

Bokföringsnämnden
Box 7849
103 99 Stockholm

Avseende remissen K3 årsredovisning och koncernredovisning samt remiss K2 årsredovisning mindre företag

Jag vill härmed lämna två synpunkter avseende remisser K3 – *Årsredovisning och koncernredovisning* och K2 – *Årsredovisning mindre företag*. Jag arbetar som redovisnings- och värderingsspecialist med inriktning mot fastigheter och i denna egenskap gör jag ofta utredningsarbeten inriktade mot fastighetsbranschen samt håller många utbildningar riktade till denna bransch. Andra, förutom verksamma i fastighetsbranschen, som går utbildningar där jag medvekar är bl.a. verksamma i revisions- och redovisningsbranschen. Genom mina utredningsuppdrag och de utbildningar som jag ger får jag en god insikt i olika typer av problem som uppstår vid tolkning av redovisningsregler.

K3

Under rubriken "Tillkommande utgifter" i kapitel 17 framgår följande av remissen:

"17.5 Har en tillgång delats upp i komponenter enligt punkt 17.4, ska utgifter för utbyte av en sådan komponent räknas in i tillgångens redovisade värde. Detta gäller även för tillkommande nya komponenter. (BFNAR 201X:X)"

"17.5A Har en tillgång inte delats upp i komponenter enligt punkt 17.4, ska tillkommande utgifter som är väsentliga räknas in i tillgångens redovisade värde, om kriterierna för att redovisa en tillgång enligt punkt 2.18 är uppfyllda. (BFNAR 201X:X)"

"Utgifter för löpande underhåll och reparationer redovisas som kostnader när de uppkommer."

Det förekommer ute i praktiken att osäkerhet uppstår huruvida tillkommande utgifter ska aktiveras eller kostnadsföras och ofta har denna osäkerhet sitt ursprung i att ursprunglig komponentuppdelning skett på olika sätt av olika aktörer trots att det kan röra sig om mycket likartade tillgångar. Det kan även förekomma att ursprunglig komponentuppdelning skedde utifrån hur en viss aktör bedömde att utbyten skulle ske och att det sedan visar sig att utbyten sker på (delvis) annat sätt än det ursprungligt bedömda.

Jag föreslår att en separat kommentartext tillförs 17.5, mitt förslag som jag baserar på lydelse i IAS 16 – Materiella anläggningstillgångar är följande:

"Detta gäller oavsett om den utbytta delen tidigare har skrivits av separat. I vissa fall när vissa utbyten sker som inte avser utbyten av hel tidigare identifierad komponent (partiella utbyten av en komponent men där kriterier enligt punkt 2.18 är uppfyllda) kan anskaffningsvärdet vid ursprungligt förvärv för den utbytta delen uppskattas med utgångspunkt från vad anskaffningsvärdet uppgår till för den utbytta delen."

Se även lydelse i IAS 16 punkt 70 där hänvisning sker till tillgångskriteriet i punkt 7 som den avgörande faktorn huruvida tillkommande utgifter ska aktiveras eller ej. Annorlunda uttryckt, är tillgångskriteriet enligt punkt 7 i IAS 16 uppfyllt, ska tillkommande utgifter aktiveras oavsett om det utbytta tidigare var identifierad som separat komponent eller ej. Se även punkt 10 i IAS 16 som klargör tillgångskriteriets betydelse för klassificering av utgifter (aktivering eller kostnadsföring). Se även Basis for Conclusions on IAS 16 punkt BC 10 där IASB motiverar varför de endast har en "recognition"-princip m.m.

Anledningen till behov av ovanstående förtydligande kan på ett övergripande sätt beskrivas med nedanstående exempel:

Antag att två olika fastighetsföretag innehar två exakt likadana fastigheter. De har gjort komponentuppdelningar på olika sätt. Det ena företaget har bland annat identifierat komponenterna Fönster (50 års avskrivningstid), Tak (50 års avskrivningstid), Fasad (50 års avskrivningstid) och Vatten- och avloppssystem (50 års avskrivningstid). Det andra företaget har identifierat en komponent med motsvarande innehåll som det första företaget (dvs fönster, tak, fasad samt vatten- och avloppssystem) med motiveringen att allt ändå ska skrivas av på 50 år. Initialt leder detta inte till något problem. Den årliga avskrivningskostnaden blir lika i de båda företagen (förutsatt att de hade samma storlek på kapitalbasen för avskrivning). Problemet uppstår om vi antar att exempelvis Vatten- och avloppssystem måste bytas redan år 45 istället för år 50. Utgiften för ett sådant ingrepp borde normalt sett vara väsentlig oavsett vem som äger fastigheten. I branschen förekommer dock i vissa fall uppfattningen att det förstnämnda företaget byter en redan identifierad komponent och därför ska utrangera komponenten "Vatten- och avloppssystem" samt aktivera utgiften för det nya Vatten- och avloppssystemet, medan det sistnämnda företaget inte byter en hel, sedan tidigare, identifierad komponent och där väljer att kostnadsföra bytet, eller möjligen aktiverar en prestandahöjande del av bytet (dvs utgiften för vatten- och avloppssystemet proportioneras mellan en prestandahöjande del och en återställande del). Sådan nyss exemplifierad tolkning av regelverket (kostnadsföring alternativt proportionering av utgift avseende Vatten- och avloppssystem) synes stå i strid med hur tolkningen skulle bli vid tillämpning av IAS 16 och hur jag bedömer att grundtanken är i K3. Dessutom leder en sådan tolkning till att användare av redovisningen har svårare att förstå på vilka grunder tillkommande utgifter aktiveras eller kostnadsförs hos tillämpare av regelverket. En annan icke önskvärd följeffekt i ett längre perspektiv kan sannolikt bli att praxis återgår till det gamla systemet att endast prestandahöjande delar av tillkommande utgifter aktiveras och att komponentredovisningsperspektivet successivt fasas ut och inte kommer att tillämpas i praktiken.

K2

Min uppfattning är att punkt 10.16 andra stycket är en bra regel, då K2 är så nära knutet till inkomstskattelagen, IL, samt att det inte är tillåtet att redovisa uppskjuten skatt i K2.

Min uppfattning är att då K2 inte tillåter redovisning av uppskjuten skatt, att avskrivning enligt reglerna i 10.27 samt 10.28 (numreringar enligt remissen) borde göras med lika belopp i redovisningen som i företagets inkomstskattedeclaration. Undantag från detta kan vara om uppskrivning skett av byggnad (eller mark). Risk finns annars för kringgående av dubbelbeskattningsprincipen och att medel skulle kunna göras tillgängliga för utdelning som inte beskattats eller varit föremål för reduktion genom avsättning till uppskjuten skatt. Ett kringgående skulle kunna ske om ett företag exempelvis bedömer nyttjandeperioden för en byggnad till 100 år men skriver av samma byggnad i inkomstdeklarationen på 50 år.

Karlstad 2016-08-10



Bo Nordlund

Tekn dr – Redovisnings- och värderingsspecialist fastigheter