



CHALMERS



Komponentavskrivning i teori och praktik **Ett möjligt koncept för ett långsiktigt byggande**

Examensarbete inom högskoleingenjörsprogrammet Byggingenjör

JONAS APELQVIST
ANTON NILSSON

EXAMENSARBETE 2015:20

Komponentavskrivning i teori och praktik

Ett möjligt koncept för ett långsiktigt byggande

Examensarbete i högskoleingenjörsprogrammet

Byggingenjör

JONAS APELQVIST

ANTON NILSSON

Institutionen för bygg- och miljöteknik
Avdelningen för Construction Management
CHALMERS TEKNISKA HÖGSKOLA

Göteborg, 2015

Komponentavskrivning i teori och praktik
Ett möjligt koncept för ett långsiktigt byggande
Examensarbete i högskoleingenjörsprogrammet
Byggingenjör
JONAS APELQVIST
ANTON NILSSON

© JONAS APELQVIST, ANTON NILSSON, 2015

Examensarbete 2015:20 / Institutionen för bygg- och miljöteknik,
Chalmers tekniska högskola 2015

Institutionen för bygg och miljöteknik
Avdelningen för Construction Management
Chalmers tekniska högskola
412 96 Göteborg
Telefon: 031-772 10 00

Omslag:
Visualisering av möjliga komponenter i en byggnad. Skapad av Jonas Apelqvist.

Chalmers Reproservice
Göteborg 2015

Komponentavskrivning i teori och praktik
Ett möjligt koncept för ett långsiktigt byggande
Examensarbete i högskoleingenjörsprogrammet
Byggingenjör

JONAS APELQVIST
ANTON NILSSON
Institutionen för bygg- och miljöteknik
Avdelningen för Construction Management
Chalmers tekniska högskola

SAMMANFATTNING

Komponentavskrivning är en relativt ny företeelse i byggbranschen och det fanns en efterfrågan från studiens beställare att redogöra för detta koncept. Tillämpningen av komponentavskrivning gjordes gällande i januari 2014. Syftet med studien var att redogöra för begrepp och förklara vad komponentavskrivning innebär. Vidare har korrelation mellan komponentindelning och underhållsplan undersökts.

Muntliga intervjuer har företrädevis varit informationskällan. Förutom att klargöra begrepp och juridisk betydelse har konsekvenser av K3 utretts gällande merarbete, kommunikation och tillvägagångssätt. Vidare har befintliga komponentindelningar jämförts och förslag på ytterligare en möjlig indelning givits.

Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning, K3, är ett principbaserat regelverk som beskriver hur företag som äger tillgångar ska genomföra sin ekonomiska redovisning. Främsta skillnaden mot tidigare är komponentavskrivning. Det innebär att en tillgång delas upp i komponenter där varje komponent skrivs av under dess nyttjandeperiod. Utöver väsentlig skillnad i nyttjandeperiod skall en komponent utgöra en betydande del av tillgångens anskaffningsvärde. Vad gäller konsekvenserna av K3 exemplifieras dessa i; administrativt merarbete i bolagen, mer verklighetsriktig redovisning, ökad fastighetskännedom, bättre kommunikation mellan teknik- och ekonomiavdelningar samt stor variation i bolagens komponentindelningar.

Beträffande korrelationen mellan underhållsplan och komponentindelning råder i branschen delade meningar, endera synes sammankopplingen uppenbar och oundviklig endera ses ett stort och svårt merarbete i att sammanfoga dessa system.

Författarnas slutsats blev att koppling mellan underhållsplan och komponentindelning, på sikt, är en god väg mot det hållbara byggandet ur ett underhållsperspektiv. Vidare är ökad fastighetskännedom och förbättrad kommunikation två ytterst betydande synergier som härrör från instiftandet av komponentavskrivning.

Studien avgränsas vid att se till K3:s regler gällande bostäder och bostadsliknande byggnationer. Lokaler beaktas därför ej vilka i sammanhanget behandlas på annat sätt.

Nyckelord: komponent, komponentavskrivning, komponentindelning, underhållsplan, K3, ekonomisk redovisning, merarbete, kommunikation

Theory and application of Component depreciation

A possible concept to Sustainable Construction

Diploma Thesis in the Engineering Programme

Building and Civil Engineering

JONAS APELQVIST

ANTON NILSSON

Department of Civil and Environmental Engineering

Division of Construction Management

Chalmers University of Technology

ABSTRACT

Component depreciation is a relatively new concept within the construction industry, therefore this thesis is carried out with the aim to map and describe the concept. The use of component depreciation where stated in January 2014. The purpose of this thesis is to clarify the concept and state fundamental knowledge within component depreciation. Furthermore, connection between component depreciation and plan of maintenance where investigated.

In order to outline the concepts and sort out the basic knowledge oral interviews have been the main information source. In addition to clarify the concept and the legal significance, the impacts of K3 in terms of extra work, communication and approach have been investigated. Additionally, existing component classifications have been compared and an example of classification is featured.

K3 is general advice stated by Bokföringsnämnden, it is a policy-based regulation where the financial accounting is described for a company that owns properties. The main difference from before is component depreciation which means that an asset should be split up in different components. Each component is depreciated over its useful life. Two components are separated and defined if they have uneven time of use and represents a significant amount of the acquisition. The impacts of K3 are, for example; increased administratively work, improved and truthful financial accounting, amplified awareness within the properties and improved communication between economists and engineers.

The connection between the component classification and plan of maintenance is dependent of the perspective. In one way the connection seems to be obvious, in the other way it seems to be difficult and industrious in practice.

The authors conclusion is that the correlation between plan of maintenance and component classification is a good way towards a sustainable construction. Likewise, important impacts are increased communication and awareness of the properties.

An important delimitation is to overview residences and residential-like buildings.

Key words: component, depreciation, classification, plan of maintenance, K3, accounting, extra work, communication

Innehåll

SAMMANFATTNING	I
ABSTRACT	II
INNEHÅLL	III
FÖRORD	V
BETECKNINGAR	VI
1 INLEDNING	1
1.1 Bakgrund	1
1.2 Syfte	1
1.3 Problemformulering och preciserad frågeställning	1
1.4 Metod	2
1.5 Avgränsningar	2
2 KOMPONENTINDELNING: ETT NYGAMMALT KONCEPT	3
2.1 Tillskott av ytterligare komponenter i ett exempel	5
2.2 Hantering av befintliga fastigheter	5
2.3 Koppling till underhållsplan	5
2.4 Utrangering och byte av komponent	7
3 TEORETISK BAKGRUND	8
3.1 Definition av begrepp	8
3.2 Definition och innebörd av K3-regelverket	9
3.3 Definition av begreppet komponent	10
3.3.1 K3 – den juridiska betydelsen	11
3.4 Användare och användandet av K3	12
3.4.1 K3 – ett principbaserat regelverk	13
3.4.2 Den finansiella rapportens betydelse och dess innebörd	14
4 KONSEKVENSER OCH FÖLJDER AV K3	16
4.1 Nyttan med komponentindelning och dess värdeskapande?	17
4.2 Merarbete till följd av K3	18
4.3 K3 – en koalitionsfråga	20
4.4 Det fortsatta arbetet med K3	21
5 K3 FÖR BOSTADSRÄTTSFÖRENINGAR	22
6 BEFINTLIGA KOMPONENTINDELNINGAR	25
CHALMERS , <i>Bygg- och miljöteknik</i> , Examensarbete 2015:20	III

6.1	Partillebo	25
6.2	Mölnålsbostäder	26
6.3	Jämförelse	27
7	EXEMPEL PÅ MÖJLIG KOMPONENTINDELNING	29
8	RESULTAT OCH ANALYS	32
8.1	Svårigheter med ett principbaserat regelverk	32
8.2	Motstridigheter och oegentligheter	33
8.2.1	Koppling mellan underhållsplan och komponentindelning	33
8.2.2	Komponentavskrivningens läsbarhet och tydlighet i redovisningen	33
8.2.3	K3 i bostadsrättsföreningar: ett bra eller dåligt regelverk	33
9	DISKUSSION OCH SLUTSATS	34
9.1	Möjligheten att koppla underhållsplan och komponentindelning	34
9.2	Nytta och merarbete	34
9.3	Motstridigheters orsaker och dess verkan	35
9.3.1	Komponentavskrivningens läsbarhet och tydlighet i redovisningen	35
9.3.2	K3 i bostadsrättsföreningar: ett bra eller dåligt regelverk	35
9.4	Motivering av jämförelseobjekt	35
9.5	Kommentar: Exempel på möjlig komponentindelning	36
9.6	Tillvägagångssätt och dess konsekvenser	36
9.7	Framtida studier och vision	37
10	LITTERATURFÖRTECKNING	38

Förord

Detta examensarbete är kronan på verket efter tre års studier vid byggingenjörutbildningen, Chalmers Tekniska Högskola. Examensarbetet har genomförts i samarbete med, och på uppdrag av, Rotpartner Göteborg AB och behandlar det ämnesöverskridande ämnet komponentavskrivningar. Författarna har härigenom givits utrymme att fördjupa och beakta sina tvärvetenskapliga intressen.

Författarna önskar framföra sina djupaste tack till de personer som möjliggjort detta examensarbete genom att bidra med sitt engagemang, sin generositet och sin vilja att sprida kunskap. Ett särskilt tack riktas till handledare vid Chalmers Tekniska Högskola, Caroline Ingelhammar samt extern handledare Henrik Nilsson, Rotpartner Göteborg AB.

Avslutningsvis vill författarna tacka både opponentgruppen, bestående av Robert och Tobias samt sina betydligt bättre hälfter som stått ut med och stöttat oss under arbetets gång.

Göteborg juni 2015

Jonas Apelqvist
Anton Nilsson

Beteckningar

BFL – Bokföringslagen

BFN – Bokföringsnämnden

BFNAR - Bokföringsnämndens allmänna råd

BYGGDELSTABELLEN - Branschnormerad sortering av byggnadsdelar

FAR - Branschorganisation för redovisningskonsulter, revisorer och rådgivare

IASC - International Accounting Standard Committee

IFRS - International Financing Reporting Standards

K2 - Kategori 2

K3 - Kategori 3

RFR – Rådet för finansiell rapportering

SABO - Sveriges Allmännyttiga Bostadsföretag

ÅRL – Årsredovisningslagen

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Komponentavskrivning innebär att en byggnad delas in i komponenter med tillhörande nyttjandeperioder. Komponenternas värde skrivs sedan av på angiven tid för att beskriva förbrukningen. Vid första anblick syntes komponentavskrivning som en renodlad ekonomi och redovisningsfråga. Sedermera visar det sig att komponentavskrivning är en stor fråga för såväl tekniker som ekonomer – bryggan mellan två sektorer som inte alltid talat samma språk.

Komponentavskrivningsprocessen ges en hög aktualitet till följd av de nya allmänna råd publicerade av Bokföringsnämnden som trädde i kraft 2014. Dessutom är relevansen i ämnet påtaglig i och med det omfattande renoverings- och underhållsbehovet gällande de bostadsfastigheter som är del av Miljonprogrammet (Lind & Hellström, 2011). Behovet av omfattande renoveringar och underhållsåtgärder är i dagsläget tydligt och identifierbart. Åtgärdsbehovet härrör av att byggnadskomponenternas effektiva nyttjandeperiod upphör, det vill säga att komponenterna har nått kulmen på sin tekniska livslängd. De finansiella och ekonomiska aspekterna blir påtagliga då antalet fastigheter är stort och att tidpunkten för renoveringsbehovet sammanfaller. Enligt Boverket är en uppskattning av kostnaderna och en kartläggning av det faktiska behovet en komplex och svårbesvarad fråga, den uppskattning som görs utifrån givna förutsättningar är en kostnad på 300-500 miljarder kronor (Boverket, 2014).

1.2 Syfte

Denna rapport syftar till att skapa en grundläggande förståelse vad gäller begreppet komponentindelning och K3-regelverket. Detta genom att klargöra, definiera och beskriva relevanta begrepp, tillämpning och företeelser samt att exemplifiera detta i en jämförelse av befintliga komponentindelningar. Vidare avser studien att reda ut de juridiska aspekterna kring K3 samt att diskutera kring en eventuell koppling till underhållsplan.

Studien har för avsikt, enligt beställning från ett konsultbolag i byggbranschen, att introducera oinvigda parter i konceptet komponentavskrivning och dess bakomliggande regelverk, varför språkbruk och innehåll anpassas efter dessa mottagare.

1.3 Problemformulering och preciserad frågeställning

Komponentavskrivning är en relativt ny företeelse i byggbranschen och de generella kunskaperna om konceptet, användningen och följderna är begränsade. För att återfylla dessa kunskapsluckor genomförs denna studie genom att uppfylla det formulerade syftet. En efterfrågan om en större grundkunskap finnes både från såväl Chalmers Tekniska Högskola såväl som från studiens beställare, Rotpartner Göteborg AB. Trots att K3-regelverket redan är instiftat anses frågan ha stor aktualitet för den tänkta målgruppen.

Vidare följer en preciserad frågeställning, för att konkretisera och redogöra för vad studien omfattar:

- Vad är K3, komponentindelning och -avskrivning och dess syfte?
- Hur har tillvägagångsättet, arbetsfördelningen och kommunikationen sett ut vid övergången till K3?
- Vilka konsekvenser och följder har K3 medfört? Vad är den konkreta nyttan och vilka är negativa följderna?
- Existerar en korrelation mellan underhållsplanering och komponentavskrivning?

1.4 Metod

Muntliga intervjuer har varit den främsta källan till information. De personer som har utgjorts som intervjuföremål kan återfinnas i bostadsföretag och organisationer kopplade till bostadsbranschen och har främst bestått av ekonomer, redovisningsekonomer, skattejurister, fastighetsägare, drift- och underhållsingenjörer samt personer med mandat i förhandlingsfrågor. Dessa personer har haft anknytning till komponentavskrivning och har genom diskussion givit bidrag till att frågeställningen besvarats. Förutom intervjuobjekten har litteratursökning gjorts vilket har gett tillgång till rapporter, artiklar, allmänna råd och årsredovisningar vilka har använts som rapportens underbyggda fakta. Utöver detta har ett deltagande på workshop tillsammans med förvaltningar vid Göteborgs Stad varit ett inslag.

1.5 Avgränsningar

Denna studie har avgränsats vid att endast kartlägga, jämföra och redogöra för hur komponentavskrivning skall genomföras enligt Bokföringsnämndens redovisningsverk K3 gällande bygg- och fastighetsbranschen. Vidare avgränsningar har dragits vid att endast se till bostäder och bostadsliknande byggnationer. Således beaktas ej lokaler vilka i sammanhanget måste behandlas på annat sätt. Därtill lämnas skattereglemente därhän och studien fokuserar endast på redovisningsregler. Dessutom behandlas ej progressiv avskrivning.

2 Komponentindelning: ett nygammalt koncept

Komponentindelning är ett, relativt, nytt område inom bygg- och fastighetssektorn. Konceptet som sådant är dock ingalunda nytt, industrisektorn har sedan länge delat upp sina maskin- och produktionsanläggningar i komponenter. En betydande skillnad är dock att komponentindelningen av en byggnad blir betydligt mer komplex i jämförelse¹.

Den första januari, år 2014 trädde Bokföringsnämndens allmänna råd om Årsredovisning och koncernredovisning, BFNAR 2012:1 i kraft. Detta även kallat K3 (Månsson, 2014). Tidigare hade Bokföringsnämnden givit ut ett stort antal vägledning och rekommendationer som i och med K3 sammanförs till ett regelverk för de större företagen. K3 baseras på internationella redovisningsregler, IFRS, som har anpassats till svenska förhållanden. I och med IFRS inkom också kravet på komponentredovisning¹. Beslutet om instiftande av K3 togs 8 juni 2012 (Pramhäll & Drefeldt, 2013).

Förståelsen för hur fastigheter underhålls och förbrukas är en viktig del i ett större perspektiv. Då fastighetsstocken i Sverige värderas till tolv tusen miljarder innebär det att det samhällsekonomiska perspektivet inte kan förbises. Att redovisningen då är korrekt och verklighetsvisande är av yttersta vikt. Detta kan nås genom en kombination av god redovisningssed och ett välplanerat underhåll där allt måste agera i ett större sammanhang. Då K3 anses ge en bättre och mer verklighetstrogen bild i redovisningen får införandet av regelverket stora, samhällsekonomiska effekter vilka genererar en nytta som troligt inte är helt uppenbar för den enskilde brukaren².

På förfrågan av Rotpartner Göteborg AB genomförs denna studie gällande komponentavskrivning och regelverket K3. Uppdraget inkluderar att skapa en grundläggande, tydlig och beskrivande bild av hur K3 tillämpas och vad det innebär i praktiken. Då Rotpartner erhållit förfrågningar vilka på olika sätt berört K3, finns hos företaget ett intresse för att fördjupa sina kunskaper i detta ämne. Det faktum att företeelsen också är relativt ny i byggbranschen ger en aktualitet och relevans i undersökningen.

Ur Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2012:1 Punkt 17:4 står följande:

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

Vad innebörden av *betydande* egentligen är blir en tolkningsfråga. Ett sätt att se på det är att komponentbytet skall motsvara en väsentlig del av tillgångsvärdet eller anskaffningsvärdet men det kan också vara relevant att se hur stort utslag en åtgärd får i resultatet. Om en åtgärd ger en tydlig och kraftig ”dip” i resultaträkningen kan det eventuellt vara lämpligt att omvärdera och se detta som betydande. Anledningen till att detta är möjligt är att vägledningen i K3 är ytterst begränsad och därför ger ett

¹ Peter Wallberg (redovisningsspecialist, SABO AB) & Johan Holmgren (fastighetsekonome, SABO) intervjuade av författarna den 25 februari 2015

² Bo Nordlund (Tekn. Doktor, Redovisnings- och värderingsspecialist fastigheter, BREC – Bo Nordlund Real Estate Consulting AB) intervjuad av författarna den 21 april 2015

tolkningsutrymme¹. Definitionen av *komponent* beskrivs vidare i kapitel 3.3
Definition av begreppet komponent.

Beroende på hur detaljerad komponentindelningen genomförs varierar behovet eller risken att antalet komponenter växer. Det som avgör om en åtgärdsutgift ska föras in som kostnad i resultatet eller som en tillgång i balansräkningen är om tillgångskriteriet är uppfyllt. Förutom detaljeringsgraden kan även andra aspekter påverka indelningen eller periodiseringen så som ny teknik som medför längre livslängd utan lika stora insatser. Ett konkret exempel är re-lining av stammar som innebär att ett totalt stambyte kringgås².

Faktum kvarstår att komponentindelningen, trots givna definitioner, kommer att variera företag emellan. Ett tydligt exempel är fönster. Antag att fönstren är jämt fördelade över byggnadens alla fyra sidor varav en sida är mer utsatt till följd av det geografiska läget, till exempel sydsidan. Det är inte orimligt att anta att 25 % av fönstren kommer att stå inför ett byte tidigare än övriga. Om detta byte skall kostnadsföras eller aktiveras är inte helt uppenbart. I vissa fall är det givet och tydligt att dessa fönster skall behandlas som en egen, fristående komponent initialt i komponentindelningen. I andra fall anses kostnaden ej vara betydande i sammanhanget och ses därav inte som egen komponent².

Byggdelstabellen kan vara en bra utgångspunkt för resonemang i arbetet med komponentindelning eftersom den beskriver ett standardiserat byggsystem. Därmed ej sagt att samma tabell ger en direkt och given indelning. Hänsyn kan eller bör iaktas till hur underhållsarbetet och underhållsbehovet ser ut för respektive byggdel vilket i kombination med byggdelstabellen kan ge en god fingervisning till hur en byggnad bör delas upp. Nordlund menar att ett residualtänk med avseende på underhållsåtgärder är en god väg mot en tillämpbar, rättvis och hanterbar komponentindelning. Residualtänk i den betydelsen att de delar i en byggnation som faktiskt byts ut i det löpande underhållet skall delas in i lämpliga komponenter, de delar som vanligen inte byts ut kan tillföras stomkomponenten².

Det är viktigt, vid användningen och hanteringen av komponentindelningen, att det genomförs konsekvent internt i bolaget. Regler och strategier kring komponentbyten måste hanteras stringent inom företaget. Vilket föranleder en diskussion tekniker och ekonomer emellan, såväl inledningsvis som löpande, i takt med att problematik uppstår¹.

Ekonomisk livslängd och nyttjandeperiod är två skilda begrepp eftersom nyttjandeperioden beror på slitaget. Slitaget i sin tur beror på verksamheten i fråga. En tydlig skillnad är den mellan lokaler och bostäder, där nyttjandeperioden för stomkomplettering kan anges till 40 respektive 50 år. Skillnaden i nyttjandeperiod beror på att slitaget är aktivitetsberoende. Utefter de kända nyttjandeperioderna kan komponenter klumpas ihop med liknande tid och därmed förenkla arbetet med antalet komponenter. På Partillebo var det viktigt att komponenterna namngavs på så sätt att

¹ Peter Wallberg (redovisningsspecialist, SABO) & Johan Holmgren (fastighetsekonom, SABO) intervjuade av författarna den 25 februari 2015

² Bo Nordlund (Tekn. Doktor, Redovisnings- och värderingsspecialist fastigheter, BREC – Bo Nordlund Real Estate Consulting AB) intervjuad av författarna den 21 april 2015

teknikerna fick kända begrepp för att kunna ställa krav på entreprenörer att lämna uppgifter och därigenom minska administrationen inom företaget¹.

Antalet komponenter i en fastighet kan variera kraftigt beroende på beskaffenhet och skick². Den generella uppfattningen, vad beträffar antalet komponenter, är att ekonomer föredrar och förordar betydligt färre komponenter än vad tekniksidan gör³. Det konkreta arbetet med att genomföra komponentindelningen anses många gånger inte som det svåraste i processen. Däremot kan arbetet med att bedöma kvarvarande livslängd på komponenter i befintliga byggnader generera ett stort merarbete och många svårbesvarade frågor³. I ett företag med stort bestånd är det inte hanterbart att genomföra komponentindelningen manuellt, istället används företrädesvis modeller eller schabloner⁴.

2.1 Tillskott av ytterligare komponenter i ett exempel

Enligt definitionen av komponenter innebär en förändring i nyttjandeperiod att en ny komponent skall införas i anläggningsregistret. Ett konkret exempel är att vid indelning i komponenter på en befintlig byggnad delas fasad och balkong in i en och samma komponent. När fasaden och balkongerna sedan byts konstateras att fasaden nu kommer ha en nyttjandeperiod på, till exempel, 50 år medan fönstren istället har en nyttjandeperiod på, till exempel, 25 år. Då skall fönster och fasad inte längre delas in i samma komponent utan skiljas åt, ty den identifierade och väsentliga skillnaden i nyttjandeperiod. Värt att notera är att det inom definitionen för vad en komponent är inte finns några ytterligare anvisningar. Det betyder att indelningsvis finns inget som hindrar att, till exempel, taket och fönster tillsammans utgör en komponent².

2.2 Hantering av befintliga fastigheter

För befintliga byggnader utgår man från det nuvarande bokförda värdet och fördelar detta på respektive komponent med sin specifika avskrivningstid. Det är då tänkbart att vissa komponenter tilldelas ett bokfört värde som är noll (0 SEK) medan stommen tilldelas större delen av det bokförda värdet. Alternativt kan samtliga komponenter tilldelas ett bokfört värde, vilket normalt leder till högre avskrivningar. Idéen om att tillämpa K3 retroaktivt skrotades tidigt ty detta ansågs allt för arbetsamt och svårgenomfört³.

2.3 Koppling till underhållsplan

Komponentindelningen innehåller nyttjandeperioder för de olika komponenterna som tillförs och dokumenteras i anläggningsregistret. Ett sätt att se på denna information är att se det som en förenklad underhållsplan över lång tid. Faktum är att

¹ Lena Borin (Ekonomichef, PartilleBo AB) & Leif Andersson (Chef projektavdelningen för större ny- och ombyggnationer, PartilleBo AB) intervjuade av författarna den 16 april 2015

² Per Lindblom (Auktoriserad revisor, RE-Allians - Allians Revision & Redovisning) intervjuad av författarna den 5 februari 2015

³ Peter Wallberg (redovisningsspecialist, SABO) & Johan Holmgren (fastighetsekonom, SABO) intervjuade av författarna den 25 februari 2015

⁴ Jessica Kruse (Ekonomichef, Bostads AB Poseidon) intervjuad av författarna den 31 mars 2015

komponentindelningen och de tilldelade nyttjadeperioderna kan vara ett sätt att dokumentera och konkretisera den kunskap som finns hos teknikerna i företaget¹.

Underhållsplanen är ett mycket väsentligt dokument i arbetet med komponentindelning, för att identifiera komponenter och så vidare². En välutformad och väl genomarbetad underhållsplan är en god hjälp i arbetet med komponentindelningen. Dels eftersom byggnadens delar finns beskriven däri dels för att den innehåller information om det kommande underhållet. Detta möjliggör i sin tur en kassaflödesvärdering; hur ser de ekonomiska förutsättningarna ut sett till flödet av ekonomiska medel. En anledning till att underhållsplanen inte kopplats tydligare till komponentindelningen kan vara att ekonomisidan inte haft kännedom om vad de ska fråga efter samt att tekniksidan inte insett att de förmodligen besitter en stor grund till vad ekonomerna efterfrågar³.

Ett sätt att se på komponentindelningen och tillhörande avskrivningstider är att betrakta det som en översiktlig och långsiktig underhållsplanering. När avskrivningstiden löper ut väntar ett stort underhåll/investering i och med ett komponentbyte. De underhållsplaner som finns idag, tros i många fall, vara allt för kortsiktiga¹.

Ett exempel på hur underhållsplaneringsarbetet sker i praktiken finns i det kommunala bostadsbolaget Partillebo. De besiktigar sina fastigheter en gång om året och får då en plan för de tre till fyra kommande åren som uppdateras årligen. En mer långsiktig underhållsplan saknas att arbeta utefter. På grund av detta valde de även att använda sig av färre komponenter eftersom de inte ansåg sig behöva ha någon längre underhållsplan⁴.

För att kunna använda komponentindelningen och tillhörande avskrivningstider som en underhållsplan krävs en stor administration i form av en mycket detaljerad komponentindelning. Att upprätthålla systemet för att efterlikna en underhållsplan, syntes ohållbart då komponenterna blir såpass små som till exempel utbyte av endast ett par fönster⁴. Förutom problematiken med en alltför detaljerad komponentindelning finns eventuella intressekonflikter. I en traditionell underhållsplan finns poster som i en komponentindelning inte omnämns. Ulla Werkell⁵ menar att:

“Mycket av det som ligger i underhållsplanerna är ju kanske ändå inte sånt som du komponentavskriver, så att jag menar det är ju en blandning av lite allt möjligt”

Vidare exemplifieras sammankopplingen med underhållsplanen i Poseidons underhållsplan. Här finns en indelning i viktiga komponenter, det är inte exakt de komponenter som finns med i komponentindelningen men en typ av koppling har

¹ Peter Wallberg (redovisningsspecialist, SABO) & Johan Holmgren (fastighetsekonom, SABO) intervjuade av författarna den 25 februari 2015

² Bo Nordlund (Tekn. Doktor, Redovisnings- och värderingsspecialist fastigheter, BREC – Bo Nordlund Real Estate Consulting AB) intervjuad av författarna den 21 april 2015

³ Per Lindblom (Auktoriserad revisor, RE-Allians - Allians Revision & Redovisning) intervjuad av författarna den 5 februari 2015

⁴ Lena Borin (Ekonomichef, PartilleBo AB) & Leif Andersson (Chef projektavdelningen för större ny- och ombyggnationer, PartilleBo AB) intervjuade av författarna den 16 april 2015

⁵ Ulla Werkell (Skattejurist, Fastighetsägarna Sverige) intervjuad av författarna den 25 februari 2015

ändå gjorts. Ungefär hälften av komponenterna finns med i underhållsplanen. Historiskt har Poseidon arbetat med underhållsplaner över 5 år, detta har dock uppgraderats till att se över 10 år¹.

2.4 Utrangering och byte av komponent

Utrangering sker då ett komponentbyte genomförs före det att angiven nyttjandeperiod har löpt ut. Vid utrangering läggs det kvarvarande värdet av komponenten till anskaffningsvärdet och avskrivningen avbryts. Detta ger en riktigare bild av redovisningen och är ett argument för komponentavskrivning. Efter utrangering finns komponenten inte heller kvar i redovisningen per automatik².

Ett exempel på när utrangering förekommer är vid hyresgästanpassningar. Det är möjligt att påstå att den ekonomiska livslängden är slut när en ny hyresgäst vill genomföra förändringar i bostaden. Detta trots att befintliga delar är funktionsdugliga och användbara, men ett utbyte sker ändå².

¹ Jessica Kruse (Ekonomichef, Bostads AB Poseidon) intervjuad av författarna den 31 mars 2015

² Ulla Werkell (Skattejurist, Fastighetsägarna Sverige) intervjuad av författarna den 25 februari 2015

3 Teoretisk bakgrund

3.1 Definition av begrepp

Avskrivning - I BFNAR2012-1 kap 17.12 beskrivs avskrivning som följande: "Avskrivning är en systematisk periodisering av en tillgångs avskrivningsbara belopp över dess nyttjandeperiod." Detta har Per Lindholm¹ vidare förklarat som: "Avskrivning är ju att ta anskaffningsvärdet och så försöka visa förslitningen.". Vid avskrivning fördelas alltså kostnaden av tillgångar över dess nyttjandeperiod.

Tillgång - En tillgång är en resurs vilken i framtiden kan anses bidra till ekonomiska fördelar och kan delas upp i två kategorier; anläggningstillgångar och omsättningstillgångar (e-conomic, 2015).

Anläggningstillgångar - tillgångar vilka avses att stadigvarande innehas och används i ett företag. I rapporten avses fastighetskomponenter vara anläggningstillgångar (e-conomic, 2015).

Avskrivningsbart belopp - De allmänna råden menar att det avskrivningsbara beloppet är det anskaffningsvärdet på en tillgång efter avdrag för eventuellt restvärde (Bokföringsnämnden, 2012).

Restvärde - Restvärde är det belopp ett företag förväntas erhålla för en tillgång efter nyttjandeperiodens slut, efter avdrag för kostnader i samband med avyttringen.

Nyttjandeperiod - Nyttjandeperioden är tiden som en tillgång beräknas användas för sitt ändamål av ett företag (Bokföringsnämnden, 2012) (Redovisningsrådet, 1999). Enligt SABO kan nyttjandeperioden jämföras med ekonomisk livslängd om avsikten till främsta del är att inneha byggnaden fram till utrangering (Holmgren, Wallberg, & Nordlund, 2013).

Avskrivningskostnader - Avskrivningar skrivs i bokföringen in som en kostnad eftersom den redovisar ett värde på använda tillgångar. Dessa redovisas i resultaträkningen, medan det i balansräkningen redovisas tillgängliga resurser (e-conomic, 2015).

Nedskrivning - Nedskrivning innebär att en avskrivning görs på en hel anläggningstillgång vid samma tillfälle. Vilket innebär att tillgången flyttas från balansräkningen till resultaträkningen.

Komponent - skall utgöra en betydande andel av anskaffningsvärdet samt ha skild nyttjandeperiod i jämförelse med annan komponent¹.

God redovisningssed - Principerna för god redovisningssed kan hämtas från förarbetena till 1976 års BFL följande: "en faktiskt förekommande praxis hos ett kvalitativt representativt urval bokföringsskyldiga". Praxis presenteras av BFN genom rekommendationer och uttalanden (Skatteverket, 2015).

¹ Per Lindblom (Auktoriserad revisor, RE-Allians - Allians Revision & Redovisning) intervjuad av författarna den 5 februari 2015

K3 - en förkortning för Bokföringsnämndens vägledning: BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning.

K2 - är ett regelverk för årsredovisning som små och mellanstora företag kan använda istället för K3. Regelverket har tydligare regler för schabloner, färre valmöjligheter och tilläggsupplysningar. K2 ligger även närmre skattelagen än K3 (Bokföringsnämnden, 2015).

Ekonomisk livslängd - ”Den ekonomiska livslängden kan definieras som den tidsperiod under vilken en byggnad är lönsam” (Bejrums, 1995) och kan förklaras som att det är den tid under vilken en tillgång kan, vill eller förväntas vara till nytta rent ekonomiskt i företaget.

Teknisk livslängd - Med teknisk livslängd menas den tidsperiod under vilken byggnaden (eller ett system eller en byggnadsdel) kan nyttjas för avsedd funktion (Bejrums, 1995).

Utrangering - sker då en komponent byts ut till följd av slitage eller andra orsaker (Björn Lundén information, 2015). Det kvarstående värdet skrivs ner och påverkar i sin tur resultatet¹

Återanskaffningsvärde - motsvarar den kostnad som det innebär att återanskaffa en tillgång på bokslutsdagen.

3.2 Definition och innebörd av K3-regelverket

K3 är Bokföringsnämndens allmänna råd om Årsredovisning och koncernredovisning, BFNAR 2012:1 (Månsson, 2014). K3-regelverket är alltså en vägledning och är ett principbaserat regelverk vilket innebär att det förmedlar en utgångspunkt för hur företagen skall tänka i sin redovisning. En problematik, eller möjlighet, som följer av detta är ett tolkningsutrymme som baseras på att presentera en rättvisande bild av verksamheten. Det finns på många punkter alltså inga konkreta regler utan företagen får själva tolka regelverket och fatta beslut utefter tolkningar².

Det har förekommit influenser om en internationalisering av redovisningssystemet. K-modellerna är resultatet på detta och är ett samarbetsprojekt mellan Skatteverket och Bokföringsnämnden³. Ambitionen och baktanken med att instifta K3 var alltså att utforma ett regelverk där tidigare rekommendationer och uttalanden samlades. I samband med denna sammanställning iaktogs hänsyn till de internationella reglerna i IFRS. De riktlinjer som fanns där försvenskades i den mening att de anpassades till årsredovisningslagen².

K3 som regelverk är således ingenting nytt, däremot är det ensidiga kravet på komponentredovisning nytt. Innan det att K3 gjordes gällande hanterades

¹ Workshop (Ekonomipersonal, Göteborgs Stads fastighetsförvaltningar) workshop hölls den 27 mars 2015

² Peter Wallberg (redovisningsspecialist, SABO) & Johan Holmgren (fastighetsekonom, SABO) intervjuade av författarna den 25 februari 2015

³ Ulla Werkell (Skattejurist, Fastighetsägarna Sverige) intervjuad av författarna den 25 februari 2015

avskrivningar genom att hela byggnaden skrevs av rakt i en viss procentsats, till exempel 2 % varje år¹.

Det grundläggande syftet med redovisning är att, i termer av ekonomi, på verklighetsbaserade grunder visa ett företags resurshantering. Idéen bakom komponentindelningens metod är att återspegla det faktum att olika delar i en byggnation, materiella anläggningstillgångar, har olika nyttjandeperioder. De har dessutom olika livslängd, notera att dessa tider nödvändigtvis inte behöver vara ekvivalenta. Syftet är också att göra redovisningen tydligare, att förenkla läsningen - få ett bättre mått på avskrivningar². Johan Holmgren¹ på SABO understryker grundtanken med att redovisa på ett mer verkligt sätt:

”Alltså, tanken med hela K3 är ju kanske inte för den som skall upprätta årsredovisningen utan hela grundtanken är ju att det ska ge ett mervärde för den som läser.”

Ett exempel på att de tidigare avskrivningsreglerna och metoderna, då en byggnad skrevs av rakt på ett visst antal år, inte visade en verklighetstrogen bild är då händelse inträffar att en fastighets bokförda värde är noll (0 SEK). Detta trots att den har ett marknadsvärde, är i gott skick och är högst möjlig att nyttja - och vice versa³.

Den generella uppfattningen verkar vara att komponentredovisning faktiskt ger en bättre bild av slitaget i en byggnad. Därtill ges en tydlighet i händelsen av komponentbyten. Tydlighet i den meningen att den blir mer verklighetstrogen och verklighetsförankrad. Historiskt har en återställning till ursprungligt skick, det vill säga ett rent underhåll, behandlats som en kostnad i resultaträkningen. Pondera att en byggnad är fullt avskriven, det vill säga innehar ett bokfört värde motsvarande 0 SEK, och ett underhåll sker enligt de gamla reglerna: då kostnadsförs underhållet och tillgången saknar bokfört värde trots att byggnaden kan nyttjas. Det bokförda värdet och därmed redovisningen ger alltså en felaktig bild av den verkliga situationen. I och med K3 innebär bytet av betydande komponenter att en utgift redovisas som tillgång i balansräkningen istället för som en kostnad i resultaträkningen. En mer verklighetstrogen bild ges därmed i redovisningen¹. Noterbart är att reglerna om komponentredovisning endast är en förhållandevis liten del av hela K3-regelverket¹.

3.3 Definition av begreppet komponent

Begreppet “komponent” är ingalunda nytt för K3 specifikt. I Bokföringsnämndens rekommendation BFNR 2001:3, som utkom år 2001, finns skrivet att materiella anläggningstillgångar med väsentligt skilda nyttjandeperioder bör delas upp i komponenter. Anledningen till att komponentredovisning inte införts tidigare i byggbranschen antas vara avsaknaden på argument till att införa denna redovisningsform, trots att Bokföringsnämnden påtalat att så bör ske. Fram till och med införandet av K3 fanns en möjlighet att avstå från att redovisa i komponenter då

¹ Peter Wallberg (redovisningsspecialist, SABO) & Johan Holmgren (fastighetsekonom, SABO) intervjuade av författarna den 25 februari 2015

² Per Lindblom (Auktoriserad revisor, RE-Allians - Allians Revision & Redovisning) intervjuad av författarna den 5 februari 2015

³ Bo Nordlund (Tekn. Doktor, Redovisnings- och värderingsspecialist fastigheter, BREC - Bo Nordlund Real Estate Consulting AB) intervjuad av författarna den 21 april 2015

det allmänna rådet endast rekommenderade detta. I och med K3 görs kravet om komponentavskrivning gällande¹.

Definitionen av en komponent eller vad som utgör en komponent är delad i två kriterier. Inledningsvis skall det, i termer av belopp, vara betydande för att utgöra en komponent. Konkret innebär detta att en komponent skall utgöra en betydande andel av anskaffningsvärdet. Till detta läggs kriteriet att två från varandra skilda komponenter skall ha väsentligt skilda nyttjandetider¹.

Vad som anses väsentligt är beroende på den aktuella byggnadens återanskaffningsvärde. Att sätta någon form av gränsvärdessumma för hanteringen av en åtgärd, om den aktiveras eller kostnadsförs, går alltså inte att göra rent generellt. Det är av stor vikt att detta sker konsekvent, i den mening att lika stora summor behandlas på likadant sätt².

Vad beträffar definitionen av vad som får räknas som komponent finns inget som är exkluderat: exempelvis kan en målningsåtgärd med väsentlig kostnad och längre varaktighet mycket väl beaktas som en komponent. Det finns alltså ingenting som säger att en komponent måste vara en konkret byggdel så som stam eller klimatskal².

3.3.1 K3 – den juridiska betydelsen

Enligt årsredovisningslagen skall en tillgång med begränsad nyttjandeperiod skrivas av på ett så bra sätt som möjligt. Mer information än så ger inte lagen i sig - i årsredovisningslagen finns komponentredovisning ej beskrivet¹.

En initial fråga var om K3 skulle beaktas som en lag eller en rådgivning. Emellertid fastslogs att K3 är ett råd och därmed i strikt mening inget lagkrav. Rådet eller rekommendationen är statuerat och formulerat av Bokföringsnämnden vilket ger det en auktoritär ställning¹. Om K3 inte efterföljs kommer revisorerna, med största sannolikhet, lämna en så kallad oren redovisningsberättelse. Med detta menas att revisorerna inte godkänner balans- och resultaträkningen³.

Indirekt kan dock ignorans av K3 och komponentindelning, komponentredovisning ses som en juridisk felaktighet. Detta beror på att Bokföringsnämnden, i bokföringslagen, tilldelas ansvaret för att utveckla så kallat god redovisningssed. Det innebär att K3 anses beskriva och definiera god redovisningssed vilket skall efterföljas enligt bokföringslagen. Sammanfattningsvis bör K3 efterföljas för att undvika indirekta lagbrott (Bokföringsnämnden, 2015).

Dock skall omnämnas att det rent teoretiskt är möjligt att redovisa på ett sätt som anses ligga inom ramen för god redovisningssed och samtidigt ligga utanför regelverket K3 (och K2). Det vill säga att inte efterfölja de allmänna råden men fortfarande efterfölja ÅRL. Bokföringsnämnden har således inte monopol på

¹ Per Lindblom (Auktoriserad revisor, RE-Allians - Allians Revision & Redovisning) intervjuad av författarna den 5 februari 2015

² Bo Nordlund (Tekn. Doktor, Redovisnings- och värderingsspecialist fastigheter, BREC – Bo Nordlund Real Estate Consulting AB) intervjuad av författarna den 21 april 2015

³ Peter Wallberg (redovisningsspecialist, SABO) & Johan Holmgren (fastighetsekonome, SABO) intervjuade av författarna den 25 februari 2015

utvecklandet av god redovisningssed. Praktiskt anses detta dock vara mycket svårt att genomföra¹.

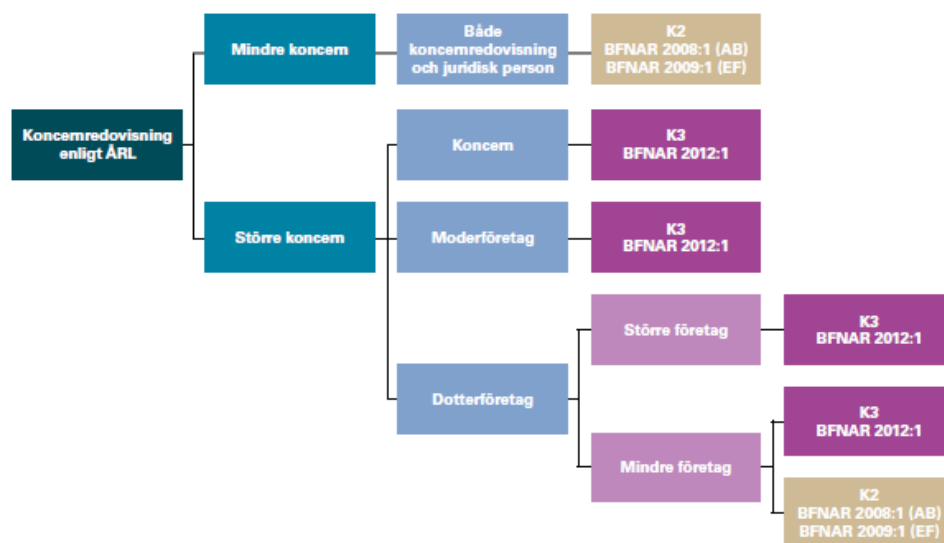
3.4 Användare och användandet av K3

K3 skall användas, obligatoriskt, av företag som definieras som större och får användas av mindre företag. Ett företag definieras som större om minst två av följande kriterier är uppfyllda under två på varandra följande år. Företaget betraktas då som större det tredje året (Pramhäll & Drefeldt, 2013):

- a) Över 50 anställda i genomsnitt
- b) Över 40 miljoner kronor i balansomslutning
- c) Över 80 miljoner i omsättning

Vad gäller börsnoterade företag har dessa ett eget redovisningsorgan: *Rådet för finansiell rapportering* vilka förkunnar att komponentmetoden inte behöver nyttjas för företag som omfattas av en koncernredovisning som upprättas enligt IFRS-reglerna².

I egenskap av huvudregelverk är K3 inte tänkt att vara exkluderande, exkluderande i den mening att alla skall kunna och tillåtas att nyttja K3. Det innebär att även om ett företag ej definieras som större kan företaget välja att följa K3 i redovisningen. Förutom mindre företag kan K3 således också tillämpas av ekonomiska föreningar och aktiebolag¹.



Figur 1 - Figuren visar vilka företagsformer som har möjlighet att nyttja K3-regelverket. Vidare visar figuren vilka företagsformer som har möjlighet att välja ett annat regelverk kallat K2 (Pramhäll & Drefeldt, 2013).

Bolag av olika karaktär har olika målbilder, i vissa fall finns ett intresse att visa mycket resultat och i andra fall finns det totalt motsatta intresse beroende på hur vinster fördelas och vad/vilka de påverkar. Dessa olika incitament kunde, med de tidigare redovisningsreglerna, innebära att aktivering kontra kostnadsförning behandlades på helt olika sätt för att indirekt eller direkt påverka resultatet. Något som

¹ Per Lindblom (Auktoriserad revisor, RE-Allians - Allians Revision & Redovisning) intervjuad av författarna den 5 februari 2015

² Peter Wallberg (redovisningsspecialist, SABO) & Johan Holmgren (fastighetsekonom, SABO) intervjuade av författarna den 25 februari 2015

i förlängningen ger en dålig redovisning i den mening att den inte speglar verkligheten¹.

3.4.1 K3 – ett principbaserat regelverk

Att K3 är principbaserat och öppet för tolkningar ses, enligt SABO², som både uppskattat och mindre uppskattat. Noterbart är att en tydligare styrning och mer konkretiserad definition av vad som skall betraktas som en komponent skulle ställa stora krav på anpassningsbarhet till fastigheter av olika typer. Exempelvis skiljer sig en kontorsbyggnad från en simhall sett till vilka komponenter som är aktuella. Med ett regelverk som tillåter flexibilitet kan regelverket utgå från en huvudståndpunkt kring vilken företagen själva får resonera kring hur K3 skall tolkas för att anpassas utefter verksamheten. Faktum kvarstår att en stor efterfrågan kom från branschen gällande tydlighet genom befrielse från tolkningar och val. Detta leder till att ett företag kan använda sig av 5 såväl som 30 stycken komponenter². En tydlig önskan från byggbranschen är att frånga idén om ett principbaserat regelverk och konkretisera. Ge tydliga exempel och riktlinjer för hur detta skall genomföras, istället för att lämna öppet för tolkningar och fria val i allt för stor utsträckning. Nordlund¹ menar dock att denna sortens regelverk är ytterst svårtillämpat i detta fall, kanske rent utav omöjligt. De många olika aspekter som skall beaktas vid bedömningen av en fastighets komponentindelning gör att stora skillnader i förutsättningarna förekommer. Olika typer av fasader, stommar och övriga materialval måste behandlas olika. Utöver detta tillkommer geografiska, lokalspecifika och tidsspecifika förutsättningar så som byggnadsår¹.

SABO har gett ut en vägledning som innehåller exempel på hur en komponentindelning kan se ut med respektive nyttjandeperioder. Dock kvarstår faktum att komponentindelning och nyttjandeperioder måste anpassas utefter den aktuella verksamheten varför en regelrätt lathund är svår att utforma². Att utforma en standardiserad och generell mall för komponentindelning anses nästintill omöjligt, med anledning av att K3 är ett principbaserat regelverk¹.

Vidare finns det inga tydliga riktlinjer angående vad som är en betydande komponent, det är upp till fastighetsägaren i fråga att avgöra. Ett exempel som nämns är hissar som är av mycket betydande del i ett punkthus men som i stort sett inte existerar i en radhuslänga³. Enligt Ylva Berner³ på WSP saknas kontroller utöver att en revisor ser över indelningen.

¹ Bo Nordlund (Tekn. Doktor, Redovisnings- och värderingsspecialist fastigheter, BREC – Bo Nordlund Real Estate Consulting AB) intervjuad av författarna den 21 april 2015

² Peter Wallberg (redovisningsspecialist, SABO) & Johan Holmgren (fastighetsekonom, SABO) intervjuade av författarna den 25 februari 2015

³ Ylva Berner (Uppdragsledare, WSP DeDU/Real Estate Management) intervjuad av författarna den 30 mars 2015

3.4.2 Den finansiella rapportens betydelse och dess innebörd

En finansiell rapportens riktighet är viktig om den skall fylla sitt syfte som beslutsunderlag. Med en felaktig redovisning finns risk för felaktiga avskrivningar som både kan försvåra förståelsen och ge felaktiga förutsättningar för beslut¹.

Traditionellt sett har en renovering av större omfattning behandlats på så vis att den kostnadsförs förutsatt att den inte anses vara prestandahöjande, i det fallet aktiveras mellanskillnaden som motsvarar värdet av det prestandahöjande. Således kommer varje underhållsåtgärd i form av renovering medföra relativt stora kostnader - något som i resultatet syns som distinkta toppar. Detta toppfenomen anses vara en dålig bild av verkligheten och ge en sämre kvalitet på redovisningen. Genom att nyttja komponentavskrivning undviks dessa toppar genom att förbrukningskostnaden fördelas, mer rättvist, över den egentliga verkningstiden. Detta gör att verkligheten avspeglas på ett bättre sätt, det vill säga gör redovisningen bättre och utfallet av en åtgärd eller en affär visas mer rättvist¹.

Paradoxalt nog kan införandet av K3 innebära att jämförbarheten mellan företag försvåras. Jämförbarheten mellan olika de olika fastighetsföretagen kommer sannolikt inte förbättras genom införandet av K3. Detta gäller särskilt mellan företag som tillämpar olika regelverk, det vill säga K2, K3 och RFR:s.²

I och med K3s införande förbättras och förenklas jämförbarheten och definitionen vad gäller vad som kostnadsförs eller behandlas som tillgång. Tidigare fanns en risk att starka bolag kostnadsförde stora insatser samtidigt som svagare bolag aktiverade stora insatser, en företeelse som gör att bolagen kan ha genomfört precis samma underhållsåtgärder och byten i realiteten. På pappret får dock bolagen helt olika förutsättningar, vad läsaren kan utläsa³.

I praktiken anses inte redovisningen enligt K3 ha blivit tydligare. Enligt Lena Borin⁴ på Partillebo beror detta på att K3 är ett principbaserat regelverk där varje bolag får hitta sin egen väg och tolka regelverket på sitt sätt. Vilket med tillräckligt goda argument kan göras så att det passar varje bolag för sig och är väl anpassat utifrån bolagets eget synsätt. Vidare påtalar Borin⁴ den ökade svårigheten i jämförbarhet bolagen emellan. En jämförelse som tidigare var svår har i och med K3 blivit omöjlig på grund av att redovisningen nu är anpassad för det enskilda bolaget⁴.

Ytterligare ett konkret exempel är, enligt Jessica Kruse⁵ på Poseidon, risken att det nya regelverket försvårar för läsaren av årsredovisningen, delvis mycket på grund av den stora förändringen. En följd som även bekräftas av Jenny Juthstrand⁶ som menar

¹ Per Lindblom (Auktoriserad revisor, RE-Allians - Allians Revision & Redovisning) intervjuad av författarna den 5 februari 2015

² Peter Wallberg (redovisningsspecialist, SABO) & Johan Holmgren (fastighetsekonom, SABO) intervjuade av författarna den 25 februari 2015

³ Bo Nordlund (Tekn. Doktor, Redovisnings- och värderingsspecialist fastigheter, BREC - Bo Nordlund Real Estate Consulting AB) intervjuad av författarna den 21 april 2015

⁴ Lena Borin (Ekonomichef, PartilleBo AB) & Leif Andersson (Chef projektavdelningen för större ny- och ombyggnationer, PartilleBo AB) intervjuade av författarna den 16 april 2015

⁵ Jessica Kruse (Ekonomichef, Bostads AB Poseidon) intervjuad av författarna den 31 mars 2015

⁶ Jenny Juthstrand (Bostadspolitisk utredare, Hyresgästföreningen) intervjuad via mail av författarna den 20 maj 2015

att det nya sättet att redovisa medför en risk i att den finansiella rapporten blir mer svårläst och svårförståelig för de mottagare som saknar högre ekonomisk kompetens, vilket i många fall är fallet bland lekmän och allmänhet.

4 Konsekvenser och följder av K3

Komponentredovisningen kan antas ha ett antal olika synergieffekter både positiva och negativa. Om komponentindelningen genomförs på ett optimalt, kreativt och välanpassat vis kan detta generera en tydligare och omfattande underhållsplan. Vidare finns synergier i att en tydligare koppling uppstår mellan teknik- och ekonomisystemen i företagen. I och med detta skapas interna styr signaler som kan förbättra och tydliggöra beslutsunderlag eftersom både teknik- och ekonomiaspekter sammaförs. Dessutom förbättras kvaliteten på den finansiella rapporten i den mening att den egentliga verkligheten beskrivs i större utsträckning jämfört med tidigare¹.

En positiv synergieffekt har noterats i att samarbetet mellan ekonomer och tekniker har förbättras i och med införandet av och arbetet med komponentindelning, då båda sektorernas kompetens krävs².

En negativ synergi av komponentavskrivning är den pedagogiska utmaning som ställs när resultatet förändras till följd av de nya reglerna trots att inga förändringar egentligen gjorts³.

Ytterligare en konsekvens kan ses i att företagen får en större kunskap och insikt vad gäller det egna beståndet².

Vidare syns en positiv effekt i att den tidigare ambitionen att formulera goda underhållsplaner nu får prioritet i företaget. Detta i företag som inte behandlar komponentavskrivningar som en egen, särskild, företeelse utan som inser vikten av att skapa en helhet och implementera konceptet i den övriga verksamheten³.

En förutspådd konsekvens av K3 är det som tidigare setts som ett underhåll och redovisningsmässigt placerats som kostnad nu, i och med ett komponentbyte, ses som tillgång och redovisningsmässigt placeras i balansräkningen. Detta får som följd att resultatet ser bättre ut – även om resultatet ökar betyder detta inte att företaget har tjänat mer pengar, posterna har bara omfördelats².

Det som utgör en egentlig förändring för bolagen är komponentredovisningen, inte K3 som helhet².

Enligt Partillebo blir det inga större konsekvenser för brukaren mer än om det är någon rutin som förändras i företaget och som i sin tur påverkar att man inte kan underhålla lika mycket som tidigare. I och med ökad administration kan det också påverka hyresdiskussionerna, eftersom det behövs teckning i form av hyror för att täcka ökad administration⁴. På grund av att resultatet ser bättre ut än tidigare kan det bli ett problem vid hyresförhandlingar eftersom att om man påvisar ett bättre resultat

¹ Per Lindblom (Auktoriserad revisor, RE-Allians - Allians Revision & Redovisning) intervjuad av författarna den 5 februari 2015

² Peter Wallberg (redovisningsspecialist, SABO) & Johan Holmgren (fastighetsekonom, SABO) intervjuade av författarna den 25 februari 2015

³ Bo Nordlund (Tekn. Doktor, Redovisnings- och värderingsspecialist fastigheter, BREC – Bo Nordlund Real Estate Consulting AB) intervjuad av författarna den 21 april 2015

⁴ Lena Borin (Ekonomichef, PartilleBo AB) & Leif Andersson (Chef projektavdelningen för större ny- och ombyggnationer, PartilleBo AB) intervjuade av författarna den 16 april 2015

kan man sänka hyrorna. Men faktum är att kostnaderna endast är omfördelade och numera ligger till viss del i balansräkningen, detta måste de förhandlande parterna förstå för att kunna förhandla. För en enskild brukare kan det vara svårt att läsa ut hur underhållet i fastigheten ligger till, detta låg tidigare som en underhållspost men är inte lika tydligt nu¹.

En tänkbar utmaning eller konsekvens med införandet av K3 är att underhållsarbetet blir påverkat och styrt av hur redovisningen hanteras. Detta kan exemplifieras i att om till exempel; tre hissar byts så hanteras detta som en kostnad i resultaträkningen, jämfört om fyra hissar byts och bytet istället aktiveras till följd av åtgärdskostnadernas storlek. Konkret betyder detta att mer eller mindre underhållsåtgärder genomförs endast till följd av om företaget vill kostnadsföra eller aktivera åtgärden – inte till följd av det egentliga behovet. Det betyder i praktiken att en åtgärd, så som att byta den fjärde hissen i exemplet, genomförs endast på grund av att åtgärden då aktiveras. Ytterligare en följd av det nya regelverket är att det, inom företaget, krävs mycket utbildning för att implementera det nya arbetssättet och det nya sättet att tänka. En stor omställning för teknikerna är att möjligheten och utrymmet för att genomföra underhåll nu ökat².

4.1 Nyttan med komponentindelning och dess värdeskapande?

Enligt Partillebo är nyttan med K3 svåridentifierad, däremot syntes konceptet medföra viss nytta för innehavare av miljonprogramsfastigheter. I bolag som i och med dessa fastigheter står inför stora underhållsåtgärder och inte har en resultaträkning med utrymme för detta finns i och med K3 möjlighet att underhålla. Det beror på att underhållsåtgärderna aktiveras och ej drabbar resultaträkningen. Vidare innebär ett antal av dessa investeringar att nedskrivningar blir aktuella något som möjliggörs i och med K3. På så sätt kan ett bolag genomgå en investeringsvåg och fortfarande vara ett starkt bolag såväl soliditet- som resultatmässigt. På lång sikt är det dock osäkert hur balansräkningen kommer att utvecklas¹.

Partillebo poängterar även vikten av att samtliga åtgärder som genomförs i form av omorganisationer, anställningar och ökad administration ska ha en ökad kundnytta i slutändan, något som inte har observerats i fallet K3. Det kan därför ses som överflödigt att lägga tid och resurser på sådant som inte skapar ett mervärde för kunden och fastigheten¹.

Vad komponentavskrivningskonceptet tillför, vilka intressenterna är, dess egentliga värde i redovisningen samt vad det tillför upplysningsvis är inte helt uppenbart menar Ulla Werkell³. Möjligen kan det vara av värde för större bostadsrättsföreningar att visa för medlemmarna, eftersom det kan vara pedagogiskt lättare för dem att förstå

¹ Lena Borin (Ekonomichef, PartilleBo AB) & Leif Andersson (Chef projektavdelningen för större ny- och ombyggnationer, PartilleBo AB) intervjuade av författarna den 16 april 2015

² Jessica Kruse (Ekonomichef, Bostads AB Poseidon) intervjuad av författarna den 31 mars 2015

³ Ulla Werkell (Skattejurist, Fastighetsägarna Sverige) intervjuad av författarna den 25 februari 2015

och därmed enklare att kunna sätta avgifter. K3 ger en tydligare och mer verklighetstrogen redovisning än K2, som är väldigt schablonartad¹.

Att komponentavskrivning inte skapar något direkt värde är en ståndpunkt som delas av Ylva Berner². Det är en administrativ uppgift som inte gynnar hyresgästerna direkt. Eftersom det hyresförhandlas årligen ser man på ett kortare perspektiv och kan då inte se värdet av de administrativa kostnader som tillkommer. Eftersom hyran oftast förhandlas utifrån utfört underhåll och underhållsbehov, och att man i och med K3 redovisar att man underhåller för mindre eftersom större delar hamnar på investeringsstället än tidigare². Vidare menar Berner² att underhållsarbetet är svårutläst ur balans- och resultaträkningen då det ser annorlunda ut från år till år, en illusion om att underhållsarbete ej utförs uppstår.

Som exempel finns det andra påtvingande lagar, inte bara K3, för brandskydd och energieffektivisering, vilka i slutändan kan ses bidra till nytta för kunden. Detta i jämförelse med att arbetet med K3 endast blir en kostnadssak i och med den ökade administrativa delen².

I och med komponentindelningen kan kunskap om fastighetsbeståndet föras in i systemet och dokumenteras³.

4.2 Merarbete till följd av K3

Införandet av K3 och komponentindelning leder direkt till ett stort merjobb jämfört med tidigare. Merarbetet drabbar såväl ekonomer som tekniker i företagen. Teknikerna får en ökad arbetsbörda i och med fältarbetet, så som besiktningar, och hur utgifter skall hanteras. Ekonomerna får ett merarbete i form av hanteringen och sammanställningen. I övergångsfasen skall också anläggningsregistret anpassas för att kunna hantera komponentindelningen vilket också medför merjobb. Arbetet med komponentindelning har från många håll setts som komplext och svårhanterat⁴.

En ytterligare del i merarbetet med införandet av K3 och komponentindelningen är att det i och med detta uppstår större skillnader mellan skatteredovisningen och den vanliga redovisningen. Historiskt sett har samma system (anläggningsregister) ofta kunnat användas för både skatte- och redovisningsfrågor något som idag inte är möjligt, i vissa fall, då alla system ännu inte är tillräckligt utvecklade för detta. Med två särskilda system ökar komplexiteten och arbetsbördan⁴.

Konkret innebär komponentindelning ett administrativt merarbete i företaget. För att minska administration i företaget kan man välja att göra en minimalistisk komponentindelning, alltså dela in fastigheter i färre komponenter vilka tros minska den administrativa delen. Eftersom alla komponenter ska skrivas av, aktiveras, utsträngas, tittas över och ha koll på skapar detta ett merarbete i form av

¹ Ulla Werkell (Skattejurist, Fastighetsägarna Sverige) intervjuad av författarna den 25 februari 2015

² Ylva Berner (Uppdragsledare, WSP DeDU/Real Estate Management) intervjuad av författarna den 30 mars 2015

³ Jessica Kruse (Ekonomichef, Bostads AB Poseidon) intervjuad av författarna den 31 mars 2015

⁴ Peter Wallberg (redovisningsspecialist, SABO) & Johan Holmgren (fastighetsekonom, SABO) intervjuade av författarna den 25 februari 2015

administration¹. Detta finner underlag i att underhållsplaner ofta är allt för detaljerade och omfattande vilket i längden blir svårt att följa upp och det blir extra praktiska och administrativa delar¹. Lena Borin¹ menar dock att om komponenterna delas in i fler delar kan komponentindelningen säkerligen användas som underhållsplan de första åren. I förlängningen kommer denna metod bli alldeles för arbetssam att upprätthålla och om 10 år ser kanske beståndet helt annorlunda ut. En metod för att kunna minimera den administrativa arbetsbördan är att kostandsnivåerna justeras uppåt för de beloppsgränser som definierar komponentbyten som förekommer i redovisningen¹.

För de bolag som innehar lokaler blir det mer jobb än för de med endast bostäder. Detta på grund av att lokaler byggs om oftare¹. Men lokalerna byggs inte om för att det är dåligt underhåll utan för att det ska inneha en annan funktion vilket det i samma stund försvinner ett underhållsbehov för densamma, och underhållsplanen blir onödig¹. På grund av detta har man i vissa fall valt att minska avskrivningstiden eftersom att man vet att funktionen alltid förändras.

Administrationen beror mycket på hur organisationen är fördelad i företaget. Partillebo har ett mycket decentraliserat ekonomiansvar ut på avdelningarna medan till exempel Mölndalsbostäder har en ekonomiavdelning. Administrationen beror även mycket på om det gäller lokaler eller bostäder, vad beträffar lokaler tillkommer ett större arbete med utrangeringar¹.

Det tillkommande arbetet vid avskrivning drabbar ej, företrädevis, en controller eller redovisningsekonom. Istället åläggs arbetet den som praktiskt förvaltar, antingen ekonomer eller tekniker eller den som bygger. I praktiken är det långt ner i hierarkin, alltså det är många personer som drabbas av en ökad arbetsbelastning, samtidigt försvåras kommunikationen då tekniker och ekonomer inte pratar samma språk och inte kommer från samma håll².

I och med det merarbete som K3 och komponentindelningen inneburit har andra projekt i företaget fått läggas åt sidan. Merarbetet representeras, förutom införandet av själva regelverket, också av att skatteredovisningen inte längre kan samköras med redovisningen och måste hanteras i två olika system³.

Ytterligare ett administrativt arbete är att avgöra vilken detaljnivå som ska användas samtidigt som livslängden på olika komponenter varierar beroende på vilket sammanhang den är i. Enligt Ylva Berner⁴ beror mycket av merarbetet på att det saknas riktlinjer, det finns inget facit, vilket är fallet för övriga skatte- och redovisningsregler. I vilka allting är reglerat och tydliggjort. I fallet K3 saknas denna direkta redogörelse vad beträffar tillvägagångssättet. Den initiala antydning angav att detaljrikedomen i komponentindelningen skulle vara stor, vilket senare drogs tillbaka

¹ Lena Borin (Ekonomichef, PartilleBo AB) & Leif Andersson (Chef projektavdelningen för större ny- och ombyggnationer, PartilleBo AB) intervjuade av författarna den 16 april 2015

² Ulla Werkell (Skattejurist, Fastighetsägarna Sverige) intervjuad av författarna den 25 februari 2015

³ Jessica Kruse (Ekonomichef, Bostads AB Poseidon) intervjuad av författarna den 31 mars 2015

⁴ Ylva Berner (Uppdragsledare, WSP DeDU/Real Estate Management) intervjuad av författarna den 30 mars 2015

och blev betydande komponent. Merarbetet begränsades därmed men kvarstår till större del¹.

Merarbetet som uppstår till följd av införandet av K3 ger enligt Jenny Juthstrand² ingen konsekvens i form av ökad hyreskostnad för den enskilde brukaren. Detta beror på det bruksvärdessystem som reglerar hyresnivåerna. Systemet innebär att två likvärdiga bostäder ska ha likvärdiga hyror. Således påverkar inte förändringar i redovisningsregler månadshyran. Det enda undantaget, där brukaren påverkas ekonomiskt, är i de bostadsbolag som företrädesvis eller endast tillhandahåller hyresfastigheter. I hyresfastigheter är hyresintäkter den huvudsakliga eller enda inkomstkällan och därav bekostas införandet av K3 med dessa medel. Däremot är det inte den direkta hyreskostnaden som påverkas. Den ekonomiska påverkan identifieras i en minskad vinst och därmed ett minskat eget kapital i bolaget².

Som stöd i arbetet med komponentindelning har FAR presenterat förenklingsregler som, i vissa fall, är tillåtna att använda i övergångsfasen till K3³.

4.3 K3 – en koalitionsfråga

Inledningsvis är det möjligt att företagen behandlade K3-regelverkets och därmed Bokföringsnämndens påbud om komponentavskrivning som en renodlad ekonomifråga. Ett synsätt som är svårt och olämpligt eftersom det är en ämnesöverskridande fråga. När samarbetet mellan tekniker och ekonomer iaktogs skapades både en öppnare dialog och kommunikation mellan avdelningarna, dessutom blev frågan inte lika tungrodd när kompetenserna delades³. Arbetet med komponentindelning och hanteringen av denna är ingalunda en renodlad ekonomifråga. För att täcka alla essentiella delar och kunskapsområden är det viktigt att ekonomers och teknikers kompetenser tas tillvara och samordnas⁴.

Enligt Leif Andersson⁵ på Partillebo har kommunikationen i bolaget intensifierats mellan ekonom och tekniker eftersom att rutiner har varit svåra att identifiera i arbetet som följer av komponentavskrivningen. Historiskt har ekonomiavdelningen tillhandahållit den information som teknikavdelningen i vissa fall saknat. Då ekonomiavdelningen i och med införandet av K3 har behövt stöd från bolagets revisorer har kommunikationskedjan förlängts. En tidigare rak och direkt kommunikationsväg har förlängts. Trots den längre kommunikationsvägen har insikter och kunskaper förmedlats⁵.

I praktiken ses positiva synergier, i Poseidon observerades ett ökat samarbete och kommunikation mellan teknik och ekonomi. Kommunikationen mellan ekonomisidan och tekniksidan på huvudkontoret har historiskt sett alltid fungerat bra men har

¹ Ylva Berner (Uppdragsledare, WSP DeDU/Real Estate Management) intervjuad av författarna den 30 mars 2015

² Jenny Juthstrand (Bostadspolitisk utredare, Hyresgästföreningen) intervjuad via mail av författarna den 20 maj 2015

³ Peter Wallberg (redovisningsspecialist, SABO) & Johan Holmgren (fastighetsekonom, SABO) intervjuade av författarna den 25 februari 2015

⁴ Bo Nordlund (Tekn. Doktor, Redovisnings- och värderingsspecialist fastigheter, BREC – Bo Nordlund Real Estate Consulting AB) intervjuad av författarna den 21 april 2015

⁵ Lena Borin (Ekonomichef, PartilleBo AB) & Leif Andersson (Chef projektavdelningen för större ny- och ombyggnationer, PartilleBo AB) intervjuade av författarna den 16 april 2015

förbättrats mot distrikten. Förutom samarbetsaspekten har ekonomisidan också fått en större insikt och kunskap om fastigheterna. Därtill anser Jessica Kruse¹ på Poseidon att avskrivningarna, i och med K3, är mer rättvisande.

Ylva Berner² är övertygad om att för att få en fungerande komponentindelning behöver tekniker och ekonomer samarbeta i frågan om avskrivningsperioder och upplägget av det hela mellan sig. Komponentuppdelningen uppmuntrar till kommunikation mellan ekonomer och tekniker och får i och med detta ett bättre flöde och flyt i utbyten och renoveringar, i och med ökad dialog och förståelse. De tekniker som har delat upp underhållsplaner, tidigare utefter komponenter, kan nu få förståelse hela vägen till ekonomin².

På sikt kommer kommunikationen inom bolagen att ge en stor positiv effekt; man minimerar antalet lösningar som är bra på kort sikt men sämre på längre sikt för förvaltningen. Inom nyproduktionen kan det ställas krav på entreprenörerna att redovisa sina kostnader för de olika komponenterna i just det projektet. Då får man en översikt över kostnaderna och mer information om vad som är inbyggt och inte enbart en slutkostnad för projektet. Kunskapen kommer att generera bättre beslut och lösningar⁴.

I händelse av uteblivet samarbete mellan teknik och ekonomisidan finns en risk att systemet kollapsar över tid. Detta kan bero på såväl brist på insikter i varandras kunskapsområden såväl som att de olika avdelningarna har en bristande kommunikation där de båda parterna talar olika språk³.

Vidare finns positiva följder i att företag kan tänkas göra effektivitetsvinster. Det nya, i viss mån, påtvingade samarbetet mellan tekniker och ekonomer har öppnat frågor och diskussioner som gör att avtal måste omförhandlas, granskas och optimeras eftersom eventuella brister nu uppdagas. Följden av att tekniksidan ser sig arbeta på ett optimalt sätt med optimerade processer samtidigt som ekonomisidan ser på sin verksamhet på samma sätt är att verksamheten inte utvecklas och sammanslås. Något som kan innebära att det som är optimalt, för den ena eller andra sidan, inte slutligen är det som är optimalt för företaget. Den slutgiltiga och mer korrekta optimeringen sker först i samarbetet mellan de olika sektorerna³.

4.4 Det fortsatta arbetet med K3

En av de kommande utmaningarna, till följd av K3-regelverket, är hur byten och indelningar skall hanteras. Resonemang och strategier för hur komponentbyten skall hanteras är viktigt, hur förhindras att komponentantalet växer obegränsat i anläggningsregistret. Att därtill arbeta för att hålla ned arbetsbördan med komponenthanteringen är en viktig framtidsaspekt. Kort sagt att implementera det nya arbetssättet i verksamheten och ge det en rimlig plats⁴.

¹ Jessica Kruse (Ekonomichef, Bostads AB Poseidon) intervjuad av författarna den 31 mars 2015

² Ylva Berner (Uppdragsledare, WSP DeDU/Real Estate Management) intervjuad av författarna den 30 mars 2015

³ Bo Nordlund (Tekn. Doktor, Redovisnings- och värderingsspecialist fastigheter, BREC – Bo Nordlund Real Estate Consulting AB) intervjuad av författarna den 21 april 2015

⁴ Peter Wallberg (redovisningsspecialist, SABO) & Johan Holmgren (fastighetsekonom, SABO) intervjuade av författarna den 25 februari 2015

5 K3 för bostadsrättsföreningar

Vad gäller bostadsrättsföreningar är varje bostadsrättsföreningen en ekonomisk förening och egen juridisk person. Här ligger beslutet om att valfritt nyttja K3 (om man är ett mindre företag) hos varje enskild styrelse¹. Generellt sett är en bostadsrättsförening väldigt sällan att definiera som ett stort företag, med given definition. Därav kan de flesta bostadsrättsföreningar nyttja K2¹.

HSB har nationellt tagit fram en schablonmässig Excelfunktion, baserad på SABOs vägledning, för att genomföra komponentindelningen. Baserat på schabloniserade livslängder används restvärdet på en fastighet för att beräkna den kvarvarande livslängden¹.

I fastigheter (föreningar) som är nyligen upprättade, inom 15 år, som använt sig av progressiva avskrivningsplaner kommer avskrivningskostnaderna att öka avsevärt i och med införandet av K3. Följden av detta blir ett underskott i redovisningen¹.

I HSB har merarbetet med införandet av K3 inte varit allt för stort. Företaget har tagit in extraresurser men tack vare tydliga mallar och central organisation har den enskilde ekonomen inte drabbats nämnvärt. Det merarbete som ändå var representerades i arbetet med den interna mjukvaran som nyttjas för att producera resultatbalansräkningar med mera. Peter Karlsson¹ uppger att arbetsprocessen gått över förväntan, i synnerhet sett till den korta tid inom vilket resultat förväntades.

För bostadsrättsföreningar anses varken K2 eller K3 vara bra regelverk. Peter Karlsson¹ menar att K3 är helt fel för en bostadsrättsförening och hur den fungerar. I en bostadsrättsförening avsätts ekonomiska medel för framtida åtgärder. Avsättningen är viktad utefter kommande åtgärder som planeras i en långsiktig underhållsplan, exempelvis analyseras en trettioårsperiod och totalkostnaden för åtgärder under denna tidsperiod fördelas jämt, årligen, över tidsperioden och ger avsättningsstorleken. Avsättningen placeras i en underhållsfond varifrån medel tas till åtgärder. På så sätt kan den årliga avsättningen fortgå trots stora åtgärder, eftersom de fonderade medlen finns till förfogande. En modell som Karlsson¹ uppger har fungerat anmärkningsfritt. I och med K3 fungerar dock inte denna metod. En aktivering av till exempel takbyte som läggs upp som en investering över tid kan inte kombineras med underhållsavsättning. En underhållsplan krävs likväl, men kontentan blir snarare en översikt av investeringar, en investeringsplan. Vidare observeras en problematik i prisstegringen, att till exempel ett fönsterbyte kostar mer i framtiden, som erfordrar en stor investering som i sin tur skall finansieras. Den här typen av kostnadstoppar har i och med den gamla metoden med underhållsavsättning i fonderade medel undvikits. Den redovisningsekonomiska branschorganisationen FAR har i uttalandet yttrat sig likartat i frågan; att varken K2 eller K3 är anpassat efter bostadsrättsföreningar, en åsikt som dessutom delas av Borevision, Riksbyggen och Sveriges BostadsrättsCentrum, SBC¹.

Det som särskiljer en bostadsrättsförening i frågan är att den har för avsikt att finnas till under en oöverskådlig tid där föreningen och de boende medlemmarna är ägare. Detta medför andra förutsättningar i jämförelse med en kommersiell fastighet som

¹ Peter Karlsson (administrativ chef, HSB) intervjuad av författarna den 31 mars 2015

generellt byter ägare med större frekvens. En stundtals förekommande konsekvens av det mer kortsiktiga ägandet är att underhållsåtgärder åsidosätts och minimeras. Det vill säga att underhållet, jämfört med majoriteten av bostadsrättsföreningarna, inte är i fas. I dessa fall finns en risk, då underhållsbehovet motsvarar en betydande kostnad, att fastigheten istället säljs¹.

En positiv synergi i bostadsrättsföretagen (HSB) är kunskapen och diskussionen om hur man upprättar ekonomiska planer och hur underhållsavsättningar hanteras, något som drabbar och belyser oseriösa aktörer på marknaden där avgiftsnivåerna helt enkelt är för låga för att klara framtida underhållskostnader. Detta är en konsekvens som gynnar den slutgiltiga brukaren, den boende (medlemmar och blivande köpare). På så sätt skapas en diskussion om ett mer långsiktigt perspektiv och ansvarstagande i föreningar kontra att endast se situationen ur ett affärsmässigt perspektiv¹.

I arbetet med ett stort bestånd är det mycket kostsamt att genomföra en besiktning och bedömning av samtliga fastigheter, därför har man i HSB använt sig av schabloner delvis med grund i erfarenheter och kunskaper från underhållsplaner. Med detta arbetssätt har inget direkt krav på samarbete mellan ekonomer och tekniker ställts. Däremot skall omnämnas att HSB historiskt redan har ett gott samarbete tekniker och ekonomer emellan till följd av välplanerade underhållsplaner som kräver ett nära samarbete och kunskapsdelning, en faktor som kanske inte har varit aktuell tidigare i kommersiella fastigheter utan långsiktiga och väl bearbetade underhållsplaner¹.

Vad gäller bostadsrättsföreningar arbetar man i HSB med underhållsplaner gällande 30 år. I de hyresrätter man förvaltar arbetar man snarare med en form av investeringsplan, inga årliga avsättningar görs till förmån för underhåll¹. Peter Karlsson¹ menar därmed att det är fullt möjligt att använda sig av komponentindelningen och avskrivningsplanen som en form av investeringsplan. Att man inte arbetar så idag beror till stor del på att avskrivningen är baserad på den gamla komponenten och att den nya komponenten (efter ett byte) anses vara mycket dyrare vilket ger en felaktiv nivå. Detta jämfört med en underhållsplan där avsättning sker utefter vad den nya komponenten kommer att kosta. Dock kvarstår att det säkerligen är bättre att använda en underhållsplan som en investeringsplan än att inte ha något underlag alls för kommande åtgärder¹.

När det kommer till bostadsrättsföreningar anser Peter Karlsson¹ att uppdelningen i komponenter snarare är mer förvirrande för läsaren och försvårar läsningen av årsredovisningen. I det fallet är den generelle läsaren lekman och ej insatt i ekonomiska begrepp, regelsystem och termer¹.

Bo Nordlund menar att komponentavskrivning är en bra metod, även för bostadsrättsföreningar eftersom det innebär ett tydliggörande av hur, och till vad, medel avsätts för att hantera underhållskostnader, vilket skall visas enligt bostadsrättslagen. Bostadsrättslagen anger att föreningens stadgar skall visa hur underhållet av föreningens fastigheter säkerställs. Med en god korrelation mellan underhållsplan och komponentindelning kan avskrivningen motsvara det som tidigare

¹ Peter Karlsson (administrativ chef, HSB) intervjuad av författarna den 31 mars 2015

fonderades. Om årsavgiften täcker avskrivningskostnaderna fonderas, indirekt, medel för underhåll och komponentbyte vid fast penningvärde¹.

Komponentavskrivningen visar den successiva förbrukningen av byggnadsdelar och i slutändan också utbytet i underhållsplanen. På så sätt får den boende i bostadsrättsföreningen betala "sin del av byggnadsdelens slitage" eftersom avskrivningen är uppdelad på nyttjandeperioden. Kontentan blir att bostadsrättsföreningens förmögenhet blir konstant oberoende av boendeperioderna. Dock kvarstår faktum att K3 och således komponentindelningssmetoden kan vara svårtytt och svårförstått för den enskilde boenden i en bostadsrättsföreningen utan vidare och djupare kunskaper inom redovisning och byggt teknik¹.

¹ Bo Nordlund (Tekn. Doktor, Redovisnings- och värderingsspecialist fastigheter, BREC – Bo Nordlund Real Estate Consulting AB) intervjuad av författarna den 21 april 2015

6 Befintliga komponentindelningar

I följande kapitel beskrivs och jämförs befintliga komponentindelningar, som gjorts av Partillebo och Mölndalsbostäder, med rekommendationer från SABO.

6.1 Partillebo

Partillebo AB gick in i K3 i förtid i och med räkenskapsåret 2013. Detta beroende på omfattande investeringar som önskades implementeras i K3 redan från start. I det förtida arbetet samarbetade Partillebo tillsammans med Mölndalsbostäder AB. I arbetet nyttjades även extern kompetens, hos expertis för deras ekonomisystem. Arbetet har delats mellan förvaltningschef, projektledarchef, chef för kommunala lokaler och ekonomichef således nyttjas både teknikers och ekonomers kompetens (Borin, 2013).

För att generalisera bedömningen av fastighetsbeståndet användes schabloner och snittvärden för uträkningar. I de fall då stora avvikelser eller olikheter i fastigheterna förekommit har schablonerna justerats (Borin, 2013).

Kontentan av Partillebos arbete blev sju komponenter indelade med avseende på nyttjandeperiod, följande: stomme, stomkomplettering, rumskomplettering, tak, markanläggning, fasta installationer samt lösa installationer. Nyttjandeperioderna har behandlats olika beroende på om det rör lokaler eller bostäder. Indelningen har skett med avseende på kostnadsställe, vilket kan utgöra flera fastigheter, men endast en komponent i taget. Kostnadsställena kan även delas upp i mindre beståndsdelar (Borin, 2013).

För hanteringen av befintliga fastigheter har de utgått från en indelning i värdeår. Det innebär att faktorer som standard, slitage, underhåll och byggnadsmetodik tros vara likvärdiga. Dessa värdeår sträcker sig över 20 år; hus före 1950, självdrag, låg teknisk nivå; 1960-1970-tal, miljonprogrammet, något högre teknisk nivå; 1980-1990-tal, FTX-ventilation, tekniknivån ökar; 2000- och senare, tekniken i husen ökar avsevärt. Med dessa värdeårs indelningar ges en möjlighet att vikta schabloniseringen med avseende på värdeåret som sådant. Den slutliga nyttjandeperioden för varje komponent ges genom denna beräkning. Vidare justeras schabloner och mallar i fall då ombyggnation eller renovering har skett (Borin, 2013).

För att avgöra om en åtgärd skall aktiveras eller kostnadsföras har beloppsgränser använts. I äldre fastigheter kan stomkomponenten vara den enda med befintligt värde, i händelse av komponentbyten tillkommer då komponenter och utrangering sker från stomkomponenten (Borin, 2013).

I och med K3 har Partillebos avskrivningar för bostäder ökat från 2,02 % till 2,19 % jämfört med de tidigare redovisningsreglerna. Snittmässigt är dock avskrivningen fortfarande 2,45 % delvis beroende på innehavet av lokaler, vilkas nyttjandeperioder anses kortare. Ytterligare följer av införandet av K3 är en mer verklighetstrogen redovisning för fastigheterna. Vidare har ett stort merarbete drabbat företaget i och med att; ytterligare hantering av redovisningen i annat system där skattefrågor och redovisningsfrågor inte kan samköras, ökad administration och högre arbetsbelastning på ekonomiavdelningen som konkret följd av komponentbyten (Borin, 2013).

6.2 Mölndalsbostäder

Mölndalsbostäder implementerade, liksom Partillebo, K3 från och med räkenskapsåret 2013. Det förtida inträdet berodde på arbetsmässigt utrymme, små investeringar under 2012 samt att stora investeringar planerades för vilka Mölndalsbostäder önskade göra K3 gällande. Vid tidpunkten för den förtida övergången fanns osäkerhet i hur metoden skulle genomföras och behandlas (Lyréus, 2013).

Arbetet med komponentindelningen genomfördes i samarbete med Partillebo samt att externa resurser utnyttjades i form av projektledning och expertis inom det interna ekonomiska systemet. Antalet komponenter som med hjälp av denna expertis konstaterades till 16 stycken med tillhörande 4-8 underkomponenter. Efter granskning och justering internt beslutades ett komponentantal på totalt 18 stycken. Maximal avskrivningstid har angivits till 100 år för stomme och andra stomkompletterande enheter. Vid nyproduktion motsvarar avskrivningstiden den tekniska livslängden. Intern kompetens i form av erfarenhet samt andra förslag på komponentindelning i kombination med nyproduktionskostnader per komponent samspelar i arbetet med att ta fram värdet på kvarvarande komponenter (Lyréus, 2013).

För befintliga fastigheter har värdeår (i detta fall byggnadsår) nyttjats med hänsyn till standard, teknik och produktionssätt. En följd av detta blev högre värden och ökad avskrivningstakt för installationskomponenter på grund av den tekniska utvecklingen över tid. Mölndalsbostäder har nyttjat fyra olika kategorier, följande: hus före 1950 (självdrag), 1960–70-tal (Miljonprogrammet), 1980–90-tal (FTX), hus senare än år 2000 (Hög teknikdel) (Lyréus, 2013).

Indelningen har skett med avseende på kostnadsställe, vilket kan utgöra flera fastigheter, men endast en komponent i taget. En eventuell uppdelning eller sammanslagning skulle kunna ske i efterhand för att förfina indelningen (Lyréus, 2013).

Avskrivningsprocenten efter införandet av K3 har ökat snittet från 1,75 % till 2,07 % jämfört med de tidigare redovisningsreglerna (Lyréus, 2013).

Effekterna av K3 har i Mölndalsbostäder summerats som: kännedomen om fastigheterna har ökat, oegentligheter i tidigare redovisningssystem har identifierats, samarbetet mellan ekonomi- och teknikavdelningarna har fördjupats och förbättrats. Vidare har övergången bidragit till ett stort merarbete motsvarande 300 arbetstimmar internt och 150 000 kronor i konsulttid.

Ett merarbete i och med dubbelredovisning uppstår till följd av att ekonomisystemet inte kan hantera både skatt och redovisningsfrågor, även här krävs ett samarbete mellan tekniker och ekonomer. I företaget har dessutom en gemensam syn på fastigheterna gällande förbättringar, underhåll och komponenter uppstått. Ytterligare följer av införandet av K3 är en mer verklighetstrogen redovisning för fastigheterna. I proportion till merarbete och kostnader knutna till införandet av K3 är nyttan svårdefinierad däremot ses slutprodukten som något positivt (Lyréus, 2013). För det framtida arbetet med komponentindelning krävs en kostnadsfördelning med avseende på komponenter från entreprenör.

6.3 Jämförelse

Komponent	Partillebo (Avskrivningstid, år)	Mölnålsbostäder (Avskrivningstid, år)	SABO (Avskrivningstid, år)
Mark	oändlig	oändlig	
Stomme	100		100
Stomkomplettering	50		50
Rumskomplettering	40		
Tak	30		40
Markanläggning	50		
Fasta installationer	40		
Lösa installationer	15		
Markanläggningar under mark		30-100	
Markanläggningar ytskikt		10-30	
Grundläggning, bärande stomme, trapphus mm		75-100	
Tak (skal 1)		25-80	
Ytterväggar (skal 2)		30-80	
Fönster, dörrar och portar, takluckor etc i skal		25-50	
Kök med inredning inklusive VVS och el		10-30	
Badrum, WC, tvättstugor		20-30	
Invändigt bygg		20-75	
Ventilationssystem		25-50	25
Värme och sanitet		20-50	50
Styr- och reglersystem		15-20	15
Elinstallationer		15-55	40
Brand och säkerhet		15-40	
Transport		15-30	
Lokalanpassningar		10	
Miljö, tvättstugor, garage		30	
Inre ytskikt och vitvaror			15
Fasad			50
Fönster			50
Köksinredning			30
Restpost			50

Det kan efter jämförelse konstateras att trots att Mölndalsbostäder och Partillebo samarbetat i processen mot övergång i K3 utan stöd från SABO eller andra myndigheter eller företag är slutresultatet långt från identiskt. Även när resultaten från dessa bolag ställs mot SABOs senare vägledning identifieras tydliga skillnader. Under förutsättning att K3 ej var principbaserat hade det förväntade varit ett homogent slutresultat, att så inte är fallet gör i stället att det inhomogena resultatet är väntat. Oavsett om två från varandra skilda företag har samma syn på eller samma tillvägagångssätt mot en komponentindelning finns högst osannolikt att de skulle nå ett identiskt slutresultat. Det finns alltså ingen "sanning" eller "facit" över hur komponentindelningen ska se ut. Förutom antalet komponenter skiljer sig även detaljeringsgraden i indelningen mellan företagen. Även här lämnar regelverket brukaren frihet att tolka. En mer detaljerad indelning kan tänkas ge mer specifik avskrivningstid för de olika komponenterna, därmed inte säkert att den är mer korrekt. Tiderna som anges beror på många aspekter vilket gör att diskussionen om exakta tider och dess korrekthet egentligen är obefogad så länge tiderna anges på ett rimligt sätt.

SABO motiverar förekomsten av en restpost i att det är ett naturligt samlingsställe för de komponenter som inte anses eller definieras som betydande, vilket enligt BFNAR 2012:1 är ett kriterium för att vara en komponent. Restposten kan alltså ses som hanterbar lösning i den möjliga problematiken med begreppet betydande i komponentindelningsarbetet för företagen. Restpost är alltså en möjlig lösning på hur icke betydande komponenter ska hanteras, dock ej den enda. Exempelvis: entrédörrar och detaljer i trapphus (Holmgren, Wallberg, & Nordlund, 2013). Detta exemplifieras i att varken Mölndalsbostäder eller Partillebo nyttjar någon, så kallad, restpost.

Enligt Partillebo är en korrelation mellan underhållsplan och komponentindelning svår att tillämpa utan att komponentindelningen blir oerhört detaljerad. Enligt deras sätt att se krävs låga beloppsgränser för aktivering och därtill en indelning som ställer orimligt höga krav på administrationen. Dagens arbetssätt baseras snarare på observationer och årliga besiktningar än långsiktig underhållsplan. Således ses kopplingen mellan underhållsplan och komponentindelning varken befärd eller omöjlig däremot anses arbetsbördan bli allt för stor för att kunna se kundnyttan.

Mölndalsbostäder arbetar istället med slutmålet att nå en hundra procentig korrelation mellan underhållsplan och komponentindelning¹.

¹ Pontus Leonardsson (Business controller, Mölndalsbostäder) intervjuad via mail av författarna den 21 maj 2015

7 Exempel på möjlig komponentindelning

I följande kapitel presenteras författarnas förslag på komponentindelning för bostadsbyggnationer. Gällande förslaget på komponentindelningen anger de olika kategorierna, posterna, olika byggdelar. De livslängdstider som angetts är hämtade från respektive källa, indelning och definitioner är dock producerat av författarna. Vidare avser de angivna livslängderna nybyggnation, det vill säga den livslängd en komponent med dagens materialegenskaper, standard och förutsättningar som införs i byggnaden. Vid komponentindelning av en befintlig byggnad krävs i många fall en inventering för att fastställa livslängder, alternativt kan detta ske schablonmässigt. Indelningen som sådan kan dock användas som utgångspunkt men kan kräva kompletteringar i form av tillägg eller avdrag av komponenter. Noterbart är att materialval påverkar den gällande nyttjandeperioden.

1. Mark
2. Markbyggnationer (25-50 år)
3. Stomme och grundkonstruktioner (100 år)
4. Yttertak (30 år)
5. Utvändiga huskompletteringar (40-50 år)
6. Fasader (40-80 år)
7. Fönster och dörrar (50 år)
8. Inre rumsbildande byggdelar och huskompletteringar (50 år)
9. Invändiga ytskikt (15 år)
10. Köksinredning (40 år)
11. Våtrum (25-35 år)
12. Vitvaror (15 år)
13. VA-, VVS-, Kyl, och processmediesystem (25 år)
14. Styr- och övervakningssystem (15 år)
15. Ledningssystem VA (50 år)
16. El- och telesystem (40 år)
17. Transportsystem (25 år)
18. Restpost

Ett förtydligande av komponenternas innebörd följer nedan:

Mark

Komponenten mark kan, generellt anses ha obegränsad nyttjandeperiod varför denna inte heller skall skrivas av. Anledningen till att komponenten ändå existerar är de få undantag som finns, exempelvis då marken utgörs av stenbrott eller grustäckt (Bokföringsnämnden, 2012).

Markbyggnationer

Komponenten markbyggnationer innefattar byggdelar i marken som kan vara nödvändiga att, inom en överskådlig tidsrymd på 25-50 år, bytas ut (Besiktningsterminalen.se, 2015). Dessa inkluderar bland annat dräneringsrör, dränerande marklager, markytskikt så som stenbeläggningar, asfaltsbeläggningar och andra konstruktioner som hör marken till.

Stomme och grundkonstruktioner

I denna komponent beaktas byggdelarna stomme samt grundkonstruktioner inklusive bärverk i tak. Som stomme inräknas alla bärande delar så som pelare, balkar, ytterväggar och innerväggar samt yttertak. Vad som räknas som grundkonstruktioner är enligt denna definition; grundplattan, underliggande delar så som pålar och plintar, sulor, murar samt pelarholkar och isolering under grundplattan. Dessa är sammanlagda och kan bedömas att ha en liknande livslängd på 100 år (Holmgren, Wallberg, & Nordlund, 2013).

Yttertak

I yttertaket räknas komponenter som takpapp, plåt och plåtdetaljer, takpannor. Takpappen är den del i yttertaket som har kortast livslängd, 30 år (Besiktningsterminalen.se, 2015), och de andra delarna kan bytas i samband vilket gör hela yttertaksstrukturen till en komponent. SABO menar dock att 40 år kan vara aktuellt (Holmgren, Wallberg, & Nordlund, 2013).

Utvändiga huskompletteringar

Som utvändiga huskompletteringar räknas byggnadsdelar så som; balkonger, loftgångar, skärmtak, entrétrappor, fasadstegar, vindskupor och ramper, stuprör och hängrännor. Dessa skulle kunna bedömas som stommen men är mer utsatta och får därför en annorlunda livslängd. Noterbart är att stuprör och hängrännor helt beror på omgivning, där löv och geografiskt läge är faktorer som inverkar. Bo Nordlund säger att dessa konstruktioner torde skrivas av på 40-50 år (Nordlund, 2010).

Fasader

Som fasad räknas delar utifrån yttre beklädnad och in till stommen. Bo Nordlund skriver i sin rapport att avskrivningstiden för fasader beror på material med mera och kan skrivas av på 40-80 år (Nordlund, 2010).

Fönster och dörrar

Noterbart är att livslängd för fönster och dörrar är starkt beroende av geografiskt läge. Enligt Bo Nordlund kan rimlig avskrivningstid vara 50 år (Nordlund, 2010).

Inre rumsbildande byggdelar och huskompletteringar

Denna post inkluderar; innerväggar, golvytskikt, innertak, trappor vilka anses ha en rimlig avskrivningstid på 50 år (Nordlund, 2010).

Invändiga ytskikt

Enligt SABO kan ytskikt, så som väggar och innertak, anses kunna skrivas av på 15 år (Holmgren, Wallberg, & Nordlund, 2013). Noterbart är att innergolv anses ha annan livslängd och placeras därför i komponent nummer åtta.

Köksinredning

Komponenten inkluderar köksskåp och luckor. Även arbetsytor inkluderas. Dock ingår ej vitvaror som finns som särskild komponent nedan. Noterbart är att angiven livslängd, 40 år, avser teknisk livslängd (Nordlund, 2010).

Våtrum

Inkluderar sanitetsporslin och ytskikt i våtrum. Noterbart gällande angiven livslängd är att denna givetvis beror på val av ytskiktsmaterial. 25-35 år är enligt Nordlund rimlig tid (Nordlund, 2010).

Vitvaror

Komponenten avser kylskåp, frys, köksfläkt, diskmaskin, tvättmaskin, torktumlare och dylikt, och kan tänkas skrivas av på 15 år (Holmgren, Wallberg, & Nordlund, 2013).

VA-, VVS-, Kyl, och processmediesystem

Komponenten inkluderar installationsaggregat och apparaturer så som vattenberedare, pumpar, fjärrvärme och shuntar med mera, varför en rimlig avskrivningsperiod kan tänkas vara 25 år (Holmgren, Wallberg, & Nordlund, 2013).

Styr- och övervakningssystem

Styr- och övervakningssystem inkluderar till exempel de system som styr ventilationsaggregat och värmeaggregat. Vidare inkluderas övervakningssystem så som brandalarmeringssystem och varningssystem knutna till installationer. Gällande angiven livslängd avses styr- och övervakningssystem i nybyggnation - för indelning i komponenter av befintliga byggnader krävs särskild bedömning. På grund av teknikutvecklingen kan 15 år tyckas vara aktuell avskrivningsperiod (Holmgren, Wallberg, & Nordlund, 2013).

Ledningssystem, VA

Ledningssystem, VA inkluderar ledningar för vatten och avlopp (VA). Gällande angiven livslängd (Nordlund, 2010) beror denna på typ av ledningar, underhåll och på den omgivande miljön, uppskattningsvis 50 år.

El- och telesystem

El- och telesystem inkluderar anslutningar, kablage, kontakter, brytare och ledningsanslutningar. Gällande angiven livslängd, 40 år (Nordlund, 2010), gäller denna under förutsättning att el- och telesystemen har installerats fackmannamässigt.

Transportsystem

Komponenten innefattar samtliga delar som gör en hisskonstruktion brukbar. Således avses bland annat hisskorg, maskineri, elektronik som lyftanordning. Gällande livslängden, 25 år (Holmgren, Wallberg, & Nordlund, 2013), är denna givetvis beroende på tillverkare, modell, användningsgrad, underhåll och tillverkningsår.

Restpost

Restpost innefattar de byggnadsdelar som ej kan anses vara betydande. Exempelvis: entrédörrar och detaljer i trapphus (Holmgren, Wallberg, & Nordlund, 2013).

8 Resultat och analys

Från och med 2014 skall ”stora” bolag följa den föreskrift som har fått namnet K3. Regelverket är formulerat av Bokföringsnämnden och är en samling råd för hur ett större bolags redovisning ska utformas. I detta är komponentavskrivning en del. För att genomföra komponentavskrivning måste en anläggningstillgång, så som en fastighet, delas in i betydande komponenter, en så kallad komponentindelning. I dagsläget ska merparten av företagen gjort sin första årsredovisning baserad på K3-regelverket.

Syftet med komponentavskrivningen är att generera en mer verklighetstrogen och verklighetsbaserad finansiell rapport. Konkret betyder det att man tar hänsyn till att olika komponenter har olika egenskaper. De faktiska följderna och konsekvenserna, så som en eventuellt ökad tydlighet, är än så länge svåra att sätta om.

Arbetet med komponentindelningen har, tveklöst, åsamkat ett betydande merarbete i företagen. Hur detta merarbete har hanterats skiljer sig företagen emellan. Vad studien erfar är det företrädevis ekonomichefer i företagen som drabbats av merarbetet. En gemensam faktor i arbetet är dock kravet och förekomsten av en fördjupad kommunikation mellan ekonomer och tekniker. Den stärkta kommunikationen mellan olika sektorer i företagen har lett till en större fastighetskänedom och ökat kunskapsutbyte.

Det syntes svårt att se någon egentlig kundnytta till följd av K3 dock finns indicier som tyder på en mer läsaranpassad årsredovisning, måhända beroende på vem som är läsaren.

I diskussionen om att sammanlänka komponentindelning och underhållsplanen finns två huvudaspekter. Endera observeras en tydlig och nästintill tvungen koppling, endera observeras stora svårigheter till följd av tvungen detaljeringsgrad, vilket exemplifieras i rapporten.

8.1 Svårigheter med ett principbaserat regelverk

En företeelse som åsamkat stor osäkerhet och mynnat ut i otalet frågor är att K3 är principbaserat. Detta innebär att det inte finns ”ett, och endast ett, korrekt svar” på hur arbetet med K3 skall genomföras. Studien antyder en önskan från branschen om tydligare instruktioner samtidigt som faktum kvarstår att detta i realiteten måste betraktas som omöjligt sett till att alla olika typer av fastigheter är unika. Frågan om möjligheten till att statuera ett regelverk som ej är principbaserat med samma funktion finns besvarad, vad studien erfar, entydigt nej.

8.2 Motstridigheter och oegentligheter

I studien observeras ett antal motstridigheter och oegentligheter där olika parter besvarar liknande frågeställningar med rakt eller delvis motsatta bud.

8.2.1 Koppling mellan underhållsplan och komponentindelning

Från revisionsidan finns en tydlig bild av att sammanlänkningen mellan underhållsplan och komponentindelning är existerande och ett rimligt sätt att se på konceptet. Detta jämfört med fastighetsbolagssidan där åsikterna om korrelationen mellan underhållsplan och komponentindelning inte anses lika uppenbar. Kopplingen anses inte befärd men inte trivial. Svårigheter, så som en oerhört tung administration och en hög detaljeringsgrad i komponentindelningen, anges som argument för att kopplingen är svår att göra.

8.2.2 Komponentavskrivningens läsbarhet och tydlighet i redovisningen

Vad beträffar redovisningens tydlighet och läsbarhet finns även här motstridigheter. Från ekonomi/revisionsidan finns den ökade läsbarheten och den ökade tydligheten, tydlighet i den bemärkelsen att redovisningen visar en mer verklighetsriktig bild av ekonomin i företaget, som klara argument.

Från bostadsbolagens sida anges dock en risk att läsningen, i praktiken, av årsredovisningen försvåras. Detta delvis beroende på att redovisningssystemet är nytt för läsaren. Därtill talas om otydlighet då olika bolag har vitt skilda redovisningar till följd av det principbaserade regelverket.

8.2.3 K3 i bostadsrättsföreningar: ett bra eller dåligt regelverk

Gällande frågan om K3 är ett bra regelverk för bostadsrättsföreningar återfinns den tydligaste motstridigheten. I frågan menar bostadsrättsföreningarna, vad studien erfar, att K3 är ett långt ifrån välanpassat regelverk. Från revisions/ekonomisidan påstås den raka motsatsen: att K3 är ett ytterst lämpligt regelverk för bostadsrättsföreningar.

9 Diskussion och slutsats

Detta kapitel har för syfte att diskutera studiens resultat samt belysa problematiken ur ett byggingenjörsperspektiv. De lösningar och tankar som presenteras kan i dagens läge beaktas som svår genomförliga och teoretiska.

9.1 Möjligheten att koppla underhållsplan och komponentindelning

Trots det att branschen har en kluven syn på sammankopplingen mellan underhållsplan och komponentindelning finns, enligt författarna, ett flertal positiva följder av ett sådant system. Genom att samordna information och system i en allomfattande programvara kringgås merarbetet med att inrapportera förändringar och åtgärder i flera olika system. Därtill ges alla i företaget en identisk bild av fastighetsbeståndet, det ekonomiska läget och vilka åtgärder som är genomförda. Ett tydligt argument för svårigheterna i sammankopplingen är att en oerhört hög detaljeringsgrad i komponentindelningen krävs för att den skall kunna användas som en underhållsplan direkt. Därigenom är kopplingen inte trivial utan ställer höga krav på utformningen av systemet, initialt. Trots denna arbetsbörda anser författarna att, i förlängningen, är en sammanlänkning en god metod för att uppnå ett långsiktigt och hållbart byggande. Genom att samorganisera systemen skapas förutsättningar för att på ett enklare och tydligare vis presentera underhållsplaner. Det skapar också, i teorin, ett incitament för att se över en längre framtid i sin planering vilket borde ge såväl ekonomiska som praktiska positiva effekter.

Ur ett samhällsekonomiskt perspektiv, såväl som ur ett nyttjadeperspektiv, är vikten av ett välplanerat underhåll viktigt för att undvika eftersatt underhåll och massunderhållsprojekt så som Miljonprojektet. För att skapa och bygga det hållbara samhället är underhållsfrågan extremt viktig. Måhända kan införandet av K3 med tvånget på ett mer långsiktigt tänkande ge en ökad fastighetsomsorg där underhåll inte är ekvivalent med "lappa och laga så snart hålet syns".

Dock, skall tilläggas, att ett system som behandlar såväl komponenthantering med avseende på redovisnings- och skattefrågor samt underhållsplanering måste utformas på ett genomarbetat och lättarbetat sätt. Risken med en ökad och i slutändan ohanterlig administration är stor och givetvis oacceptabel.

9.2 Nyttan och merarbete

Vad studien erfar är en återkommande problematik det merarbetet som åsamkas i och med införandet av K3. En aspekt som författarna anser viktig att poängtera är de samhällsekonomiska följderna av merarbetet. I teorin innebär merarbete ett ökat antal arbetstillfällen vilket måste beaktas som högst positivt ur denna synvinkel.

En svårbesvarad, och viktig, fråga är vad nyttan med K3 egentligen är. Frågan syntes inte finna något entydigt svar. Vad studien erfar har informationen och nyttan med komponentavskrivning inte alltid varit tydlig för bolagen.

En anledning till att nyttan ifrågasätts kan ses i att bolag i och med K3 måste iakttä en mer verklighetsförankrad redovisning, något som tidigare har kunnat kringgå och gett bolaget fördelar. Detta är dock en högst spekulativ aspekt.

9.3 Motstridigheters orsaker och dess verkan

De motstridigheter som uppdagas i studien återfinns företrädesvis då renodlade ekonomer och revisorer ser på frågan ur ett perspektiv och aktörerna i byggbranschen ser på frågan ur ett annat perspektiv. Det är, givetvis, möjligt att missförstånd och feltolkningar av ställda frågor har uppstått varpå ett antal observerade oegentligheter och motstridigheter kan tänkas bero på detta. Faktum kvarstår dock att bostadsbolagen och revisorerna ser olika på följderna, användningen och nyttan av K3 och komponentavskrivning på olika sätt. Detta kan antas, spekulativt, bero på att de olika sektorerna betraktar frågan i olika sammanhang. Därtill har de olika sektorerna, naturligt, olika målbilder. Det kan tänkas att en revisor ser (kund)nyttan genom en korrekt redovisning som på lång sikt får konsekvenser för hur en fastighet kan underhållas. Det kan vidare tänkas att bostadsbolagen, i sin tur, har svårt att se den konkreta (kund)nyttan och därför har en annan inställning i frågan.

Att K3 är relativt nytt i byggbranschen är givetvis också en faktor värd att beakta. Det torde i dagsläget vara svårt att reda ut direkta följder på lång sikt. Dessutom finns inget som garanterar att arbetssättet med K3 och komponentindelning förändras över tid till följd av ökade kunskaper och erfarenhet. Oegentligheter och motstridigheter kan, med detta argument, finna en förklaring i att de olika sektorerna befinner sig i olika faser då redovisningssidan troligt har en större och djupare kunskap i ämnet.

9.3.1 Komponentavskrivningens läsbarhet och tydlighet i redovisningen

Vad gäller tydlighet är frågan relevant om begreppet "tydlighet" har tolkats på olika sätt bland de intervjuade. Tydlighet kan delvis härledas till att behandla tydlighet så som i betydelsen verklighetsriktig samtidigt som tydlighet kan diskuteras i betydelsen hur lättläst en årsredovisning är. Denna eventuella begreppsförvirring kan vara en anledning till att synen på tydlighet skiljer sig.

9.3.2 K3 i bostadsrättsföreningar: ett bra eller dåligt regelverk

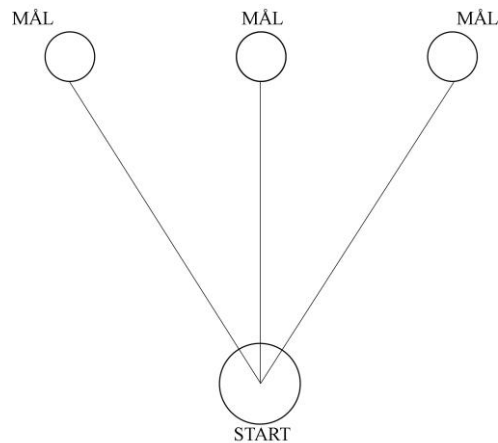
Studiens tydligaste oegentlighet, där åsikterna går helt isär, är svårutredd. Det faktum att FAR yttrat sig i linje med bostadsrättsföreningarna gör frågan än mer svårdiskuterad då bostadsbolagen i detta fall både har tydliga argument och fått stöd i dessa.

9.4 Motivering av jämförelseobjekt

I den jämförelse som presenteras i kapitel 6 analyseras bolagen Partillebo och Mölndalsbostäders komponentindelningar med den av SABO formulerade vägledning i samma fråga. Partillebo och Mölndalsbostäder samarbetade i sin gemensamma faktor: den förtida övergången till K3. Under arbetet hade bolagen inget stöd av SABOs vägledning, då denna ej fanns publicerad vid tidpunkten. Det faktum att bolagen hade ett nära identiskt utgångsläge och där slutprodukten

(komponentindelningen) är långt ifrån identisk motiverar jämförelsen. Att vidare jämföra nämnda komponentindelningar med SABOs vägledning belyser faktumet att det inte finns något entydigt sätt att genomföra indelningen på.

Syftet med jämförelsen är således att konkret belysa följderna av ett principbaserat regelverk och dess tillämpning.



Figur 2 Illustration av följderna av ett principbaserat regelverk

9.5 Kommentar: Exempel på möjlig komponentindelning

Det exempel på möjlig komponentindelning som presenteras i kapitel 6 är baserat på BSABs byggdelstabell. Denna utgångspunkt ansågs god eftersom den tar hänsyn till samtliga byggnadsdelar och medför en relativt logisk kategorisering. Genom att nyttja BSABs byggdelstabell utgår indelningen från grundtanken vid nybyggnation och ingen byggdel riskerar att uteslutas, en viss generalisering över olika byggnadsmetoder och byggnadstyper görs även gällande. En svaghet i denna utgångspunkt är, trots detta, nybyggnadsperspektivet. I en vidareutveckling av Exempel på komponentindelning är det rimligt att iaktta ett ytterligare underhållsperspektiv. En djupare analys över hur det faktiska underhållsarbetet ser ut för befintliga byggnader är en god grund till vidareutvecklingen av exemplifieringen. Måhända tillkommer ytterligare komponenter som har en större detaljeringsnivå. Att anta att antalet komponenter minskar vid en vidare analys är dock mindre sannolikt enligt författarna.

En komponentindelning som i större uträkning utgår från de faktiska underhållet torde också öka relevansen och möjligheten för att koppla samman underhållsplanen och komponentindelningen.

9.6 Tillvägagångssätt och dess konsekvenser

Det förefaller uppenbart att resultatet i denna studie är beroende på valet av intervjuobjekt. Således finns inga garantier för att resultatet, entydigt, hade blivit det samma med andra respondenter. Dock har valet av intervjuobjekt baserats på referenser och publikationer vilka de intervjuade personerna står bakom. Det medför att en viss relevans är säkerställd då personerna är garanterat ämneskunniga och urvalet har genomförts på goda grunder. Vidare valideras informationen genom icke anonyma referenser. Värt att beakta är att anonyma intervjuer, i vissa fall, kunnat

tänkas generera ett annat resultat då diskussioner kunnat genomföras på ett mer öppet och nyanserat vis.

Ytterligare intressanta aspekter gällande intervjuetodiken är ordningsföljden på intervjuerna. Faktum konstateras att varje intervju genererat följdfrågor och en djupare kunskap varför följande intervju, troligen, genomförts med bättre förutsättningar. Vid omvänd ordningsföljd finns både en risk att viktig information tillkommit i allt för sena skeden och omvänt. För att minimera konsekvenserna av en eventuellt ofördelaktig intervjuordning har samtliga intervjuer sammanställts och analyserats före det att huvudkapitlen i rapporten författats.

Vid intervjuerna har samtal skett interaktivt varför ej samma frågor ställts till samtliga intervjuobjekt och varför följdfrågor ställts fritt av författarna. Detta för att öka diskussionens nytta och för att optimera informationsinhämtandet. Gemensamt för ställda frågor är dess relevans och direkta koppling till den formulerade frågeställningen. Ett standardformulär där identiska frågor ställts till samtliga förefaller, utefter anslaget syfte, ej relevant då de olika perspektiven kräver olika frågeställningar.

En bristfällighet i denna studie är att existerande underhållsplaner i de olika bolagen, där komponentindelningar jämförts, ej har granskats. Det resultat som presenteras anger en möjlig koppling mellan underhållsplan och komponentdelning, på grund av den avsaknade analysen saknas rimlighetsgrad i detta fastställande. En rimlighetsgrad som vid tydligare jämförelse ökat avsevärt.

9.7 Framtida studier och vision

De avgränsningar som gjorts i rapporten medger stora möjligheter till vidare studier kring K3 och övriga redovisningsformer. Därtill finns det möjligheter att se vidare utanför segmentet bostäder och bostadslänkande byggnationer. Vidare studier kring komponentindelning och -avskrivning går även att genomföra för äldre byggnationer, alltså byggnader som inte är inom segmentet nyproduktion.

För fortsatta studier finns även möjlighet att studera om det skulle vara aktuellt med ytterligare redovisningskategorier specifika för bland annat bostadsrättsföreningar, koncernbolag och icke noterade börsbolag. Därtill kan en intressant aspekt vara att jämföra K2-regelverket med K3-regelverket för ett företag som har möjlighet att välja regelverk. Därtill finns utrymme och uppslag för att utveckla en programvara som samlat kan hantera; anläggningsregister, skattemässiga- och redovisningsmässiga avskrivningar och indelningar samt underhållsplan.

10 Litteraturförteckning

- Bejrums, H. (1995). *Livscykeleekonomiska kalkyler för byggnader och fastigheter, Meddelande 5:33*. Stockholm: Avdelningen för Bygg- och fastighetsekonomi, Kungliga Tekniska Högskolan.
- Besiktningsterminalen.se. (2015). *Tekniska livslängder för olika byggnadsdelar*. Hämtat från Besiktningsterminalen: www.besiktningsterminalen.se/component/rsticketspro/visa-artikel/10-tekniska-livslangder-for-olika-byggnadsdelar?Itemid=134 2015
- Björn Lundén information. (2015). *Utrangering*. Hämtat från Björn Lundén information: http://www.blinfo.se/ordlista/2013/9/utrangering_7655 2015
- Bokföringsnämnden. (den 01 04 2015). *BFN:s normgivning*. Hämtat från BFN - Bokföringsnämnden: <http://www.bfn.se/bfn/normgivning.aspx> den 13 04 2015
- Bokföringsnämnden. (2012). *Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning och koncernredovisning*. Stockholm: Pautsch, Gunvor.
- Bokföringsnämnden. (den 01 04 2015). *K-projektet*. Hämtat från BFN - Bokföringsnämnden: <http://www.bfn.se/aktuellt/aktuelltprojekt.aspx#kregelverk> 2015
- Borin, L. (2013). *Komponentredovisning inom Partillebo AB - Dokumentation om metod, tillvägagångssätt och effekter*. Partille: Partillebo AB.
- Boverket. (den 20 05 2014). *Under miljonprogrammet byggdes en miljon bostäder*. Hämtat från Boverket: <http://www.boverket.se/sv/samhallsplanering/stadsutveckling/miljonprogrammet/> 2015
- e-conomic. (2015). *Avskrivningar - Vad är avskrivningar?* Hämtat från e-conomic - We simplify accounting: <https://www.e-conomic.se/bokforingsprogram/ordlista/avskrivningar> 2015
- e-conomic. (2015). *Tillgång - Vad är en tillgång?* Hämtat från e-conomic - We simplify accounting: <https://www.e-conomic.se/bokforingsprogram/ordlista/tillgang> 2015
- Holmgren, J., Wallberg, P., & Nordlund, B. (2013). *Komponentredovisning av fastigheter - En vägledning*. Stockholm: SABO AB.
- Lind, H., & Hellström, A. (2011). *Komponentavskrivning i kommuner och landsting*. Stockholm: Sveriges kommuner och landsting (SKL).
- Lyréus, H. (2013). *Den förtida övergången till K3 på Mölndalsbostäder AB - En dokumentation om tillvägagångssätt och effekter*. Mölndal: Mölndalsbostäder AB.
- Markland, B. (2015). *God redovisningssed*. Hämtat från Nationalencyklopedin: www.ne.se/uppslagsverk/encyklopedi/lang/god-redovisningssed den 30 04 2015
- Månsson, J. (2014). *K3-regelverket - allt du behöver veta: PwC*. Hämtat från pwc: <http://www.pwc.se/sv/redovisning/redovisningsregelverket-k3.jhtml> 2015
- Nordlund, B. (2010). *Avskrivningstider för byggnader (bostäder och kontor)*. Fastighetsägarna Sverige.
- Pramhäll, C., & Drefeldt, C. (2013). *En snabbguide i K3 - Nytt regelverk för redovisning*. Hämtat från KPMG - cutting through complexity:

<https://www.kpmg.com/SE/sv/kunskap-utbildning/nyheter-publikationer/Publikationer-2014/Documents/Snabbguide-i-K3.pdf>
2015

Redovisningsrådet. (1999). *RR12 - Materiella anläggningstillgångar*. Stockholm: Redovisningsrådet.

Skatteverket. (2015). *God redovisningssed*. Hämtat från Skatteverket - Rättslig vägledning:

<http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2015.3/3201.html>
ml 2015