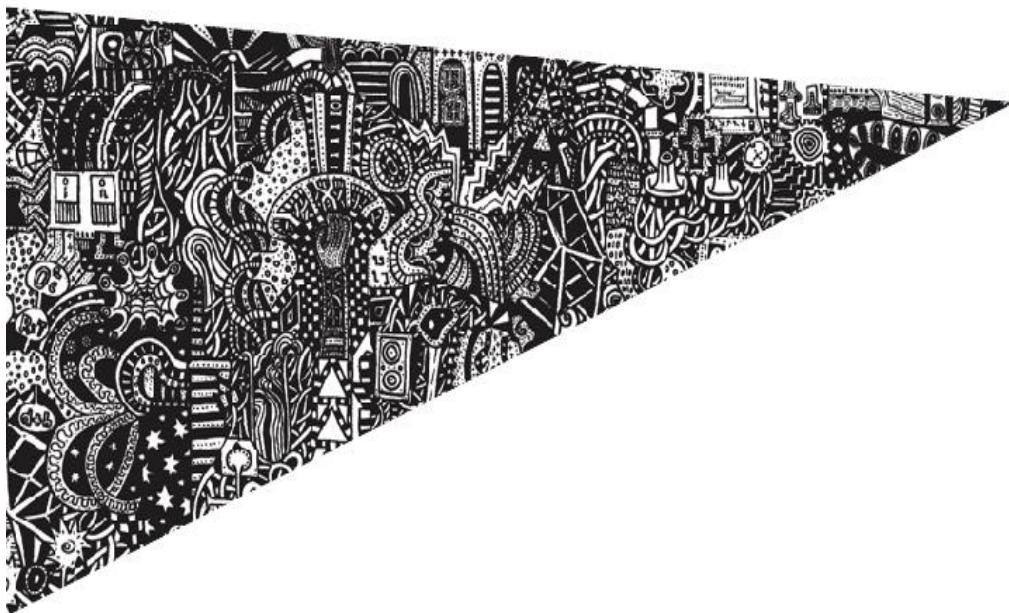


# Anskaffningsvärden i elnätsverksamhet

29 mars 2010

Slutrapport



## Innehållsförteckning

<b>1. Inledning</b> .....	<b>2</b>
1.1. Bakgrund .....	2
1.2. El:s frågeställning .....	2
<b>2. Gällande regelverk kopplat till uppdraget</b> .....	<b>3</b>
<b>3. Fråga 1</b> .....	<b>4</b>
3.1. Energimarknadsinspektionens frågeställning .....	4
3.2. Beskrivning av aktuellt regelverk.....	4
3.3. Ernst & Youngs bedömning .....	4
<b>4. Fråga 2</b> .....	<b>6</b>
4.1. Energimarknadsinspektionens frågeställning .....	6
4.2. Beskrivning av aktuellt regelverk.....	6
4.3. Ernst & Youngs bedömning .....	6
<b>5. Fråga 3</b> .....	<b>8</b>
5.1. Energimarknadsinspektionens frågeställning .....	8
5.2. Beskrivning av aktuellt regelverk.....	8
5.3. Ernst & Youngs bedömning .....	8
<b>6. Fråga 4</b> .....	<b>10</b>
6.1. Energimarknadsinspektionens frågeställning .....	10
6.2. Beskrivning av aktuellt regelverk.....	10
6.3. Ernst & Youngs bedömning .....	11

## 1. Inledning

### 1.1. Bakgrund

Ernst & Young har sedan 2009 ett ramavtal med Energimarknadsinspektionen (EI) gällande tjänster inom energi- och energimarknadsområdet.

Baserat på ett avrop har vi fått ett ”uppdrag som avser anskaffningsvärden i elnätverksamhet.” (Dnr 17-10-100355).

Uppdraget har utförts genom att följa upp ett antal frågeställningar som EI ställt genom intervjuer med två Elnätsföretag och analys av befintlig redovisningslagstiftning och normgivning kopplat till frågeställningarna.

Kopplat till respektive fråga kommer EY redogöra för tillämplig lagstiftning och normgivning samt vår bedömning.

Uppdraget kommer att rapporteras i en skriftlig sammanställning och en kortfattad rapport (denna).

### 1.2. EI:s frågeställning

Uppdraget är att

1. ”Utreda vilka krav som ska ställas på elnätsföretag avseende innehav och dokumentation av anskaffningsvärden för anläggningstillgångar utifrån befintliga redovisningsmässiga principer. Det ska särskilt belysas hur anskaffningsvärden ska hanteras av nätföretagen vid överlåtelse av bolag eller inkråm.”
2. Utreda och föreslå vilka krav EI bör ställa på nätföretagen avseende verifiering av anskaffningsvärden. När anskaffningsvärden ligger till grund för värdering av kapitalbasen är det rimligt att EI ställer vissa krav på företaget att på anfordran verifiera anskaffningsvärden. I uppdraget ingår därför att lämna förslag på vilka verifikat som EI bör kunna kräva samt förslag på hur en praktisk tillsyn av anskaffningsvärden kan gå till.
3. Utreda och föreslå hur EI ska hantera att vissa nätföretag har anskaffningsvärden endast för en grupp av anläggningar redovisade i sitt anläggningsregister.
4. Formulera generella riktlinjer för vilka kostnader vid förvärv eller tillverkning av en anläggningstillgång (t.ex. i form av projektering, maskiner, material, arbete m.m.) som ska ingå i ett anskaffningsvärde om gällande redovisningsprinciper tillämpas.

## 2. Gällande regelverk kopplat till uppdraget

Svensk redovisningslagstiftning

- Årsredovisningslagen (1995:1554) 4 kap 3§ om anskaffningsvärde för anläggningstillgångar
- Bokföringslagen (1999:1078) 5 kap om löpande bokföring och verifikationer

Kompletterande normgivning

- Bokföringsnämndens vägledning med BFNAR (Bokföringsnämndens allmänna råd) 2001:3 Redovisning av materiella anläggningstillgångar
- Redovisningsrådets rekommendation RR12 Materiella anläggningstillgångar
- Bokföringsnämndens uttalande med BFNAR 2003:1 Anläggningsregister

Förordning (1995:1145) om redovisning av nätverksamhet

Utgångspunkt med referens till Förordning (1995:1145) om redovisning av nätverksamhet är att nätföretag tillämpar god redovisningssed som den tillämpas av aktiebolag.

- Tillämpning av RR12 kan inte krävas då det finns vägledning i BFNAR 2001:3
- Förordning 1995:1145 hänvisar till god redovisningssed vad gäller anläggningsregister vilket innebär att BFNAR 2003:1 är tillämplig.

Närings- och teknikutvecklingsverkets föreskrifter och allmänna råd (NUTFS1998:1)

- Utgiven med stöd i Förordning (1995:1145)
- Anger bland annat hur nätföretagen ska specificera eldistributionsanläggningar och mätare i Årsrapporten
- Utgör föreskrifter och allmänna råd utöver god redovisningssed.

### 3. Fråga 1

#### 3.1. Energimarknadsinspektionens frågeställning

Utreda vilka krav som ska ställas på elnätsföretag avseende innehav och dokumentation av anskaffningsvärden för anläggningstillgångar utifrån befintliga redovisningsmässiga principer. Det ska särskilt belysas hur anskaffningsvärden ska hanteras av nätföretagen vid överlåtelse av bolag eller inkråm.

#### 3.2. Beskrivning av aktuellt regelverk

Dokumentation av innehav i anläggningsregister

- Förordning 1995:1145 hänvisar till god redovisningssed vad gäller anläggningsregister vilket innebär att BFNAR 2003:1 ska tillämpas. Detta innebär bland annat
  - Att anläggningsregistret ska innehålla uppgift om anskaffningsvärde och anskaffningstidpunkt (punkt 4a-b)
  - Att anläggningsregistret ska innehålla uppgifter som gör det möjligt att identifiera tillgången (punkt 4h). Detta kan ske genom att det anges vad det är för tillgång och var den är placerad eller genom att tillgången benämns på ett sådant sätt att det utan ytterligare uppgifter går att förstå vilken tillgång det är frågan om.

Olika typer av förvärv och överlåtelser av nätverksamheter

- Förvärv av bolag medför att anskaffningsvärden behålls intakta i respektive juridisk person. Eventuella övervärden redovisas på koncernnivå.
- Förvärv av inkråm innebär att nya anskaffningsvärden redovisas i juridisk person baserat på erlagd köpeskilling och hur köpeskillingen fördelas på de förvärvade tillgångarna.
- Fusion inom en koncern ska enligt aktuella redovisningsregler redovisas enligt en koncernvärdesmetod som innebär att det övertagande företaget redovisar övertagna tillgångar till värden som har sin grund i den förvärvsanalys som upprättades vid förvärvet av det övertagande bolaget. Det kan i vissa situationer innebära att den juridiska personen övertar de koncernmässiga anskaffningsvärdena. T ex när ett förvärv av bolag skett först och det förvärvade bolaget senare fusioneras in i det förvärvande bolaget.

#### 3.3. Ernst & Youngs bedömning

Utifrån god redovisningssed kan det ställas krav på att nätföretag har ett anläggningsregister där bland annat anskaffningsvärden, anskaffningstidpunkter samt identifiering av respektive tillgång dokumenteras.

Förordning (1995:1145) om redovisning av nätverksamhet har funnits i 15 år. Innan dess fanns inte krav på samtliga företag att ha ett anläggningsregister enligt nuvarande krav. Detta innebär att anläggningsregister kan vara av skiftande kvalitet avseende äldre anskaffningar. Även om anläggningsregistren kan vara av skiftande kvalitet ska företagen enligt NUTFS

1998:1 genom sin rapportering i Årsrapporter ha lämnat en specificerad uppdelning över tillgångarna.

Redovisningsregler för kommunal verksamhet innan tillkomsten av Lag om Kommunal redovisning i slutet av 1990-talet byggde på frivilligt tillämpande av normgivning.

Äldre förvärv kan ha hanterats enligt redovisningsprinciper som avviker från vad som är god redovisningssed per idag. Eftersom räkenskapsmaterial äldre än 10 år inte behöver arkiveras kan den redovisningsmässiga hanteringen av anskaffningsvärden för dessa äldre förvärv inte alltid kartläggas av nätföretagen.

Det kan finnas nettovärden kopplat till vissa äldre tillgångar där det inte går att urskilja vad som avser ursprungliga anskaffningsvärden respektive avskrivningar. Orsaken är att tidigare befintliga regelverk saknades eller inte krävde bruttoredovisning av anläggningstillgångar samt saknade regler om anläggningsregister.

Beroende hur nätföretagen har strukturerat sina förvärv historiskt påverkas anskaffningsvärdena i respektive juridisk person. De företag som förvärvat nät via inkräm kommer ha möjlighet tillgodoräkna sig anskaffningsvärden som är högre än de som förvärvat bolag eller inte genomfört några förvärv.

Ytterligare frågeställningar kring anläggningsregister berörs i fråga 3.

## 4. Fråga 2

### 4.1. Energimarknadsinspektionens frågeställning

Utreda och föreslå vilka krav EI bör ställa på nätföretagen avseende verifiering av anskaffningsvärden. När anskaffningsvärden ligger till grund för värdering av kapitalbasen är det rimligt att EI ställer vissa krav på företaget att på anfordran verifiera anskaffningsvärden. I uppdraget ingår därför att lämna förslag på vilka verifikat som EI bör kunna kräva samt förslag på hur en praktisk tillsyn av anskaffningsvärden kan gå till.

### 4.2. Beskrivning av aktuellt regelverk

Dokumentation av innehav i verifikat enligt Bokföringslagen.

- Varje affärshändelse såsom en anskaffning av en tillgång ska dokumenteras i en verifikation<sup>1</sup>.
- En verifikation ska innehålla uppgifter och underlag som gör att affärshändelsen kan förstås<sup>1</sup>.
- Verifikationer och annan räkenskapsinformation ska bevaras fram till och med det tiende året efter utgången efter det kalenderår då räkenskaperna avslutades<sup>2</sup>.
- Räkenskapsmaterialet ska förvaras i Sverige, i ordnat skick och på ett betryggande och överskådligt sätt<sup>2</sup>.

För anskaffningar äldre än 10 år finns inget krav på arkivering av detaljerade verifikationer.<sup>2</sup>

### 4.3. Ernst & Youngs bedömning

I samband med anläggning av nät upprättar nätföretagen projektredovisning för att hålla kontroll och ordning på de kostnader som utgör en del av anskaffningsvärdet för tillgången. Denna projektredovisning utgör en del av nätföretagens räkenskapsmaterial. Således föreslår vi att nätföretagen bör kunna avkrävas att verifiera följande för den senaste tioårsperioden:

- Projektredovisning som beskriver innehållet i anskaffningsvärden för anlagda tillgångar.
- Underlag till projektredovisningen i form av fakturor etc. För anläggningsprojekt av mindre omfattning kan projektredovisning saknas. Då får underlag i form av fakturor anses vara tillräckligt.

För inkråmsförvärv där anskaffningsvärden överensstämmer med vad som har betalats till det överlåtande företaget föreslår vi att nätföretagen bör kunna avkrävas verifiering av:

- Förvärvsavtal som styrker anskaffningsvärdena
- Dokumentation av fördelning på olika tillgångar utifrån erlagd köpeskilling.

---

<sup>1</sup> Bokföringslagen 1999:1078-5 kap. Löpande bokföring och verifikationer.

<sup>2</sup> Bokföringslagen 1999:1078-7 kap. Arkivering av räkenskapsinformation m.m.

Nätföretagen är skyldiga att ha anläggningsregister som specificerar anskaffningsvärde och anskaffningstidpunkt. För anskaffningar äldre än 10 år föreslår vi att anläggningsregistret får utgöra det underlag som kan avkrävas från nätföretagen.

Energimarknadsinspektionens praktiska tillsyn kan ske genom att nätföretagens valda revisorer genomför ett granskningsutlåtande på den delen av underlaget till kapitalbasen som värderas med anskaffningsvärden som grund. Om en sådan lösning väljs behöver tydliga granskningsinstruktioner till revisorerna införas, inklusive tydlig beskrivning av granskningsuppdragets inriktning och omfattning. Det behöver också fastställas en modell för granskningsutlåtande. Uppdraget kan formuleras som ett uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse eller enligt annan lämplig revisionsstandard i Sverige.

Som ett komplement till de valda revisorernas granskningsutlåtande kan Energimarknadsinspektionen genomföra stickprovsvisa insatser på ett urval nätföretag. Detta kan ske med stöd av externa konsulter eller med egen personal.



## 5. Fråga 3

### 5.1. Energimarknadsinspektionens frågeställning

Utreda och föreslå hur EI ska hantera att vissa nätföretag har anskaffningsvärden endast för en grupp av anläggningar redovisade i sitt anläggningsregister.

### 5.2. Beskrivning av aktuellt regelverk

Enligt Förordning (1995:1145) om redovisning av nätverksamhet framgår att anläggningsregistret skall upprättas som den tillämpas av aktiebolag och för varje tillgång.

God redovisningssed om vad som är en tillgång

- Enligt internationella redovisningsregler (IFRS), som dock merparten av nätföretagen inte följer krävs att företag ska tillämpa en så kallad komponentmetod för avskrivning och utbyten av delkomponenter av en anläggning. Detta innebär att varje del av en materiell anläggningstillgång med ett anskaffningsvärde som är betydande i förhållande till tillgångens sammanlagda anskaffningsvärde ska skrivas av separat. Utgiften för att ersätta en komponent redovisas som en anskaffning av en ny tillgång och den ersatta enheten utrangeras.
- Komponentmetoden är inte tvingande enligt svensk god redovisningssed, men finns beskriven som ett frivilligt alternativ i BFNAR 2001:3.

De grundläggande reglerna för dokumentation av innehav i anläggningsregister beskrivs i fråga 1.

### 5.3. Ernst & Youngs bedömning

Vi föreslår att Energimarknadsinspektionen accepterar att det förekommer grupper av anläggningstillgångar i vissa nätföretags anläggningsregister baserat på nedan diskussion. Förekomsten av sådana "klumpar" gör det svårt för företagen att genomföra en tillförlitlig kategorisering av tillgångarna enligt Energimarknadsinspektionens föreslagna indelning. Om en anskaffningsvärdebaserad modell ska kunna tillämpas måste ändå en fördelning av anskaffningsvärdet ske, utifrån vad som är skäligt. För en sådan fördelning kan vägledning hämtas från NUTFS 1998:1 som beskriver att fördelningar av anskaffningsvärden för anläggningstillgångar avseende äldre anskaffningar kan rekonstrueras genom schabloner som baseras på adekvata och dokumenterade fördelningsgrunder. Vi noterar att en sådan fördelning med nödvändighet innehåller subjektiva bedömningar. Om ett nätföretag har följt det allmänna rådet i NUTFS 1998:1 i samband med upprättandet av Årsrapporter avseende Elnät har värden och uppgifter om äldre anskaffningar av eldistributionsanläggningar och mätare redan rekonstruerats i de elva kategorierna som ingår i Årsrapporten. Detta skulle innebära att de subjektiva bedömningarna avseende kategorisering, i de fall det allmänna rådet har följts, begränsas till att klassificera in de elva kategorierna till de tre kategorier som föreslås av Energimarknadsinspektionen.

God redovisningssed om vad som är en tillgång

- Enligt god redovisningssed kan ett företag välja att se en anläggning som en enhet alternativt se anläggningens komponenter som separata enheter. God redovisningssed i Sverige accepterar båda synsätten.

- Företagen har historiskt valt att dela upp sina nätanläggningar i olika typer av tillgångsslag. Uppdelningen i olika kategorier har gjorts utifrån vad som bedömts vara lämpligt för respektive företag vid olika tidpunkter i företagets historia. Detaljeringsgraden i nätföretagens anläggningsregister är varierande. Både mellan olika företag och sannolikt även beroende på när i tiden anskaffningarna gjordes.

#### Ett summerat anskaffningsvärde för en grupp av anläggningar

- Förekomsten av ospecificerade grupper av tillgångar i nätföretags anläggningsregister återspeglar enligt vår bedömning sannolikt att det tidigare inte fanns lagar och regler som föreskrev en hantering av anläggningstillgångar i ett detaljerat anläggningsregister.
- Övervärden som uppkommit i juridiska personer efter fusioner med andra koncernbolag kan också skapa ospecificerade poster i anläggningsregistret. En orsak till detta kan vara att det övervärde som tidigare identifierats på koncernnivå ansågs vara hänförligt till näten, men att det inte ansågs kunna specificeras mer detaljerat på enskilda anläggningstillgångar. Vi bedömer att ett sådant synsätt inte kan anses vara i strid med god redovisningssed. Vidare innebär dessa ospecificerade poster att det i vissa företag som genomfört fusioner kan vara möjligt att spåra de ursprungliga anskaffningsvärdena till anläggningsregistret.

#### Uppdelning i tre kategorier

- Energimarknadsinspektionen föreslår att samtliga anläggningstillgångar i kapitalbasen ska redovisas uppdelat på tre kategorier. Det kan vara problematiskt för nätföretag att sortera in sina anläggningstillgångar utifrån just dessa tre kategorier eftersom en annan uppdelning kan ha gjorts historiskt utifrån företagets bedömning om tillgångarnas ekonomiska innebörd. En bedömning som inkluderar subjektiva inslag kommer därför krävas vid en indelning i de tre föreslagna kategorierna. När de tre kategorierna är kända bör det vara möjligt för nätföretagen att kategorisera framtida anskaffningar på detta sätt.
- De ekonomiska anläggningsregister som förs av nätföretagen har skapats för att ge företagen ekonomisk kontroll över sina tillgångar. Nätföretag har utöver det ekonomiska anläggningsregistret ofta ett separat tekniskt register. Vad vi förstår innehåller det mer detaljerade tekniska anläggningsregistret normalt sett vissa referenspunkter till det ekonomiska anläggningsregistret vilket skulle möjliggöra en insortering mot de tre kategorier som föreslås av Energimarknadsinspektionen. Vi har fått indikationer på att detta sannolikt skulle innebära ett stort arbete för nätföretagen inkluderande subjektiva bedömningar.

## 6. Fråga 4

### 6.1. Energimarknadsinspektionens frågeställning

Formulera generella riktlinjer för vilka kostnader vid förvärv eller tillverkning av en anläggningstillgång (t.ex. i form av projektering, maskiner, material, arbete m.m.) som ska ingå i ett anskaffningsvärde om gällande redovisningsprinciper tillämpas.

### 6.2. Beskrivning av aktuellt regelverk

Förvärv av befintliga anläggningstillgångar

- Enligt BFNAR 2001:3 utgörs anskaffningsvärdet av inköpspriset samt kostnader som är direkt hänförliga till tillgången för att bringa den på sin plats och i skick för att utnyttjas i enlighet med syftet med anskaffningen. Det innebär att det är verkliga utgifter och inte kalkylmässiga utgifter som ska läggas till anskaffningsvärdet. Administrationskostnader och allmänna omkostnader som inte är direkt hänförliga till att bringa tillgången på sin plats ska inte inräknas i anskaffningsvärdet. Exempel på utgifter som beskrivs som aktiverbara i BFNAR 2001:3:
  - lordningsställande av plats eller område för installation eller uppförande av tillgången
  - Leverans och hantering
  - Installation
  - Konsulttjänster såsom arkitekt-, ingenjör- och juristtjänster
  - Lagfarter
  - Utgifter för provkörning och intrimning i den mån de ingår som ett led att skapa tillgången.
- Exempel på utgifter som normalt sett inte är aktiverbara är<sup>3</sup>
  - Administrationskostnader
  - Allmänna omkostnader
- Egentillverkade anläggningstillgångar<sup>4</sup>
  - Anskaffningsvärdet beräknas enligt samma grunder som gäller för förvärvade tillgångar, med tillägget att ränta på kapital som har lånats för att finansiera tillverkningen får räknas in i anskaffningsvärdet.

---

<sup>3</sup> BFNAR 2001:3 punkt 5.1.1

<sup>4</sup> BFNAR 2001:3 punkt 5.1.2

- Aktivering av ränta
  - Enligt BFNAR 2001:3<sup>5</sup> framgår att ränta som har upplånats för att finansiera tillverkningen av en tillgång får räknas in i anskaffningsvärdet till den del räntan hänför sig till tillverkningsperioden.

### **6.3. Ernst & Youngs bedömning**

God redovisningssed anger vissa exempel på vad som är att betrakta som kostnader som är direkt hänförliga till att bringa en tillgång på plats och i skick att utnyttjas i enlighet med syftet med anskaffningen. Vi föreslår att Energimarknadsinspektionen inte formulerar generella riktlinjer för vilka kostnader som ska ingå i ett anskaffningsvärde utan istället hänvisar till god redovisningssed.

Aktivering av ränta är tillåten men inte tvingande enligt svensk god redovisningssed. Företag med extern upplåning som finansieringskälla kan välja att aktivera ränta och på så sätt öka sina anskaffningsvärden jämfört med företag som väljer att inte aktivera ränta eller som inte kan aktivera ränta eftersom de är finansierade med eget kapital. Detta skapar en situation där en anskaffningsvärdet för en identisk tillgång kan få olika anskaffningsvärden i olika bolag.

Stockholm den 29 mars 2010

Björn Gustafsson  
Partner

Anders Willborg  
Senior Manager

---

<sup>5</sup> BFNAR 2001:3 punkt 5.1.2