

BFN – Bokföringsnämnden

IFRS – International Financial Reporting Standards

RFR – Rådet för finansiell rapportering

SABO – Intresseorganisationen för kommunala bostadsföretag

Hur kan en fastighet delas upp i komponenter vid övergången till K3?

Många företag som har fastigheter brottas med frågan hur en övergång till K3 ska hanteras i praktiken. En övergång till komponentavskrivning har av många fastighetsföretag upplevts som en stor utmaning. Den stora frågan i nuläget är hur man får med det "gamla beståndet" in i det nya komponentsynsättet. I den här artikeln illustrerar **Bo Nordlund, Catharina Pramhäll** och **Caisa Drefeldt** olika sätt att hantera övergången i praktiken.

I en artikel i Balans nr 12/2011¹ beskrevs på vilket sätt komponentansatsen ger en förbättrad redovisning jämfört med prestandahöjandansatsen. Ett exempel visade skillnaderna mellan att redovisa enligt de båda metoderna. En väsentlig skillnad mellan komponentmetoden och prestandahöjandesynsättet, som den hittills tillämpats av fastighetsföretag, är att komponentmetoden utgår från att varje identifierad komponent är en tillgång medan prestandahöjandesynsättet tillämpas på så sätt att hela fastigheten ses som en tillgång. En annan skillnad är hur tillkommande utgifter redovisas. Vid prestandahöjandesynsättet är utgångspunkten "tillgångens" skick vid det ursprungliga anskaffningstillfället och vid komponentmetoden är utgångspunkten tillgångens skick omedelbart före den tillkommande utgiften.

Det är vanligt att fastighetsföretag

skriver av sina byggnader som en helhet över 100 år (1% avskrivning per år). För de flesta typerna av byggnader är dock den sammanvägda nyttjandeperioden kortare än dessa 100 år. Hur mycket kortare beror bland annat på typ av byggnad, ålder och skick på denna samt geografiskt läge. I sammanhanget bör noteras att FAR gav ut RedU 12, *Avskrivning av byggnad vid tillämpning av årsredovisningslagen* i december 2011. BFNs nya K3-regler med krav på komponentavskrivning, när så är relevant, spektar till frågan ytterligare.

BFN antog K3 i juni 2012. Från och med 2014 är det skarpt läge. För aktiebolag och ekonomiska föreningar försvinner den nuvarande normgivningen för upprättande av årsredovisning. Stora koncerner och stora företag² som inte tillämpar IFRS och RFR 2 måste tillämpa K3 vid upprättande av finansiella rapporter³ för räkenskapsår

som inleds efter 31 december 2013. Mindre företag kan välja att i stället tillämpa K2.

K3 innebär en mer principbaserad normgivning än K2. I kapitel 2, *Begrepp och principer*, definieras vad som är en tillgång och vilka kriterier som ska vara uppfyllda för att en tillgång ska redovisas. En tillgång är en resurs över vilken företaget har det bestämmande inflytandet till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett inflöde av resurser som innefattar framtida ekonomiska fördelar⁴. En tillgång ska redovisas i balansräkningen endast om de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att tillfalla företaget i framtiden, samt om postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt⁵.

I kapitel 17, *Materiella anläggningstillgångar*, framgår att om skillnaden i förbrukningen av en materiell anläggningstillgångs betydande komponenter förväntas vara väsentlig, ska tillgången delas upp på dessa⁶. Har en tillgång delats upp i komponenter ska utgifter för utbyte av en sådan komponent räknas in i tillgångens redovisade värde. Detta gäller även för tillkommande nya komponenter⁷. Kostnader för löpande underhåll och reparationer ska däremot kostnadsföras. Ett praktiskt exempel: Om ett företag lagar ett hål i ett tak är det en reparation som kostnadsförs. Byts taket ut är det normalt

ett utbyte av en komponent, oavsett om takets prestanda förbättras eller inte. Ett annat exempel på när en utgift aktiveras kan vara relining av rör eftersom detta är en förbättring av en befintlig komponent (nyttjandeperioden förlängs). I båda fallen gäller att tillgångsdefinitionen och kriteriet ska vara uppfyllt och att det är fråga om en betydande komponent med väsentligt skild förbrukning.

När en ny tillgång förvärvas ska tillgångens anskaffningsvärde fördelas på komponenter om skillnaden i förbrukningen av en materiell anläggningstillgångs betydande komponenter förväntas vara väsentlig⁸. Har en tillgång delats upp på olika komponenter ska respektive komponent skrivas av separat över dess nyttjandeperiod. I annat fall ska tillgången skrivas av som en helhet över nyttjandeperioden⁹.

Det kan också tilläggas att BFN inte har för avsikt att komma med specifika anvisningar för hur uppdelningen i komponenter ska gå till. Det blir i stället en fråga för exempelvis branschorganisationer. Bland annat har SABO meddelat på sin hemsida att de avser att komma ut med en vägledning som beräknats vara klar under första kvartalet i år. Vidare arbetar FARs policygrupp för redovisning med denna fråga. Andra branschorganisationer vars medlemmar berörs av komponentreglerna möter säkert också frågeställningar avseende tillämpning av reglerna om komponentavskrivning i K3.

Ingångsbalansräkning vid tidpunkten för övergång

För ett företag som börjar tillämpa K3

ska en ingångsbalansräkning upprättas per tidpunkten för övergång till det nya regelverket. Tidpunkten för övergång är 1 januari 2013 om den finansiella rapporten upprättas för kalenderåret 2014. Mindre företag som väljer att tillämpa K3 behöver inte lämna jämförelsetal och då är tidpunkten för övergång i stället 1 januari 2014.

Huvudregeln vid upprättande av ingångsbalansräkningen är full retroaktiv tillämpning, det vill säga som om K3 alltid har tillämpats. För ett företag som innehar fastigheter är den stora frågan hur uppdelningen i komponenter ska gå till. Det finns dock ett antal tvingande och ett antal frivilliga undantag från retroaktiv tillämpning. Ett tvingande undantag är punkt 35.18: *Materiella anläggningstillgångar, som enligt punkt 17.4 ska delas upp på komponenter, får inte räknas om retroaktivt. Det redovisade värdet för dessa tillgångar ska, per tidpunkten för övergång, delas upp på betydande komponenter.*

Frågan är hur denna uppdelning på komponenter kan göras i praktiken. Låt oss utgå från följande exempel:

Tabell 1

Ett nybyggt bostadshyreshus anskaffas vid utgången av år 0 för 15 000. Det antas generera hyresintäkter om 1 000 per år under de kommande 100 åren. Hyreshuset har följande komponenter:

	Värde	Andel	Nyttjandeperiod	Avskrivning
Komponent D	750	5%	17 år	45,0
Komponent C	750	5%	33 år	22,5
Komponent B	9 750	65%	50 år	195,0
Komponent A	3 750	25%	100 år	37,5
Summa	15 000	100%		300,0

Alternativ 1 – Anläggningsregister

För ett företag som redan specificerar olika komponenter i ett anläggningsregister som i allt väsentligt stödjer komponentmetoden blir det naturligt att använda anläggningsregistret vid uppdelningen av fastighetens redovisade värde i komponenter.

Alternativ 2 – Underhållsplan eller besiktning av fastigheten

För företag som har en underhållsplan för när betydande komponenter ska bytas ut kan underhållsplanen användas som underlag för i vilka komponenter fastighetens redovisade värde ska delas upp och vilken nyttjandeperiod respektive komponent kan antas ha kvar. Planerar företaget att inom en snar framtid byta ut en komponent får den en låg andel av det redovisade värdet. Har företaget nyss bytt en betydande komponent blir dess andel av det redovisade värdet högre. Ett alternativ är att besiktiga fastigheten och på så sätt få ett underlag till uppdelningen i komponenter. Respektive komponent skrivs sedan av över den bedömda kvarvarande nyttjandeperioden. Komponenterna noteras i ett anläggningsregister. När respektive komponent byts ut bokas eventuellt kvarvarande oavskri-

Tabell 2

Anta övergång till K3 när byggnaden är 25 år

Byggnad	Anskaffningsvärde	Ursprunglig fördelning	Nyttjande-period år	Årligt avskrivningsbelopp	Akkumulerad avskrivning	Akkumulerad avskrivning fördelning	Kvarvarande redovisat värde	Redovisat värde fördelning
Komponent D	750	5%	17	45	-375	6%	375	5%
Komponent C	750	5%	33	23	-563	8%	188	2%
Komponent B	9 750	65%	50	195	-4 875	72%	4 875	59%
Komponent A (Modertillgång)	3 750	25%	100	38	-938	14%	2 813	34%
Summa byggnad	15 000	100%		300	-6 750	100%	8 250	100%

Viktad avskrivning i förhållande till anskaffningsvärde 2%

Tabell 3

Anta övergång till K3 när byggnaden är 50 år

Byggnad	Anskaffningsvärde	Ursprunglig fördelning	Nyttjande-period år	Årligt avskrivningsbelopp	Akkumulerad avskrivning	Akkumulerad avskrivning fördelning	Kvarvarande redovisat värde	Redovisat värde fördelning
Komponent D	750	5%	17	45	-705	6%	45	2%
Komponent C	750	5%	33	23	-390	3%	360	16%
Komponent B	9 750	65%	50	195	-9 750	77%	0	0%
Komponent A (Modertillgång)	3 750	25%	100	38	-1 875	15%	1 875	82%
Summa byggnad	15 000	100%		300	-12 720	100%	2 280	100%

Viktad avskrivning i förhållande till anskaffningsvärde 2%

vet redovisat värde bort. Om vi tittar på fastigheten i exemplet i tabell 1 kommer fördelningen att bli enligt tabell 2 och 3 om övergång sker när fastigheten är 25 respektive 50 år gammal. Utgångspunkten för de principiella illustrationerna är att komponenter byts ut i slutet av, den från början angivna, nyttjandeperioden och återanskaffas till samma belopp som de ursprungliga utgifterna.

Alternativ 3 – Ändrad viktad avskrivningsprocent

De tidigare alternativen förutsätter att företaget har ett anläggningsregister som i allt väsentligt stödjer komponentmetoden och där det är möjligt att hantera komponenter på ett effektivt och logiskt sätt i enlighet med K3. Många företag saknar register som är upplagda på detta sätt och har därför svårt att till en rimlig kostnad hantera övergången till K3 på kort tid. I det tredje alternativet delas fastighetens redovisade värde upp på komponenter utifrån fastighetens typ och skick. I stället för att notera varje komponent i ett anläggningsregister direkt vid övergången till K3 räknas en viktad avskrivningsprocent fram. Samma modell kan i vissa fall användas för byggnader av samma typ och grad av förslitning. För att den viktade

Tabell 4

Anta byggnad vars skick motsvarar byggnad 25 år
Redovisat värde 8 250

Byggnad	Fördelning	Fördelning redovisat värde	Kvarvarande nyttjandeperiod år	Årlig avskrivning belopp
Komponent D	5%	375	8	45
Komponent C	2%	188	8	23
Komponent B	59%	4 875	25	195
Komponent A (Modertillgång)	34%	2 813	75	38
Summa byggnad	100%	8 250		300

Viktad avskrivning i förhållande till anskaffningsvärde 2,0% (Kvarvarande komponenter)
Viktad avskrivning i förhållande till redovisat värde 3,6%

Tabell 5

Anta byggnad vars skick motsvarar byggnad 50 år
Redovisat värde 2 280

Byggnad	Fördelning	Fördelning redovisat värde	Kvarvarande nyttjandeperiod år	Årlig avskrivning belopp
Komponent D	2%	45	1	45
Komponent C	16%	360	16	23
Komponent B	0%	0	0	0
Komponent A (Modertillgång)	82%	1 875	50	37
Summa byggnad	100%	2 280		105

Viktad avskrivning i förhållande till anskaffningsvärde 2,0% (Kvarvarande komponenter)
Viktad avskrivning i förhållande till redovisat värde 4,6%

avskrivningsprocenten ska kunna ge en god approximation av de avskrivningar som erhållits om fastigheten från början delats upp i komponenter och varje komponent skrivits av separat är det viktigt att den modell som används i allt väsentligt avspeglar faktiska förhållanden. Vartefter komponenterna byts ut noteras de utbytta komponenterna i ett anläggningsregister. Vid utbyte av en komponent måste även den viktade avskrivningsprocenten räknas om. Följaktligen kommer med tiden en allt mindre del av den byggnad som fanns vid övergången till K3 att skrivas av med en viktad avskrivningsprocent och en allt större del av byggnadens komponenter att skrivas av med respektive komponents avskrivningstid. I exemplet ovan räknas den viktade avskrivningstiden fram enligt tabell 4 och 5. Det är viktigt att notera att en viktad avskrivning som beräknas i förhållande till redovisat värde blir högre än om den beräknas i förhållande till anskaffningsvärdet.

Slutkommentar

Vi är övertygade om att komponentmetoden ger en bättre bild av företagets resultat och ställning än prestandahö-

jandesynsättet. Att dela upp byggnadens redovisade värde på ett rimligt sätt är en bra start. Ju längre tiden går kommer fler komponenter att bytas ut. Komponenterna särredovisas i anläggningsregistret i takt med att de byts ut och därmed kommer redovisningsinformationen att ge en allt bättre bild.

Det bör observeras att en viktad avskrivning (se alternativ 3) endast är möjlig för att underlätta övergången till K3. Den ska inte användas vid anskaffning av fastigheter efter övergången till K3 och inte heller vid utbyte av komponenter i fastigheter som anskaffas efter övergången till K3.

Hur frågor som diskuterats och belysts i denna artikel ska behandlas mer i detalj kommer förhoppningsvis att analyseras, diskuteras och beskrivas ytterligare av exempelvis branschorganisationer.

Det kommer att ta en viss tid innan alla beloppsuppgifter i både resultat- och balansräkningar, upprättade enligt K3, fullt ut kommer att återspegla de principer K3 ger uttryck för i komponentmetoden. Någonstans måste dock företagen börja och denna artikel har belyst olika möjliga sätt att påbörja denna anpassning. ❏

Fotnoter

1) *Niclas Hellman, Bo Nordlund & Catharina Prambäll: "Förbättrad redovisning med komponentansats: Nyttan överstiger kostnaderna" i Balans nr 12/2011.*

2) *Vad som är ett större respektive mindre företag framgår av till exempel 1 kapitlet 3 § ÅRL.*

3) *En finansiell rapport är en koncernredovisning eller en årsredovisning.*

4) *Punkt 2.12*

5) *Punkt 2.18*

6) *Punkt 17.4*

7) *Punkt 17.5*

8) *Punkt 17.11*

9) *Punkt 17.13*

BO NORDLUND är teknologie doktor BREC AB och KTH. Associerad till KPMG. **CATHARINA PRAMBÄLL** var projektledare för K3-projektet och är nu verksam som redovisningsspecialist på KPMG. **CAISA DREFELDT** är auktoriserad revisor och redovisningsspecialist på KPMG samt ledamot av Bokföringsnämnden och även ledamot i den arbetsgrupp som BFN tillsatte avseende K3.