

## **Uttalande om redovisning av medel reserverade för framtida fastighetsunderhåll i bostadsrättsföreningar**

### **ALLMÄNT RÅD (BFNAR 2003:4)**

1. Bokföringsnämnden meddelar följande allmänna råd om hur medel reserverade i enlighet med 9 kap. 5 § första stycket 7 bostadsrättslagen (1991:614) för framtida fastighetsunderhåll skall redovisas.
2. Reserverade medel för framtida fastighetsunderhåll skall redovisas som egen post under rubriken Bundet eget kapital i balansräkningen.
3. Reserveringen skall ske genom omföring mellan fritt och bundet eget kapital och påverkar inte resultaträkningen. Motsvarande gäller för ianspråktagande av medlen.
4. Bokföring skall ske när behörigt organ fattat beslut och beslutet verkställs.
5. Detta allmänna råd träder i kraft den 1 januari 2004 och skall tillämpas för räkenskapsår som inleds efter den 31 december 2003. Det får tillämpas även för räkenskapsår som inletts tidigare.

## **MOTIVERING**

### **Frågan**

Enligt 9 kap. 5 § första stycket 7 bostadsrättslagen (1991:614; BRL) skall en bostadsrättsförenings stadgar ange de grunder enligt vilka medel skall avsättas för att säkerställa underhållet av föreningens hus. I det allmänna rådet behandlas frågor som gäller redovisningen av en sådan reservering.

### **Gällande rätt**

*BRLs regler om säkerställande av underhåll*

Av 1 kap. 1 § BRL framgår att en bostadsrättsförening är en ekonomisk förening som har till ändamål att i föreningens hus upplåta lägenheter med bostadsrätt.

I BRL finns ett krav på att en förening i stadgarna ska ange de grunder enligt vilka medel ska reserveras för att säkerställa underhållet av föreningens hus (9 kap. 5 § första stycket 7). I förarbetena till bestämmelsen framhålls att det är viktigt att skapa garantier för att föreningen har tillgång till kapital för att bekosta de ofta betydande reparationerna som kan bli nödvändiga att genomföra.

I praktiken tillgodoses detta krav huvudsakligen på två olika sätt. Antingen innehåller föreningens stadgar bestämmelser om vilket belopp som skall avsättas till fond för yttre underhåll eller anges i stadgarna att det ska finnas en underhållsplan. I planen regleras i det senare fallet vilket belopp som ska tillföras fonden (jfr Julius och Ugglå, Bostadsrättslagen, s. 260, andra upplagan 1998).

Bestämmelsen i 9 kap. 5 § första stycket 7 BRL ersatte vid sin tillkomst en regel som innebar att en bostadsrättsförening alltid skulle göra en avsättning till en reservfond. Reservfonden skulle byggas upp genom årliga överföringar från verksamhetens överskott. Det ifrågasattes om detta var en lämplig ordning eftersom syftet med en bostadsrättsförenings verksamhet är att tillhandahålla medlemmarna lägenheter till självkostnadspris. Någon årsvinst redovisades därför sällan.

Reservfondens betydelse diskuteras även i förarbetena till Lag (2002:93) om kooperativ hyresrätt. Skälen för att utmönstra reservfonden i BRL återges enligt följande (prop. 2001/02:62 s. 109):

”I en bostadsrättsförenings stadgar skall anges de grunder enligt vilka medel skall avsättas för att säkerställa underhållet av föreningens hus (se 9 kap. 5 § första stycket 7 bostadsrättslagen). Den bestämmelsen har ingen direkt motsvarighet i föreningslagen. Enligt föreningslagen skall i stället en ekonomisk förening till en reservfond avsätta minst fem procent av den del av föreningens nettovinst för året som inte går åt för att täcka en balanserad förlust (se 10 kap. 6 § föreningslagen). Bestämmelsen om avsättning till reservfond gällde före 1971 års bostadsrättslag även för bostadsrättsföreningar. Bestämmelsen togs bort, eftersom den ansågs sakna betydelse. Det hänvisades härvid till att bostadsrättsföreningar har till ändamål att tillhandahålla sina medlemmar lägenheter till självkostnadspris och därför i regel inte redovisar någon årlig vinst. I stället infördes en regel om skyldighet för bostadsrättsföreningar att avsätta medel för säkerställande av underhållet av föreningens hus (se prop. 1971:12 s. 143 f).”

#### *Avsättningar i redovisningsregler*

Av 3 kap. 9 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554; ÅRL) framgår att som avsättningar skall sådana förpliktelser redovisas som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår och som på balansdagen är säkra eller sannolika till sin förekomst men ovissa till belopp eller till den tidpunkt då de skall infrias. Av förarbetena framgår att med avsättningar avses endast förpliktelser mot tredje man.

*Vinstutdelning m.m.*

Utdelning av vinst i en bostadsrättsförening behandlas i 9 kap. 27 § BRL. Utdelning får endast ske av vinst som redovisas i fastställd balansräkning för det senaste räkenskapsåret.

Med bundet eget kapital i en ekonomisk förening förstås sådana delar av det egna kapitalet som inte kan tas i anspråk för vinstutdelning. Utöver inbetalda insatser, reservfond och uppskrivningsfond kan även fonder som genom föreskrift i stadgarna skall avsättas av föreningens vinst vara att hänföra till bundet eget kapital (prop. 1986/87:7 s. 180).

**Bedömning***Avsättning eller eget kapital*

En grundläggande regel inom svensk redovisning är att endast förpliktelser mot annan kan leda till att en skuld eller avsättning redovisas. Framtida utgifter som avser reparationer och underhåll på egna tillgångar skall därför inte redovisas som skuld eller avsättning.

Det finns inte förutsättningar att frånga denna regel bara för att det i BRL finns regler som syftar till att säkerställa underhållet av föreningens hus. Det bör tilläggas att det grundläggande syftet med bestämmelsen i 9 kap. 5 § första stycket 7 BRL, nämligen att skapa en tillfredsställande kapitalbindning i föreningen, inte påverkas av om fonden för yttre underhåll redovisas som eget kapital. Det bör också framhållas att den nu aktuella bestämmelsen endast innebär att stadgarna skall behandla frågan hur underhållsbehovet skall kunna mötas. Det finns inget uttryckligt krav på att en reservering skall göras och i så fall hur stor denna skall vara.

Eftersom reservering i fond för yttre underhåll inte uppfyller förutsättningarna för att redovisas som en avsättning skall den redovisas som eget kapital.

*Fritt eller bundet eget kapital*

I en ekonomisk förening skall de medel som är tillgängliga för utdelning till medlemmarna redovisas som fritt eget kapital. Övrigt eget kapital redovisas under rubriken Bundet eget kapital.

Enligt 9 kap. 5 § första stycket 7 BRL skall reserveringen säkerställa underhållet av föreningens hus. I de fall medel tillförts en fond för yttre underhåll utan att det närmare angivits i stadgarna hur dessa skall användas får anses gälla att de endast får användas för sitt ändamål. De är alltså inte tillgängliga för utdelning. De är därför enligt BFNs mening att hänföra till bundet eget kapital.

*Bokföringstidpunkt*

Reservering respektive ianspråktagande av medel i fond är transaktioner som endast påverkar fördelningen av det egna kapitalet på fritt och bundet kapital. Resultaträkningen påverkas alltså inte av dessa transaktioner. En annan sak är att underhållsutgiften ofta bokförs på ett kostnadskonto.

Stadgarnas utformning är av mycket stor betydelse för när bokföring skall ske. Enligt punkt 4 skall bokföring ske när behörigt organ har fattat beslut att reservera eller ta i anspråk medel i fonden och beslutet verkställs. Vilka beslut som är nödvändiga för att reservera och ta i anspråk medel i fonden beror på bestämmelserna i BRL och utformningen av stadgarna i den enskilda föreningen.

I det fall att stadgarna är utformade så att det kan beräknas vilket belopp som skall reserveras torde något särskilt ytterligare beslut av ett föreningsorgan inte vara nödvändigt. Bokföringsåtgärden utgör i dessa fall i praktiken en omföring och tidpunkten för bokföring styrs då i realiteten av föreningens interna rutiner. Stadgarna kan sägas motsvara det grundläggande beslutet och bokföringen ett verkställighetsbeslut.

När fonden tas i anspråk för åtgärder som ligger inom de ramar som BRL och stadgarna anger för fondens användning torde styrelsen kunna fatta beslut om ianspråktagande. Bokföring sker även här vid verkställigheten, dvs. i detta fall i samband med att utgifterna avseende underhållsåtgärderna bokförs.

-----

Detta uttalande har beslutats den 12 september 2003 av Bokföringsnämnden i plenum.

Hans Edenhammar  
ordförande

Anders Bengtsson  
kanslichef