

Ny gränsdragning mellan underhållskostnad och investering!

Fastigheter som redovisas enligt IAS 40 och IAS 16

OAVSETT OM REDOVISNINGSRÅD GÄLLER juridisk person, koncernredovisning, löpande värdering till verkligt värde eller anskaffningsvärde baserad redovisning så får vi ett nytt principiellt synsätt i och med IFRS-reglerna. Det nya synsätt som avses i denna artikel gäller fördelning mellan aktiveringar och kostnadsföring av tillkommande utgifter (underhållskostnad eller investering) i jämförelse med hittillsvarande svensk redovisningspraxis på området. Intressant för fastighetsbranschens vidkommande är också att det viktiga mätbegreppet driftöverskott/driftnetto kommer att påverkas av de förändrade aktiveringsprinciperna.

Redovisning för juridiska personer som tillhör koncerner för vilka koncernredovisningen upprättas enligt International Financial Reporting Standards, IFRS

Det finns inget i den ändrade årsredovisningslagen som hindrar svenska juridiska personer att från 2005 tillämpa *Cost Model* IAS 16 i dess nya version som bl.a. avser redovisning av rörelsefastigheter eller *Cost Model* i IAS 40 för förvaltningsfastigheter. *Fair Value Model* enligt IAS 40 är dock inte tillåten för redovisning i juridiska personer förrän 2006.

I Redovisningsrådets nya rekommendation RR 32, som avser redovisning i juridisk person för företag som tillämpar IFRS i koncernredovisningen, har ett potentiellt problem med komponenthantering uppmärksamats och eliminerats. Vi tänker här på hur redovisning ska ske i företag som tillämpar »*Fair value model*»

Nya IFRS-regler leder till lägre redovisade reparations- och underhållskostnader och högre redovisade investeringar för fastigheter vare sig man tillämpar Cost, Revaluation eller Fair Value Model. Thomas Jansson och Bo Nordlund belyser i denna artikel frågor som berör företag som ingår i koncerner som kommer att upprätta koncernredovisning enligt IFRS.

enligt IAS 40 i koncernredovisningen. Om dessa avser att tillämpa »*Fair value model*» även i juridisk person från år 2006 behöver dessa företag inte tillämpa komponenthantering enligt IAS 16 i juridisk person under 2005. I RR 32 p. 60 framgår att företagen kan tillämpa RR 24 och RR 12 i juridisk person under 2005 i syfte att undvika upprepade byten av redovisningsprinciper.

Dotterbolag behöver inte i sina årsredovisningar för 2005 börja tillämpa IFRS principer för aktivering/kostnadsföring om de inte själva är moderbolag och upprättar koncernredovisning enligt IFRS. De förändringar som är på väg från Bokföringsnämnden kan dock från 2006

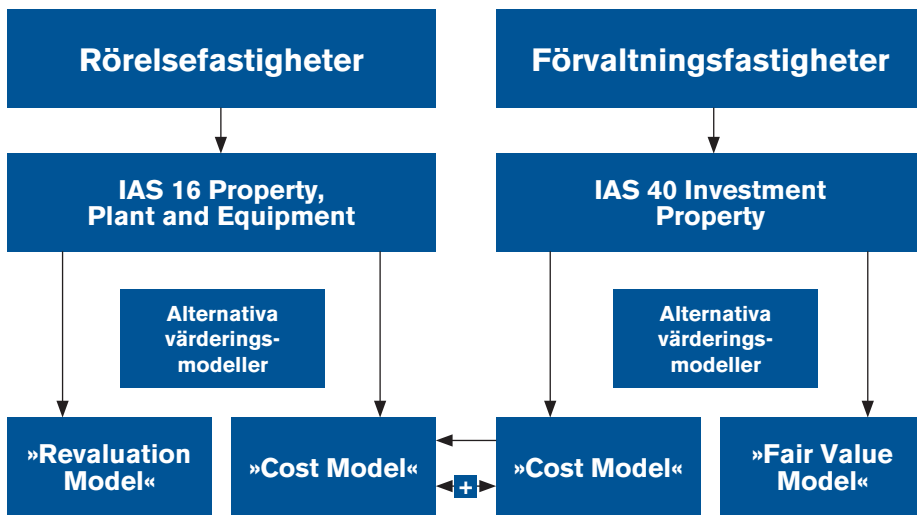
eller 2007 komma att innebära att även svenska dotterbolag, till svenska företag som upprättar koncernredovisning enligt IFRS, formellt måste tillämpa IFRS aktiveringsprinciper och därigenom komponentredovisning.

IFRS regler för redovisning av fastigheter – ett paradigmskifte

Fastigheter, som inte är lagertillgång, skall enligt IFRS redovisas antingen enligt IAS 16 *Property, Plant and Equipment* eller IAS 40 *Investment Property*. För rörelsefastigheter skall IAS 16 tillämpas och för förvaltningsfastigheter skall IAS 40 tillämpas. IAS 16 innehåller två tillåtna värderingsmetoder *Cost* respektive *Revaluation Model*. IAS 40 anvisar också två metoder *Cost* och *Fair Value Model*. *Cost Model* tillämpas på samma sätt för de två slagen av fastigheter (förutom skillnader i krav på tilläggsupplysningar). Rent regeltekniskt hänvisar IAS 40 vad avser *Cost Model* i IAS 40 till modellen med samma namn i IAS 16 vad avser värdering av poster i resultat- och balansräkning.

IFRS-reglerna, som definierar vad som skall redovisas som investeringar respektive kostnader för reparationer och underhåll, skiljer sig radikalt mot hittillsvarande svensk redovisningspraxis. Detta påverkar alla företag med fastigheter som skall redovisa eller redan redovisar enligt IFRS. Det har funnits och finns kanske fortfarande delvis en uppfattning som innebär att dessa regler inte skulle påverka de som tillämpar *Fair Value Model*, så är inte fallet. Vi återkommer till detta nedan.

Tillämpningen av de hittillsvarande



reglerna har i huvudsak byggt på att aktivering skall ske när åtgärder vidtagits som förbättrar prestanda jämfört med den nivå som gällde vid ursprunglig anskaffning av tillgången, se Redovisningsrådets rekommendation RR 12, pkt 14. Denna typ av bedömningsgrund har mist stora delar av sin relevans.

IFRS-reglerna bygger istället på att aktivering skall ske av utgifter avseende åtgärder som sannolikt innebär ekonomisk nytta i framtiden. Framtida ekonomisk nytta uppkommer om åtgärd leder till att man kan få större intäkter eller annan nytta än man skulle ha erhållit om åtgärden inte vidtagits. Framtida ekonomisk nytta uppstår om åtgärden leder till att man kan

- ▶ hyra ut lokal som annars inte skulle kunna hyras ut
- ▶ bibehålla hyresnivån som utan åtgärden skulle minska
- ▶ höja hyresnivån som annars inte skulle kunnat höjas
- ▶ nyttjandeperioden för tillgången som helhet förlängs i jämförelse med vad som skulle ha varit fallet om åtgärden inte genomförts

Hittillsvarande regler säger att »Viktiga delar av tillgång kan behöva bytas regelbundet ... Sådana delar bör, när så är möjligt, redovisas och därmed avskrivas som separata enheter ...«, RR 12, pkt 24. Denna regel har uppfattats som en uppmuntran, men ej ett krav, att separera värdet av delar av en tillgång som har en livslängd som klart skiljer sig från tillgångens moderdel. För en byggnad utgör moderdelen av tillgången främst grund och stomme. Denna regel har i mycket ringa omfattning lett till komponentredovisning för

fastigheter i Sverige.

De nya reglerna anger tydligt att

- ▶ Avskrivningar skall göras separat för varje del av en tillgång med en anskaffningskostnad som är »significant« i förhållande till totala anskaffningskostnaden för tillgången och som har annan bedömd nyttjandeperiod än moderdelen av tillgången (när man delar upp en tillgång i flera delar benämns delarna »komponenter«).
- ▶ Avskrivning skall ske systematiskt för varje komponent över »useful life«, bedömd nyttjandeperiod.
- ▶ Grupper av komponenter med samma bedömda nyttjandeperioder får dock avskrivas tillsammans.

Separat redovisning och avskrivning av komponenter är nu ett tydligt krav. Det finns de som anser att detta krav redan

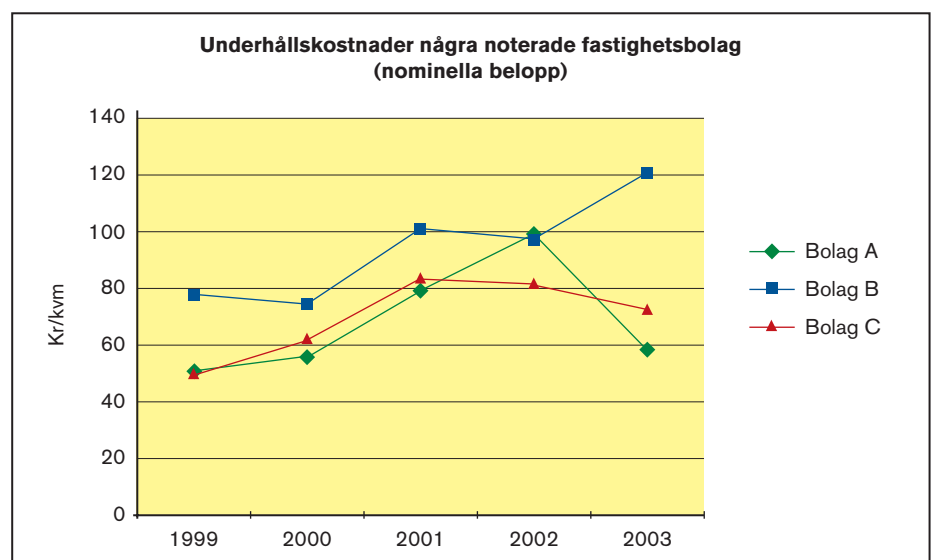
funnits enligt tidigare version av IAS 16.

Hittills har förutom redovisningsstandardens regler också skattereglerna haft stort inflytande i Sverige över vad som aktiverats som investeringar och vad som kostnadsförts. Sammantaget har detta lett till att en inte oväsentlig del av utgifterna som ekonomiskt är att se som investeringar i redovisningen i många företag behandlats som löpande kostnader. Detta har negativt påverkat kvaliteten på informationen i årsredovisningar för fastighetsförvaltande företag. Bilden nedan visar hur de utgifter som redovisats som underhållskostnader varierat per kvadratmeter för några noterade fastighetskoncerner.

Det är svårt att tro att de avsevärda variationer i underhållskostnader som dessa företag uppvisat verkligen är ett uttryck för, vad läsare av årsredovisningar som inte är redovisningsexperter eller analytiker, normalt skulle uppfatta som en korrekt periodisering av utgifter för underhåll, se mer om detta nedan.

Finansiella rapporter som får anges vara upprättade enligt IFRS skall i allt väsentligt vara upprättade med tillämpning av IFRS-standarerna. I detta system finns inte plats för några materiella avvikelser från dessa IFRS-regler med hänvisning till att dessa avviker från skattereglerna.

Åtgärder som ska belasta periodens resultat, bortsett från avskrivning på aktiverade komponenter, är åtgärder av karaktären »day-to-day servicing« eller uttryckt på svenska »reparationer och löpande underhåll«. I bilden nedan ligger redovisade kostnader vissa år väsentligt över vad som förknippas med en »normal«



nivå på enbart reparationer och akut/löpande underhåll, dvs. det finns anledning att tro att även utgifter för planerade underhållsåtgärder/större hyresgäst Anpassningar redovisats direkt mot resultaträkningen, vilket i sin tur sannolikt beror på influenser från ett skatterättsligt synsätt på vad som är direkt avdragsgillt såsom reparations- och underhållskostnader.

Vid tillämpning av *Fair Value Model* enligt IAS 40 skulle man kunna tänka sig att alla utgifter för reparationer, löpande underhåll och investeringar direkt skulle redovisas som kostnader i resultaträkningen och att sedan låta värderingen av fastigheten till verkligt värde ta hand om effekterna av investeringar som en del i den redovisade värdet förändringen.

International Accounting Standards Board, IASB, har dock i »Basis for Conclusions« till IAS 40 *Investment Property*, tydligt angivit att utgifter för investeringar respektive utgifter för reparationer och löpande underhåll skall redovisas var för sig vid tillämpning av *Fair Value Model*. Utgifter för investeringar skall, även vid tillämpning av *Fair Value Model*, aktiveras för att åstadkomma en meningsfull redovisning av den faktiska värdet förändringen mellan olika rapporttillfällen.

En med IFRS-reglerna konsistent gränsdragning mellan investeringar respektive utgifter för reparationer och löpande underhåll behöver alltså skapas av alla som skall redovisa enligt IFRS oavsett om man tillämpar *Cost*, *Revaluation* eller *Fair Value Model* för redovisning av fastigheter. Principerna för komponentredovisning berör alltså även de som väljer att tillämpa *Fair Value Model*. De som tillämpar *Fair Value Model* slipper dock att dela upp ursprungligt anskaffningsvärde för byggnader på komponenter, göra avskrivningar per komponent och hålla reda på restvärden per komponent. Det skulle underlätta för läsarna av årsredovisningar för fastighetsförvaltande företag, om branschen kunde enas om gemensamma synsätt i dessa gränsdragningsfrågor. Här har branschorganisationen en viktig uppgift att fylla.

Redovisning av fastigheter i balansräkningen enligt IAS 16 och IAS 40

Bilden på nästa sida illustrerar hur redovisning av fastigheter skall ske enligt de olika värderingsmetoderna som finns i IAS 16 och IAS 40.

Oavsett metod behövs tydliga anvis-

	Cost Model		Revaluation Model	Fair Value Model
	IAS 16	IAS 40	IAS 16	IAS 40
Ingående balans				
I förssystem uppdelat per komponent	X	X	X	
I förssystem ej uppdelat per komponent				X
Fastighetsförvärv				
I förssystem uppdelat per komponent	+ X	+ X	+ X	
I förssystem ej uppdelat per komponent				+ X
Årets investeringar i fastighetskomponenter	+ X	+ X	+ X	+ X
Utrangeringar av kvarvarande restvärden på utrangerade komponenter	- X	- X	- X	
Redovisat värde på sålda fastigheter	- X	- X	- X	- X
Omvärdering till verkligt värde			+/- X	+/- X
Avskrivningar enligt komponentmetod	- X	- X	- X	
Utgående balans				
I förssystem uppdelat per komponent	X	X	X	
I förssystem ej uppdelat per komponent				X

ningar inom varje företag för vad som skall aktiveras och vad som direkt skall belasta resultaträkningen.

Komponentredovisning

När man bygger eller förvärvar en fastighet skall, enligt IFRS, en uppdelning ske av anskaffningskostnaden på komponenter enligt de principer som beskrivits ovan om man tillämpar annan metod än *Fair Value Model*. När man övergår till IFRS-systemet skall motsvarande uppdelning ske av anskaffningsvärden och restvärden för de fastigheter företaget äger vid bytet av redovisningsprinciper. Den som första gången börjar tillämpa IFRS skall retroaktivt tillämpa IAS 16 och IAS 40, såvida inte optionen »*deemed cost*« utnyttjas i öppningsbalansen¹, se reglerna i IFRS 1, *First-Time Adoption*.

När åtgärder vidtas på fastigheterna skall man för redovisningsändamål fast-

ställa om utgifterna är av investerings- eller reparations/underhållskaraktär enligt nedanstående modell:



Främst åtgärder som är av karaktären planerat underhåll eller större hyresgäst-anpassningar torde i första hand prövas mot kriteriet ovan, det vill säga, avser åtgärden i fråga byte av hel eller del av identifierad komponent eller har man rentav tillskapat en ny komponent?

Vad är då kriteriet för om den tillkommande utgiften är en komponent eller inte?

- ▶ Kostnaden ska vara signifikant/väsentlig i förhållande till totala kostnaden för hela tillgången i vilken komponenten ingår.
- ▶ Nyttan av åtgärden förbrukas ej på kort tid (nyttan sträcker sig över en period längre än ett räkenskapsår).

Ingenting hindrar att man för avskrivningsändamål slår ihop komponenter med likartade avskrivningsmönster och avskrivningstider eller omvänt att man går ner på mycket små delar utom möjligen den praktiska hanteringen i anläggningsregister med mera. I detta sammanhang bör det dock framhållas att det man vinner i tid inledningsvis på att identifiera få komponenter, torde leda till merarbete i framtiden för att särskilja delar som byts ut.

Gränsdragningen mellan vad som utgör komponentbyten och reparationer låter enkel i teorin men kan vara betydligt svårare i praktiken. Policies och rutiner måste skapas som stöd för löpande ställningstaganden till vad som är att anse som utbyte av komponent eller del av komponent eller åtgärd som direkt skall kostnadsföras. Det finns en gräns för hur stor del av en komponent som kan bytas och kostnadsföras direkt med hänvisning till företagets policy utan att man kommer i konflikt med standardernas grundidé med komponenthanteringen. Detta kan belysas med följande exempel. Antag att ett företag har en policy som är utformad enligt följande: »*Om mindre än eller lika med 25 % av en komponent bytts, så ska åtgärden kostnadsföras*«. Detta skulle kunna leda till att företaget inom loppet av fyra år kostnadsfört ett planerat och



FOTO: FREDRIK PERSSON

IFRS-reglerna, som definierar vad som skall redovisas som investeringar respektive kostnader för reparationer och underhåll, skiljer sig radikalt mot hittillsvarande svensk redovisningspraxis.

successivt genomfört byte av en hel komponent som har en lång nyttjandeperiod. Antag att komponenten har en beräknad livslängd/nyttjandeperiod om 25 år. I ett sådant fall kan det starkt ifrågasättas om inte standardens grundidé åsidosatts. Alla sådana överväganden som här diskuteras eller exemplifierats måste självfallet alltid

utvärderas mot bakgrund av väsentlighetskriterier.

Effekter på kassaflödesanalyser

Omfördelningen mellan underhållskostnad och investering kommer också att påverka presentationen av storleken på operativa kassaflöden (kassaflödet från

den löpande verksamheten) i kassaflödesanalyser som också presenteras i årsredovisningen.

Skillnader mellan redovisning av fastigheter enligt IFRS och behandling enligt skattereglerna

De s.k. temporära skillnader som uppstår mellan redovisade värden och skattemässiga värden skall hanteras inom ramen för IAS 12 *Inkomstskatter*. En lagändring av inkomstskattelagen i slutet av förra året möjliggör numera att åtgärder vilka aktiverats i redovisningen, men som skattemässigt är att betrakta som reparationer och underhåll, ändå medges direktavdrag vid inkomsttaxeringen². Däremot torde inte direktavdrag medges vid inkomsttaxeringen om komponenter utrangeras vilka har den skatterättsliga karaktären av ny-, till- eller ombyggnad. ●●

Auktor revisor **Thomas Jansson** och auktor revisor **Bo Nordlund** är verksamma på KPMG.

Thomas Jansson medverkade senast i Balans nr 8-9/2004 och Bo Nordlund i Balans nr 2/2004.

Fotnoter

1) Enligt IFRS 1 kan tillgång upptas i öppningsbalansräkningen per 2004-01-01 till »*deemed cost*«, ett antaget anskaffningsvärde vilket skall uppgå till tillgångens verkliga värde per den 1 januari 2004, se IFRS 1 p. 16. Med verkligt värde avses i princip marknadsvärde för en fastigheten

2) Se även diskussion i ämnet av Ingemar Olsson i Balans nr 3/2003 – Redovisning och beskattning av fastigheter – något om samband och skillnader.