- › Våtutrymmen, utrustning sanitet och kök
- › Ytskick, lokaler
- › Värme och sanitet
- › Ventilation inkl styr
- › El
- › Transportsystem, hiss
- › Övrigt

Några av dessa komponenter är dock relativt små och borde kunna slås ihop med andra, t ex transportsystem som kan bedömas stå för enbart ett par procent av investeringskostnaden. Även om styr- och reglersystem bedöms stå för en relativt sett mindre andel men en betydligt kortare livslängd talar det för att de ska behållas som en komponent.

Tillvägagångssättet när man gör en komponentuppdelning kan variera. En variant är att man i huvudsak gör komponentuppdelningen utifrån de tekniska installationerna i byggnaden såsom i exemplet ovan.

En annan variant är att man skapar huvudgrupper av komponenter på basis av avskrivningstider, exempelvis 6 huvudgrupper (60/40/30/20/15 och 10 år). I tabell 2 nedan redovisas som exempel komponentgrupperna för en vanlig kontorsbyggnad och i tabell 3 komponentgrupperna för en simhall.

Andra identifierade byggnadstyper är: Museum-konsthallar-bibliotek, Sporthallar, Gruppboenden, Äldreboende-Sjukhem samt Skolor-Förskolor.

TABELL 2. Komponentgrupper för Kontor och avskrivningstid

Komponentgrupp	Avskrivningstid (år)
Stomme	60
Fasader, yttertak, ledningsnät, värme och sanitet, ventilation	40
Fönster, papptak, ledningar o centraler el, porslin	30
Entrépartier, vent-aggregat, storkök, asfaltytor	10
Styr- o regler, belysning, inbrottslarm, m.m.	15
Passagekontrollsystem, inbrottslarm, m.m.	10

TABELL 3. Komponentgrupper för Simhall och avskrivningstid

Komponentgrupp	Avskrivningstid (år)
Stomme	60
Stomme, bärverk, ytterväggar, yttertakstomme	40
Fönster, fasad- och glaspartier av aluminium, m.m.	30
Entrépartier, utv mark, innerdörrar, sanitet, värme	20
Keramiska plattor, vattenrening, luft, kanalisation	15
Belysning, svagström, styr- o regler, målning, m.m.	10

Oavsett vilken variant som används är det viktigt att ha i åtanke att varje byggnad är unik och att analys och anpassningar kan behöva göras i varje enskilt fall. Eftersom RKR inte ger någon praktisk vägledning i hur en komponentindelning ska göras eller vad som ska ingå i de olika komponenterna får detta bestämmas av respektive organisation. I detta sammanhang kan även sägas att det ännu inte har utvecklats någon omfattande god praxis i kommuner och landsting gällande komponentredovisning och antal komponenter.

Organisationen måste bestämma vilken detaljeringsnivå som passar organisationens arbetssätt. Betydande komponenter med ungefär samma nyttjandeperiod kan slås samman och samlas under en och samma komponent.



Det kan fungera bra så länge de ingående komponenterna kommer att bytas vid samma tillfälle. Om bytet bedöms ske vid olika tillfällen blir det dock mer praktiskt att redovisa byggnadsdelarna som separata komponenter.

Det är alltså inte alls säkert att det är enklare med färre komponenter utan när tillkommande utgifter infaller i framtiden kan en högre detaljeringsnivå på komponentindelningen vara att föredra, eftersom detta underlättar uttrangeringsredovisningen.

Vid en upphandling av en byggnation kan man tänka sig att entreprenören fördelar kostnaderna för ett anbud mellan komponenterna. Eller att komponenterna fördelas av entreprenören i efterhand. Givetvis bör denna uppdelning i sådana fall granskas för att bedöma rimligheten i uppdelningen.

Fördelningen av kostnaderna mellan komponenter kan göras utifrån den erfarenhet som finns i organisationen. Förslagsvis kan en grupp inom organisationen som gör fördelningen utses. Denna grupp kan bestå av byggtekniker, förvaltare, ekonomer etc.

## Tillkommande utgifter – regelverket

Avsnittet rörande tillkommande utgifter i RKR:s reviderade rekommendation för materiella anläggningstillgångar har inte ändrats. Av rekommendationen framgår följande ”Tillkommande utgifter för materiell anläggningstillgång ska läggas till anskaffningsvärdet till den del tillgångens prestanda och/eller servicepotential förbättras jämfört med prestandanivån och/eller servicepotentialen vid anskaffningstillfället. Alla andra tillkommande utgifter ska redovisas som kostnader i den period då de uppkommer”.

Vidare ges exempel på åtgärder som kan anses medföra en sådan ökning av tillgångens prestanda och/eller servicepotential att utgiften ska läggas till anskaffningsvärdet

- › modifiering av tillgången som förlänger den beräknade nyttjandeperioden eller som höjer tillgångens kapacitet och/eller servicepotential,
- › förändringar som medför avsevärd förbättring av kvaliteten hos producerade produkter eller tjänster,
- › förändringar som medför en avsevärd minskning av produktionskostnaderna.

Utgifter för reparation och underhåll av en materiell anläggningstillgång som syftar till att vidmakthålla tillgångens egenskaper ska redovisas som en kostnad den period de uppkommer.

Av rekommendationen framgår även att återanskaffning av komponent redovisas som anskaffning av ny anläggningstillgång. Eventuellt kvarvarande redovisat värde för den ersatta enheten utranteras, dvs kostnadsförs.

## Tillkommande utgifter – bedömningar

Vi har valt att nedan beskriva hanteringen och bedömningen av tillkommande utgifter utifrån följande åtgärder:

- › Utbyte av en komponent som har särredovisats.
- › Anskaffning av helt ny komponent som bedöms som betydande.
- › Åtgärder på befintlig eller ej särredovisad komponent som ej är utbyte.
- › Utbyte av befintlig men tidigare ej särredovisad komponent.
- › Åtgärder som syftar till att vidmakthålla tillgångens egenskaper.

Dessa åtgärder ska inte ses som uttömmande utan det finns säkerligen andra typer av åtgärder.



### **Utbyte av en komponent som har särredovisats**

Anskaffningsutgifter för utbyte av en betydande komponent, dvs som har särredovisats, ska aktiveras som tillgång. Den utbytta delen utranteras i redovisningen vilket innebär att ett eventuellt kvarvarande redovisat värde på den komponent som byts ut leder till en utranteringskostnad i resultaträkningen. För att minimera sådana utranteringskostnader gäller det att ha så rättvisande nyttjandeperioder som möjlighet för att se till att utbyte sker i samband med att den gamla komponenten blir helt avskriven.

### **Anskaffning av helt ny komponent som bedöms som betydande**

Denna åtgärd beskrivs inte i RKR:s rekommendation för materiella anläggningstillgångar. Vår bedömning är att en rimlig utgångspunkt ska vara att när en helt ny komponent anskaffas så ska denna aktiveras fullt ut. Detta under förutsättning att den nya komponenten uppfyller definitionen för tillgång, dvs förväntas ge framtida ekonomiska fördelar eller servicepotential i framtiden, samt att den bedöms som betydande. Detta torde inte vara vanligt för byggnader. Ett exempel skulle kunna vara att det installeras hissar som inte tidigare funnits i en byggnad.

### **Åtgärder på befintlig eller ej särredovisad komponent som är ej utbyte**

Vår tolkning är att RKR:s rekommendation för materiella anläggningstillgångar anger att den prestandahöjande ansatsen ska användas för tillkommande utgifter på befintlig komponent eller ej särredovisad komponent. Gränsdragningen mellan reparationer och underhåll samt prestandahöjande utgifter kan i vissa fall vara svår att göra. Dessutom ska en bedömning göras av hur stor del av utgifterna som kan hänföras till den del som medför att tillgångens prestanda och/eller servicepotential förbättras jämfört med prestandanivån och/eller servicepotentialen vid anskaffningstillfället. Detta tillvägagångssätt att redovisa tillkommande utgifter är inte nytt utan gällde även i tidigare rekommendation.

### **Utbyte av befintlig men tidigare ej särredovisad komponent**

Det kommer att förekomma utbyten av befintliga komponenter som tidigare inte särredovisats, dvs inte är upptagna som separata komponenter i ett anläggningsregister utan utgör en del av en komponent eller ingår i posten övrigt. En komponentuppdelning kommer troligtvis inte att göras på den detaljeringsnivå som innebär att ett utbyte alltid sker på en komponent som är särredovisad. Detta skulle kräva väldigt många komponenter och en hög detaljeringsnivå.

Vi ser två möjliga tillvägagångssätt när en del av en komponent byts ut. Ett tillvägagångssätt är att bedöma hur stor andel av komponenten som byts ut.

När det redovisade värdet på den del som byts ut har identifierats så utrangeras detta belopp och utgiften för den nya delkomponenten aktiveras. Denna identifiering bygger på en rimlighetsbedömning som kan vara svår att göra då det kan vara problematiskt att avgöra det redovisade värdet på den del som byts.

Ett annat tillvägagångssätt är att använda den prestandahöjande ansatsen som beskrivs på sidan 39. Detta innebär att man gör en bedömning av hur stor del av utgiften för ett delutbyte av en komponent som har medfört att tillgångens prestanda och/eller servicepotential förbättrats jämfört med prestandanivån och/eller servicepotentialen vid anskaffningstillfället. Denna prestandahöjande del aktiveras. Ett sådant tillvägagångssätt kan vara att föredra då det bland annat är något enklare att hantera rent administrativt, exempelvis behöver man inte lokalisera det kvarvarande värdet av den del av anläggningen som komponenten ersätter.

### **Åtgärder som syftar till att vidmakthålla tillgångens egenskaper**

Om inte tillgångskriterierna är uppfyllda ska utgifterna kostnadsföras som underhåll. Detta ska ses som att utgifter för reparation och underhåll av en materiell anläggningstillgång som syftar till att vidmakthålla tillgångens egenskaper, ska redovisas som en kostnad den period de uppkommer. Det ska poängteras att vidmakthållande av en tillgångs egenskaper inte ska ses som återställande till ursprungligt skick. Detta syftar istället till att upprätthålla och avhjälpa fel så att byggnaden ska vara i fortsatt driftdugligt skick.

## **Tillkommande utgifter – arbetssätt**

Gränsdragningen mellan direkt kostnadsföring och aktivering kan förenklas genom att man använder sig av någon form av beloppsgränser som anges i interna redovisningsinstruktioner. I dessa instruktioner kan det vara relevant att sätta upp kriterier för att underlätta den administrativa hanteringen av tillkommande utgifter. Exempel på sådana kriterier skulle kunna vara:

- › Beloppsgräns.
  - a. Utgifter för åtgärder uppgående till visst antal basbelopp får alltid kostnadsföras.
  - b. Ett annat alternativ är att utgifterna som får kostnadsföras sätts upp i förhållande till andel av tillgångens värde.
- › Nyttjandeperiod om minst tre–fem år för att aktualisera aktivering.

För att tillkommande utgifter ska bli så rättvisande som möjligt är det viktigt att alla berörda parter är med och att man inom organisationen har samma syn på vad som är en komponent och hur tillkommande utgifter ska hanteras. Det kan vara lämpligt att organisationen tar fram olika regeldokument. Dessa dokument kan exempelvis behandla:

- Grundläggande begrepp: vad står investering, underhåll och drift för i det aktuella fallet. Denna beskrivning kan vara mer eller mindre detaljerad.
- Komponentindelningen och detaljerad information om hur olika saker ska klassificeras.
- Interna redovisningsinstruktioner för hur komponentredovisningen ska hanteras.
- Gränsdragningslistor, med ansvarsfördelning till olika aktörer. En aspekt av detta är kriterier för vad som ska räknas som byggnad och vad som ska räknas som inventarier som verksamheten ansvarar för.
- Arbetsprocesser, t ex hur man ska gå tillväga för att hantera nya byggnader och insatser i befintliga byggnader (vem ska göra vad i vilket skede).

Genomarbetade dokument på dessa punkter är centrala för att underlätta hanteringen av komponentredovisningen.



# Övervägande vid en övergång till komponentredovisning

I det här kapitlet presenteras exempel på hur en övergång till komponentredovisning för befintliga tillgångar kan hanteras. I kapitel 2 framgår att RKR tagit fram ett yttrande för att ge vägledning i hur man bör resonera vid övergång till komponentredovisning.

Av praktiska skäl anser RKR att övergången till komponentredovisning bör vara framåtriktad, varför bokfört värde vid senast föregående bokslut i normalfallet utgör utgångspunkten för fördelning på olika komponenter (2013-12-31). Det ska noteras att skrivningen att övergången ska vara framåtriktad inte innebär att man kan låta bli att fördela tillgångar som är anskaffade före 2014. Framåtriktad här syftar endast på vilket värde som ska fördelas, dvs bokfört värde alternativt ett omräknat värde utifrån antagandet att komponentredovisning tillämpats retroaktivt.

I yttrandet från RKR anges dock att man vid övergång till komponentredovisning för befintliga tillgångar kan väga arbetsinsatsen mot väsentlighet och nytta. Det anges även att man successivt kan höja ambitionen och precisionen av uppdelning av befintliga komponenter. Detta tolkar vi som att det lämnas en öppning för att inte komponentuppdelning av samtliga befintliga tillgångar omedelbart. För att denna öppning ska gälla bör man genomföra en utredning som visar att den framtida resultatredovisningen inte påverkas på ett väsentligt sätt genom att man avstår från att göra komponentuppdelning

på äldre befintliga tillgångar. Om det inte görs en komponentuppdelning för samtliga befintliga tillgångar är det även viktigt att man bland redovisningsprinciperna upplyser om vilka avvägningar och prioriteringar man gjort. Dessutom bör en beskrivning finnas över hur långt man har kommit i processen att gå över till komponentredovisning. Slutligen bör man även upplysa om vilka tillgångsslag, beloppsgränser och kvarvarande nyttjandeperioder som varit vägledande vid prioritering av vilka tillgångar som delats upp i komponenter.

Vår tolkning av RKR:s information om övergången till komponentredovisning är att komponentredovisning inte får tillämpas retroaktivt så att värdet på anläggningstillgångar ökar med hänsyn till uppskrivningsförbudet som finns i lagen (1997:614) om kommunal redovisning.

RKR anser att den grundläggande utgångspunkten vid övergången till komponentredovisning bör vara att den sker på ett sådant sätt att felaktigheter avseende avskrivningar, dvs periodisering av anskaffningsutgifter, i framtida resultaträkningar minimeras. Detta mot bakgrund av att det i det konceptuella ramverket för finansiell rapportering i kommuner och lands-ting framgår att

*”med hänsyn tagen till den kommunala sektorns förutsättningar och de finansiella rapporternas syfte, har balansräkningen en underordnad och resultatutredande roll. Värderingen av tillgångar syftar i första hand till att åstadkomma en rättvisande periodisering av inkomster och utgifter...”*

RKR konstaterar att detta sätt att hantera övergången skiljer sig något från hanteringen i bolagssektorn, som har ett mer balansorienterat synsätt.

Denna skillnad i synsätt kommer särskilt till uttryck i ett exempel i bilaga till RKR:s information där det tidigare skett för låga avskrivningar om komponentredovisning hade tillämpats från början. I exemplet hanteras de för låga avskrivningarna som ett systematiskt fel som bör hanteras i enlighet med RKR 14.1, varför felaktigheten retroaktivt rättas i de första finansiella rapporterna som godkänns efter upptäckten av felet. Det ska observeras att exemplet endast visar effekten på avskrivningar och inte anskaffningsvärdet ifall komponentredovisning tillämpats från början.

Vår bedömning är att retroaktiv rättelse endast blir aktuell i undantagsfall och att övergången till komponentredovisning istället bör vara framåtriktad. Detta innebär att bokfört värde vid senast föregående bokslut i normalfallet utgör utgångspunkten för fördelning på olika komponenter.

Våra exempel avseende äldre tillgångar nedan utgår från en komponentindelning av det bokförda värdet vid senast föregående bokslut utan retroaktiva effekter.

## Tillvägagångssätt vid fördelning av värde på olika komponenter

Ett tillvägagångssätt är att dela in organisationens fastigheter i olika typer exempelvis skolor, äldreboende, simhallar och sporthallar. Därefter bestäms komponentindelningen för respektive typ av fastighet och nyttjandeperioder.

För varje typ av fastighet görs sedan en indelning i exempelvis byggnadsårstal och underhållsskick. Organisationen tar fram några exempel på fastigheter i respektive kategori och gör en bedömning av hur värdet för respektive komponent är fördelat på dessa fastigheter. Nedan visas två exempel (äldreboende och skolor) på hur en sådan indelning och kategorisering kan göras.

TABELL 4. Äldreboende - fördelning av värde på komponenter utifrån ålderskategorier

Komponent	Nybyggnation/ nyskick (%)	Byggd efter 1999 (%)	Uppförd 90-tal (%)	Uppförd 80-tal (%)	Byggd före 1980 (%)
Stomme	42	42	59	74	90
Tak	3	3	1	1	0
Fasad	8	8	7	5	3
Fönster	7	7	7	7	3
Badrum/ våtutrymmen	6	6	6	4	0
Lägenhet	14	14	5	0	0
Rör/vs	3	3	3	3	2
Vent inkl styr	5	5	2	0	0
El	4	4	5	5	2
Hiss	2	2	2	1	0
Övrigt	6	6	3	0	0
Summa	100	100	100	100	100

TABELL 5. Skolor - fördelning av värde på komponenter utifrån ålderskategori

Komponent	Nybyggnation/ nyskick (%)	1999-1980 (%)	Byggd före 1980 (%)
Stomme inkl grund	44	60	90
Tak	3	8	4
Fasad	8	12	4
Fönster, dörrar	7	5	2
Våutrymmen, utrustn sanitet, kök	7	0	0
Ytskick, lokaler	6	0	0
Värme och sanitet	8	5	0
Ventilation inkl styr	5	5	0
El	5	5	0
Transportsystem, hiss	2	0	0
Övrigt	5	0	0
Summa	100	100	100

En sådan fördelning på komponenter kan sedan användas för stora delar av organisationens bestånd. Det är självklart viktigt att göra en individuell bedömning för varje fastighet för att identifiera eventuella större avvikelser från den fastställda schablonen avseende fördelningen av komponenter.

Organisationen bör exempelvis ta hänsyn till om komponentbyte förväntas i en nära framtid vilket gör att övergångsbalansen troligtvis kan sättas till noll. En annan fördelning bör också ske om en större åtgärd vidtagits under de senaste åren för någon eller några komponenter.

Ytterligare aspekter som behöver beaktas är exempelvis om en byggnad förvärvas och avsikten är att riva hela byggnaden en kortare tid efter förvärvet. Vid ett sådant tillfälle är vår bedömning att anskaffningsutgiften kan fördelas på komponenten mark. Hela det bokförda värdet kan även fördelas till stommen på en gammal byggnad om övriga komponenter sannolikt kommer att bytas ut nära inpå övergången. Detta kan även göras om skicket på fastigheten är sådant att värdet endast ligger i stommen.

Det kan även behövas individuella anpassningar av kvarvarande nyttjandeperioder. Om man t ex vet att taket kommer att bytas om 5 år bör takets kostnadsandel anpassas för det och därefter skrivas av på fem år.

Det viktiga är att uppfylla huvudsyftet med reglerna vilket är att få ett mer rimligt avskrivningsförfarande på tillgångar som består av olika komponenter.



Organisationen kan sätta upp riktlinjer för fördelning av värde på respektive komponent. Exempel på sådana riktlinjer är:

- › Fördelat värde på respektive komponent ska återge hur stor del av värdet på byggnaden som är hänförligt till komponenten i dess nuvarande skick och vid tidpunkten för övergången till komponentredovisning.
- › Som riktlinje utgår man från en fördelning som gäller vid nyskick/nyproduktion. Denna fördelning justeras därefter beroende på ålder och skick.
- › Ju äldre byggnaden är desto oftare sker omfördelning av värdet från komponenter med kortare nyttjandeperioder till stomme. Vid total renovering av samtliga komponenter justeras byggnadsårtalet för hela byggnaden.
- › För byggnader som ska rivas inom kort eller där en total renovering med utbyte av i stort sett alla komponenter förutom stomme ska ske görs en fördelning av hela värdet till stomme.



I exemplet nedan är det fråga om en 10 år gammal skolbyggnad med anskaffningsvärde på 100 000 och ackumulerade avskrivningar på 30 303 samt redovisat värde på 69 697.

Indelningen i komponenter och fördelning av redovisat värde har skett enligt tabell 5 ovan där schablonfördelning gjorts utifrån typ av fastighet och åldersindelning. Den sk bruttometoden har använts. Det innebär att anskaffningsvärdet och de ackumulerade avskrivningarna fördelas på respektive komponent. Avskrivningarna fördelas i exemplet proportionerligt med utgångspunkt från anskaffningsvärdet.

TABELL 6. Skolbyggnad, 10 år

	Andel	Nyttjande period	Anskaffningsvärde	Ack avskrivning	Redovisat värde	Kvarvarande nyttjande period	Årlig avskrivning	Årlig avskrivning (%)
Stomme inkl grund	44%	50	44 000	13 333	30 667	40	767	1,7%
Tak	3%	30	3 000	909	2 091	20	105	3,5%
Fasad	8%	30	8 000	2 424	5 576	20	279	3,5%
Fönster, dörrar	7%	20	7 000	2 121	4 879	10	488	7,0%
Våtutrymmen, utrustn sanitet, kök	7%	20	7 000	2 121	4 879	10	488	7,0%
Ytskick, lokaler	6%	20	6 000	1 818	4 182	10	418	7,0%
Värme och sanitet	8%	15	8 000	2 424	5 576	5	1 115	13,9%
Ventilation inkl styr	5%	15	5 000	1 515	3 485	5	697	13,9%
El	5%	15	5 000	1 515	3 485	5	697	13,9%
Transport-system, hiss	2%	15	2 000	606	1 394	5	279	13,9%
Övrigt	5%	20	5 000	1 515	3 485	10	348	7,0%
Summa	100%		100 000	30 303	69 697		5 680	

## Tillvägagångssätt där komponentindelning görs efter individuell utredning

Ett annat tillvägagångssätt är att göra helt individuella utredningar för varje enskild fastighet. Utredning görs avseende samtliga större projekt/investeringar som genomförts i fastigheten för att ta fram påverkan på skicket på respektive komponent och fördelning av anskaffningsvärde. En utredning görs även framåtriktad för att bedöma tidpunkten för framtida investeringar. Om exempelvis fasaden bedöms behöva bytas om 6 år måste fasadens kostnadsandel av det redovisade värdet tas fram och därefter skrivs fasaden av på 6 år. En sådan individuell bedömning görs för varje enskild komponent.

I tabellen nedan handlar det om en 24 år gammal skolbyggnad med anskaffningsvärde på 100 000 och ackumulerade avskrivningar på 72 727 samt redovisat värde på 27 273.

TABELL 7. Skolbyggnad, 24 år

	Andel	Nyttjande period	Anskaffningsvärde	Ack avskrivning	Redovisat värde	Andel redovisat värde	Kvarvarande nyttjande period	Årlig avskrivning
Stomme inkl grund	44%	50	44 000	30 000	14 000	51,3%	26	538
Tak	3%	30	3 000	2 182	818	3,0%	6	136
Fasad	8%	30	8 000	5 818	2 182	8,0%	4	545
Fönster, dörrar	7%	30	7 000	5 091	1 909	7,0%	4	477
Vätutrymmen, utrustn sanitet, kök	7%	20	7 000	4 091	2 909	10,7%	17	171
Ytskick, lokaler	6%	20	6 000	3 364	2 636	9,7%	15	176
Värme och sanitet	8%	20	8 000	5 181	2 819	10,3%	17	166
Ventilation inkl styr	5%	15	5 000	5 000	0	0,0%	0	0
El	5%	15	5 000	5 000	0	0,0%	0	0
Transport-system, hiss	2%	15	2 000	2 000	0	0,0%	0	0
Övrigt	5%	20	5 000	5 000	0	0,0%	0	0
Summa	100%		100 000	72 727	27 273			2 210

Utredningen visar att inga investeringar har utförts på komponenterna El, Ventilation och Transportanordningar. Då dessa har en nyttjandeperiod understigande 24 år och investeringar på dessa komponenter bedöms göras inom de närmsta tre åren sätts det redovisade värdet till 0 för dessa komponenter. För tre år sedan gjordes omfattande investeringar i våutrymmen, utrustn sanitet, kök och värme och sanitet. För fem år sedan gjordes investeringar i ytskikten i lokalerna. Hänsyn tas till detta vid fördelning av anskaffningsvärdet och kvarvarande nyttjandeperiod.

Fasaden kommer att bytas ut om 4 år. Den kvarvarande nyttjandeperioden sätts därmed till 4 år. På stomme och tak har inga åtgärder utförts och kvarvarande nyttjandeperiod har bedömts till 26 respektive 6 år.

## **Tillvägagångssätt där komponentindelning görs utifrån schablonindelning**

Detta exempel är en 34 år gammal fastighet med äldreboende. Vid indelning utgår exemplet från hur en ny äldreboendefastighet delas upp i komponenter, nyttjandeperioder och kostnadsandelar.

I exemplet görs flera förenklingar. När en komponent har varit fullt avskrivnen har den ersatts med en ny komponent som har haft samma nyttjandeperiod som den utbytta komponenten och ersättningskomponenten antas ha kostat lika mycket som den utbytta komponenten ursprungligen gjorde. Anskaffningsvärdet för den utbytta komponenten antas ha bokats bort och den tänkta anskaffningsutgiften för ersättningskomponenten antas ha aktiverats. På motsvarande sätt antas de ackumulerade avskrivningarna tillhörande en utbytt komponent ha bokats bort och en ny avskrivningsperiod antas ha påbörjats för ersättningskomponenten.

En komponent med en nyttjandeperiod om 20 år antas ha bytts en gång i en 34-årig byggnad. Komponentens antas då ha 6 år kvar av nyttjandeperioden fram till nästa tänkta utbyte år 40. Tillämpas en metod likt denna kommer varje komponent att ha ett redovisat värde vid övergången.

Exemplet har ett anskaffningsvärde på 100 000 och ackumulerade avskrivningar på 68 000 samt redovisat värde på 32 000.

Andelarna av redovisade värden har beräknats utifrån ett antaget anskaffningsvärde på byggnaden om 100 000 som sedan fördelas på komponenter. Anskaffningsvärdets andelar har samma fördelning som exemplet med en ny äldreboendefastighet (se tabell 4). De ackumulerade avskrivningarna bedöms utifrån respektive komponents årliga avskrivningar multiplicerat med komponentens ålder. I tabell 8 visas förenklat hur fördelning sker på en 34 år gammal byggnad.

TABELL 8. Äldreboendebyggnad, 34 år

	Andel ny bygg- nad	Anskaff- nings- värde	Ack avskriv- ning	Redo- visat värde	Andel redo- visat värde	Nytt- jande- period	Kvarva- rande nytt- jande period	Årlig avskriv- ning
Stomme inkl grund	42%	42 000	14 280	27 720	54%	100	66	420
Tak	4%	4 000	3 400	600	1%	40	6	100
Fasad	8%	8 000	6 800	1 200	2%	40	6	200
Fönster	7%	7 000	4 760	2 240	4%	50	16	140
Badrum/ våtutrym- men	6%	6 000	5 100	900	2%	40	6	150
Lägenhet	14%	14 000	5 040	8 960	17%	25	16	560
Rör/Värme, sanitet	3%	3 000	2 040	960	2%	50	16	60
Ventilation inkl Styr	5%	5 000	667	4 333	8%	30	26	167
El	4%	4 000	2 720	1 280	2%	50	16	80
Hiss	2%	2 000	1 700	300	1%	40	6	50
Övrigt	5%	5 000	1 800	3 200	6%	25	16	200
Summa		100 000	48 307	51 693	100%			

I tabell 8 ovan har en indelning gjorts i enlighet med bruttometoden. Vid tillämpning av bruttometoden i denna förenklade modell uppkommer normalt en differens vad gäller avskrivningar. Differensen uppkommer då de tidigare avskrivningarna varit högre eller lägre än den nu bedömda viktade avskrivningen. I exemplet antas att den 34-åriga byggnaden har skrivits av med 2 %, dvs med 2 000 per år. Det ger ett redovisat värde om 32 000 då avskrivning har skett med 68 000 (2 000 \* 34 år).

Avskrivningarna beräknade enligt komponentmodellen nedan ger totala avskrivningar om 48 307 vilket ger en differens om 19 693. Denna differens måste hanteras då retroaktiv omräkning som innebär uppskrivning inte är tillåten.



I tabell 10 nedan visas ett exempel på hur en differens kan hanteras genom att fördela differensen proportionellt på de ackumulerade avskrivningarna för samtliga komponenter för att uppnå att det redovisade värdet uppgår till 32 000.

TABELL 9. Före hantering av differens

	Anskaffningsvärde	Ack avskrivning	Redovisat värde	Andel redovisat värde
Stomme inkl grund	42 000	14 280	27 720	53,6%
Tak	4 000	3 400	600	1,2%
Fasad	8 000	6 800	1 200	2,3%
Fönster	7 000	4 760	2 240	4,3%
Badrum/våtutrymmen	6 000	5 100	900	1,7%
Lägenhet	14 000	5 040	8 960	17,3%
Rör/Värme, sanitet	3 000	2 040	960	1,9%
Ventilation inkl Styr	5 000	667	4 333	8,4%
El	4 000	2 720	1 280	2,5%
Hiss	2 000	1 700	300	0,6%
Övrigt	5 000	1 800	3 200	6,2%
Summa	100 000	48 307	51 693	100%

TABELL 10. Efter hantering av differens

	Anskaffningsvärde	Ack avskrivning	Fördelning differens	Redovisat värde	Andel redovisat värde
Stomme inkl grund	42 000	14 280	10 560	17 160	53,6%
Tak	4 000	3 400	229	371	1,2%
Fasad	8 000	6 800	457	743	2,3%
Fönster	7 000	4 760	853	1 387	4,3%
Badrum/våutrymmen	6 000	5 100	343	557	1,7%
Lägenhet	14 000	5 040	3 413	5 547	17,3%
Rör/Värme, sanitet	3 000	2 040	366	594	1,9%
Ventilation inkl Styr	5 000	667	1 651	2 682	8,4%
El	4 000	2 720	488	792	2,5%
Hiss	2 000	1 700	114	186	0,6%
Övrigt	5 000	1 800	1 219	1 981	6,2%
Summa	100 000	48 307	19 693	32 000	100%

Det finns även en annan metod för fördelning där det inte uppkommer någon differens. I den metoden tas andelen av redovisat värde för varje komponent i komponentmodellen och multipliceras med det totala anskaffningsvärdet för byggnaden respektive de totala faktiska ackumulerade avskrivningarna som i exemplet är 32 000 (100 000 – 68 000). För exempelvis stomme blir då anskaffningsvärdet 53 624 (ca 53,6 % x 100 000) och de ackumulerade avskrivningarna 36 464 (ca 53,6 % x 68 000) vilket ger ett beräknat redovisat värde på 17 160 (se tabell 11).

TABELL 11. För att undvika differens

	Anskaffnings- värde	Ack avskrivning	Redovisat värde	Andel redovisat värde
Stomme inkl grund	53 624	36 464	17 160	53,6%
Tak	1 161	789	371	1,2%
Fasad	2 321	1 579	743	2,3%
Fönster	4 333	2 947	1 387	4,3%
Badrum/våtutrymmen	1 741	1 184	557	1,7%
Lägenhet	17 333	11 786	5 547	17,3%
Rör/Värme, sanitet	1 857	1 263	594	1,9%
Ventilation inkl Styr	8 383	5 700	2 682	8,4%
El	2 476	1 684	792	2,5%
Hiss	580	395	186	0,6%
Övrigt	6 190	4 209	1 981	6,2%
Summa	100 000	68 000	32 000	100%

Detta exempel är i överensstämmelse med exempel som finns i SABO:s vägledning. Av vägledningen framgår att dessa två exempel på hantering av differens inte är avsedda att vara uttömmande och det finns säkerligen andra sätt att hantera en eventuell positiv differens på.

Det ska även noteras att om differensen är negativ, dvs att det om komponentredovisning tillämpats från början, tidigare skett för låga avskrivningar, bör differensen hanteras som ett systematiskt fel i enlighet med RKR 14.1. Detta innebär att felaktigheten retroaktivt rättas i de första finansiella rapporterna som godkänns efter upptäckten av felet (se början av kapitlet för mer information).



## Avskrivningstider

När det gäller nyttjandeperioder för olika komponenter bör organisationen bedöma denna med hjälp av den samlade erfarenheten i organisationen av hur länge olika komponenter håller, både rent tekniskt och utifrån ett verksamhetsperspektiv. Den tekniska utvecklingen kan göra att vissa komponenter utrangeras relativt tidigt. Det kan även vara möjligt att avskrivningstiden behöver knytas till den underhållsstrategi man har. Räknar man med att satsa relativt mycket resurser på att serva en komponent så kan den hålla längre och då bör man ha en längre avskrivningstid. Dessa löpande insatser för att "förlänga" komponentens livslängd kostnadsförs löpande. Även något större insatser kan kostnadsföras om de bedöms utgöra en relativt liten del av komponentvärdet som inte motiverar att man aktiverar och förlänger den period under vilken komponenten skrivs av. En fördel med att kostnadsföra dessa insatser är också att man slipper en diskussion om det behövs någon utrangering av delar av komponentvärdet.

Det bör påpekas att ju längre tid som systemet tillämpas desto mer kunskaper om livslängder/nyttjandeperioder kommer man att få och då kan avskrivningstider anpassas. Ändrade avskrivningstider och även utrangering av komponenter i förtid kan också aktualiseras av nya regelverk som t ex höjer krav i olika avseenden, eller motiveras av en snabbare teknisk utveckling än väntat.



## Hantering i kommunerna

Arbetet med komponentredovisning har kommit olika långt i olika kommuner. Vissa kommuner har tillämpat komponentredovisning i varierande omfattning under många år medan andra ännu inte har börjat. För att ge praktiska exempel på hur arbetet kan genomföras har berörda vid ett antal kommuner intervjuats.

### Umeå kommun

#### Implementering

I Umeå kommun infördes komponentredovisning redan 2005. Inga förändringar har skett i processen sedan dess. Motivet till att man valde att införa komponentredovisning var att man inte ansåg sig ha tillräckliga resurser för planerat underhåll. Med tidigare synsätt tvingades man skjuta mindre viktigt underhåll på framtiden då de medel som fanns inte alls räckte till. Man ville även få stabilare hyresnivåer och en mer rättvisande redovisning där de bokförda värdena i större utsträckning speglar de faktiska värdena.

När komponentredovisning infördes i Umeå fanns det inte många andra kommuner eller landsting som tillämpade komponentredovisning vilket innebar att det inte fanns så många goda exempel. Komponentredovisning infördes enbart för nya investeringar. För befintliga anläggningar fortsatte man med rak avskrivning med 33 års avskrivning på alla fastighetsinvesteringar. Det som fanns före 1988 och som inte komponentfördelats är till stora delar uttrangerat.

Arbetet inleddes med att ta fram definitioner och riktlinjer. Bland annat definierades begreppen reinvestering, långtidsplanerat underhåll och felav-

hjälpande underhåll. Ett omfattande arbete med att gå igenom processer och rutiner gjordes i syfte att uppnå en konsekvent hantering inom kommunen. Budgetmedel fördes om från underhåll till investering. Detta som en konsekvens av att det som tidigare redovisats som underhåll i och med tillämpningen av nya redovisningsregler istället skulle redovisas som investering. Man har tagit fram ett underlag för vad som ska räknas som en komponent. I underlaget framgår även vilka avskrivningstider som ska tillämpas för olika komponenter. Vid val av avskrivningstid är det den förväntade livslängden utifrån att man måste vidta en åtgärd som beräknats. Det är viktigt att man hittar rätt avskrivningstider eftersom dessa påverkar hyresnivåerna.

Ett steg i implementationsfasen var arbetet med den politiska förankringen. Ledande tjänstemän har arbetat aktivt med att förankra synsättet i kommunledningen. Det har varit viktigt att förmedla att komponentredovisning inte enbart är en redovisningsteknisk fråga. Vikten av samsyn betonas.

Kommunen har ett tekniskt system som stödjer komponentredovisning. I systemet har man lagt in alla ritningar och ytor över alla fastigheter i kommunens ägo vilket innebär att det går att ta ut en rumslista för alla fastigheter. Det finns även ett system för underhåll uppdelat per komponent så att man har kontroll över när olika delar behöver bytas ut.

Syftet är att allt ska komponentfördelas. Ett projekt för att genomföra detta drivs av ekonomichefen. Komponentfördelning av gator och vägar är på gång, de ingick inte i projektet från 2005.

### **Processer som påverkas**

Budgetprocessen har påverkats. Investeringsbudgeten har ökat och underhållsbudgeten minskat. Kostnader som tidigare användes till drift och underhåll används istället för kapitalkostnader för reinvesteringar.

Internhyran och därmed hyresintäkterna har påverkats. Tidigare har det varit komplicerat vid större ingrepp i en fastighet. Antingen har det klassificerats som underhåll, som inte medförde en hyreshöjning, eller som investering vilket påverkar hyresnivån. Komponentredovisning gör det tydligare vad hyran täcker. Tidigare, när rak avskrivning tillämpades, och det skedde en ombyggnation under byggnadens livstid fortsatte man att betala kapitalkostnader för den gamla anläggningen. Ingen utrantering gjordes.

Besparingar som exempelvis energibesparingar har gjorts och skapat utrymme för att täcka kapitalkostnader för reinvesteringar.

## Upplevda utmaningar och fördelar

De stora upplevda utmaningarna har varit att få rutinerna att fungera och skapa en samsyn kring olika definitioner. Det är många involverade i olika beslut varför samsynen är viktig.

En av de upplevda fördelarna är att man har blivit bättre på att utrangera gamla anläggningar. Detta skedde inte i samma utsträckning tidigare vilket medförde att avskrivningar och kapitalkostnader för utrangerade investeringar redovisades.

Det är lättare i dialogen med kunderna kring prissättning eftersom redovisningen uppfattas som mer transparent. Det finns en tydligare koppling mellan den hyra som ska betalas och de investeringar som sker.

(Intervju med Christina Lundgren 26 juni 2014.)

## Region Skåne

### Implementering

Region Skåne införde komponentredovisning redan 2007. I samband med detta togs riktlinjer fram. Dessa håller på att uppdateras och arbetet kommer att vara klart under hösten 2014. Vid införandet beslutades att endast nyinvesteringar skulle komponentindelas, dvs beslutet var enbart framåtriktat. Motivet var att det inte bedömdes vara någon mening med att korrigera befintliga anläggningar eftersom de justeringar som detta skulle medföra ändå skulle vara felaktiga. Schabloner skulle sakna verklighetsanknytning och inte bidra till en mer rättvisande redovisning. Endast ca 2 procent av de materiella anläggningstillgångarna har delats in i komponenter.

Vid införandet tillsattes en arbetsgrupp bestående av ekonomichef, controller, förvaltare, teknisk personal och projektledare från byggförvaltningen. Gruppens syfte var att ta fram ett förslag på olika komponenter samt avskrivningstider.

Syftet med att införa komponentredovisning var att få en mer rättvisande redovisning och bättre kontroll över anläggningstillgångarna. Det var även viktigt att försöka lösa problemen med gränsdragning mellan vad som är en investering och vad som är underhåll.

Beslut om att tillämpa komponentredovisning fattades av regionfullmäktige. Beslutet föregicks av att ledande tjänstemän på fastighetssidan hade ett nära samråd med politikerna för att förankra satsningen. Det upplevdes inte vara några problem att förankra det nya sättet att redovisa i samband med införandet. Däremot har det efter införandet förekommit en del frågor från den politiska ledningen angående skillnader i kostnader för reparationer och underhåll vid jämförelser med andra landsting. Region Skåne har på grund av

komponentredovisningen haft lägre kostnader för reparationer och underhåll. Det har varit svårt att göra relevanta jämförelser med andra landsting på grund av att man var så tidigt ute med komponentredovisning.

Initialt identifierades fem komponenter. En översyn av riktlinjerna pågår och antalet komponenter kommer att ses över. Fördelning av komponenter görs av projektledarna efter att ett investeringsprojekt färdigställts och ska aktiveras. Motiveringen till detta är att man då har en god uppfattning om hur utgifterna ska fördelas på olika komponenter. Vid en reinvestering görs en bedömning om utrangering av befintlig komponent är aktuell. Om reinvesteringen avser en komponent som inte tidigare funnits läggs en ny komponent upp.

Nedskrivningsprövningar görs löpande. De valda avskrivningstiderna har visat sig vara rättvisande. De överensstämmer med när man måste byta ut komponenten. Tidigare tillämpades en rak avskrivningstid på 30 år på flertalet anläggningar på fastighetssidan.

Befintligt systemstöd har varit tillräckligt för att kunna tillämpa den nya redovisningen. Detta kan delvis bero på att man infört komponentredovisning successivt. Varje fastighet redovisas som en huvudkomponent med underkomponenter med olika avskrivningstider.

### **Processer som påverkas**

En process som påverkas av beslutet om att tillämpa komponentredovisning är budgetprocessen. I samband med införandet av komponentredovisning höjde regionen ramen för fastighetsägarinvesteringarna och minskade underhållsramen med motsvarande. Den har sedan legat kvar på samma höga nivå för vad man kallar fastighetsägarinvesteringar.

Hyresmodellen har också påverkats eftersom den tar hänsyn till kapitalkostnader och underhåll. Det har inte gjorts någon uppföljning eller utvärdering av konsekvenserna av att komponentfördelning tillämpas.

### **Upplevda utmaningar och fördelar**

Det har inte varit några direkta problem vid införandet, mycket tack vare att det skedde successivt. De frågor som förekommit har rört avvikelser i kostnader för underhåll i förhållande till andra kommuner.

En av fördelarna med komponentredovisning är att de ger en mer rättvisande bild. Komponentredovisning ger bra underlag för framtiden och en bra och tydlig struktur i anläggningsregistret.

(Intervju med Luisa Hansson 13 juni 2014.)

## Sundsvalls kommun

### Implementering

Komponentredovisning är inte bara en redovisningsteknisk fråga. För att lyckas med arbetet är det viktigt att man ser helheten och beaktar de konsekvenser som uppkommer inom andra områden. Internhyressättning, underhåll kontra investering och förändrat ekonomiskt resultat är områden som berörs. Det är viktigt med en tydlig struktur och regelverk för att få en konsekvent tillämpning.

Arbetet med att införa komponentredovisning pågår för fullt. Man har identifierat antalet komponenter och gjort uppskattningar av värdet på de olika komponenterna som ingår i fastigheterna. Arbetsgruppen har bestått av ekonomer och fastighetsstrategen vid koncernstaben samt förvaltare och projektledare inom fastighetsförvaltningen.

Resonemanget kring indelningen av fastigheter i olika komponenter har varit att man inledningsvis ser en fastighet som ett objekt med olika komponenter oavsett hur många byggnader som ingår i fastigheten samt när dessa är uppförda. Diskussioner pågår ifall man ska dela objektens separata byggnader för att möjliggöra utbyte av komponenter i framtiden. Detta för att minimera stora nedskrivningsbehov då man även i framtiden kommer att byta delar av komponenter i stora objekt.

Vikten av att göra ett grundligt arbete från början för att undvika korrigeringar och felaktigheter längre fram betonas. Målet är att det bokförda värdet, även på sikt, ska spegla fastighetens reella värde. Det är angeläget att det finns en dialog mellan tekniker och ekonomer i arbetet med att identifiera olika komponenter eftersom det är många olika aspekter att ta hänsyn till. Det måste vara praktiskt hanterbart och antalet komponenter och avskrivningstiderna måste vara realistiska. Man har i kommunen identifierat 10 komponenter varav en är mark. Indelning i typfastigheter för nybyggnationer har skett.

Tanken är att man redan i förfrågningsunderlaget vid nybyggnation ska specificera de olika komponenterna samt att ekonomisk uppföljning ska ske utifrån olika komponenter. All nybyggnation kommer därför att få verkliga värden på valda komponenter. Detta arbetssätt bedömer man inte kommer att vara något problem för entreprenörerna eftersom de redan har all data tillgänglig. SABO:s riktlinjer har varit till hjälp i arbetet med att implementera komponentredovisning. Dessa riktlinjer tillämpas i det allmännyttiga bostadsbolaget.

## Processer som påverkas

Kommunens budgetprocess kommer att påverkas. Investeringsbudgeten och behovet av medel för reinvesteringar kommer att öka medan underhållsbudgeten minskar. Det finns en möjlighet att komma i kapp med underhållet när resultatet förbättras till följd av att komponentredovisning tillämpas.

Det är viktigt att politikerna förstår konsekvenserna av den ändrade redovisningen. En eventuell resultatförbättring bör inte användas till andra ambitionshöjningar. Det eventuella överskottet behövs till reinvesteringar. Risken finns annars att man på lång sikt kommer att ha ökade avskrivningar samtidigt som utrymmet för underhåll minskar. Ett belopp motsvarande avskrivningarna bör sättas av för reinvesteringarna årligen. Idag är underhållet en resultatregleringspost.

Registervård kommer att bli ännu viktigare framöver liksom en korrekt fördelning mellan investeringar och underhåll. Hittills har man inte varit helt konsekvent när det gäller nedskrivning av tillgångar vid reinvesteringar vilket man behöver vara i framtiden.

Riktlinjerna som tas fram bör innehålla ett avsnitt om hur utrangeringar ska hanteras. Om exempelvis en skola/förskola önskar en ombyggnation till följd av ändrad pedagogik, är frågan vem som ska belastas med kostnader för nedskrivning av befintliga tillgångar.

Konsekvenser för internhyror måste också beaktas. Om avskrivningstiderna förlängs samtidigt som förhållandet mellan investeringar och underhåll förändras kommer kostnaderna för fastigheterna att sjunka. Detta skulle kunna medföra att hyran behöver sänkas. Tanken är att man ska behålla nuvarande hyresnivåer för att skapa utrymme för att komma till rätta med behovet av underhållsåtgärder. Detta innebär i praktiken att man frångår självkostnadsprincipen. Det är viktigt att man genomför ekonomiska simuleringar för detta innan komponentredovisning införs.

Systemstödet bedöms vara tillräckligt inför införandet av komponentredovisning.

(Intervju med Hans-Åke Oxelhöjd 30 juni 2014.)



## Stockholms stad

### Implementering

Under våren 2014 tillsattes en arbetsgrupp bestående av ekonomer från olika förvaltningar och stadsdelar för att utarbeta generella riktlinjer, principer, för komponentredovisning. Tanken är att tillämpningen sedan ska vidareutvecklas av respektive förvaltning baserat på deras verksamhetsområde. I arbetet med att vidareutveckla riktlinjerna har andra yrkeskategorier än ekonomer deltagit. Om samma typ av tillgång finns inom flera förvaltningar har en förvaltning huvudansvaret för att vidareutveckla riktlinjerna. Detta innebär att fastställa antal komponenter och avskrivningstider för dessa.

Inspiration och idéer har under arbetet hämtats från bolagskoncernens riktlinjer för komponentredovisning och från andra kommuner. Dock insåg man i ett tidigt skede att det inte var lämpligt att implementera bolagens riktlinjer rakt av.

Komponentfördelning ska ske vid kalkylering. Man kan sedan välja att fördela verkligt utfall baserat på fakturor eller enligt schablon vid aktiverings-tillfället. Det har även förekommit diskussioner om beloppsgränser för komponenter, men man har funnit att ett sådant regelverk kan bli motsägelsefullt. Det kommer även fortsättningsvis enbart att finnas beloppsgränser för investering kontra drift. En viktig aspekt i arbetet med att ta fram de övergripande riktlinjerna är att hitta ett förhållningssätt som fungerar i vardagen. Det ska vara användarvänligt. Det har därför varit viktigt att på olika sätt involvera olika yrkeskategorier som kommer att beröras. Arbetet i gruppen har bidragit till ökad samsyn och förståelse inom staden. Ett viktigt beslut som har fattats är att komponenterna ska utgöras av naturliga komponenter. Med naturliga komponenter menas den uppdelning som görs vid framtagande av underhållsplaner.

Ambitionen är att införa komponentredovisning från och med maj 2015 då även det nya ekonomisystemet kommer att införas. Anledningen till att man väljer att vänta med att införa komponentredovisning är för att hinna få med eventuella budgetkonsekvenser i budgeten, vilket hade varit omöjligt till budget 2014. Projektet har kommit fram till att budgeten inte kommer att påverkas i någon större omfattning vilket beror på att staden till stor del redan har aktiverat underhåll. Budgetmässigt finns redan merparten av underhållet bland investeringar. Den största justering som behöver göras i budgeten avser förvaltningsfastigheter och idrottsanläggningar.

Exploateringskontoret äger tillgångarna tills de tas i bruk då de överförs till berörd förvaltning. Majoriteten av byggnader inom utbildning, omsorg och bostäder finns i bolagskoncernen. Denna konstruktion kan eventuellt ha påverkat att underhåll redan tidigare till viss del har aktiverats.

Avskrivningarna bedöms inte heller påverkas i nämnvärd omfattning. Staden har redan relativt långa avskrivningstider och en förhållandevis liten del anläggningstillgångar med hänsyn tagen till kommunens storlek. Inga nedskrivningar kommer heller att göras i samband med övergången beroende på att stadens tillgångsvolym inte bör minskas ytterligare. Stockholms stad tillämpade tidigare kassametoden vilket innebar att investeringar gjordes när ekonomiskt utrymme fanns och allt kostnadsfördes. Under 90-talet konstruerades balansräkningens anläggningstillgångar. Detta innebär att stadens avskrivningskostnader utgör en relativt liten del av den totala kostnadsmassan, men ökningstakten är hög. Avskrivningarna kommer att fortsätta öka med tanke på den höga investeringstakt som kommer att råda ett antal år framåt.

Gator och vägar har för närvarande till största delen en avskrivningstid på 33 år. Viss uppdelning på olika komponenter har skett vid nyinvesteringar. I projektet har man försökt att hålla nere antalet komponenter avseende gator och vägar. Hanteringen framgent får inte vara för tidskrävande utan måste vara ekonomiskt försvarbar. Sannolikt kommer man att landa på mellan 5 och 8 komponenter. För närvarande är gator och vägar inlagda i anläggningsregistret och till viss del med geografisk belägenhet. Tanken är att man i framtiden ska registrera gator och vägar antingen individuellt eller som geografiskt område, uppdelat på komponenter. Vid nyexploateringar kommer fördelning av komponenter att ske enligt schablon.

Man har inte för avsikt att vid reinvesteringar utrangera eventuellt restvärde om inte avskrivningstiden väsentligt avviker från den bedömda. Det skulle innebära merarbete utan att redovisningen blir mer rättvisande. Istället utgår man från att tillgången är fullt avskriven. Det som återstår är att definiera vad som är väsentligt i detta fall.

Möjligheten kommer att finnas att i anläggningsregistret slå ihop olika komponenter med samma avskrivningstid under förutsättning att det finns underliggande dokumentation som visar vilka komponenter som ingår.

Den politiska förankringen har påbörjats i samband med budgetarbetet för 2015. Man förväntar sig inte att det ska bli någon politisk diskussion kring frågan.

(Intervju med Anna Håkansson och Gunnel Bjerninger 14 augusti 2014.)

## Våra kommentarer

De kommuner som sedan ett antal år tillämpar komponentredovisning har valt att göra det i samband med nyinvesteringar. Detta avviker från gällande rekommendationer och medför att man under ett antal år kommer att ha två principer för redovisning av materiella anläggningstillgångar. Detta innebär ett merarbete men framhålls av Region Skåne även som en framgångsfaktor eftersom arbetet därmed har kunnat införas successivt. Ingen av kommunerna eller landstingen som har tillfrågats har tillämpat det nya synsättet på gator och vägar. Arbeta med att omfatta även dessa tillgångar pågår.

Den politiska förankringen och vikten av ett gemensamt synsätt i hela kommunen/landstinget betonas. Det är viktigt att alla aspekter beaktas så att det inte bara blir en fråga för ekonomer. Det nya synsättet med indelning av tillgångar i olika komponenter är mer än bara redovisning. Andra närliggande processer som exempelvis budget och internhyressättning påverkas också. Samtliga tillfrågade uppger att det inte har varit några större problem med den politiska förankringen eller i den interna dialogen. Det tycks råda samstämmighet kring att redovisningen blir mer rättvisande och principerna för internhyressättning mer transparenta. Enhetliga definitioner av olika begrepp har varit viktigt i arbetet. Olika arbetsgrupper med representanter från ekonomi- och fastighetssidan har varit involverade i arbetet. Riktlinjer har tagits fram för att säkerställa en enhetlig tillämpning. Dessa bör utöver fastställande av komponenter samt olika avskrivningstider även inkludera principer för nedskrivning och utrantering.

Kommunerna bedömer att komponentredovisning torde innebära att resultatet initialt förbättras, eftersom delar av det som tidigare redovisats som underhåll och reparationer istället redovisas som investering och skrivs av. Istället kommer avskrivningarna på sikt att öka. Resultaträkningen kommer sannolikt att i större utsträckning än tidigare belastas med utranteringar. Hur kommuner och landsting ska använda det överskott som uppstår är en angelägen fråga att fundera över.









# Komponentredovisning

---

## Av fastigheter i förvaltningar

Övergången till komponentredovisning i förvaltningar innebär en stor förändring för kommuner och landsting i Sverige. För många framstår förändringen som en utmaning både när det gäller komplexitet och arbetsbörda. I den här skriften försöker vi i största möjliga mån reda ut vad övergången faktiskt innebär och visa att den inte behöver medföra ett så överväldigande arbete.

Vid en första anblick kan det framstå som att det mest är en redovisningsteknisk fråga. I själva verket påverkas allt från budget till nyckeltal. Därför är det viktigt att vid övergången göra en gemensam ansträngning och skapa samförstånd i organisationen.

I denna skrift beskrivs såväl skillnaden jämfört med tidigare avskrivningsmetoder som olika sätt att arbeta efter förändringen. Utöver detta finns det pedagogiska räkneexempel som ytterligare en hjälp på vägen. Slutligen framhålls ett antal saker som är viktiga att tänka på förutom de rent redovisningstekniska. Komponentredovisning innebär mycket arbete men ger också stora möjligheter.

