

Komponentavskrivning på byggnader – företag som redovisar enligt IAS/IFRS

FÖRETAG MED STORA FASTIGHETSINNEHAV (som inte kommer att redovisas enligt »fair value model« i IAS 40) står inför en betydande arbetsinsats som snabbt behöver genomföras.

- ▷ Fastigheter som inte löpande marknadsvärderas i balansräkningen (enligt »fair value model« i IAS 40) ska bland annat:
 - för varje byggnad dela upp det redovisade värdet i huvudbeståndsdelar (komponenter)
 - redovisa avskrivning utifrån avskrivningsbart belopp och livslängd bedömt för varje komponent
 - kvarvarande redovisat värde avseende byggnadskomponenter bokas bort vid komponentbyten
- ▷ Ovanstående kommer att ställa stora krav på företagets rutiner för att löpande hantera komponenter, anläggningsregister samt erforderliga analyser för att definiera, identifiera och värdera komponenter.

Den reviderade IAS 16 *Property, Plant and Equipment* är nu fastställd av IASB. Enligt denna föreligger ett strikt krav på komponentavskrivning. Krav på komponentavskrivning finns förvisso redan i och med den av EU godkända översättningen av IAS 16. I Redovisningsrådets RR 12 *Materiella anläggningstillgångar*, finns det regler som uppmuntrar till komponentavskrivning men RR 12 har inte inneburit något strikt krav vid tillämpningen. Formuleringarna i reviderade IAS 16 är ytterligare skärpta mot tidigare vad gäller kravet på separat komponentredovisning och komponentavskrivning.

I IAS 16, Property, Plant and Equipment, finns ett strikt krav på komponentavskrivning. Bo Nordlund menar att det finns ett antal frågor som både är intressanta och ibland svåra att hantera när det gäller komponentavskrivning avseende byggnader och övergången mellan svensk redovisning och IAS/IFRS.

En vägd avskrivningssats för hela byggnaden är inte godtagbar enligt reviderade IAS 16. Avskrivning ska ske komponent för komponent.

Kravet på komponentredovisning och komponentavskrivning gäller inte bara byggnader utan alla tillgångar som omfattas av IAS 16 och består av olika komponenter. Denna artikel behandlar aktuella frågeställningar i dessa avseenden när det gäller byggnader.

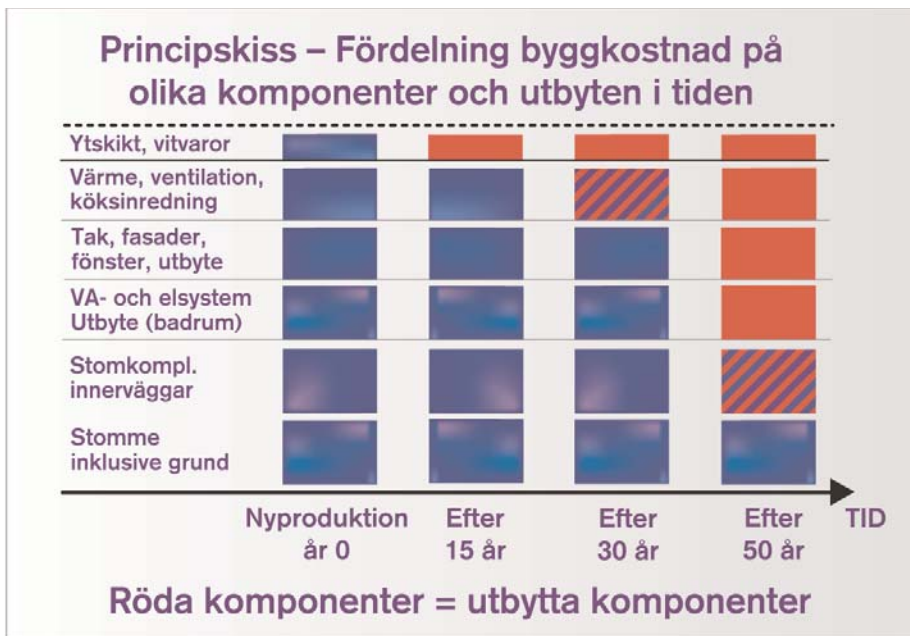
En retroaktiv tillämpning av komponentavskrivning är nödvändig för företag som i öppningsbalansen, enligt IFRS 1 *First-time adoption of International Financial Reporting Standards*, väljer en kapitalbas som är baserad på ursprungliga anskaffningskostnader. Väljer företagen att omvärdera fastigheter till verkligt värde som »deemed cost« enligt option i IFRS 1 i öppningsbalansen så »slipper« man den

retroaktiva tillämpningen av komponentavskrivning men måste ändå göra bedömningar av kvarvarande livslängd på olika komponenter för avskrivning under den kvarvarande nyttjandeperioden för respektive komponent. Retroaktiviteten handlar i redovisningshänseende i första hand om krav på tilläggsupplysningar.

Hur bedömer man vad som är komponenter och kostnaden per komponent?

Hur går man då tillväga vid identifieringen av komponenter i öppningsbalansen eller vid nyinköp av fastigheter? Idealet är naturligtvis att ta reda på den ursprungliga anskaffningskostnaden för respektive komponent. Går inte detta (vilket i praktiken sannolikt blir fallet många gånger) kan man tillämpa en metod som utgår ifrån att man identifierar en återanskaffningskostnad per komponent och bestämmer livslängden på varje sådan komponent.

Hur bedömer man lämplig detaljeringsnivå på antalet komponenter? IAS 16 ger bara den ledningen att komponenterna ska bestå av de väsentliga delarna i en byggnad men ingenting hindrar att man går ner på mycket små detaljer utom möjligen begränsningar i anläggningsregister och problem i den praktiska hanteringen. När man har identifierat de väsentliga delarna kan det bli nödvändigt att hantera de mindre delar som återstår i »klump« och göra approximationer avseende avskrivningsmönster och avskrivningstid för denna »komponent«. En utgångspunkt skulle kunna vara att identifiera och värdera komponenter utifrån prissatta åtgärder i en underhålls-



BILDER: MICHAEL SANZ

Bild 1.

plan för en byggnad samt göra uppskattningar avseende resterande delar som ej framgår av underhållsplanen. Det viktiga är att uppfylla huvudsyftet med reglerna. Huvudsyftet är att få ett mer rimligt avskrivningsförfarande på tillgångar som består av olika komponenter. Bild 1 (se ovan) åskådliggör mycket översiktligt hur komponenter i en bostadshyresbyggnad kan vara fördelade på kostnadsproportioner och utbyten i tiden.

När man studerar bild 1 kommer man osökt in på bland annat gränsdragning mellan komponenter och reparations-/underhållskostnader. Teori och praktik skiljer sig åt vilket kan medföra svåra praktiska hanteringsproblem. Vilka åtgärder är värdehöjande och måste det finnas en koppling mellan vad som faktiskt är värdehöjande och vad som kvalificerar sig som komponenter? Enligt min uppfattning har komponentsynsättet ingen direkt koppling till vad som är teoretiskt värdehöjande. Det räcker egentligen med att tidpunkten för utförandet av en åtgärd inte sammanfaller med förbrukningen av nyttan av denna åtgärd. Konsumeras nyttan av en åtgärd under fler än ett räkenskapsår ska det kunna diskuteras om denna åtgärd utgör en komponent.

Ytterst bygger komponentsynsättet på kostnadsbaserad värdeteori vilket i sin tur förutsätter att kostnaden för en åtgärd motsvarar den ekonomiska nyttan av

åtgärden, vilket faktiskt ibland kan ifrågasättas.

En fråga av praktisk karaktär är exempelvis hur man hanterar (om man utgår från exempelbilden ovan) utbytet av vissa vitvaror och/eller ytskikt i några av lägenheterna men inte i andra. Ska vissa delar av byggnaden inte anses utgöra komponenter? Följden av detta blir i så fall att utbyten (helt eller delvis) kostnadsföres direkt. Ett annat sätt är att göra partiella utrangeringar av komponenter. Helt klart kommer kravet på kompo-

nenthantering/-avskrivning att ställa stora krav på företagens anläggningsregister och rutiner i övrigt. Sannolikt behöver policies utarbetas för hur olika typer av åtgärder ska hanteras i redovisningen med olika kriterier för klassificering av åtgärderna.

Ombedömning av restvärden och avskrivningsbara belopp

Krav på löpande ombedömning av restvärden är en nyhet i reviderade IAS 16. Vid långlivade tillgångar med sannolik nominell värdeökning över tiden kan detta ställa till problem när det gäller att från en tid till en annan bedöma det avskrivningsbara beloppet för en tillgång (redovisat värde minskat med restvärdet vid varje tidpunkt). Restvärde måste ju också bedömas per komponent. Här tydliggörs också skillnaden i begreppen nyttjandeperiod och ekonomisk livslängd. Ett företag som exempelvis alltid säljer sina fastigheter när de är 30 år gamla kan påverkas av stigande restvärden på olika komponenter medan ett annat företag aldrig avyttrar fastigheter. I det senare företaget blir det sannolikt aldrig aktuellt att beakta några stigande restvärden. Behåller man tillgångarna hela livslängden är restvärdet försumbart eftersom markens eventuella positiva värdeutveckling inte får påverka byggnadens avskrivningsbara belopp och följaktligen ej heller avskrivningen.

I bild 2 (se nedan) framgår att fastigheter på den svenska hyreshusmarknaden i

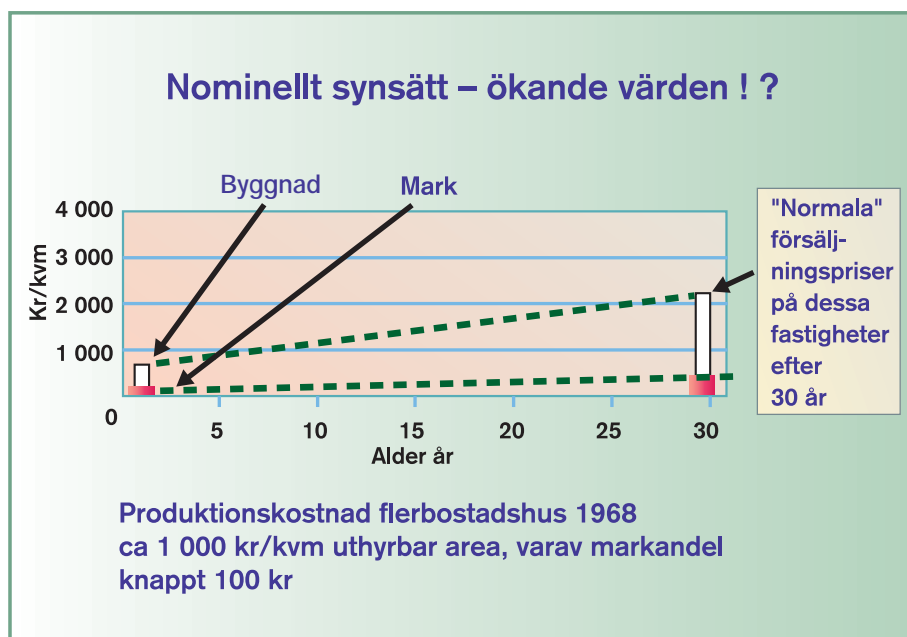


Bild 2.

► många fall ökat nominellt i värde trots att de väsentliga komponenterna sannolikt kommer att bytas ut efter 30 års ålder (*hus som är äldre än de som omfattas av bild 2, se föregående sida*). Ett sådant konstaterande från historien räcker dock inte för att hävda att man inte behöver skriva av byggnader med motiveringen att de sannolikt ökar i (nominellt) värde. Det är skillnaden vid varje provningstidpunkt mellan redovisat värde och vad man skulle erhålla vid försäljning av likvärdiga tillgångar (komponenter) som nått den ålder, vid vilken man avser att sälja tillgången, som utgör det avskrivningsbara beloppet. En svårighet i sammanhanget blir att bedöma vilka komponenter som ingår i resvärdet och hur de ska värderas var för sig (stomme, tak, stammar och så vidare).

I bild 3 framgår emellertid effekten vid förekomsten av ett nominellt stigande restvärde i de fall detta ska beaktas. Det nominellt stigande restvärdet som visas i principskiss i bild 3 avser byggnadsdelar/komponenter. Eventuellt stigande markvärden får inte beaktas vid bedömning av avskrivningsbart belopp och avskrivningens storlek. Över tiden

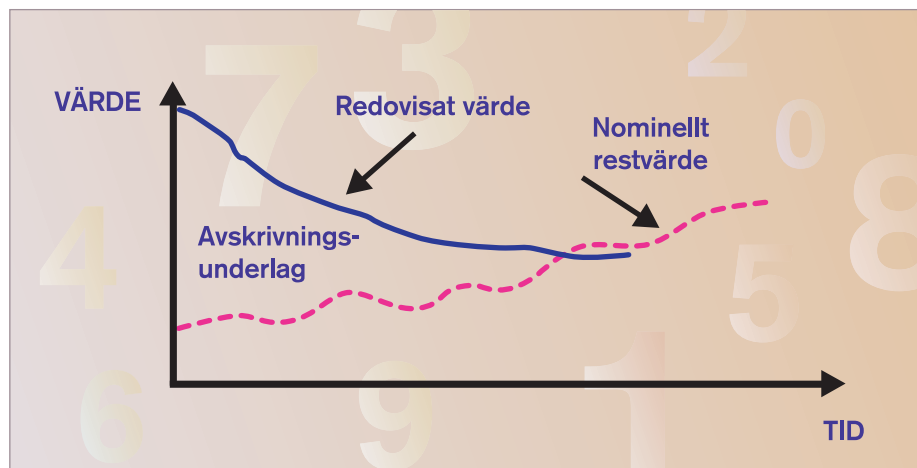


Bild 3.

minskar det avskrivningsbara beloppet både på grund av avskrivning samt stigande nominella restvärden. Följaktligen minskar även avskrivningen som belastar resultaträkningen.

Det lär ställas många frågor kring hur man hanterar skillnader mellan inventerade kvarvarande värden per komponent och det redovisade värdet i balansräkningen vid övergången mellan svensk redovisning och IAS/IFRS. Antag att ett företag bestämt sig för att redovisa ett värde i öppningsbalansen enligt IAS/IFRS som är baserat på historiska anskaffningskostnader. Antag att företaget har inventerat kvarvarande värden per komponent utifrån metoden »avskriven återanskaffningskostnad«. Exempel på frågeställningar som kan bli aktuella i ett sådant fall är: Hur hanterar man situationer då summan av inventerade kvarvarande värden per komponent är större eller mindre än det värde som finns i balansräkningen och som i sin tur bygger på svenska redovisningsregler samt historiska anskaffningskostnader.

Komponenter vars livslängder ej är tillämpliga och som tidigare kostnadsförts ska aktiveras i öppningsbalansräkningen och dessutom måste man kontrollera att man bokat bort oavskrivna/redovisade värden avseende utbytta komponenter. Effekter av åtgärder som tagits upp i detta stycke redovisas mot eget kapital.

Jämförelsevärdet i balansräkningen kan vid övergången från svensk redovisning till redovisning enligt IAS/IFRS också, bland annat, bestå av ett verkligt värde som utgör så kallad »deemed cost«

enligt option i IFRS 1. Detta trots att företaget fortsättningsvis avser att ha en anskaffningskostnadsbaserad redovisning (»cost model« i IAS 16 och IAS 40) och kommer att redovisa avskrivningar även framledes, dock med ett annat avskrivningsunderlag än den historiska faktiska anskaffningskostnaden. Hur går man tillväga om summan av inventerade kvarvarande värden per komponent (enligt metoden »avskriven återanskaffningskostnad«) avviker från det verkliga värdet på hela byggnaden?

Det finns många frågor som är både intressanta och ibland svåra att hantera när det gäller komponentavskrivning avseende byggnader och övergången mellan svensk redovisning och IAS/IFRS. Frågor som exemplifierats ovan ska behandlas olika beroende på förutsättningarna i det enskilda fallet och det är svårt att göra generella uttalanden utan att vara insatt i detaljerna i olika fall. ●●

Auktor revisor **Bo Nordlund**, är verksam vid KPMG. Bo Nordlund medverkade senast i Balans nr 4/2003.