

Tillgångar, tillkommande utgifter och avskrivningar enligt K3 och K2

Kurslitteratur för universitetet

2019



Vägledning

Tillgångar, tillkommande utgifter och avskrivningar enligt K3 och K2

1 Bakgrund

Tillgångsdefinitionen och avskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar i allmänhet och byggnader i synnerhet är två av de områden där regelverken K3¹ och K2² skiljer sig mest åt. Detta gör att det kan vara svårt för exempelvis ett mindre fastighetsföretag att välja regelverk.

De olika regelverken påverkar vad som utgör en tillgång, vad som får eller ska inkluderas i anskaffningsvärdet, samt hur avskrivningar och tillkommande utgifter behandlas. Med tillkommande utgifter menas i såväl K2 som K3 de utgifter som uppkommer vid ett senare tillfälle än anskaffningstidpunkten, exempelvis när delar av anläggningstillgången behöver bytas ut.

K2 och K3 har väldigt olika synsätt inom de områden som beskrivs ovan varför de behandlas tillsammans i beskrivningen nedan. För att underlätta förståelsen för de olika regelverken är det viktigt att beakta skillnader i vad som utgör en tillgång ("recognition"), hur indelning görs för avskrivning ("measurement") samt behandling av tillkommande utgifter (både "recognition" och "measurement"). Vägledningen avslutas med ett enkelt exempel på hur olika resultat- och balansräkningarna kan bli, beroende på om företaget tillämpar K2 eller K3.

Denna vägledning behandlar inte redovisning av avskrivningar enligt de lätttnadsregler som återfinns i K2, olika avskrivningssätt eller hur anskaffningsvärdet på anläggningstillgångar beräknas. I det sistnämnda fallet måste man dock alltid ha i minnet att ett anskaffningsvärde enligt K2 kan vara lägre än i K3 eftersom K2 har en något försiktigare syn på vilka utgifter som kan ingå i anskaffningsvärdet för en tillgång. Vägledningen behandlar inte heller gränsdragningen mellan eget utvecklingsarbete och förvärvat immateriell anläggningstillgång med tillkommande utgifter.

Under rubrikerna *Kommentar K3* respektive *Kommentar K2* återges BFNs kommentarer till de relevanta punkterna i de allmänna råden. Kommentartexten är kursiverad.

2 Vad som utgör en tillgång

K3 och K2 har en skillnad i vad som redovisas som en tillgång, framför allt genom att K2 har en begränsning i p. 9.2 som innebär att enbart tillgångar som företaget *äger* [vår kursivering] ska (inte får) redovisas i balansräkningen. Detta är en uttrycklig regel. Detta exkluderar således tillgångar som innehas enligt finansiella leasingavtal och som, vid tillämpning av huvudregeln i K3, ska balanseras. (Att notera är

¹ BFNAR 2012:1

² BFNAR 2016:10

att i juridisk person enligt K3 finns det ingen skillnad mot K2, dvs. samtliga leasingavgifter kostnadsförs linjärt.).

I K3 gäller en allmän tillgångsdefinition (en princip), dvs. att det är en resurs som företaget har det bestämmande inflytandet över (vanligtvis genom ett ägande) till följd av inträffade händelser (köp, leasing etc.) och som sannolikt förväntas ge upphov till ett inflöde av likvida medel i framtiden samt att anskaffningsvärdet kan beräknas.

3 Indelning i komponenter/tillgångar

K3

17.4 Förväntas skillnaden i förbrukningen av en materiell anläggningstillgångs betydande komponenter vara väsentlig, ska tillgången delas upp på dessa.

Kommentar K3

Ett exempel på en materiell anläggningstillgång som har betydande komponenter som förbrukas väsentligt olika är en fastighet. I en fastighet med tillhörande byggnad, är mark en sådan komponent som ska särskiljas. Även byggnaden har ett flertal betydande komponenter såsom stomme, stammar, fasad, tak och liknande. Dessa komponenter har vanligtvis väsentligt olika nyttjandeperioder och byts därför ut med olika tidsintervall i takt med sin förbrukning.

I K3 finns ingen vägledning hur en materiell anläggningstillgång ska delas in i komponenter mer än de två väsentlighetskriterierna i p. 17.4 dvs att komponenterna ska vara betydande och att skillnaden i förbrukning ska vara väsentlig.

17.11 Förväntas skillnaden i förbrukningen av en materiell anläggningstillgångs betydande komponenter vara väsentlig, ska tillgångens anskaffningsvärde fördelas på dessa.

K2

10.2 Delar av en enhet utgör tillsammans *en* anläggningstillgång om varje del är nödvändig för att enheten ska kunna fungera i enlighet med sin grundläggande funktion. Även delar som har ett naturligt inbördes samband och förvärfas för att användas som en enhet utgör *en* anläggningstillgång.

Kommentar K2

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 5 ÅRL ska de olika beståndsdelarna i balansräkningens poster och delposter värderas var för sig, dvs varje immateriell eller materiell anläggningstillgång som utgör en enhet värderas för sig, jämför punkterna 10.21 och 10.22.

Förvärfas t.ex. ett konferensbord med tillhörande stolar räknas det som en enhet, eftersom de har ett naturligt inbördes samband och har förvärfats för att användas som en enhet. Ett förvärf av tio kopieringsmaskiner ska ses som tio separata anläggningstillgångar eftersom varje maskin fungerar för sig själv och inte har något naturligt inbördes samband med de andra kopieringsmaskinerna.

10.3 En anläggningstillgång som består av både immateriella och materiella delar ska anses vara materiell om den materiella delen utgör 50 procent eller mer av det sammanlagda anskaffningsvärdet vid investeringstidpunkten. I annat fall utgör allt en immateriell anläggningstillgång.

Kommentar K2

Anläggningstillgångar kan bestå av både immateriella och materiella delar. T.ex. består ett passersystem till en lifthanläggning av både materiella (spärrar) och immateriella delar (dataprogram för liftkortshantering). Förvärvas passersystemet i ett sammanhang är det en tillgång. Avgörande för klassificeringen är hur utgifterna fördelar sig på den materiella respektive immateriella delen. Är utgifterna för spärrarna 50 procent eller mer av det sammanlagda anskaffningsvärdet är passersystemet en materiell anläggningstillgång. I annat fall utgör allt en immateriell anläggningstillgång.

4 Kommentar till skillnader mellan K3 och K2

De olika synerna på vad som är en tillgång kan illustreras enligt följande:



Definitionen av vad som är en tillgång är viktig eftersom värdering ska göras av varje tillgång för sig. Att notera är att en tillgång inte alltid ska delas upp i komponenter enligt K3, det gäller enbart om kraven för komponent är uppfyllt och då måste man beakta att det i K3 p. 17.4 finns två väsentlighetskriterier; dels ”betydande”, dels ”väsentlig”. Alla företag som tillämpar K3 har därmed inte en komponentindelning.

5 Tillkommande utgifter

Tillkommande utgifter enligt K3 och K2 är sådana investeringar som uppkommer vid ett senare tillfälle än då tillgången köptes/tillverkades/byggdes. Behandlingen av tillkommande utgifter skiljer sig åt enligt K2 och K3 eftersom avskrivningarna görs på olika sätt.

K3

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.

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.

Kommentar K3

Punkterna 17.5 och 17.5A gäller även vid partiella utbyten. Det redovisade värdet av delar som byts ut ska tas bort från balansräkningen i enlighet med punkterna 17.21-17.22, oavsett om den del som byts ut skrivits av separat eller inte.

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

K2

10.17 Utgifter för tillbyggnad tas upp som tillgång.

10.18 Utgifter för ombyggnad tas upp som tillgång.

Utgifter för ombyggnad som dras av omedelbart vid inkomstbeskattningen ska dock kostnadsföras i redovisningen.

Företag som är privatbostadsföretag enligt inkomstskattelagen (1999:1229) får kostnadsföra sådana utgifter för ombyggnad som andra företag än privatbostadsföretag får dra av omedelbart enligt inkomstskattelagen.

10.19 Tillkommande utgifter som hänförs till andra tillgångar än byggnader och mark ska läggas det redovisade värdet, om tillgångens funktion eller prestanda tydligt förbättras i förhållande till vad som gällde vid anskaffningstidpunkten eller den senare tidpunkt då tillgångens prestanda tydligt förbättrades.

Kommentar K2

Byggnader och mark

Utgifter för en ombyggnad ska tas upp som tillgång. Av punkt 10.18 andra stycket följer dock att utgifter som dras av omedelbart med stöd av IL även ska kostnadsföras i redovisningen. Enligt 19 kap. 2 § andra stycket IL får utgifter för sådana ändringsarbeten på en byggnad som kan anses normala i verksamheten behandlas som utgifter för reparation och underhåll, det så kallade utvidgade reparationsbegreppet. Sålunda får t.ex. utgifter för flyttning av innerväggar för att omdisponera utrymmena i ett kontor kostnadsföras omedelbart.

Utgifter för reparation och underhåll ska inte aktiveras utan utgifterna ska redovisas som kostnad direkt.

Det kan ibland vara svårt att avgöra om en åtgärd är en reparation eller en ombyggnad. Ombyggnader är sådana åtgärder där byggnadens användningsområde väsentligt förändras, t.ex. om en verkstadslokal byggs om till bostadshus. Även fall då konstruktion eller planlösning inte ändras kan betraktas som ombyggnationer. Så är fallet vid t.ex. ett omfattande byte av bärande delar.

Vid en reparation återställs byggnaden till det skick byggnaden befann sig i då den var ny-, till- eller ombyggd. Åtgärderna ska vara nödvändiga för att återställa eller behålla byggnaden i ursprungligt skick och avse byggnadsdelar och detaljer som normalt behöver bytas ut eller underhållas en eller flera gånger under en byggnads nyttjandeperiod. Med ursprungligt skick avses det skick byggnaden var i när den var nybyggd och inte det skick den hade när företaget anskaffade byggnaden. Med

ursprungligt skick avses även det skick byggnadens olika delar hade senast något aktiverades såsom till- eller ombyggnad på respektive del.

Vissa åtgärder kan omfatta utgifter för både ombyggnad och reparation. Så är fallet t.ex. om fönster byts ut till en mer energisparande modell. Det som ska aktiveras är den del av utgiften som avser förbättringen. Den kostnad företaget hade haft om det bytt till samma fönstermodell som tidigare ska således inte aktiveras utan behandlas som reparation.

Även ett företag som räknas som privatbostadsföretag enligt II får kostnadsföra sådana utgifter som andra företag får dra av omedelbart enligt II.

Reglerna är utformade för att stämma överens med II.

Övriga immateriella och materiella anläggningstillgångar

Exempel på åtgärder som kan anses medföra en sådan ökning av tillgångens funktion eller prestanda är

- modifiering av en produktionsutrustning som förlänger den beräknade nyttjandeperioden eller som höjer utrustningens kapacitet,
- förändringar som medför avsevärd förbättring av kvaliteten hos producerade produkter, och
- förändringar som medför en avsevärd reduktion av produktionskostnaderna.

Utgifter för reparation och underhåll som syftar till att bevara eller återställa egenskaper så att tillgångens prestandaförmåga motsvarar den nivå som gällde då den ursprungligen anskaffades ska redovisas som kostnad i den period utgifterna uppkommer.

6 Kommentarer till skillnader mellan K3 och K2

Vi fokuserar här på skillnaderna avseende byggnader.

6.1 Tillkommande utgifter avseende byggnader enligt K3

Om tillgången delats upp i komponenter balanseras utbyten av komponenter. Den gamla komponenten tas då bort från balansräkningen (ursprungligt anskaffningsvärde och ackumulerade avskrivningar) och om det finns ett redovisat värde kvar på tillgången kostnadsförs detta som en utrangeringsförlust. Om det är en tillkommande komponent balanseras den.

Skulle företaget inte ha delat in sina tillgångar i komponenter gäller den vanliga tillgångsdefinitionen, dvs. att det är en resurs som företaget har det bestämmande inflytandet över (vanligtvis genom ett ägande) till följd av inträffade händelser (köp, leasing etc) och som sannolikt förväntas ge upphov till ett inflöde av likvida medel i framtiden samt att anskaffningsvärdet kan beräknas.

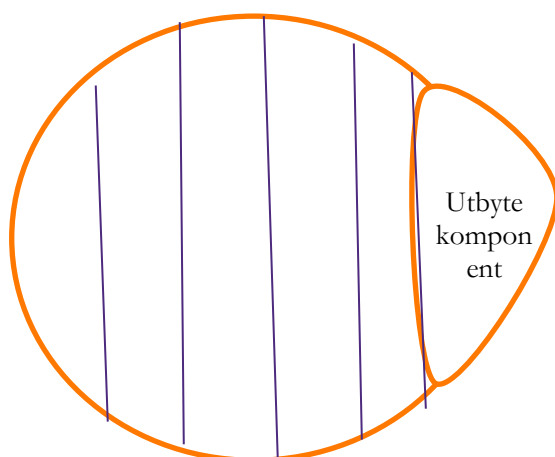
K3 resonerar ungefär så här:

1. Du har en byggnad.
2. Byggnaden har ett tak som har klassificerats som en egen komponent. Taket byts ut (helt eller delvis).
3. Ursprungligt anskaffningsvärde och ackumulerade avskrivningar på det gamla taket (eller delar av det gamla taket) utrangeras i redovisningen och anläggningsregistret.

4. Anskaffningsvärdet på det nya taket (del av taket) balanseras och skrivs av över takets nyttjandeperiod dock längst över byggnadens återstående nyttjandeperiod.

En utrangering kan göras av en hel komponent eller av en delkomponent, lite beroende på vad som ingår i komponenten och hur detaljerad komponentindelningen är. Ett underhåll av ett tak kan innebära att takpannorna behålls men att strö, läkt och papp byts ut (eftersom dessa håller kortare tid). Då utrangeras bara den del av komponenten tak som avser just strö, läkt och papp.

När en komponent byts ut ökar oftast det nya anskaffningsvärdet jämfört med det gamla till följd av inflationen. Detta kan åskådliggöras enligt följande:



6.2 Tillkommande utgifter avseende byggnader enligt K2

Enligt K2 görs avskrivningen på tillgången som en helhet. Enligt K2 p. 10.17 ska en **tillbyggnad** av en byggnad alltid tas upp som tillgång. Utgift för **ombyggnad** ska tas upp som tillgång enligt p. 10.18. Om utgifterna dras av skattemässigt enligt det utvidgade reparationsbegreppet så ska de alltid kostnadsföras enligt K2, dvs. företaget behöver då inte göra någon redovisningsmässig bedömning av huruvida utgifterna är balansgilla eller ej. Denna sistnämnda regel innebär att det alltid är tillåtet enligt K2 att ha ett lägre värde än vad företaget skulle ha haft om det hade gjort en bedömning av om utgifterna exempelvis kunde antas öka värdet på byggnaden.

Eftersom K2 innebär en avskrivning av tillgångsenheten så är denna enhet intakt, dvs. det utrangeras inte delar av tillgången när fysiska delar byts ut eller underhålls. Det enda som händer med tillgången är att det läggs till utgifter vid tillbyggnad och i vissa fall ombyggnad. Redovisat värde kan således enbart minskas genom av- och nedskrivningar. Avskrivningstiden är i regel relativt lång eftersom det är tillgångens nyttjandeperiod som bedöms och hänsyn tas inte till att det finns delar som behöver bytas ut en eller flera gånger under denna nyttjandeperiod.

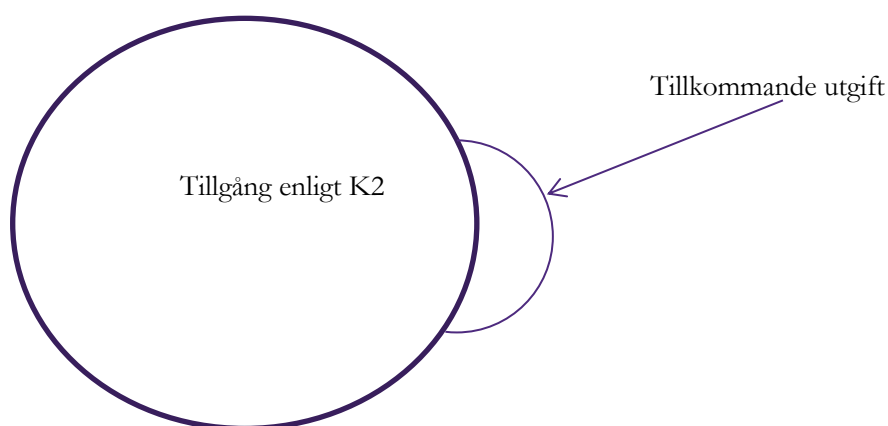
Utgifter för reparation och underhåll av en byggnad som syftar till att återställa eller behålla byggnaden i ursprungligt skick och avser delar som normalt behöver bytas ut eller underhållas under byggnadens

nyttjandeperiod kostnadsförs enligt K2 när utgifterna uppkommer. Det är inte tillåtet enligt K2 att utrangera den del som ersatts för att därmed kunna balansera den nya utgiften eftersom tillgången är, som vi nämnt ovan, intakt.

Eftersom tillgången utgör denna slutna enhet blir alla tillkommande utgifter som inte får aktiveras reparationer även om de är större åtgärder. K2 resonerar ungefär så här:

1. Du har en byggnad.
2. Taket byts ut.
3. Finns det redan ett tak?
 - a. Om ja, är det utbytta taket bättre byggt än det gamla (tegel i stället för papp)?
 - i. Om ja, aktivera den delen som är en förbättring (tegel) och kostnadsför resten.
 - ii. Om nej, kostnadsför allt eftersom då är hela beloppet en reparation.
 - b. Om nej, kan det räknas som en tillbyggnad och aktiveras.
4. Fortsätt att skriva av byggnaden över nyttjandeperioden eller enligt skattemässiga regler.

Detta kan åskådliggöras enligt följande med en tillkommande utgift som utgör balkonger på en byggnad som inte tidigare hade balkonger:



7 Avskrivning

K3

17.13 Har en tillgång delats upp på olika komponenter enligt punkt 17.4 ska respektive komponent skrivas av separat över dess nyttjandeperiod. I annat fall ska tillgången skrivas av som helhet över nyttjandeperioden.

Kommentar K3

Mark har, med några få undantag, en obegränsad nyttjandeperiod och ska därför inte skrivas av. Exempel på undantag är stenbrott och grustäkt.

Avskrivningsbeloppet för varje räkenskapsår redovisas som kostnad, om det inte i det allmänna rådet ska ingå i det redovisade värdet för en annan tillgång. T.ex. inkluderas avskrivningar av produktionsanläggningar i lagrets anskaffningsvärde (se kapitel 13).

K2

10.21 Varje anläggningstillgång ska skrivas av var för sig.

10.22 Delar av en anläggningstillgång som tillsammans utgör *en* anläggningstillgång ska skrivas av gemensamt om inte annat följer av andra eller tredje stycket.

Mark, markinventarier, respektive övriga markanläggningar, byggnad, byggnadsinventarier och tillkommande utgifter avseende dessa tillgångar utgör separata avskrivningsenheter och ska skrivas av var för sig.

Tillkommande utgifter avseende andra tillgångar än som anges i andra stycket utgör inte en separat avskrivningsenhet.

Kommentar K2 om hur avskrivningar beräknas

Enligt punkt 10.21 ska varje anläggningstillgång skrivas av för sig. Vad som räknas som en anläggningstillgång framgår av punkt 10.2 och kommentaren till punkten. Delar av en enhet utgör tillsammans en anläggningstillgång om varje del är nödvändig för att enheten ska fungera. Enligt punkt 10.22 första stycket ska delar av en anläggningstillgång som tillsammans utgör en anläggningstillgång skrivas av gemensamt. En dator som förvärvats med tillhörande skärm ska därför skrivas av gemensamt med skärmen och med samma nyttjandeperiod. Tillkommande aktiverade utgifter utgör inte en separat avskrivningsenhet.

8 Inkomstskattelagen

Enligt 18 kap. 7 § IL är, i det fall ett inventarium förvärvas genom köp, byte eller på liknande sätt, anskaffningsvärdet *utgiften för förvärvet*. Motsvarande gäller enligt 19 kap. 9 § IL för byggnader.³

9 Vad händer i resultat- och balansräkningen enligt K3 och K2?

Antag följande förutsättningar:

GT-bolaget, som är ett mindre företag och därmed kan välja mellan K2 och K3, köper den 1/1 2014 en maskin för 126 000 kr. Maskinen består av två komponenter:

³ Resonemanget bygger på utgiften för förvärvet av hela fastigheten. Vi bortser av förenklingsskäl från den del av beräkningsprocessen som gäller fördelning av anskaffningsutgiften mellan mark och byggnad respektive byggnad och byggnadsinventarier. Den fördelning som görs i redovisningen mellan exempelvis mark och byggnad kan dessutom skilja sig från den skattemässiga fördelningen.

Komponent 1 kostar 36 000 kr och har en nyttjandeperiod på 3 år, dvs. en avskrivning på 12.000 kr per år. Prisnivån är densamma över hela nyttjandeperioden för att förenkla exemplet (och till skillnad från figuren ovan).

Komponent 2 kostar 90 000 kr och har en nyttjandeperiod på 9 år, dvs. en avskrivning på 10.000 kr per år.

Komponent 1 byts således ut två gånger under nyttjandeperioden, dvs. den 1 januari 2017 och den 1 januari 2020.

Tillgången skrivs av över 9 år enligt K2 dvs. 14.000 kr per år.

9.1 Redovisning enligt K3 (tkr)

År	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Resultaträkning									
Avskrivning komponent 1	-12	-12	-12	-12	-12	-12	-12	-12	-12
Avskrivning komponent 2	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10
Total avskrivning	-22	-22	-22	-22	-22	-22	-22	-22	-22
Balansräkning									
IB redovisat värde	126	104	82	60	74	52	30	44	22
Utbyte komponent				36			36		
Årets avskrivning	-22	-22	-22	-22	-22	-22	-22	-22	-22
UB redovisat värde	104	82	60	74	52	30	44	22	0

9.2 Redovisning enligt K2 (tkr)

År	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Resultaträkning									
Total avskrivning	-14	-14	-14	-14	-14	-14	-14	-14	-14
Utbyte komponent 1, dvs. underhåll				-36			-36		
Total resultateffekt	-14	-14	-14	-50	-14	-14	-50	-14	-14
Balansräkning									
IB redovisat värde	126	112	98	84	70	56	42	28	14
Årets avskrivning	-14	-14	-14	-14	-14	-14	-14	-14	-14
UB redovisat värde	112	98	84	70	56	42	28	14	0

En redovisning enligt K3 leder således till en högre årlig avskrivning men å andra sidan är utbyten av komponent 1 balansgilla eftersom den gamla komponenten är avskriven vid tidpunkten för utbytet. En avskrivning enligt K2 ger en lägre årlig avskrivning men där betraktas utbyten av komponenter som reparation och underhåll och kostnadsförs därför vilket medför ”hack” i resultatet.

10 Specifika frågor

10.1 Köp av byggnad med stort underhållsbehov

Företaget köper en fastighet med en byggnad med ett eftersatt underhåll. Syftet med köpet är att utveckla fastigheten för att sedan hyra ut till en hög hyra/sälja fastigheten till bra avans. Hur ser man på vad det initiala köpet innehåller och hur ska den stora renoveringen av byggnaden klassificeras?

K3

Det man köper är i princip en stomme så anskaffningsvärdet kan, helt eller delvis, hänföras till stommen. Renoveringar aktiveras under förutsättning att punkt 2.18 är uppfylld.

K2

Byggnaden som anskaffas inkluderar tak, fasader etc även om dessa värderas till mycket låga belopp eftersom dessa ska bytas ut. Allt underhåll kostnadsförs. Om- och tillbyggnad aktiveras.

10.2 Metoden att utrangera

Det florerar rykten att det inom ramen för K2 går att använda den tidigare modellen att utrangera allt eftersom delar av tillgången byts ut. Detta är inte tillåtet enligt K2 utan alla nya utgifter ses som underhåll som ska kostnadsföras. Tillgången som sådan är intakt.

10.3 Hur många komponenter ska det finnas?

K3 ställer inga krav att det ska finnas ett visst antal komponenter. Definitionen av en komponent är ju en princip som ska tillämpas på respektive företags tillgångar i den mån dessa ska delas upp i komponenter. Att en eller flera av företagets tillgångar ska delas upp i komponenter smittar inte alla andra tillgångar. Det kan således finnas företag som har tillgångar både med och utan en ytterligare komponentindelning. Hur många och vilka komponenter som företaget delar in i görs enligt företagets bedömning av komponenter.

Det minsta antal komponenter som vi sett hittills är två.

11 Sammanfattning

Materiella anläggningstillgångar i allmänhet och byggnader i synnerhet behandlas olika beroende på om företaget tillämpar K3 eller K2 vilket har sin grund i hur synen på tillgången är – som en enhet där delar inte kan utrangeras eller som en samling komponenter som byts ut vid behov. En redovisning enligt K2 kan således leda till lägre avskrivningar men högre kostnader för underhåll.

Inom K2 går det att välja att skattemässigt kostnadsföra inom ramen för det utvidgade reparationsbegreppet men då måste redovisningen återspegla detta. I K3 sker aktivering enligt sedvanliga bestämmelser och uppskjuten skatt reserveras på en eventuell mellanskillnad mellan redovisat- och skattemässigt värde.

Eftersom det under en anläggningstillgångs nyttjandeperiod kan uppkomma tämligen stora skillnader mellan en tillämpning enligt K3 och enligt K2, vilket åskådliggörs ovan, är det viktigt att såväl företag som intressenter är införstådda med effekterna av respektive regelverk för att kunna bedöma företaget på ett rättvisande sätt.

12 Kontakt

Har du frågor, kontakta Magnus Bertius eller Eva Törning.