



**REDOVISNINGSRÅDET**

MAJ 2002



## SAMMANFATTNING

- 1 RR 24 anger hur förvaltningsfastigheter skall behandlas i redovisningen. Rekommendationen skall tillämpas för räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2003 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.
- 2 Förvaltningsfastigheter definieras som fastigheter (mark eller byggnader – eller del av en byggnad – eller mark med byggnader) som innehas (av ägaren eller av en leasetagare om leasingavtalet klassificerats som en finansiell lease) i syfte att generera hyresinkomster eller värdestegring eller en kombination av dessa snarare än för
  - a) användning i ett företags löpande verksamhet för produktion och tillhandahållande av varor och tjänster eller för administrativa ändamål eller
  - b) försäljning i den löpande verksamheten.
- 3 RR 24 omfattar inte följande:
  - a) Rörelsefastigheter (dvs. fastigheter som används för produktion och tillhandahållande av varor och tjänster eller för administrativa ändamål). Sådana fastigheter redovisas i enlighet med RR 12, Materiella anläggningstillgångar.
  - b) Fastigheter avsedda att säljas. Sådana fastigheter redovisas i enlighet med RR 2, Redovisning av varulager.
  - c) Fastigheter som bebyggs eller exploateras för annat företags räkning eller fastigheter som planeras att användas som förvaltningsfastigheter. Sådana fastigheter redovisas i enlighet med RR 12, Materiella anläggningstillgångar, till dess att arbetena slutförts och fastigheterna övergår till att bli förvaltningsfastigheter. RR 24 gäller emellertid för sådana förvaltningsfastigheter som byggs om för att även fortsättningsvis utgöra förvaltningsfastigheter.
  - d) Hyrda fastigheter om avtalet av leasetagaren klassificerats som ett operationellt leasingavtal.
  - f) Skogsfastigheter och liknande förnyelsebara naturtillgångar.
  - e) Mineraltillgångar, prospekteringsrättigheter för mineraltillgångar, olje- och gasfyndigheter och andra liknande icke-förnyelsebara naturtillgångar.
- 4 Enligt RR 24 skall förvaltningsfastigheter redovisas till anskaffningsvärde med avdrag för ackumulerade avskrivningar och eventuell nedskrivning samt med tillägg för eventuell uppskrivning.
- 5 Upplysning skall lämnas om förvaltningsfastigheternas verkliga värde.
- 6 Bilaga 1 innehåller ett beslutsträd som illustrerar hur ett företag avgör huruvida en fastighet utgör en förvaltningsfastighet och skall redovisas enligt RR 24.



- 7 RR 24 är baserad på IAS 40, Investment Property. Enligt IAS 40 kan ett företag välja mellan att värdera förvaltningsfastigheterna antingen till anskaffningsvärden, med avdrag för avskrivningar, eller till verkliga värden. Enligt ÅRL är endast det första alternativet, anskaffningsvärde, tillåtet, varför de avsnitt i IAS 40 som avser alternativet med verkligt värde, saknar motsvarighet i RR 24.

Innehållsförteckning	Sid
<b>SYFTE</b> _____	7
<b>TILLÄMPNINGSOMRÅDE</b> _____	7
<b>DEFINITIONER</b> _____	8
<b>NÄR SKALL EN FÖRVALTNINGSFASTIGHET REDOVISAS SOM TILLGÅNG I BALANSRÄKNINGEN?</b> _____	10
<b>VÄRDERINGSFRÅGOR I SAMBAND MED ANSKAFFNINGEN</b> _____	10
<b>TILLKOMMANDE UTGIFTER</b> _____	11
<b>VÄRDERING EFTER ANSKAFFNINGSTIDPUNKTEN</b> _____	11
<b>UPPLYSNINGAR OM VERKLIGT VÄRDE</b> _____	11
<b>BERÄKNING AV VERKLIGT VÄRDE</b> _____	12
<b>OM VERKLIGT VÄRDE INTE KAN FASTSTÄLLAS PÅ ETT TILLFÖRLITLIGT SÄTT</b> _____	14
<b>ÄNDRING I ANVÄNDNINGSSOMRÅDET FÖR EN FASTIGHET</b> _____	15
<b>UTRANGERINGAR OCH AVYTTRINGAR</b> _____	15
<b>ÖVRIGA UPPLYSNINGAR</b> _____	16
<b>IKRAFTTRÄDANDE</b> _____	17
<b>JÄMFÖRELSE MED IAS</b> _____	17
<b>BILAGA</b> <b>BESLUTSTRÄD</b> _____	19



# FÖRVALTNINGSFASTIGHETER

*De avsnitt i denna rekommendation som är skrivna med fet kursiv stil innehåller rekommendationens huvudprinciper. De skall läsas i sammanhang med den förklarande texten, som är skriven med normalt typsnitt och i sammanhang med Förord till Redovisningsrådets rekommendationer. Där framgår bl.a. att rekommendationerna inte behöver tillämpas på oväsentliga poster.*

*De siffror som anges i vänsterkolumnen hänvisar till paragrafer i IAS 40, Investment Properties.*

## SYFTE

Syftet med denna rekommendation är att ange hur förvaltningsfastigheter skall behandlas i redovisningen.

## TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

- 1 *Denna rekommendation skall tillämpas vid redovisning av förvaltningsfastigheter.* **1**
- 2 Rekommendationen (RR 24) behandlar bland annat redovisningen av en förvaltningsfastighet för en leasetagare när leasingavtalet klassificerats som en finansiell lease samt för en leasegivare när leasingavtalet klassificerats som ett operationellt leasingavtal. RR 24 behandlar inte andra punkter i RR 6, Leasingavtal, som exempelvis
  - a) hur ett företag avgör om ett leasingavtal skall klassificeras som en finansiell eller operationell lease,
  - b) hur en leasegivare skall redovisa leaseavgifter hänförliga till en förvaltningsfastighet (se också RR 11, Intäkter),
  - c) värderingen av förvaltningsfastigheter för en leasetagare när leasingavtalet klassificerats som operationellt,
  - d) värderingen av förvaltningsfastigheter för en leasegivare när leasingavtalet klassificerats som finansiellt,
  - e) redovisning av sale-leasebackavtal samt
  - f) vilken information som skall lämnas om finansiella och operationella leasingavtal.
- 3 RR 24 skall inte tillämpas på
  - a) skogsfastigheter och liknande förnyelsebara tillgångar eller
  - b) mineraltillgångar, prospekteringsrättigheter för mineraltillgångar, olje- och gasfyndigheter och andra liknande icke-förnyelsebara naturtillgångar.

## DEFINITIONER

- 4 *Följande termer används i denna rekommendation med den innebörd som anges nedan:*

4

Förvaltningsfastigheter är fastigheter (mark eller en byggnad - eller del av en byggnad - eller båda) som innehas (av ägaren eller av en leasetagare om leasingavtalet klassificerats som en finansiell lease) i syfte att generera hyresinkomster eller värdestegring eller en kombination av dessa snarare än för

- a) användning i ett företags verksamhet för produktion och tillhandahållande av varor och tjänster eller för administrativa ändamål
- b) försäljning i den löpande verksamheten.

Rörelsefastigheter är fastigheter som innehas (av ägaren, eller av en leasetagare om leasingavtalet klassificerats som en finansiell lease) för produktion och tillhandahållande av varor och tjänster eller för administrativa ändamål.

Verkligt värde är det belopp till vilket en tillgång eller en skuld skulle kunna överlåtas mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs.

Anskaffningsvärde är det belopp som betalats för en tillgång vid anskaffningen eller det verkliga värdet av vad som erlagts på annat sätt vid anskaffningen.

Redovisat värde är det värde som en tillgång redovisas till i balansräkningen.

- 5 Förvaltningsfastigheter innehas i syfte att generera hyresintäkter eller värdestegring eller en kombination av dessa. Därför ger förvaltningsfastigheter upphov till kassaflöden som i stort sett är oberoende av andra tillgångar som ett företag äger. Detta skiljer förvaltningsfastigheter från rörelsefastigheter. Fastigheter som används för produktion och tillhandahållande av varor och tjänster eller för administrativa ändamål ger upphov till kassaflöden som är hänförliga inte enbart till fastigheten, utan också till andra tillgångar som används i produktionen. Redovisningen av sådana fastigheter behandlas i RR 12, Materiella anläggningstillgångar.

5

- 6 Följande är exempel på förvaltningsfastigheter:

6

- a) Mark som innehas för att ge en långsiktig värdestegring snarare än för en snar försäljning i den löpande verksamheten.
- b) Mark som innehas för en för tillfället obestämd användning. (Om företaget har bestämt att det inte har för avsikt att utnyttja marken för den egna verksamheten eller för en snar försäljning anses syftet med innehavet vara att ge en långsiktig värdestegring).
- c) Byggnader som ägs av företaget (som företaget innehar i sin egenskap av leasetagare om leasingavtalet klassificerats som en finansiell lease) och som hyrs ut enligt ett eller flera operationella leasingavtal.
- d) Outhyrda byggnader som innehas för att hyras ut.



- 7 Följande är exempel på fastigheter som inte är förvaltningsfastigheter: **7**
- a) Fastigheter som innehas för försäljning i den löpande verksamheten, i förekommande fall efter ombyggnad (se RR 2, Redovisning av varulager). Exempel kan vara fastigheter som köpts in uteslutande för att säljas inom en snar framtid, eller för att vidareförädlas före försäljningen.
  - b) Fastigheter som bebyggs eller exploateras för annat företags räkning (se RR 10, Entreprenader och liknande uppdrag).
  - c) Rörelsefastigheter (se RR 12, Materiella anläggningstillgångar), däribland fastigheter som är avsedda att utnyttjas av ägaren i framtiden, fastigheter som används av de anställda (oavsett om de betalar marknadshyror eller inte) och rörelsefastigheter som ägaren beslutat att avhända sig.
  - d) Fastigheter som bebyggs eller exploateras för framtida användning som förvaltningsfastigheter. Upplysning om verkligt värde för sådana fastigheter skall lämnas först när arbetena är slutförda och fastigheterna övergår till att bli förvaltningsfastigheter. Verkligt värde skall emellertid anges för förvaltningsfastigheter som byggs om för att också efter ombyggnaden användas som förvaltningsfastigheter (se punkt 46).
- 8 Vissa fastigheter består av en del som innehas för att generera hyresintäkter eller värdestegring och en annan del som är avsedd att användas i den egna verksamheten. Om delarna kan säljas var för sig (eller leasas ut separat enligt finansiella leasingavtal), redovisas delarna var för sig. Om delarna inte kan säljas var för sig, utgör fastigheten en förvaltningsfastighet, endast om en obetydlig del utnyttjas av företaget i den egna verksamheten. **8**
- 9 I vissa fall förekommer att ett företag erbjuder andra tjänster åt dem som utnyttjar företagets fastigheter. I dessa fall utgör fastigheten en förvaltningsfastighet om tjänsterna svarar för en obetydlig del av det totala arrangementet. Ett exempel är när ägaren av en kontorsfastighet erbjuder hyresgästerna övervakning och löpande underhåll. **9**
- 10 I andra fall kan tjänsterna utgöra en väsentlig del av kontraktet. Ett exempel är när ett företag äger och driver ett hotell. I detta fall är de tjänster som erbjuds hotellgästerna en väsentlig del av helheten. Därför klassificeras en hotellfastighet, i vilken ägaren själv driver hotellverksamheten, som en rörelsefastighet och inte som en förvaltningsfastighet. **10**
- 11 Ibland kan det vara svårt att avgöra om de tjänster som erbjuds är så väsentliga att en fastighet inte utgör en förvaltningsfastighet. Sålunda kan ägaren av en hotellfastighet ibland överlåta till andra att utföra vissa tjänster. Villkoren för sådana överlåtelser kan skilja sig väsentligt åt. Ett ytterlighetsfall är att ägaren, i praktiken, bara är en passiv investerare. Ett annat ytterlighetsfall är när ägaren bara överlåtit vissa rutinuppgifter och själv står för större delen av de risker, som är förknippade med att de kassaflöden som hotellverksamheten genererar varierar. **11**

- 12 Huruvida en fastighet utgör en förvaltningsfastighet är en bedömningsfråga. Företag måste fastställa kriterier för att kunna tillämpa definitionen av en förvaltningsfastighet och vägledningen i punkterna 5 till 11 ovan, på ett konsekvent sätt. Enligt punkt 54 a skall ett företag redovisa vilka dessa kriterier är när klassificeringen är svår att göra. **12**
- 13 Enligt RR 6, Redovisning av leasingavtal, skall en leasetagare inte redovisa en fastighet som tillgång om leasingavtalet klassificerats som operationellt. Därför redovisas inte sådana leasingavtal som förvaltningsfastigheter. **13**
- 14 Det förekommer att ett företag äger fastigheter som hyrs ut till, och utnyttjas av, ett annat koncernföretag. En sådan fastighet utgör inte en förvaltningsfastighet i koncernredovisningen, eftersom fastigheten ur koncernens synvinkel är en rörelsefastighet. I det företag som äger fastigheten kan emellertid fastigheten utgöra en förvaltningsfastighet, om förutsättningarna i punkt 4 är uppfyllda. **14**

## **NÄR SKALL EN FÖRVALTNINGSFASTIGHET REDOVISAS SOM TILLGÅNG I BALANSRÄKNINGEN?**

- 15 *En förvaltningsfastighet skall redovisas som tillgång i balansräkningen när* **15**
- *det är sannolikt att den framtida ekonomiska nytta som är förknippad med innehavet kommer att komma företaget till del och*
  - *anskaffningsvärdet för fastigheten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.*
- 16 När ett företag tar ställning till huruvida en förvaltningsfastighet uppfyller det förstnämnda kriteriet för att redovisas som tillgång i balansräkningen, måste företaget göra en bedömning, på basis av tillgängligt material när fastigheten redovisas som tillgång för första gången, av sannolikheten för att det skall få del av den framtida ekonomiska nyttan. Det andra kriteriet är vanligtvis uppfyllt eftersom förvärvspriset, och därmed anskaffningsvärdet, framgår av köpekontraktet. **16**

## **VÄRDERINGSFRÅGOR I SAMBAND MED ANSKAFFNINGEN**

- 17 *En förvaltningsfastighet tas vid förvärvet upp i balansräkningen till anskaffningsvärde. Transaktionskostnader skall inräknas i anskaffningsvärdet.* **17**
- 18 Anskaffningsvärdet för en fastighet utgörs av inköpspriset samt kostnader som är direkt hänförliga till inköpet. Exempel på kostnader som är direkt hänförliga till ett inköp är kostnader för juridiska tjänster, lagfartsavgifter och liknande skatter/avgifter samt andra transaktionskostnader. **18**

- 19 Anskaffningsvärdet för en förvaltningsfastighet som ägaren själv låtit uppföra utgörs av kostnaderna vid den tidpunkt då alla arbeten slutförts. Fram till den tidpunkten redovisas fastigheten i enlighet med RR 12, Materiella anläggningstillgångar. När alla arbeten är slutförda övergår fastigheten till att bli en förvaltningsfastighet och RR 24 är då tillämplig (se punkt 46e). **19**
- 20 Anskaffningsvärdet för en förvaltningsfastighet inkluderar inte kostnader för igångsättning (för så vitt dessa inte är nödvändiga för att fastigheten skall kunna utnyttjas för sitt ändamål), förluster fram till den tidpunkt då fastigheten uppnått planerad uthyrningsnivå eller en övernormal förbrukning av material, arbetstid eller andra resurser i samband med uppförandet eller exploateringen. **20**
- 21 Om betalningen för en förvaltningsfastighet senareläggs, utgörs anskaffningsvärdet av nuvärdet av betalningen. Skillnaden mellan detta belopp och den nominella köpeskillingen redovisas som en räntekostnad under kreditperioden. **21**

## **TILLKOMMANDE UTGIFTER**

- 22 *Tillkommande utgifter avseende en förvaltningsfastighet skall läggas till det redovisade värdet för fastigheten ifråga om det är sannolikt att den ekonomiska nytta som är förknippad med fastigheten förbättras i förhållande till den nivå som gällde då den ursprungligen anskaffades. Alla andra tillkommande utgifter skall redovisas som kostnader i den period de uppkommer.* **22**
- 23 Avgörande för om utgifter efter förvärvet av en förvaltningsfastighet skall redovisas som kostnader eller ingå i anskaffningsvärdet är de överväganden som gjorts vid förvärvet. Om företaget redan vid förvärvet åtagit sig eller beslutat att inom en snar framtid ta på sig utgifter som är nödvändiga för att tillgången skall kunna utnyttjas för sitt ändamål skall utgifterna inräknas i tillgångens anskaffningsvärde. En förutsättning är dock att utgifterna sammantaget uppgår till ett väsentligt belopp och att de har påverkat köpeskillingen. Exempel är utgifter för renovering av en byggnad med ett vid förvärvet känt renoveringsbehov. **23**

## **VÄRDERING EFTER ANSKAFFNINGSTIDPUNKTEN**

- 24 *Efter anskaffningstidpunkten skall en förvaltningsfastighet värderas med tillämpning av RR 12, Materiella anläggningstillgångar, dvs. till anskaffningsvärde med avdrag för ackumulerade avskrivningar och eventuell nedskrivning samt med tillägg för eventuell uppskrivning.* **24**

## **UPPLYSNING OM VERKLIGT VÄRDE**

- Ett företag skall lämna upplysning om verkligt värde på sina förvaltningsfastigheter.* **25**

- 26 Det är önskvärt, men inte nödvändigt, att det verkliga värdet fastställs med utgångspunkt från en värdering gjord av oberoende värderingsmän med erkända kvalifikationer och med aktuella kunskaper i värdering av fastigheter av den typ och med det läge som är föremål för värdering. **26**

## **BERÄKNING AV VERKLIGT VÄRDE**

- 29 Det verkliga värdet på en förvaltningsfastighet är vanligen marknadsvärdet. Verkligt värde fastställs som det mest sannolika pris som kan erhållas på marknaden på balansdagen inom ramen för definitionen av verkligt värde. Det är det bästa pris som säljaren kan räkna med att erhålla och det mest fördelaktiga pris som köparen kan påräkna. Faktorer som en ovanlig finansiering, sale-leaseback avtal eller särskilda villkor som utlovats av personer med anknytning till transaktionen, får inte tillåtas påverka bedömningen av det verkliga värdet. **27**
- 30 Det verkliga värdet fastställs utan hänsyn tagen till transaktionskostnader i samband med en avyttring. **28**
- 31 *Det verkliga värdet skall baseras på det aktuella marknadsläget på balansdagen, och inte på vad som gällt tidigare eller kan förväntas gälla senare.* **29**
- 32 Bedömningen av verkligt värde knyts alltid till en specifik tidpunkt. Eftersom marknadsförhållandena kan förändras, kan en bedömning av marknadsvärdet visa sig vara felaktig eller missvisande vid en annan tidpunkt. Definitionen av verkligt värde utgår också från att parterna fullgör sina respektive prestationer samtidigt, utan möjlighet att göra en sådan omförhandling av priset som skulle kunna aktualiseras, om tidpunkterna för tillträde och för genomförande av avtalet skiljer sig åt. **30**
- 33 Det verkliga värdet återspeglar bland annat inkomster från löpande hyresavtal och rimliga antaganden om hur marknaden bedömer utvecklingen av nivån på framtida hyresavtal. **31**
- 34 I definitionen av verkligt värde görs en hänvisning till "kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs". I detta sammanhang innebär "kunniga" att både köparen och säljaren är rimligt informerade om den aktuella fastigheten, dess nuvarande och möjliga användningsområde och om marknadsläget på balansdagen. **32**
- 35 En intresserad köpare har ett intresse av att köpa, men är inte tvingad att köpa. En sådan köpare är varken överdrivet angelägen eller beredd att köpa till varje pris. En sådan köpare är också en köpare som tar hänsyn till det faktiska läget på fastighetsmarknaden, snarare än en tänkt marknad, som man inte kan visa existerar. Den tänkte köparen betalar inte ett högre pris än vad marknaden kräver. Den nuvarande ägaren till fastigheten ingår bland dem som utgör marknaden. **33**

- 36 En intresserad säljare är varken överdrivet angelägen eller tvingad att sälja till varje pris, men är heller inte beredd att avvakta ett högre pris, som inte framstår som realistiskt under de aktuella marknadsförutsättningarna. En intresserad säljare är beredd att sälja sin fastighet till det bästa pris som kan uppnås på marknaden med ett normalt försäljningsarbete, oavsett prisnivån. Hur den verkliga ägaren till fastigheten resonerar saknar betydelse, eftersom bedömningen utgår från en hypotetisk säljare. **34**
- 37 Uttrycket "normalt försäljningsarbete" innebär att fastigheten marknadsförs på ett sätt som kan förväntas leda till att den betingar högsta möjliga pris. Hur lång tid som avsätts för att finna rätt köpare kan variera med hänsyn till marknadsförutsättningarna, men tidsperioden måste vara tillräckligt lång för att ett rimligt antal tänkbara köpare skall bli medvetna om försäljningen. Denna tidsperiod antas ligga före balansdagen. **35**
- 38 Definitionen av verkligt värde utgår från att parterna är oberoende av varandra. Innebörden av detta är att parterna inte har en sådan intressegemenskap att ett överenskommet pris framstår som föga karakteristiskt för marknaden. Transaktionen förutsätts äga rum mellan parter som är oberoende av varandra och som var och en agerar utifrån sina intressen. **36**
- 39 Den bästa bedömningen av ett verkligt värde utgår från aktuella priser på en aktiv marknad för likartade fastigheter, med samma läge och i samma skick, och som är föremål för likartade hyresavtal och andra avtal. Om dessa förutsättningar inte är uppfyllda, är det viktigt att företaget gör en utvärdering av vad skillnader beträffande fastigheternas art, läge och skick samt villkoren i hyresavtal och andra avtal betyder. **37**
- 40 I avsaknad av aktuella priser på en aktiv marknad beaktar företaget uppgifter av skilda slag, inklusive följande: **38**
- Aktuella priser på en aktiv marknad för fastigheter av annat slag, med annat läge och i annat skick eller som omfattas av hyresavtal av annat slag eller andra avtal, vilka justerats med hänsyn till dessa skillnader.
  - Senaste priser på mindre aktiva marknader efter det att justeringar gjorts för att beakta eventuella förändringar i marknaden som skett sedan de senaste transaktionerna.
  - Nuvärdet av uppskattade framtida betalningsströmmar. Sådana uppskattningar baseras på villkoren i existerande hyresavtal och andra avtal och, om möjligt, på externa faktorer såsom aktuella marknadshyror för liknande fastigheter med samma läge och i samma skick. Som diskonteringsränta används en räntesats som återspeglar marknadens bedömning av osäkerheten i storleken av, och tidpunkten för, framtida betalningar.
- 41 Informationen från de olika informationskällor som nämns i punkt 38 ovan kan i vissa fall leda till skilda bedömningar av en fastighets verkliga värde. I sådana fall gör företaget en analys av orsakerna till skillnaderna för att på så sätt komma fram till det mest sannolika värdet inom ett förhållandevis snävt intervall av rimliga värden. **39**

- 42 I undantagsfall är det uppenbart att, när ett företag förvärvar en förvaltningsfastighet (eller efter det att en förvaltningsfastighet färdigställts, byggts om, etc.), intervallet för rimliga värden är så stort och svårigheterna att bedöma sannolikheten för olika utfall så stora, att en uppgift om ett verkligt värde saknar mening. Detta är i så fall ett uttryck för att det verkliga värdet på fastigheten inte kan fastställas på ett tillförlitligt sätt (se punkt 44). **40**
- 43 Det verkliga värdet skiljer sig från nyttjandevärdet såsom det definieras i RR 17, Nedskrivningar. Verkligt värde återspeglar kunskaper och bedömningar hos aktörer på marknaden, liksom faktorer som har betydelse för ekonomin i sin helhet. Nyttjandevärdet, däremot, utgår från det enskilda företagets kunskaper och uppskattningar, liksom företagsspecifika faktorer som inte behöver gälla för företag i allmänhet. Det innebär, bland annat, att det verkliga värdet inte återspeglar följande: **41**
- a) Mervärde på grund av att fastigheten ingår i en portfölj av fastigheter i olika lägen.
  - b) Synergier mellan en förvaltningsfastighet och andra tillgångar.
  - c) Legala rättigheter och skyldigheter som bara gäller den aktuella ägaren.
  - d) Skatteförmåner eller skattebelastningar som bara gäller den aktuella ägaren.
- 44 När företaget fastställer det verkliga värdet på en förvaltningsfastighet är det viktigt att undvika en dubbelräkning av sådana tillgångar och skulder som särredovisas i balansräkningen. Det innebär exempelvis följande: **42**
- a) Hissar, luftkonditioneringsanläggningar och liknande, utgör ofta integrerade delar av en byggnad och ingår därför som en del av förvaltningsfastigheten, snarare än som enskilda materiella anläggningstillgångar.
  - b) Om ett kontor hyrs ut möblerat, ingår normalt värdet av möblerna i det verkliga värdet av kontoret eftersom hyresinkomsterna avser det möblerade kontoret.
  - c) Förutbetalda eller upplupna hyresinkomster ingår inte i det verkliga värdet eftersom de redovisas som separata skulder respektive tillgångar.
- 45 Det verkliga värdet på en förvaltningsfastighet återspeglar varken framtida investeringar i syfte att förbättra fastigheten eller framtida fördelar till följd av sådana investeringar. **43**

## **OM VERKLIGT VÄRDE INTE KAN FASTSTÄLLAS PÅ ETT TILLFÖRLITLIGT SÄTT**

- 47 *RR 24 utgår ifrån antagandet att, om inget annat kan visas, ett företag löpande kan fastställa ett tillförlitligt verkligt värde på sina förvaltningsfastigheter. I undantagsfall kan det emellertid vara uppenbart att det vid ett förvärv av en förvaltningsfastighet (eller efter det att en förvaltningsfastighet färdigställts, byggts om etc.) inte går att på ett tillförlitligt sätt fortlöpande fastställa verkligt värde på fastigheten. Detta inträffar när, och endast när, jämförbara marknadstransaktioner är ovanliga och andra metoder för att fastställa ett verkligt värde (exempelvis baserade på nuvärdesberäkningar) inte är tillgängliga.* **44**



- 48 I de undantagsfall när ett företag, av skäl som angetts i punkt 44 ovan, inte kan uppskatta ett verkligt värde på en förvaltningsfastighet, lämnar företaget ändå upplysningar om det verkliga värdet på övriga förvaltningsfastigheter. **45**

## **ÄNDRING I ANVÄNDNINGSMÅLET FÖR EN FASTIGHET**

- 51 *Omklassificeringen av en fastighet till att vara, eller inte längre vara, förvaltningsfastighet skall göras när en ändring sker i användningsområdet för en fastighet som tar sig uttryck i att* **46**
- a) *en förvaltningsfastighet övergår till att användas som rörelsefastighet. I detta fall skall fastigheten omklassificeras till rörelsefastighet,*
  - b) *arbete inleds på att bygga om förvaltningsfastigheten med sikte på försäljning. I detta fall skall fastigheten omklassificeras till lagertillgång,*
  - c) *en rörelsefastighet övergår till att användas som förvaltningsfastighet. I detta fall skall fastigheten omklassificeras till förvaltningsfastighet,*
  - d) *ägaren tecknar ett operationellt leasingavtal med en utomstående part avseende en fastighet som redovisas som lagertillgång. I detta fall skall fastigheten omklassificeras till förvaltningsfastighet,*
  - e) *arbetet har slutförts på en rörelsefastighet som varit föremål för byggnation eller exploatering. I detta fall skall fastigheten omklassificeras till förvaltningsfastighet.*

- 52 Av punkt 46 b ovan framgår att en förvaltningsfastighet övergår till att bli en lagertillgång endast om det skett en förändring i sättet på vilket fastigheten används, vilket tagit sig uttryck i att arbete inletts på att bygga om fastigheten med sikte på försäljning. När ett företag fattar beslut om att avyttra en förvaltningsfastighet utan ombyggnad, utgör fastigheten inte en lagertillgång utan kvarstår som en förvaltningsfastighet fram till dess att den sålts. I det fall ett företag börjar bygga om en förvaltningsfastighet, med avsikt att fastigheten även fortsättningsvis skall utgöra en förvaltningsfastighet, sker ingen omklassificering utan fastigheten kvarstår som förvaltningsfastighet under ombyggnaden. **47**

## **UTRANGERINGAR OCH AVYTTRINGAR**

- 60 *En förvaltningsfastighet upphör att redovisas som tillgång i samband med att den avyttras eller när den slutgiltigt tas ur bruk och det bedöms att den inte kommer att betinga något värde i samband med en framtida avyttring.* **48**
- 61 Med att en förvaltningsfastighet avyttras avses i denna rekommendation att företaget avhänder sig fastigheten antingen genom en försäljning eller genom att den hyrs ut enligt ett finansiellt leasingavtal. När företaget fastställer tidpunkten för avyttringen skall kriterierna i RR 11, Intäkter, inklusive vägledningen i bilaga 1, tillämpas. Om avyttringen skett genom att ett finansiellt leasingavtal ingåtts eller om fastigheten omfattas av ett sale-leasebackavtal tillämpas RR 6, Redovisning av leasingavtal. **49**

- 62 *Vinst eller förlust till följd av en utrangering eller avyttring av en förvaltningsfastighet utgörs av skillnaden mellan vad som erhållits från avyttringen och redovisat värde och redovisas som intäkt eller kostnad i resultaträkningen (för så vitt inte RR 6, Redovisning av leasingavtal, föreskriver något annat när avyttringen skett i form av ett sale-leaseback-avtal).* **50**
- 63 Den betalning som erhålls i samband med avyttringen av en förvaltningsfastighet redovisas till verkligt värde. Det innebär, bland annat, att om betalningen senareläggs skall den redovisas till sitt nuvärde. Skillnaden mellan detta belopp och ersättningens nominella belopp redovisas som en ränteintäkt i enlighet med RR 11, Intäkter, under kredittiden. **51**
- 64 Om säljaren har kvar några åtaganden efter avyttringen av en förvaltningsfastighet skall dessa redovisas i enlighet med RR 16, Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar. **52**

## **ÖVRIGA UPPLYSNINGAR**

- 65 Förutom de upplysningar som skall lämnas enligt punkt 25 och punkterna 54-56 skall företaget också lämna de upplysningar som framgår av RR 6:99, Leasingavtal. Enligt RR 6 skall ägaren av en förvaltningsfastighet lämna vissa upplysningar om leasingavtal som klassificerats som operationella. RR 6:99 föreskriver också att företag som leasar en fastighet enligt ett finansiellt leasingavtal, skall lämna vissa upplysningar om detta avtal liksom också om eventuella operationella leasingavtal som det har ingått. **53**
- 66 *Ett företag skall lämna upplysning om följande:* **54**
- Vilka kriterier som företaget använt för att skilja förvaltningsfastigheter från rörelsefastigheter eller från fastigheter som är avsedda att säljas i de fall gränsdragningen är svår att göra (se punkt 12).*
  - Vilka metoder som använts och vilka antaganden som gjorts när företaget fastställt verkliga värden på sina förvaltningsfastigheter. Här i inbegrips om uppgifterna om verkliga värden stöds av faktiska transaktioner eller om de baserats mer på andra faktorer (vilka i så fall skall anges) på grund av fastighetens speciella förhållanden eller i avsaknad av faktiska transaktioner.*
  - I vilken utsträckning som det verkliga värdet på förvaltningsfastigheter baseras på värderingar av oberoende värderingsmän med erkända kvalifikationer och med aktuella kunskaper i värdering av fastigheter av den typ och med det läge som är aktuellt. Om värderingen inte har baserats på sådana värderingar skall detta anges.*
  - De belopp som avser förvaltningsfastigheter och som påverkat periodens resultat i form av*
    - hyresintäkter,*
    - direkta kostnader (inklusive kostnader för reparationer och underhåll) för de förvaltningsfastigheter som genererat hyresintäkter under perioden samt*



- *direkta kostnader (inklusive kostnader för reparationer och underhåll) för de förvaltningsfastigheter som inte genererat hyresintäkter under perioden.*
  - e) *Förekomst och belopp avseende begränsning i rätten att sälja en förvaltningsfastighet eller att disponera hyresintäkterna och försäljningslikviden.*
  - f) *Väsentliga avtalsenliga åtaganden att köpa, uppföra eller att förädla en förvaltningsfastighet eller för att utföra reparationer, underhåll eller förbättringar.*
- 67 *Förutom de krav på upplysningar som anges i punkterna 25 och 54, skall ett företag också lämna de upplysningar som anges i punkterna 38–43 i RR 12, Materiella anläggningstillgångar. Enligt punkt 40 i RR 12 skall ett företag lämna upplysning om årets investeringar. RR 24 kräver att företaget delar upp beloppet så att inköp redovisas skilt från sådana tillkommande utgifter som redovisats som tillgång enligt punkt 14 i RR 12.* **55**
- 68 *I sådana undantagsfall som beskrivs i punkt 44 och som innebär att företaget inte kan lämna upplysningar om ett tillförlitligt verkligt värde på en förvaltningsfastighet skall företaget lämna* **56**
- *en beskrivning av fastigheten,*
  - *en förklaring till varför det verkliga värdet inte kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt samt*
  - *om möjligt, ett intervall inom vilket det är högst sannolikt att det verkliga värdet ligger.*

## **IKRAFTTRÄDANDE**

Denna rekommendation skall tillämpas för finansiella rapporter som avser räkenskapsår som påbörjas från och med den 1 januari 2003. Tidigare tillämpning uppmuntras.

**57**

## **JÄMFÖRELSE MED IAS**

Denna rekommendation (RR 24) överensstämmer med IAS 40, Investment Property med följande undantag:

**58**

- IAS 40 ger företaget ett val mellan att värdera förvaltningsfastigheterna i balansräkningen till verkliga värden eller till anskaffningsvärden med avdrag för avskrivningar. Som framgår av punkt 24 i RR 24 skall förvaltningsfastigheter värderas med tillämpning av RR 12, Materiella anläggningstillgångar. ÅRL tillåter inte att fastigheter värderas till verkligt värde i balansräkningen. De avsnitt i IAS 40 som förutsätter att företag valt alternativet med verkligt värde saknar därför motsvarighet i RR 24 och i vissa fall har texten omarbetats. Det gäller p. 24–28, 46–47, 49, 50, 53–59, 65, 67–68 samt 70–73. Vidare innebär hänvisningen till RR 12 att värdet av en förvaltningsfastighet kan skrivas upp trots att detta inte är förenligt med IAS 40.

I punkt 55 görs en hänvisning till upplysningskraven i punkterna 38–43 i RR 12. Dessa är på några punkter mer långtgående än de krav som ställs i IAS 40.

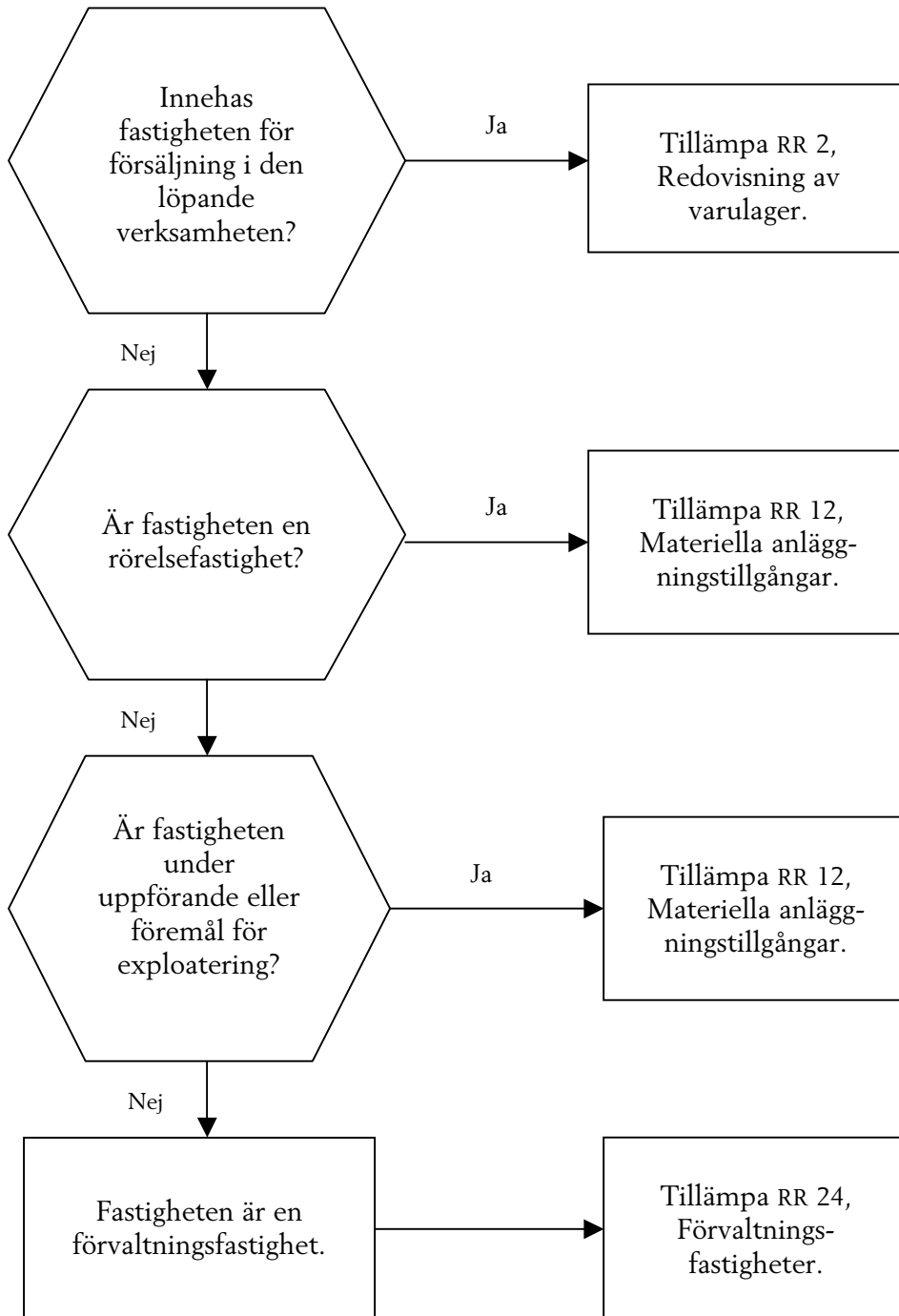


- IAS 40 ersätter delar av IAS 25, Accounting for Investments. Eftersom Redovisningsrådet inte gett ut någon rekommendation baserad på IAS 25 saknas motsvarighet i RR 24 till hänvisningen till IAS 25 i IAS 40, p. 75.
- RR 24 träder i kraft den 1 januari 2003 medan IAS 40 skall tillämpas för räkenskapsår som påbörjas 1 januari 2001 eller senare.

## BILAGA BESLUTSTRÄD

Syftet med beslutsträdet i denna bilaga är att översiktligt ange vilka rekommendationer som är tillämpliga på skilda typer av fastigheter.

Bilagan skall läsas tillsammans med rekommendationen och är inte en del av den.





© **Copyright Redovisningsrådet 2002**

Innehållet i denna publikation är skyddat enligt lagen om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Mångfaldigande, helt eller delvis, utan Redovisningsrådets medgivande är förbjudet.

## **REDOVISNINGSRÅDET**

Box 6417 • 113 82 STOCKHOLM  
TFN 08 506 112 75 • FAX 08 32 12 50  
[www.redovisningsradet.se](http://www.redovisningsradet.se)