

Utgivare: Kommunledningsförvaltningen

Gäller från: 2018-10-01

Antagen KF: § 199/2018 (ersätter investeringspolicy 1994-05-17)

## INVESTERINGSPOLICY FÖR RONNEBY KOMMUN

I all ekonomisk redovisning ska god redovisningssed tillämpas. Ronneby kommun följer, utöver gällande lagstiftning, de rekommendationer som Rådet för kommunal redovisning (RKR) ställer upp. För utförligare information hänvisas till Rådets hemsida.

Investeringspolicyn behandlar materiella anläggningstillgångar, dvs. mark, byggnader, tekniska anläggningar, maskiner och inventarier, samt övriga materiella anläggningstillgångar.

Investeringar i immateriella och finansiella anläggningstillgångar, inköp av exploateringsfastigheter och andra inköp som inte uppfyller kraven för att räknas som investering, omfattas inte av denna policy.

Ekonomienheten tar fram riktlinjer/rutiner för enhetlig hantering av investeringar och anläggningstillgångar.

### Investering

En anskaffning som uppfyller kriterierna för investering ska bokföras som en investering, oavsett om det finns budgeterade medel eller inte. En driftkostnad får inte bokföras som en investering. Det kan ibland vara svårt att veta när något ska klassificeras som investering eller driftkostnad. Det är nödvändigt för en rättvisande redovisning att klassificera utgifter på rätt sätt. En bedömning måste ibland göras. Rådfråga ekonomienheten vid tveksamhet.

En investering är en kapitalsatsning avsedd för stadigvarande bruk över en längre tid, minst tre år, och där värdet på kapitalsatsningen överstiger ½ prisbasbelopp. När **båda** kraven är uppfyllda ska investeringen bokföras som en anläggningstillgång. Investeringar ger upphov till ränte- och avskrivningskostnader, så kallade kapitalkostnader.

Inköp som uppfyller bara ett av kriterierna ovan ska bokföras som driftkostnad. Datorer och liknande bokförs som driftkostnad.

Inventarier som har ett naturligt samband, t ex inredning/utrustning i en skolsal, sängar på ett vårdboende, eller inköp som kan anses ingå som ett led i en större inventarieinvestering, bör räknas som investering förutsatt att kriterierna ovan är uppfyllda.

Till investering räknas alla de insatser/åtgärder som höjer anläggningens framtida nytta i relation till situationen innan insatsen/åtgärden gjordes.

Utbyte av en betydande komponent klassas som reinvestering och hanteras som en investering, givet att kriterierna uppfylls.

## Investeringsprocessen

Kommunfullmäktige fastställer varje år en investeringsbudget för kommande budgetår samt planår. Anslagen kan anges som totalt investeringsutrymme per nämnd eller uppdelat i separata investeringsprojekt per nämnd.

Förvaltningarna tar utifrån bedömda verksamhetsbehov för den kommande planperioden fram underlag till äskande av investeringar i det ordinarie budgetarbetet. Nämnden beslutar om vilka investeringsäskanden den vill lämna vidare till budgetberedningen för fortsatt beredning innan kommunfullmäktiges beslut. I fall då ärendet inte kan vänta till nästa budgetprocess ska äskandet, behandlat i nämnd, lämnas till KSAU och KS för beredning innan KF beslutar.

Beslutsunderlag (äskandet) för en investering ska innehålla:



Beskrivning av de olika stegen samt mallar finns tillgängliga på kommunens intranät.

### **Behovsbeskrivning**

Den förvaltning som identifierat ett behov inom sin verksamhet, ”äger” frågan om att ta fram beslutsunderlag och ska driva ärendet fram till beslut. Syftet är att få en helhetsbild. Det första steget är att beskriva behovet utifrån så objektiva grunder som möjligt.

Ibland kommer flera förvaltningar att bli delaktiga i arbetet för att tillgodose behovet. Den förvaltning som har behovet ansvarar för att andra berörda förvaltningar tidigt involveras i processen så att beslutsunderlagen blir kompletta.

Om behovet berör lokalfrågor ska alltid lokalförsörjningsenheten kontaktas för rådgivning och medverkan i framtagande av underlag, oavsett om det handlar om kommunens egna eller externt hyrda lokaler.

### **Handlingsalternativ**

Detta steg innebär att man baserat på det identifierade behovet redogör för vilka realistiska handlingsalternativ som finns, men också gör en konsekvensbeskrivning om medel inte tillskjuts för att tillgodose behovet.

### **Ekonomiska kalkyler**

För varje handlingsalternativ som tas fram ska det lämnas en ekonomisk kalkyl. Av denna kalkyl ska framgå beräknade driftkostnader och investeringsutgifter. Det ska också finnas förslag på hur drift- och kapitalkostnader (avskrivningar och internränta) ska finansieras. Exempelvis kan utbyte till mer energisnåla fönster ge lägre uppvärmningskostnad och då är kostnadsminskningen en möjlig delfinansiering.

Vid t ex större ombyggnationer kan driftkostnaderna temporärt bli högre på grund av att ersättningslokaler behövs. Den typen av kostnad räknas inte som en del av investeringen utan ska bokföras som driftkostnad och ska ingå i den ekonomiska kalkylen.

### **Övrigt som ska framgå av beslutsunderlaget**

Om flera nämnder är berörda ska det framgå av beslutsförslaget vilka delar av förslaget som ska fördelas till respektive nämnd.

Efter kommunfullmäktiges beslut om investering tilldelas berörda nämnder, om inget annat framgår av beslutet, anslag för beräknade kapitalkostnader och eventuella driftkostnader genom en ramjustering. Om kapital- eller driftkostnader helt eller delvis ska finansieras inom nämndens befintliga ram ska detta särskilt framgå av beslutet.

Fastighetsrelaterade investeringsanslag och driftkostnader för en fastighet ska normalt tillföras tekniska förvaltningens budgetram om investeringen tillstyrks. Tekniska förvaltningens bruttoramar förändras genom att ökade kostnaderna möts av lika stora interna hyresintäkter från beställande förvaltning.

### **Genomförande av beslutad investering**

Investeringar får genomföras efter att beslut vunnit laga kraft. För vissa större investeringar kan ett nytt beslut krävas innan investeringen påbörjas, vilket i så fall framgår av investeringsbudgeten eller i det separata investeringsbeslutet. Till ärendet om beslut om igångsättning ska kostnadsberäkningar, tidplan och andra väsentliga uppgifter om investeringen uppdateras.

Investeringar som pågår över mer än ett budgetår, t ex bygginvesteringar och anläggningsarbeten, läggs ut med bedömd investeringsutgift för vart och ett av budget- och planåren. Beslutet gäller investeringsutgiften som helhet och inte för ett enskilt år.

Om investeringen bedöms bli dyrare än tilldelat anslag, ska ansvarig för genomförande av investeringen så snart som möjligt rapportera till den som beslutat om anslaget. Om investering inte har hunnit påbörjas när informationen om den högre kostnaden framkommer, så får investeringen inte påbörjas förrän frågan om att finansiering har klarlagts av den instans som har beslutsrätten.

Vid större investeringsprojekt är det vanligt att kommunen har kostnader för viss egen personal, t ex projektledare. Faktisk lönekostnad inklusive sociala avgifter får räknas in i anskaffningsvärdet som en del av investeringen. Däremot är exempelvis hyra av ersättningslokaler under byggnationstiden inte att betrakta som en del av investeringen.

Ansvaret för att en utgift redovisas rätt, dvs antingen som investering eller som driftkostnad, ligger på beslutsattestanten. Kriterierna för investering måste vara uppfyllda. Ekonomienheten är behjälplig vid bedömning så att gällande rekommendationer följs.

Varje investering tilldelas ett projektnummer som börjar på 6XXXX i ekonomisystemet. Projektnumret tilldelas efter beslut om budgetmedel.

En investering belastas med avskrivningskostnad och internränta från den tidpunkt då investeringen är färdig att tas i bruk. Avskrivningskostnaden fördelas över den bedömda nyttjandeperioden. Internräntenivå fastställs årligen i kommunens budget.

## **Omdisponering av budgeterade investeringsmedel**

Omdisponering av investeringsanslag beslutas av kommunfullmäktige.

## **Slutredovisning av större investeringsprojekt**

Större investeringsprojekt ska återredovisas till kommunstyrelsen. Med större avses projekt med en faktisk investeringstotal överstigande 25 mkr. Av redovisningen ska framgå vilka väsentliga avvikelser, positiva och negativa, som uppkommit i projektet. Resulterade projektet i att kommunen fick den anläggning som verksamheten beställde avseende funktionalitet, miljöhänsyn, energieffektivitet, driftkostnader, total investeringskostnad, osv? Kvarstår tvister med någon leverantör? Den verksamhet som har genomfört investeringen (har kapitalkostnaderna) ansvarar för slutredovisningen.

## **Avskrivningar**

Anläggningstillgångar ska skrivas av systematiskt över den beräknade nyttjandeperioden. För tillgångar av större värde och som har en längre nyttjandeperiod, ska avskrivningstiden anpassas efter tillgångens väsentliga komponenter enligt s.k. komponentavskrivning.

Avskrivningar påbörjas samma år som tillgången tas i bruk (slutbesiktad).

### ***Komponentavskrivning***

För att få en avskrivningskostnad som återspeglar förbrukningen av tillgången, ska komponentavskrivning tillämpas för materiella anläggningstillgångar som kan delas upp i väsentliga komponenter, vars nyttjandeperioder skiljer sig väsentligt åt och som är av större värde. Komponentavskrivning är aktuellt framförallt när det gäller fastigheter och vägar.

Det finns ingen given komponentindelning utan den kommer att skilja sig mellan olika anläggningstillgångar. Även nyttjandeperioden måste bedömas för varje komponent. Betydande komponenter med ungefär samma nyttjandeperiod kan slås samman och samlas under en och samma komponent.

Ekonomienheten tar fram riktlinjer och rutiner för att hantera gränsdragningar mellan vad som är reinvestering och vad som är underhåll i det dagliga arbetet.

## **Internränta**

Internräntan ska motsvara kommunens genomsnittliga upplåningskostnad över tid. Internräntan belastar nämnderna som kostnad men motsvarande belopp återfinns på centrala konton som intäkt. Internräntenivån fastställs årligen i kommunens budget. Normalt används Sveriges kommuner och landstings (SKL) förslag till internränta.

Ränta under byggtiden beräknas inte. Internränta beräknas från det att anläggningen tas i bruk.

## **Förvaltning av materiella anläggningstillgångar**

Förvaltningschef ska säkerställa att rutiner finns för att väl vårda befintliga anläggningstillgångar, enligt principen om god ekonomisk hushållning, inom ramen för av kommunfullmäktige eller nämnden tilldelade medel.

## **Anläggningsregister**

Ekonomienheten ansvarar för och uppdaterar kommunens anläggningsregister över materiella anläggningstillgångar. Utförande verksamheter ansvarar för att nödvändig information om förvärv, försäljning, utrangering, osv., kommer ekonomienheten tillhanda.

## **Kompletteringsbudget**

Investeringar som vid ett årsskifte inte har hunnit påbörjas eller slutföras under det år som investeringen var planerad, får kompletteringsäskas i särskild process. För varje investering som äskas till det nya budgetåret ska motivering lämnas.

## **Nedskrivning av bokförda värden**

Tillgångars bokförda värden ska regelbundet omprövas utifrån olika kriterier. Beslut om nedskrivning fattas av ekonomichef efter samråd med berörd förvaltningschef.

## **Merkostnader för felaktig/bristfällig leverans från entreprenör**

Vid händelse av att en entreprenör inte gjort en fullgod leverans, kan en situation uppstå då kommunen tvingas vidta åtgärder för att anläggningstillgången (oftast en byggnad) ska vara bra och säker att använda. Merkostnaden för åtgärderna, som borde fullgjorts av entreprenören, ökar inte anläggningstillgångens värde utan ska kostnadsföras i den verksamhet som utför investeringen då kostnaden uppkommer. Vidtagen åtgärd som samtidigt höjer värdet eller servicepotentialen ska till den del den höjer värdet eller ökar servicepotentialen bokföras som investering på projektet.

Underlåtenhet från entreprenör att göra en fullgod leverans ska drivas juridiskt för att hålla kommunen skadeslös. Den merkostnad som kommunen haft ska bokföringsmässigt mötas av förväntat/-ad skadestånd/ersättning det år kostnaden uppstått, vilket gör att resultatet påverkas med mellanskillnaden mellan faktisk merkostnad och förväntad ersättning. När ärendet är avgjort i rättslig insats eller då en sannolik bedömning av ersättningsnivå kan göras, realiserar eventuell kvarvarande kostnad/intäkt på centralt konto.

## **Bidrag till investeringar**

I enstaka fall får kommunen medfinansiering vid investeringar i form av bidrag, t ex till gång- och cykelvägar. Bidrag av denna typ intäktsförs i samma takt som avskrivning sker över nyttjandeperioden, i enlighet med matchningsprincipen. Av administrativa skäl gäller att bidrag understigande 500 tkr intäktsförs på investeringen året då anläggningen tas i bruk.

I fall då kommunen lämnar externa bidrag till finansiering av en investering, bokförs bidraget som en driftkostnad det år bidraget lämnas.

## **Avyttring och utrangering av anläggningstillgångar**

Beslutanderätten vid avyttring och utrangering beror på om beslutet avser fast eller lös egendom varför reglerna beskrivs efter egendomstyp.

### **Fast egendom**

Med fast egendom avses mark och byggnader med tillbehör. Bostadsrätter hanteras som om de vore fast egendom.

All försäljning, avyttring samt rivning av fast egendom beslutas av kommunfullmäktige eller av den som har delegerats uppgiften.

Bokföringsmässig vinst eller förlust i samband med avyttring eller rivning av fast egendom bokförs på centralt konto.

Kostnad vid utrangering av komponenter (fast egendom) belastar förvaltningen.

### **Lös egendom**

Med lös egendom avses allt som inte är fast egendom, t ex fordon och inventarier. Undantaget från hantering av lös egendom är bostadsrätt, som ska hanteras beslutsmässigt enligt reglerna för fast egendom.

Försäljning av lös egendom beslutas av nämnden eller av nämnden utsedd delegat, normalt förvaltningschefen. Förvaltningschefen ska upprätta rutiner för försäljningen. Exempel på rutin finns som bilaga till detta dokument. Följande ska beaktas innan avyttring, inbyte eller utrangering sker:

#### ***Avyttring (lös egendom)***

Om det är sannolikt att annan kommunal verksamhet eller bolag inom kommunkoncernen skulle kunna ha behov av objektet ska detta stämmas av innan försäljning till extern part verkställs.

I de fall försäljning sker mellan kommunens förvaltningar eller till bolag inom kommunkoncernen, ska priset utgöras av bokfört värde.

Vid all försäljning till extern part ska bästa ekonomiska ersättning eftersträvas. Annonsering sker i lämplig media beroende på vad som ska säljas. Överstiger marknadsvärdet ett prisbasbelopp exklusive moms, ska annonsering ske även i kommunrutan.

All försäljning av lös egendom ska dokumenteras skriftligen så att kedjan från beslut om försäljning till fullgjord betalning är lätt att följa.

Realisationsvinst eller förlust i samband med försäljning av lös egendom bokförs hos förvaltningen. All avyttring av lös egendom ska omgående skriftligen meddelas ekonomienheten.

#### ***Inbyte (lös egendom)***

Förvärv genom byte av tillgång betraktas som två affärshändelser, dvs som en försäljning och en nyanskaffning och redovisas brutto.

När inbyte sker i samband med inköp av ny maskin, fordon eller inventarier, ska inköpet bruttoredovisas. Realisationsvinst eller förlust i samband med inbyte av lös egendom redovisas i driftredovisningen och anskaffningsvärdet som ett inköp på investeringen.

Transaktionerna ska omgående skriftligen meddelas ekonomienheten.

***Utrangering (lös egendom)***

Utrangering av lös egendom görs efter beslut av förvaltningschef. Utrangering ska göras t ex då egendomen avyttras, inte längre går att använda eller inte finns kvar som en tillgång i verksamheten. Eventuell kostnad vid utrangering ska bäras av förvaltningen.

All utrangering av lös egendom ska omgående skriftligen meddelas ekonomienheten.

## Bilaga 1 till investeringspolicy för Ronneby kommun

Exempel på rutinbeskrivning vid försäljning av lös egendom.

Flödesschema vid anskaffning av materiella anläggningstillgångar.

Begreppsförklaringar



## Exempel på rutin vid försäljning av lös egendom

Om nämnd delegerat beslutsrätten om försäljning av lös egendom till förvaltningschef, ska denne upprätta rutiner för genomförandet. Nedan följer ett exempel på rutin.

Förvaltningschef avgör vad som skall säljas. Försäljningen verkställs av den chef som är närmast ansvarig för tillgången.

- Annonsering skall ske på blocket.se eller motsvarande annonsplats. Sista datum för anbudsgivning skall redovisas i annonsen. Annonsen skall skrivas ut och diarieföras.
- Vid utrustning med ett bedömt värde överstigande ett prisbasbelopp (inkl. moms) skall annonsering även ske under kommunrutan.
- Vid behov skall visning av utrustning mm genomföras.
- Anbud skall lämnas skriftligen i förslutna kuvert.
- Anbudsöppning utförs av ansvarig chef.
- Samtliga inkomna bud skall skrivas in på sammanställningslista, se mall nedan.
- Den anbudsgivare som offererar högst bud skall antas. Förvaltningschef skriver under beslut, se mall nedan.
- Utlämning av såld utrustning sker först efter att full betalning är kommunen tillhanda.
- Sammanställningslista med markering av vinnande bud skall diarieföras.

Mall:

### Sammanställningslista över inlämnade anbud

Anbuden avser: \_\_\_\_\_

Sista anbudsdag: \_\_\_\_\_

Anbudsöppningsdag: \_\_\_\_\_

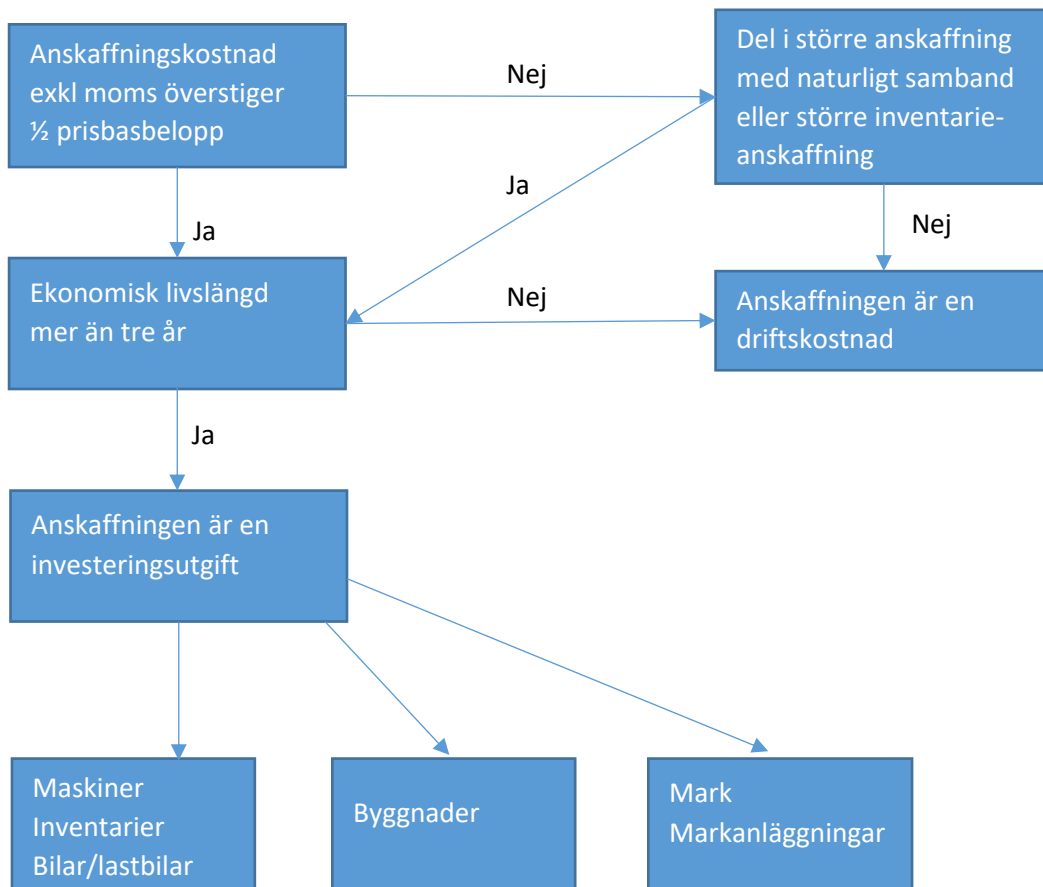
Anbud nr	Anbudsgivare	Anbudssumma

Antagen anbudsgivare: \_\_\_\_\_

Ronneby den \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
Underskrift (förvaltningschef)

## Flödesschema vid anskaffning av materiella anläggningstillgångar



Datorer och liknande kostnadsförs normalt. Undantag är om datorerna ingår som en del i en större samtidig anskaffning med naturligt samband, t ex en datasal.

## Begreppsförklaringar

### Tillgång

En tillgång är en resurs som kontrolleras till följd av inträffade händelser och som förväntas ge ekonomiska fördelar eller servicepotential i framtiden. Man brukar skilja på **anläggningstillgång** och **omsättningstillgång**. Skillnaden mellan dessa är om tillgången är avsedd för stadigvarande bruk/innehav, eller inte. Uppdelningen avgör hur tillgången hanteras i redovisningen.

### Anläggningstillgångar

En anläggningstillgång är en tillgång avsedd för stadigvarande bruk eller innehav. Tillgång som inte uppfyller detta kallas omsättningstillgång. Det finns tre huvudtyper av anläggningstillgångar:

#### *Materiella anläggningstillgångar*

Med materiella anläggningstillgångar avses identifierbara fysiska tillgångar avsedd för stadigvarande bruk eller innehav. En materiell anläggningstillgång ska aktiveras och registreras i ett anläggningsregister. Kapitalkostnader beräknas.

#### *Immateriella anläggningstillgångar*

Med immateriella anläggningar avses identifierbara icke-monetära tillgångar utan fysisk form för stadigvarande innehav. En immateriell anläggningstillgång ska aktiveras och registreras i ett anläggningsregister.

#### *Finansiella anläggningstillgångar*

Med finansiella anläggningar avses t ex aktier i bolag för stadigvarande innehav.

### Omsättningstillgång

En omsättningstillgång är en tillgång som inte är avsedd för stadigvarande bruk eller innehav, t ex mark för exploatering, lagervaror eller banktillgodohavande.

#### *Exploatering*

Med markexploatering avses åtgärder för att anskaffa, förädla och iordningställa mark för att kunna bygga infrastruktur (gator, parker och VA), bostäder, kontor, industrier. Ett exploateringsprojekt omfattar normalt både anläggnings- och omsättningstillgångar. Det är syftet med innehavet som avgör hur tillgången ska klassificeras i redovisningen.

## Investering

En investering är en kapitalsatsning avsedd för stadigvarande bruk över en längre tid, minst tre år, och där värdet på kapitalsatsningen överstiger ½ prisbasbelopp. När **båda** kraven är uppfyllda ska investeringen bokföras som en anläggningstillgång. Investeringar ger upphov till ränte- och avskrivningskostnader, så kallade kapitalkostnader.

Inköp som uppfyller bara ett av kriterierna ovan ska normalt bokföras som driftkostnad. Datorer och liknande bokförs som driftkostnad.

## Inventarie

Inventariebegreppet är hänförligt till skattelagstiftningen. En inventarie kan ha kort eller lång livslängd, vara dyr eller billig. Praxis från skattelagstiftningen innebär dock att inventarier som kan antas ha en ekonomisk livslängd om högst tre år ska kostnadsföras i sin helhet vid anskaffningen. Detsamma gäller inventarier av mindre värde. I Ronneby gäller att mindre värde är under ½ prisbasbelopp.

För anskaffningar av inventarier som har ett naturligt samband eller som kan anses ingå som ett led i en större inventarieinvestering bör bedömningen av vad som skall räknas som inventarier av mindre värde göras utifrån inventariernas sammanlagda anskaffningsvärde.

Inventarie som antas ha en ekonomisk livslängd om minst tre år och vars anskaffningskostnad är minst ½ prisbasbelopp klassificeras som anläggningstillgång. Korttidsinventarier och inventarier av mindre värde kostnadsförs vid anskaffningen.

## Driftkostnad eller investering?

**Reparation och underhåll** av en materiell anläggningstillgång som syftar till att vidmakthålla tillgångens egenskaper ska bokföras i den period som kostnaden uppkommer.

Om istället hela tillgången eller en betydande komponent byts ut mot en ny, så är det en reinvestering förutsatt att kriterierna för investering uppfylls. Vid reinvestering ska ersatta komponenter ut rangeras.

Planerat underhåll klassificeras ofta som investering. Akuta reparationer bokförs oftast som kostnad.

Kostnader för återkommande kontroller/besiktningar för att säkerställa funktion och säkerhet, t ex hissar och lekplatser, ska bokföras som en kostnad i den aktuella perioden.

**Ny-, till och ombyggnad** ska normalt klassificeras som investering. Utgiften läggs till anskaffningsvärdet till den del tillgångens prestanda och/eller servicepotential förbättras jämfört med prestandanivån och/eller servicepotentialen vid anskaffningstillfället.

**Tillkommande utgifter** för en materiell anläggningstillgång ska läggas till anläggningstillgångens anskaffningsvärde till den del tillgångens prestanda och/eller servicepotential förbättras jämfört med prestandanivån och/eller servicepotentialen vid anskaffningstillfället. Här måste en bedömning göras avseende ny prestanda/servicepotential i jämförelse med den ursprungliga för att avgöra vad som är investering och vad som är driftkostnad.

**Garantibesiktningar** är alltid en driftkostnad.

## **Kapitalkostnad**

Kapitalkostnaden består av internränta och avskrivningar. Kapitalkostnaden är den direkta ekonomiska konsekvensen av en investering som påverkar resultatet i driftbudget och i driftredovisning. Förutom kapitalkostnaden kan en investering även ge annan driftpåverkan genom sänkta eller höjda driftskostnader.

### ***Internränta***

Internränta är en i budget årligen fastlagd räntesats som används för att kommunens kostnad för att låna pengar till investeringar ska budgeteras hos och belasta berörd nämnds driftbudget/-redovisning. Internräntekostnaden antas motsvara kommunens genomsnittliga upplåningskostnad över tid.

### ***Avskrivningar***

Anläggningstillgångar med begränsad livslängd ska skrivas av systematiskt över den förväntade nyttjandetiden. Komponentavskrivning innebär att olika betydande delar, betydande komponenter, i en investering tilldelas olika avskrivningstider beroende på komponentens bedömda nyttjandeperiod.

## **Utrangering och avyttring**

Utrangering innebär att tillgången avyttras eller tas ur bruk och bedöms sakna värde. Eventuellt restvärde kostnadsförs.

Avyttring innebär att tillgången säljs. Om försäljningspriset överstiger restvärdet uppstår en reavinst i resultaträkningen.

## **Nedskrivning, återföring och uppskrivning**

Värdet av anläggningstillgångar ska löpande prövas. Grunden för att bedöma värdet är om tillgången inte används och ska avvecklas/avyttras, samt tillgångens servicepotential och skick.

Nedskrivning beslutas av ekonomichefen efter samråd med berörd förvaltningschef.

Återföring innebär att en tidigare nedskrivning helt eller delvis återförs om nedskrivningen inte längre är motiverad. Återföring beslutas av ekonomichefen efter samråd med berörd förvaltningschef.

Uppskrivning av anläggningstillgångs bokförda värde till marknadsvärde är inte tillåtet.