

Riktlinjer för komponentredovisning av förvaltningsfastigheter

1. Inledning

Företag som tillämpar det nya huvudregelverket för redovisning, K3, (BFNAR 2012:1) ska tillämpa en komponentmetod vid redovisning av fastigheter som är anläggningstillgångar. Jämfört med svensk redovisningstradition är det en nyhet och en stor förändring. Fastighetsägarna Sverige och SABO har därför bland sina medlemmar konstaterat ett stort behov av strukturering av tankesätt och principer, särskilt för att få fram en form av lägstanivå, eftersom indelningen i komponenter kommer att medföra stort merarbete såväl initialt som löpande.

Komponentmetoden innebär således förändringar i jämförelse med mer traditionella avskrivningsmetoder och vad gäller gränsdragningen mellan investeringar och underhåll. Konsekvensen blir att redovisat driftnetto kommer att bli högre eftersom en del av utgifterna för underhåll kommer att aktiveras istället för att redovisas som kostnad. Den ökade aktiveringen leder, med åren, till högre anskaffningsvärden, redovisade värden och årliga avskrivningar.

Det är viktigt att framhålla fastighetsföretagens behov av att upprätta egna tillräckligt detaljerade redovisningsinstruktioner och anläggningsregister avseende åtgärder på fastigheterna.

2. Användning av riktlinjerna

Fastighetsägarna Sveriges Redovisningsgrupp och SABOs Redovisningsgrupp har, med anledning av ovanstående, författat dessa riktlinjer. Det ska betonas att riktlinjerna beskriver ett synsätt avseende komponenthanteringen – den som vill ha annan komponentindelning kan förstås ha detta.

3. Komponentindelning

K3-reglerna anger i kapitel 17:4 följande:

”Förväntas skillnaden i förbrukningen av en materiell anläggningstillgångs betydande komponenter vara väsentlig ska tillgången delas upp på dessa”

Det är alltså en fråga om betydande komponenter som har väsentlig skillnad i förbrukningstid (nyttjandeperioder). Det är ont om praktisk vägledning om vad som kan räknas som betydande komponenter på en förvaltningsfastighet. Viss vägledning kan hämtas från det enda större land i Europa som har komponentavskrivning som krav för förvaltningsfastigheter, Frankrike. Där tillämpas komponentavskrivning skattemässigt och redovisningsmässigt (inte som i Sverige där komponentsynsättet är en redovisningsregel, helt skild från skatteregler). Antalet komponenter i Frankrike är fem: Mark, stomme, fasad, inre ytskikt och installationer.

Hur identifieringen sker av betydande komponenter kan skilja sig åt mellan olika förvaltningsfastighetstyper. Komponentidentifieringen påverkas bland annat av företagets

hantering av utbyte av komponenter eller delar av komponenter. Ett antal komponenter som kan vara betydande har lokaliserats. Nedanstående exemplifiering av komponenttyper (1)-(9) avser att utgöra ett underlag för vidare resonemang samt vid behov anpassning till enskilda situationer. Ingenting hindrar dock att företaget identifierar färre, fler eller delvis andra komponenter än de nedan exemplifierade.

- (1) Mark
- (2) Markanläggning
- (3) Byggnads- och markinventarier
- (4) Stomme
- (5) Tak
- (6) Fasad
- (7) Inre ytskikt (golv, väggar, innertak)
- (8) Installationer (el, rör, ventilation, hiss)
- (9) Hyresgästanpassningar

Detta innebär således nio komponentklasser, där (1)-(3) också är skattemässiga begrepp medan (4)-(9) normalt är delar av det skattemässiga begreppet byggnad.

Komponenterna (2) och (3) ovan bedöms vara bra komponentbegrepp bland annat mot bakgrund av att dessa inte medför något extraarbete för företagen att hantera.

Komponenten hyresgästanpassning kan aktualiseras för kommersiella fastigheter om utgifterna inte faller in under komponent (3) ovan. Komponenterna avser utgifter specifika för aktuell hyresgäst som inte annan hyresgäst har nytta av och som inte är byggnads- och markinventarier.

Komponenterna särredovisas i anläggningsregister, se BFNAR 2003:1 *Anläggningsregister*.

Utöver utgifter för de betydande komponenter som företaget identifierar ingår det i anskaffningsvärdet även utgifter för andra byggnadsdelar. Hanteringen av detta bör ske enligt sätt beskrivet i avsnitt 4 nedan.

4. Avskrivning

Huvudtanken med komponentavskrivning är att komponenterna har väsentligt olika nyttjandeperioder och därför byts ut med olika tidsintervall i takt med sin förbrukning. Avskrivningstiden för olika komponenter blir därför olika. Nyttjandeperioden kan variera från fastighet till fastighet, till exempel för olika typer av fasader och materialval. Därför anges i dessa riktlinjer inga nyttjandeperioder/avskrivningsprocentsatser utan detta måste bestämmas i respektive företag utifrån tekniska överväganden. För hyresgästanpassningar gäller att avskrivningstiden är förväntad nyttjandetid för hyresgästen, varvid kontraktstidens längd är en viktig indikation.

Uppdelning på betydande komponenter innebär att det finns delar därutöver vilka får utgöra en "övrigtpost" i anläggningsregistret. Avskrivningstiden för den del som inte är betydande komponent får bestämmas schablonartat, då den ändå är en mindre del av anskaffningsvärdet. En ansats kan vara att använda samma avskrivningstid som för stommen. Detta förutsätter dock att löpande utbyten och åtgärder under

avskrivningsperioden kostnadsförs (direktavskrivs) som reparationer och löpande underhåll – se avsnitt 5 nedan. Det kan finnas anledning att ha en kortare avskrivningstid om en omfattande ombyggnad/upprustning förväntas under avskrivningsperioden och där delar av övrigtposten ingår.

5. Tillkommande utgifter

I fastighetsredovisning har alltid bedömning av vad som ska aktiveras som tillgång/investering och vad som ska kostnadsföras varit svår i samband med åtgärder på befintlig byggnad, så kallade tillkommande utgifter. K3-reglernas syn på detta framgår i kapitel 17:5. De innebär:

- (1) Anskaffningsutgifter för utbyte av betydande komponent ska aktiveras som tillgång (och den utbytta delen utranteras i redovisningen)
- (2) Åtgärd på betydande komponent utan utbyte av denna, aktiveras till den del åtgärden uppfyller kriterierna för tillgångsredovisning enligt kapitel 2:18 (mer om detta nedan)
- (3) Åtgärd på förvaltningsfastighet, vilken inte avser betydande komponent aktiveras till den del åtgärden är väsentlig och uppfyller kriterierna för tillgångsredovisning enligt kapitel 2:18

Av kapitel 2:18 framgår att tillgångsredovisning ska ske om ekonomiska fördelar tillfaller företaget i framtiden. Frågan för förvaltningsfastighetsägarna är då vad som menas med framtiden. Vägledningen till 2:18 och 2:19 talar om efterföljande räkenskapsår och 17:24 anger 3-årskriterier för juridisk person. Å andra sidan sägs explicit i vägledningen till 17:5 att utgifter för löpande underhåll och reparationer ska redovisas som kostnad. Exempelvis ska lagning av ett läckande tak kostnadsföras medan omläggning av hela taket normalt tillgångsförs. Till den del tillgångsföring sker måste utrantering göras av tidigare tillgång. Fastighetsägarnas Redovisningsgrupp och SABOs Redovisningsgrupp gör med hänsyn till rimlighet och etablerad praxis i fastighetsredovisning tolkningen att åtgärder med bedömd förbrukningstid av tre år eller mindre bör kunna kostnadsföras direkt – det ska också noteras att kapitel 17:5 talar om väsentlig tillkommande kostnad. Detta innebär att byte av mindre delar av komponent normalt kostnadsförs direkt. Större byten, till exempel etappvisa utbyten per trapphus i bostadshus, aktiveras dock som tillgång med avskrivning från respektive anskaffningstidpunkt.

6. Ingångsbalans

Enligt K3:s öppningsbalansregler ska uppdelning på betydande komponenter göras av redovisat värde (bokfört värde) per ingångsbalansdatum, det vill säga ingen retroaktiv tillämpning. För företag med kalenderår som räkenskapsår innebär detta att redovisat värde per 2013-01-01 ska fördelas på betydande komponenter för att kunna beräkna komponentavskrivningar för jämförelseåret 2013 i 2014 års årsredovisning. Frågan är hur detta kan göras med en begränsad arbetsinsats. K3-reglerna innehåller föga vägledning om tillvägagångssättet. Bedömningen måste naturligtvis göras för varje fastighet. Eftersom det väsentliga borde vara redovisningen framåt så kan ingångsbalansens komponentvärdefördelning göras schablonmässigt. Dock bör komponenternas

återstående livslängd beaktas. Hur byggkostnaden fördelas för en ny byggnad av samma karaktär kan ge ledning. Ju äldre ett hus är desto större andel hamnar sannolikt på stommen, dock att åtgärder som aktiverats nyligen behöver beaktas särskilt.

Enligt regelverket ska redovisat värde ska fördelas på komponenter. Innebär detta att man ska fördela brutto, det vill säga anskaffningsvärde och ackumulerade avskrivningar, eller ska nettot, det vill säga det redovisade värdet (efter ackumulerade av-, ned- och uppskrivningar) fördelas? Båda metoderna är möjliga. Vid fördelning netto ska avskrivningstiden för ingångsbalansens komponenter anpassas till respektive komponents återstående ekonomiska livslängd, det vill säga avskrivningstiden blir en annan än för en helt ny komponent. Avskrivningarna framåt i tiden bör i princip bli desamma beloppsmässigt oavsett om man använder brutto eller netto.

Utredning pågår avseende tolkning och hantering av ingångsbalansreglerna, varför riktlinjerna i denna del kan komma att ändras.

Den ändrade redovisningsmetoden ska beskrivas och redogöras för i årsredovisningen för 2014. Jämförelseårets (2013) siffror ska vara beräknade enligt den nya metodiken, det vill säga beloppen för avskrivningar och förvaltningsfastigheter måste ändras i de fall årsredovisningen för 2013 inte är upprättad i enlighet med komponentmetoden.