



Kandidatuppsats
juni 2004

Komponentavskrivningar enligt IAS 16

- En detaljregel som försvinner i
harmoniseringsarbetet?

Handledare
Gunnar Wahlström

Författare
Stefan Karlsson
Ursula Pfeiffer Nissen
Emma Nordstrand

Förord

Ett stort, varmt och speciellt tack till Eva och Eva på Öhrling PricewaterhouseCoopers och Sven-Arne på Deloitte. Som ett ljus i mörkret fick vi dessutom intervjua ”de enda” som tillämpar komponentavskrivningar, Ulrika och Christina på SVEDAB AB. Förutom ovanstående vill vi naturligtvis tacka alla de som svarat på frågor, ställt upp på intervjuer, handlett oss, korrekturläst våra tidiga alster, bidragit med siffror och hjälpt oss med översättningar. Ni har varit fantastiska.

Malmö juni 2004

Emma, Stefan och Ursula

Sammanfattning

- Uppsatsens titel:** Komponentavskrivningar enligt IAS 16 – En detaljregel som försvinner i harmoniseringsarbetet?
- Seminariedatum:** 2004-06-04
- Ämne/kurs:** FEK 581 Kandidatseminarium, 10 poäng
- Författare:** Stefan Karlsson, Ursula Pfeiffer Nissen, Emma Nordstrand
- Handledare:** Gunnar Wahlström
- Fem nyckelord:** God redovisningssed, Harmonisering, IAS 16, Komponentavskrivningar, Materiella anläggningstillgångar
- Syfte:** Vårt syfte är att konkretisera och analysera vad förändringen i form av komponentavskrivningar som huvudregel innebär och hur den kan komma att påverka företagen.
- Metod:** För att uppfylla vårt syfte har vi valt att genomföra intervjuer med redovisningsspecialister, auktoriserad revisor samt redovisningspraktiker på företag. Vi har kompletterat dessa intervjuer med frågeformulär skickade till redovisningsexpertis och genomfört en dokumentstudie av årsredovisningar. För att belysa effekterna av vår problemställning har vi genomfört ett räkneexempel.
- Litteraturgenomgång:** Vi har använt litteratur som tar upp begreppen tillgångar och dess värdering, harmoniseringen och dess utveckling samt komponentavskrivningar.
- Empiri:** Vi har genomfört intervjuer med personer från Deloitte, Ernst & Young, Öhrlings PricewaterhouseCoopers, Svensk-Danska Broförbindelsen SVEDAB AB, Metso AB och Sydkraft AB. Vi har studerat årsredovisningar från SAS och Malmö Aviation AB.
- Slutsatser:** Den teoretiska delen av redovisningsprofessionen har grundinställningen att övergången till komponentavskrivningar som huvudregel inte borde vara något problem. Praktikerna däremot har en mer pragmatisk inställning och anser att om en övergång kommer att ske så sker den successivt över de kommande åren.

Summary

- Title:** Depreciation by each part of an item according to IAS 16 – A detail disappearing in the harmonization process?
- Seminar date:** June 4, 2004
- Course:** Bachelor thesis in business administration, 10 Swedish Credits (15ECTS)
- Authors:** Stefan Karlsson, Ursula Pfeiffer Nissen, Emma Nordstrand
- Advisor:** Gunnar Wahlström
- Keywords:** Professional ethics for accountants, Harmonization, IAS 16, Depreciation by each part of an item, Tangible assets
- Purpose:** Our purpose is to give a concrete form to and analyse the effects of the change to the mandatory rule of depreciation by each part of an item, from a company's stand point.
- Methodology:** To fulfil the purpose of our thesis we have chosen to conduct interviews with professionals from different parts of the accounting profession, both auditors, accounting clerks and certified accountants. This was supplemented by sending a questionnaire by e-mail to a chosen group of people within the accounting expertise that we were unable to interview. To illustrate the effects of our issue we have calculated an example.
- Literature review:** The chosen literature reflects areas within assets and valuation of assets, harmonization and the development of harmonization and depreciation of each part of an item.
- Empirical/foundation:** Our interviewees are from Deloitte, Ernst & Young, Öhrlings PricewaterhouseCoopers, Svensk-Danska Broförbindelsen SVEDAB AB, Metso AB and Sydkraft AB. We also studied the Financial Statements of SAS and Malmö Aviation AB.
- Conclusions:** The accounting expertise does not find the transaction to depreciation by each part of an item as mandatory rule to be an issue at all. The practitioners on the contrary have a more pragmatic view and believe that companies will have to gradually change their accounting during the next coming years.

Förkortningar och förklaringar	7
1 Bakgrund, problematisering och syfte	9
1.1 Inledning	9
1.2 Historiens vingslag	9
1.3 Problematisering	9
1.4 Syfte	11
1.5 Forskningsfråga	11
1.6 Avgränsningar	11
1.7 Disposition	12
2 Metod	13
2.1 Inledning	13
2.2 Val av undersökningsmetod	13
2.3 Angreppssätt	13
2.3.1 Kvalitativ och kvantitativ metod	13
2.3.2 Deduktiv eller induktiv metod	14
2.4 Insamling av data	15
2.4.1 Primär- och sekundärdata	15
2.4.2 Dokument och intervjuer	15
2.4.3 Frågeformulär och enkäter	17
2.5 Val av respondenter	17
2.6 Genomförandet av undersökningen	18
2.6.1 Ämnesval	18
2.6.2 Insamling av litteratur	18
2.6.3 Genomförande av intervjuer	19
2.6.4 Validitet och reliabilitet	20
2.6.5 Källkritik	22
2.6.6 Generaliserbarhet	23
3 Litteraturgenomgång	24
3.1 Inledning	24
3.2 Tillgångar	24
3.2.1 Definition av tillgångar	24
3.2.2 Klassificering av tillgångar	24
3.2.3 Olika värderingsmetoder av tillgångar	25
3.2.4 Materiella anläggningstillgångar	26
3.3 Justeringar av värde	27
3.3.1 Avskrivningar	27
3.3.2 Nedskrivningar	29
3.3.3 Uppskrivningar	30
3.4 Harmonisering av redovisningsstandarder	30
3.4.1 Harmoniseringens bakgrund	30
3.4.2 Framväxten av internationell harmonisering	31
3.4.3 IASB och FASB	32
3.4.4 IASB:s referensram	33
3.4.5 EU och IAS/IFRS	34
3.4.6 Sverige och IAS/IFRS	35
3.5 Komponentavskrivningar	37
3.6 Kommentarer till litteraturgenomgången	39
4 Empiri	40
4.1 Inledning	40

4.2 Redovisningsspecialister	40
4.3 Praktiserande revisorer	43
4.4 Företag	45
4.4.1 Metso	45
4.4.2 Sydkraft AB	46
4.4.3 Svensk-Danska Broförbindelsen SVEDAB AB	47
4.5 Komponentavskrivning på luftfartyg	49
4.5.1 SAS och Malmö Aviation AB	49
4.5.2 En hypotetisk avskrivning	51
5 Slutdiskussion	53
5.1 Inledning	53
5.2 Forskningsfrågan besvaras	53
5.3 Identifiera och reflektera över studiens slutsatser	54
5.3.1 Reflektioner över undersökningens arbete	55
5.4 Förslag till fortsatt arbete	56
Bilagor	57
Bilaga 1	57
Bilaga 2	58
Bilaga 3	59
Bilaga 4	60
Källförteckning	65
Litteratur	65
Artiklar	66
Muntliga källor	67
E-post svar	68
Företagsinterna källor	68
Elektroniska källor	68
Övriga källor	70

Förkortningar och förklaringar

Vi väljer här att redogöra för de förkortningar som förekommer i uppsatsen.

BFN	Bokföringsnämnden är ett statligt organ inrättat för att utveckla god redovisningssed och har det övergripande ansvaret för den svenska normgivningen inom redovisningen. Bokföringsnämnden publicerar allmänna råd under förkortningen BFNAR som framförallt behandlar uttolkningen av bokföringslagen och redovisningslagen.
BFNAR	Bokföringsnämndens allmänna råd.
EG	Europeiska gemenskapen.
EFRAG	The European Financial Reporting Advisory Group är en redovisningsteknisk kommitté vars uppgift är att bistå Europakommissionen med expertkunskaper när de ska bedöma redovisningsstandarder.
ELIN	Electronic Library Information Navigator. Lunds Universitets sökmotor.
EU	Europeiska unionen.
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer var tidigare ett normgivande organ i Sverige. Idag är FAR en intresseorganisation för verksamma inom redovisning och revision och ger bland annat ut tidningen Balans.
FAS	Financial Accounting Standards är namnet på de redovisningsstandarder som FASB skapar.
FASB	Financial Accounting Standards Board är ett partssammansatt normgivande organ i USA motsvarande det svenska Redovisningsrådet.
IAS	International Accounting Standards är det tidigare namnet på de redovisningsstandarder som IASB har skapat. De nya standarderna kommer att gå under beteckningen IFRS. Eftersom det just nu finns standarder med båda beteckningarna använder vi oss i uppsatsen av kombinationen IAS/IFRS.

IASB	International Accounting Standards Board, tidigare IASC, är en internationell privat organisation som arbetar med harmonisering av redovisningsstandarder. Organisationen publicerar standarder under beteckningen IFRS tidigare IAS. Vi kommer i uppsatsen att kalla organisationen för IASB även om organisationen vid den tidpunkt vi talar om hette IASC.
IASC	International Accounting Standards Committee är den organisation vi idag känner som IASB. Vi använder genomgående förkortningen IASB i vår text även om det rör sig om tidpunkter när organisationen gick under beteckningen IASC.
IFRS	International Financial Reporting Standards är den beteckning som de nya standarder IASB publicerar går under. Tidigare beteckning var IAS. Vi använder i vår text kombinationen IAS/IFRS efter som vi avser hela regelverket.
IOSCO	International Organisation of Securities Commissions är börsövervakarnas internationella samarbetsorganisation.
MSEK	Miljoner svenska kronor.
RR	Redovisningsrådets rekommendation är beteckningen för de svenska standarder som berört de företag som nu eventuellt är aktuella för IAS/IFRS.
SEC	Securities and Exchange Commission är en statlig myndighet som övervakar börserna i USA.
SEK	Svenska kronor.
SOU	Statens offentliga utredningar.
USD	Amerikanska dollar.
ÅRL	Årsredovisningslagen.

1 Bakgrund, problematisering och syfte

1.1 Inledning

Avskrivningar har vållat debatt så länge de använts. Orsaken till detta är naturligtvis den resultatpåverkan som olika periodiseringsformer får. Vad som är en riktig avskrivning kan diskuteras i det oändliga. För att företagen runt om i världen ska hantera frågor av detta slag på ett mer likartat sätt har ett stort harmoniseringsarbete påbörjats. En av följderna av detta arbete är att komponentavskrivningar ska användas i större utsträckning än tidigare. Detta kapitel ska ge läsaren en inledande bakgrund, en problematisering och vårt syfte med uppsatsen.

1.2 Historiens vingslag

Redan de gamla grekerna och romarna använde sig av redovisning för att hålla ordning på sina affärer. Däremot var deras redovisning inte vad vi är vana att se, utan snarare en form av blandade anteckningar över olika typer av transaktioner.¹ Under medeltiden började förutsättningarna för handeln att förändras, dels i form av partnerskap som sträckte sig över längre tidsperioder vilket krävde specifik hantering av det egna kapital men också på grund av krediter som ledde till frågor om hur dessa skulle hanteras. Det var tid för redovisningen att följa med i förändringarna och så småningom utvecklades den dubbla bokföringen.² Utifrån denna bas har sedan redovisningen fortsatt att förändras i takt med tiden för att möta de utmaningar som uppstår. På 1800-talet blev den kapitalkrävande järnvägen viktig för utvecklingen av avskrivningar. Redan då gick diskussionerna höga om vad avskrivningar egentligen är och hur de skulle hanteras.³

1.3 Problematisering

Försök till harmonisering av redovisningen runt om i världen har pågått under en längre tid med skiftande framgång.⁴ IASB är idag en organisation som arbetar med att ta fram nya redovisningsstandarder vilket förhoppningsvis i framtiden ska underlätta både för investerare som slipper sätta sig in i hur årsredovisningar från olika länder ska tolkas och för företag som är noterade på börser i flera länder och som därigenom slipper rapportera enligt olika regelverk.

¹ de Ste. Croix G.E.M, *Greek and Roman Accounting*, (1956), s. 14 ff.

² de Roover Raymond, *The development of accounting prior to Luca Pacioli according to the account-books of Medieval merchants*, (1956), s. 115 ff.

³ Pollins Harold, *Aspects of railway accounting before 1868*, (1956), s. 332 ff.

⁴ Artsberg Kristina, *Globalisering och internationell redovisningsharmonisering – Striden om makten över redovisningen*, (2002).

Det innebär att från och med januari 2005 åligger det alla svenska börsnoterade koncerner inom EU att övergå från att använda Redovisningsrådets Rekommendationer vid skapande av bokslut till att använda IAS/IFRS internationella standarder. Anledningen till detta är att EU har för avsikt att underlätta harmoniseringen av redovisningen mellan medlemsländerna och att skapa en kostnadseffektiv kapitalmarknad inom EU.⁵ Eftersom Redovisningsrådets Rekommendationer länge har följt internationell standard kommer många frågor att behandlas på samma sätt som tidigare. Det kommer likväl att finnas en mängd skillnader som koncernerna blir skyldiga att ta hänsyn till inom redovisningen från 2005. Ett exempel på en av de större skillnaderna är att värdering enligt verkligt värde kommer att bli tillåten i utsträckning än tidigare.⁶

IAS 16, motsvarigheten till RR 12, rubricerad som materiella anläggningstillgångar kommer naturligtvis också att införas. En av nyheterna enligt den allra senaste versionen av IAS 16 från december 2003 är att komponentavskrivningar kommer att bli huvudregel. Det medför att företagen måste inventera sina tillgångar för att avgöra om de olika komponenterna har varierande nyttjandeperioder och därmed bör avskrivas under olika lång tid. Dessutom måste också värdet på komponenterna beräknas. Fastigheter, som är ett av de större tillgångsslagen, kommer i de nya standarderna att förekomma två gånger, dels i IAS 16 och dels i IAS 40. Här skiljs nu på förvaltningsfastigheter (IAS 40) som kommer att värderas enligt verkligt värde och på rörelsefastigheter som kommer att få följa IAS 16. Huvudsyftet med den nya huvudregeln i IAS 16 är att avskrivningarna på tillgångar som består av olika komponenter ska bli rimligare än att avskriva tillgången som en enhet.⁷ I slutändan är det meningen att denna information till investerare ska underlätta beslut om huruvida de ska investera, avyttra eller behålla aktier.⁸

Övergången till komponentavskrivningar som huvudregel kan uppfattas som en stor förändring. Komponentavskrivningar är däremot inget nytt. Även i RR 12 nämns att tillgångar som består av ett antal delar som byts vid olika tidpunkter bör avskrivas separat. Har företagen följt denna rekommendation eller har de av någon anledning valt att inte tillämpa paragrafen och därigenom inte följt god redovisningssed? Bo Nordlund, som skrivit den artikel vi inspirerats av vid ämnesvalet till denna uppsats, anser till exempel att fastighetsbranschen är en bransch som har ett stort arbete framför sig till följd av den ändrade standarden.⁹

Ovanstående diskussion väcker ett antal frågor. Vad är egentligen en komponent? Vem avgör vad som är en komponent? Olika anläggningstillgångar har inte

⁵ Internationell redovisning i svenska företag, SOU 2003:71, s. 13.

⁶ Buisman Jan, Törning Eva, *Hur kommer god redovisningssed att se ut 2005?*, (2004).

⁷ Nordlund Bo, *Komponentavskrivning på byggnader ställer stora krav på företagen*, (2004).

⁸ Artsberg Kristina, *Redovisningsteori – policy och –praxis*, (2003), s. 74.

⁹ Nordlund Bo, *Komponentavskrivning på byggnader ställer stora krav på företagen*, (2004).

samma antal eller klassificeringar av komponenter. Hur ska man registrera och rättvist fördela värdet mellan alla dessa komponenter? Hur hanteras övergången från nuvarande avskrivningsregler till de nya enligt IAS 16? Kommer det att bli en markant skillnad för företagen, dvs. har företagen de underlag för sina anläggningstillgångar som behövs för att lätt hantera övergången till den nya standarden?

1.4 Syfte

Vårt syfte är att konkretisera och analysera vad förändringen i form av komponentavskrivningar som huvudregel innebär och hur den kan komma att påverka företagen.

1.5 Forskningsfråga

Frågorna ovan är många men sammanfattas i följande: Hur kommer den nya huvudregeln om komponentavskrivningar att påverka svenska bolag inom koncerner noterade på börser i EU?

1.6 Avgränsningar

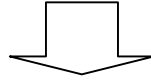
Eftersom den svenska lagstiftningen ännu inte är fastställd beträffande vilka juridiska personer som kommer att tvingas till eller få möjlighet att redovisa enligt IAS/IFRS kommer denna uppsats enbart att beröra koncerner som redan enligt EG:s förordning är skyldiga att redovisa enligt de nya standarderna. Vi har valt att fokusera enbart på den omarbetade versionen av IAS 16 från december 2003 trots att den ännu inte är godkänd av EU:s beslutande organ. Anledningen till det är att EFRAG har tillstyrkt förändringen och vi anser det mycket troligt att det är denna version som kommer följas från och med redovisningsåret 2005. I denna standard behandlas materiella anläggningstillgångar. Vi har dock enbart varit intresserade av frågan om komponentavskrivningar och därmed endast fokuserat på punkt 43 i den reviderade IAS 16.

IAS 16 innehåller alltså komponentavskrivningar som huvudregel. Detta är något nytt även om denna form av avskrivningar tidigare funnits som rekommendation. För att kunna undersöka vårt problem har vi varit tvungna att vända oss till personer som har inblick i aktuella redovisningsfrågor. Därför har vi valt att rikta våra frågor till företag, med omfattande anläggningstillgångar, ur olika branscher för att få en inblick i hur dessa företag ställer sig till implementeringen av den reviderade IAS 16. Vi har också vänt oss till revisionsbyråer som har personer engagerade i denna typ av problematik. Vi har också bortsett från skatteperspektivet eftersom vår frågeställning endast berör koncerner och dessa inte är skatteobjekt.

1.7 Disposition

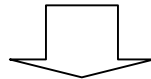
Ordlista och förklaringar

För att underlätta för läsare har vi samlat alla förkortningar och förklaringar som förekommer i uppsatsen.



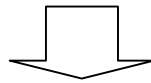
Bakgrund, problematisering och syfte

Vi inleder med ett kort historiskt perspektiv för att sedan kort redogöra för uppsatsens bakgrund. Här presenteras vår problemställning och vårt syfte med uppsatsen samtidigt som vi beskriver de avgränsningar vi valt att göra.



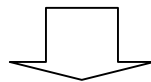
Metod

För att uppfylla vårt syfte har vi valt att genomföra intervjuer med redovisningsspecialister, auktoriserad revisor samt redovisningspraktiker på företag. Vi har kompletterat dessa intervjuer med frågeformulär skickade till redovisningsexpertis och genomfört en dokumentstudie av årsredovisningar. För att belysa effekterna av vår problemställning har vi också genomfört ett räkneexempel.



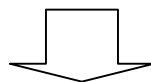
Litteraturgenomgång

Vi presenterar den befintliga litteraturen som finns på området och försöker leda läsaren från de grundläggande definitionerna av tillgång, det harmoniseringsarbete som pågår inom IASB och EU och fram till huvudtemat komponentavskrivningar.



Empiri

Vi redogör här för de åsikter som framkommit under studiens gång bland redovisningsexpertis, -specialister och praktiker. Här finns också en studie av årsredovisningar från flygbranschen och ett räkneexempel som illustrerar komponentavskrivningarnas resultateffekter.



Slutdiskussion

Våra slutsatser, tankar och reflektioner kring studien samt förslag till ytterligare undersökningar inom området presenteras här.

2 Metod

2.1 Inledning

I det här kapitlet ämnar vi ge läsaren en bild av hur uppsatsen växt fram och vilka tillvägagångssätt som använts för att angripa vår problemformulering och uppfylla vårt syfte. Dessutom kommer vi att diskutera val av metod samt beskriva några relevanta och användbara begrepp inom metodvärlden.

2.2 Val av undersökningsmetod

Då ämnet för uppsatsen innefattar kommande ändringar inom redovisningsområdet var det av största vikt för oss att finna rätt nyckelpersoner inom de ledande revisionsbyråerna och normgivande organ som redan till dags datum kommit i kontakt med problemställningens kärna. Vi valde därför att främst intervjua redovisningsspecialister och auktoriserade revisorer från några av de större byråerna. Detta har kompletterats med intervjuer av företag som antingen använder sig av komponentavskrivningar eller som är tillräckligt stora för att eventuellt tvingas ställas inför övervägandet att börja göra det. Dessutom har vi valt att skicka ut några frågor till erkända redovisningsexperter och -teoretiker för att komplettera de specialister vi intervjuat. För att förtydliga innebörden av förändringen har vi också genomfört ett räkneexempel.

2.3 Angreppssätt

2.3.1 Kvalitativ och kvantitativ metod

Kvalitativa undersökningar utmärker sig genom att de ofta isolerar en företeelse och bidrar till en djupare undersökning i motsats till kvantitativa som avspeglar ett bredare perspektiv.¹⁰ Den kvantitativa metoden skiljer sig också i fråga om flexibilitet. De kvantitativa metoderna har sin bakgrund hos naturvetenskapen där empirin har en central roll och där huvuduppgiften består av att finna samband vilka i sin tur skall förklaras. Dessa metoder använder matematik, statistik och aritmetik flitigt för att påvisa samband och försöka möjliggöra förutsägelser.¹¹ De kvalitativa metoderna är mer flexibla än de kvantitativa som oftast i sin mest renodlade form utgår från på förhand uppsatta variabler. Att mitt i en undersökning ändra utformningen på sina frågor är otänkbart då detta reducerar möjligheten att jämföra svaren och resultaten blir inte statistiskt signifikanta. Intervjufrågorna ändras vanligen i en kvalitativ undersökning. Följdfrågor och kompletterade utvecklingar av svaren är viktiga för att få ett så uttömmande svar

¹⁰ Holme Idar Magne, Solvang Bernt Krohn, *Forskningsmetodik - om kvalitativa och kvantitativa metoder*, (1997), s. 78.

¹¹ Andersen Ib, *Den uppenbara verkligheten – val av samhällsvetenskaplig metod*, (1998), s. 31.

som möjligt. Slumpmässig information som kommer fram under intervjun är helt acceptabel att använda, trots att den delvis kommer att påverka undersökningens inriktning. Målet med kvalitativa undersökningar är att få insikt i problematiken. Inom detta angreppssätt ställs höga krav på objektivitet och undersökaren bör undvika att resultatet färgas av egna åsikter och värderingar vid tolkningen.¹²

En kombination av den kvalitativa och kvantitativa metoden är dock ett vanligt förekommande förfarande inom forskningsmetodiken eftersom det i verkligheten är svårt att finna en idealiskt renodlad undersökningsform. Genom att först använda den kvalitativa metoden kan den tjäna som en förberedelse och en förundersökning för den kvantitativa. Omvänt gäller att den kvalitativa metoden kan fungera som en uppföljning av den kvantitativa.¹³ Vår uppsats tar sin utgångspunkt i de kommande ändringarna inom redovisning av tillgångar enligt IAS 16 och fortsätter sedan med intervjuer inom redovisningsprofessionen för att få hjälp med tolkningar och praktiska förfaranden. Då uppsatsen till stor utsträckning bygger på dessa intervjuer har vi till större delen använt oss av kvalitativa metoder.

2.3.2 Deduktiv eller induktiv metod

Ibland kan det vara svårt att fånga in olika förhållanden med enkla teorier. Ändå finns det ett stort behov av att systematiskt ta sig an dessa förhållanden på ett teoretiskt sätt. Man brukar tala om två olika sätt: deduktiv respektive induktiv metod, eller bevisföringens väg och upptäckens väg. Deduktion har sin utgångspunkt i teorin medan induktion har sin utgångspunkt i empirin. Med en deduktiv ansats försöker undersökaren dra slutsatser utifrån teorin. En sådan ansats ifrågasätter inte teorin. Detta kan uppfattas som riskfyllt eftersom flera exempel finns där teorin med tiden visat sig felaktig. Vid en induktiv ansats försöker man i stället dra slutsatser utifrån olika fall och empiriska undersökningar och det är empirin som ligger till grund för teorin. Oftast används den induktiva metoden inom områden och ämnen där det inte finns etablerad forskning.¹⁴

Abduktiv metod är en kombination av deduktiv och induktiv metod och den form som lämpar sig väl för syftet med vår uppsats. De kommande ändringarna inom IAS 16 har en grundtanke från en teoretisk referensram om hur redovisning av tillgångar bör ske vilket lämpar sig för att använda den deduktiva ansatsen. Samtidigt har redovisningen genom tiderna haft starka kopplingar till empirin och hur företagen valt att göra då redovisningen växt fram genom induktion i form av

¹² Repstad Pål, *Närhet och distans – kvalitativa metoder i samhällsvetenskap*, (1993), s. 78 ff.

¹³ Holme Idar Magne, Solvang Bernt Krohn, *Forskningsmetodik – om kvalitativa och kvantitativa metoder*, (1997), s. 85.

Andersen Ib, *Den uppenbara verkligheten – val av samhällsvetenskaplig metod*, (1998), s. 33.

¹⁴ Andersen Ib, *Den uppenbara verkligheten – val av samhällsvetenskaplig metod*, (1998), s. 29 ff.

rekommendationer och standarder. Under uppsatsens uppbyggnad har vi utgått från och haft stor nytta av befintlig teori och praxis, kopplat den till de intervjuer vi genomfört, kompletterat med svaren från våra utskickade frågor och härav dragit våra slutsatser. Därmed har vi valt den abduktiva metoden.

2.4 Insamling av data

2.4.1 Primär- och sekundärdata

Vid datainsamling görs en indelning i primär- respektive sekundärdata. Primärdata är information som huvudsakligen samlats in av undersökaren medan sekundärdata redan finns insamlad eller tidigare har återgetts av någon annan. Klassificeringen är alltså relaterad till användandet och båda former förekommer såväl skriftligt som muntligt. Kristina Artsberg ifrågasätter den förenklade teorin i vissa företagsekonomiska metodböcker som menar att sekundärdata är skriftliga och primärdata är direkt insamlade från människor. Hon menar att inom externredovisning är det möjligt att klassificera lagdokument, förarbeten, rättsfall och normsamlingar som primärdata då dessa faktiskt blir föremålet för våra studier.¹⁵ I fallet med IAS 16, angående komponentavskrivning har vi främst använt primärdata i form av publicerade rekommendationer, standarder samt intervjuer med personer som har anknytning till de större redovisningsbyråerna, redovisningsprofessionen i övrigt och individer i företag som kan bidra med relevant information till vår frågeställning.

De sekundärdata vi använt är främst i form av tidigare publicerade artiklar inom området. För att få en utökad förståelse för utvecklingen inom materiella anläggningstillgångar har information även hämtats från akademisk litteratur. Det är problem med att använda sekundärdata då denna är insamlad för ett tidigare bestämt syfte, vilket har skett utifrån bestämda variabler, värden och enheter. Dessa är inte alltid applicerbara på vår aktuella studie, varför vi försökt vara kritiska och försiktiga vid användandet av sekundärdata. Då utvecklingen inom IASB och utarbetandet av en ny Årsredovisningslag pågår riskerar sekundärdatan snabbt att bli föråldrad, vilket vi försökt ta hänsyn till.

2.4.2 Dokument och intervjuer

En del dokument klassificeras som primärdata, t ex personliga dokument, innehåll i massmedia samt officiella handlingar. Till detta räknas även årsredovisningar, lagar och normer samt förarbeten till dessa. Bland sekundärdatadokument är statistiska sammanställningar de viktigaste och är oftast i form av tabeller. Då denna information redan är bearbetad föreligger ibland ett antal problem. Utöver det tidigare nämnda problemet med sekundärdata som snabbt blir föråldrad kan

¹⁵ Artsberg Kristina, *Redovisningsteori – policy och –praxis*, (2003), s. 45 ff.

datamängden även vara för stor alternativt för specifikt inriktad då den samlats in för ett tidigare syfte. En fördel med att använda dokumentstudier är framförallt att dessa går relativt snabbt att genomföra och är billigare än intervjuer. Dokument kan vid undersökningar på politiskt känsliga områden vara att föredra.¹⁶

Intervjuer delas in i två huvudgrupper – kvalitativa och kvantitativa. Den kvalitativa intervjun kännetecknas av mindre struktur och mer flexibilitet än den kvantitativa intervjun. Den kvalitativa intervjun är användbar då vi vill studera en specifik händelse och behöver en observatör att intervjua som har förstahandskunskap om ett fenomen. Metoden krävs ofta för att tolka betydelsen av det beskrivna fenomenet och för att uppnå bättre förståelse. Denna öppna form av intervju ställer höga krav på intervjuarens skicklighet. Den kvantitativa intervjun å andra sidan präglas ofta av standardiserade svarsmallar s.k. enkäter eller frågeformulär. Svartalternativen är vanligen givna på förhand. Alla intervjuade får samma frågor och intervjun kännetecknas av att den är formaliserad och ställer således mindre krav på intervjuarens kunskaper om ämnet.¹⁷

Den delvis strukturerade intervjun kan vara en mellanform då intervjuaren har en viss teoretisk och empirisk kunskap om ämnet men är öppen för nya synvinklar och information som framkommer vid intervjun. I de flesta fall är det en del specifika punkter intervjuaren önskar belysa varför en intervju- och frågemall kan vara till hjälp. Ib Andersen definierar en intervju- och frågemall som ett dokument med på förhand uppsatta frågor, vilka ämnen som skall belysas samt hjälpord för att inte tappa tråden under intervjun.¹⁸

Vid intervjuer uppstår ibland en medveten förvrängning av fakta så att den stämmer överens med åsikt som den intervjuade vill förmedla. Luckor i intervjumaterial kan även uppstå pga. minnesluckor eller av psykologiska orsaker som t ex intervjuareffekten. Denna effekt innebär att under en intervju kommer respondenten till viss del att påverkas av den interaktion som sker mellan intervjuaren och respondenten. Dokument å sin sida återspeglar bara historiska händelser så den bästa effekten borde vara att genom olika dokument fastställa fakta om ett fenomen och därefter använda intervjuer för att följa upp och belysa processen med kompletterande frågor.¹⁹

¹⁶ Artsberg Kristina, *Redovisningsteori – policy och –praxis*, (2003), s. 45 ff.

¹⁷ Andersen Ib, *Den uppenbara verkligheten – val av samhällsvetenskaplig metod*, (1998), s. 161 ff.

¹⁸ Andersen Ib, *Den uppenbara verkligheten – val av samhällsvetenskaplig metod*, (1998), s.162.

¹⁹ Artsberg Kristina, *Redovisningsteori – policy och –praxis*, (2003), s. 47 ff.

2.4.3 Frågeformulär och enkäter

Enkäter kan till stor del jämföras med kvantitativa intervjuer. De kännetecknas av i förväg uppsatta frågor med given ordningsföljd och är lika disponerade för alla tilltänkta intervjuer. Vid enkätförfrågningar sköter den intervjuade oftast själv ifyllandet samt returnerar frågeformuläret och svaren påverkas sällan av intervjuareffekten. Med enkäter kan ett stort antal respondenter nås till en lägre kostnad och på kortare tid jämfört med intervjuer. Frågorna skall vara enkla och formulerade så att ett intresse väcks.²⁰ Vid användandet av öppna svarsalternativ har den tillfrågade möjlighet att svara som den vill. Informationen kommer därmed att vara kvalitativ. Formen medför problem om ett för stort antal respondenter tillfrågas då informationen därmed blir svårhanterlig. Frågeformulär med öppna svarsalternativ används om undersökaren inte har kunskap om möjliga svarsalternativ eller om antalet svarsalternativ är för stort.²¹

Vanliga problem med frågeformulär är tvetydiga frågor, svåra ord och formuleringar som leder till tolkningsproblem eller försämrad generaliserbarhet på grund av öppna frågor i formuläret. Den främsta fallgropen med enkäter är dock osäkerheten med antalet respondenter som faktiskt kommer att svara. Generellt menar Andersen att objektiva frågeställningar i korta enkäter som skickas till mer officiella och kända institutioner har högre svarsfrekvens än övriga. Det viktigaste arbetet med enkäter och frågeformulär ligger i kvaliteten på förarbetet och utformningen. Att utarbeta ett bra frågeformulär är ofta svårt och tidskrävande.²²

2.5 Val av respondenter

Vid en undersökning är det ofta omöjligt att undersöka alla enheter varför ett urval måste göras. Om man vill påstå något om alla enheter genom att välja ut några för undersökning kallas det inferens. Vid urval av enheter finns tre huvudsakliga urvalsmetoder: enkelt slumpmässigt urval, stratifierat urval samt klusterurval. Enkelt slumpmässigt urval kan t ex vara en lista på enheter eller att ett urval sker genom t ex lottdragning. Stratifierat urval innebär en gruppering av enheterna i olika kategorier t ex redovisningskonsulter, teoretiker, praktiker. I dessa olika kategorigrupper – stratum – får undersökaren hämta sitt urval. Vid klusterurval ingår däremot alla kategorier i en grupp, redovisningskonsulten, teoretikern och praktikern. Indelningen vid kluster sker istället oftast geografiskt t ex efter stadsdel, kommun eller land som därmed blir grunden för urvalet.²³

²⁰ Andersen, Ib, *Den uppenbara verkligheten – val av samhällsvetenskaplig metod*, (1998), s. 163.

²¹ Jacobsen Dag Ingvar, *Vad, hur och varför? – om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, (2002), s. 298.

²² Andersen, Ib, *Den uppenbara verkligheten – val av samhällsvetenskaplig metod*, (1998), s. 164.

²³ Andersen Ib, *Den uppenbara verkligheten – val av samhällsvetenskaplig metod*, (1998), s. 122.

Beroende på vilka respondenter som används i en undersökning kan slutresultatet komma att variera. Det är därför viktigt att göra ett korrekt urval så att de personer som används i undersökningen också ger den information man behöver. Ett urval kan göras på många olika sätt beroende på syftet med undersökningen. Det finns här en möjlighet att röra sig mellan det slumpmässiga urvalet och ett mer selektivt urval. Det är också lämpligt att i vissa sammanhang kombinera olika typer av urvalsmetoder. Ett annat sätt är att använda sig av ett medvetet selektivt urval där man helt enkelt vänder sig till personer som man är övertygad om har den information som behövs. Denna metod fungerar om vi i förväg vet hur bra de här respondenterna är som källor. En annan metod är att, när vi hittat en god respondent, be om tips på andra som har mer information, den så kallade snöbollsmetoden. På så sätt kan antalet respondenter öka och intervjuaren kan få nya infallsvinklar.²⁴

Vi har i vår uppsats använt oss av ett medvetet selektivt urval och snöbollsmetoden. Eftersom vår problemställning är mycket specifik är det intressant att det finns ett större antal intressanta respondenter. Vi har sökt oss till redovisningsexperts som redan idag besitter den kunskap vårt ämne kräver. Denna expertis finns med största sannolikhet inom större revisionsbyråer och inom koncerner vars verksamhet är av ett sådant slag att företagen innehar större tillgångsmassor. För att bredda vårt sökande har vi bett dessa specialister att ge tips på andra som kan inneha information som skulle kunna vara till nytta för oss och vi har på så sätt utökat vårt sökande efter information. Vi har även vänt oss till de experter som har varit involverade i utredningen som presenteras i SOU 2003:71 eller som är aktiva inom Redovisningsrådet då dessa bör vara insatta i problematiken.

2.6 Genomförandet av undersökningen

2.6.1 Ämnesval

När ämnesområdet komponentavskrivningar var bestämt sökte vi efter tidigare uppsatser i ämnet via Lunds universitets uppsatsdatabas. Till vår stora glädje och entusiasm hade vi hittat ett område som verkade vara tämligen utforskat. Därmed stod ämnet klart och syftet började ta form för vår uppsats.

2.6.2 Insamling av litteratur

Även om vi arbetat med frågor avseende avskrivningar många gånger under vår studietid var frågan om komponentavskrivningar relativt ny för oss. Dessutom

²⁴ Jacobsen Dag Ingvar, *Vad, hur och varför? – om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, (2002), s. 198 ff.
Körner Svante, Wahlgren Lars, *Praktisk statistik*, (2002), s. 34.

behövde vi sätta oss in i bakgrunden till harmoniseringen som lett till de förändringar som kommer att ske.

Vi startade informationssökandet genom att använda oss av de databaser som finns tillgänglig genom Lunds Universitet via ELIN. Via denna sökmotor kunde vi nå många databaser, både svenska och internationella. Informationen fann vi via sökord som t ex komponentavskrivning, IAS 16, anläggningstillgång, avskrivning, harmonisering och IASB. Vi använde också ELIN för att söka direkt inom vissa tidskrifter som vår handledare Gunnar Wahlström rekommenderat, tidskrifter som t ex Accounting Horizons, Accounting, Auditing and Accountability Journal och Accounting, Organizations and Society. Då vissa tidskrifter inte fanns tillgängliga i elektronisk form vände vi oss till Ekonomiska biblioteket på Ekonomihögskolan eller till Malmö Stadsbibliotek för att hitta äldre årgångar och tidningar som t ex Balans. På biblioteken har vi sökt och lånat teoretisk och historisk litteratur samt en tryckt utgåva av betänkandet till IAS-utredningen, SOU 2003:71, som behandlar förslag till lagändringar på grund av övergången till IAS/IFRS. Den teoretiska litteraturen har vidare gett uppslag till sökandet efter fler specifika artiklar utifrån deras referenslistor. Via Internet har vi fått tillgång till värdefull information, kontakter och hållit oss uppdaterade på de förändringar som skett under uppsatsens skrivande. Detta har gjorts via Bokföringsnämndens, Redovisningsrådets, Lagrådets, redovisningsbyråernas, IASB:s och EU:s hemsidor.²⁵ Vi fann en aktuell IAS 16 från Hong Kong på Internet och vi har kontrollerat att den överensstämmer med den senaste versionen som presenterades av IASB i december 2003.

2.6.3 Genomförande av intervjuer

För att på ett så fullständigt sätt som möjligt klargöra vår studie har ett flertal intervjuer genomförts med personer på ett antal revisionsbyråer men även på olika företag. Intervjumaterialet utgör kärnan i vår studie och tillsammans med publicerat material är de en förutsättning för uppsatsens färdigställande. Vi var intresserade av att intervjua de stora revisionsbyråerna för att få ett teoretiskt och praktiskt perspektiv på avskrivningsproblematiken. Som ett komplement vände vi oss till några större företag, som kan bli aktuella för de nya avskrivningsreglerna. Detta för att få ett ytterligare praktiskt perspektiv på den kommande förändringen. Vi anser att de företag som ställt upp har gett oss ett täckande och fullvärdigt material för att lösa vår problemställning och uppnå vårt syfte.

Vissa av våra utvalda respondenter kunde inte ställa upp på personliga intervjuer på grund av deras strama tidsram och några kommentarer erhöles därför per e-post vilket också var fallet då det geografiska avståndet förhindrade ett personligt möte. Den e-postförfrågan som skickades ut innehöll standardiserade frågor med

²⁵ www.bfn.se, www.redovisningsradet.se, www.lagradet.se, www.deloitte.se, www.ey.com, www.kpmg.se, www.pwc.se, www.iasb.org, www.europa.eu.int.

öppna svarsalternativ så vi erhöll kvalitativa och personliga svar. Den främsta nackdelen med förfrågningar via e-post är den reaktion i ansiktsuttryck och kroppsspråk som man går miste samt att möjligheten till direkta följdfrågor begränsas. Vidare är osäkerheten att respondenterna inte svarar större än vid ett personligt möte.²⁶ Samtliga tillfrågade intervjupersoner har dock visat ett stort intresse och nyfikenhet för vårt valda uppsatsämne.

2.6.4 Validitet och reliabilitet

När en undersökning genomförs bör två kriterier uppfyllas, undersökningen ska vara valid och reliabel i så hög grad som möjligt. Med validitet menas att empirin ska vara giltig och relevant dvs. att vi verkligen mäter det vi vill mäta och att det vi mäter är relevant för frågeställningen.²⁷ Att bedöma huruvida en undersökning är valid är inte enkelt men görs till stor del genom en kritisk granskning av det arbete som genomförts. Litteraturen föreslår några olika metoder för att genomföra granskningen varigenom största möjliga validitet uppnås. Ett sätt är att efter studiens genomförande återigen vända sig till de man undersökt och konfrontera dem med studiens slutsatser för att de ska få ta ställning till resultatet. Ett annat sätt är att jämföra med andra undersökningar inom samma områden. Vidare bör man noggrant granska sina källor och ifrågasätta den kategorisering som gjorts.²⁸ Källkritiken finner läsaren under en särskild rubrik nedan.

Vad det gäller kategoriseringen har vi delat in vår empiri i tre undergrupper. Den första gruppen består av redovisningsspecialister som har en teoretisk inställning till problemet, den andra gruppen består av auktoriserade revisorer som möter problemen i sin vardag vid revision och den sista gruppen består av företag. Dessa företag skiljer sig åt genom att ett företag använder sig av komponentavskrivningar, ett annat gör det inte och det tredje är på väg med sin implementering. Vi har funnit denna kategorisering lämplig eftersom dessa tre grupper delvis har olika synvinklar och aspekter på vår problemställning och ger uttryck för skilda uppfattningar i frågan. Vi har inte funnit några andra studier inom samma område under tiden som vi arbetat med denna uppsats. Att skicka resultatet till dem som varit med i undersökningen har inte heller varit aktuellt eftersom vi inte tror att detta skulle tillföra vår studie någon ytterligare information.

Reliabilitet innebär att den empiri vi samlar in ska vara tillförlitlig och trovärdig.²⁹ Det handlar om hur vi samlat in informationen och i vilken utsträckning vi

²⁶ Andersen Ib, *Den uppenbara verkligheten – val av samhällsvetenskaplig metod*, (1998), s. 164.

²⁷ Jacobsen Dag Ingvar, *Vad, hur och varför? – om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, (2002), s. 21.

²⁸ Jacobsen Dag Ingvar, *Vad, hur och varför? – om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, (2002), s. 256 ff.

²⁹ Jacobsen Dag Ingvar, *Vad, hur och varför? – om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, (2002), s. 21 f.

påverkat resultaten. Det sätt vi genomför en undersökning på kommer att påverka resultatet i större eller mindre utsträckning oavsett vilken metod vi använder. Det finns dels undersökareffekter och dels kontexteffekter. Eftersom vi till största delen har genomfört intervjuer är det intervjuareffekten som är den undersökareffekt vi främst måste vara observanta på. Det innebär att under en intervju kommer respondenten att påverkas av hur den som intervjuar agerar dvs. personens kroppsspråk, klädsel, språk mm. Vi måste alltså vara medvetna om att de personer vi har intervjuat kunde svarat på ett annat sätt om någon annan genomfört intervjun. Det talas också om kontexteffekten som hänsyftar till att respondenten påverkas av under vilka förhållanden som intervjun genomförs och också huruvida intervjun är förberedd eller om frågorna kommer helt överraskande.³⁰

I vårt fall har vi genomfört intervjuerna på respondenternas arbetsplatser vilket enligt litteraturen räknas som en mer naturlig miljö för den intervjuade. Alla våra intervjuer har varit planerade. Det innebär att den intervjuade har kunnat förbereda sina svar. I vissa fall har respondenten bett om att få ett underlag för intervjun skickat till sig i förväg och vi har i så fall gått dem till mötes. Vid de tillfällen vi inte kunnat genomföra personliga intervjuer utan enbart fått svar via e-post har förfarandena skilt sig något åt beroende på vem vi har haft kontakt med. I vissa fall har personen i fråga förberetts på frågorna via en telefonkontakt, i övriga fall har frågorna skickats direkt via e-post. I båda fallen har däremot respondenterna möjlighet att i lugn och ro tänka igenom sina svar innan de returneras.

Ett annat reliabilitetsproblem är hur vi registrerar data när vi får den. Vid en intervju är det bästa alternativet att spela in samtalet eftersom intervjuaren då får ett komplett material med sig. Dessutom ges möjlighet att göra intervjun tillgänglig så att andra kan höra den och bilda sig en egen uppfattning. Vi har under våra intervjuer använt oss av den gamla beprövade metoden att anteckna under tiden intervjun genomförs. Det medför en ökad risk för slarv eller att information förbises. För att minimera denna risk har samtliga intervjuare fört anteckningar och sedan har vi enskilt renskrivit anteckningarna för att sedan jämföra materialet. På så sätt påverkade vi inte varandras tolkning och minnesbild. Samtidigt som vi minimerar risken för informationsbortfall och missförstånd.³¹

³⁰ Jacobsen Dag Ingvar, *Vad, hur och varför? – om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, (2002), s. 269 ff.

³¹ Jacobsen Dag Ingvar, *Vad, hur och varför? – om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, (2002), s. 273 f.

2.6.5 Källkritik

Kvaliteten på vår undersökning är helt avhängig på de data vi lyckas samla in. Det innebär att vi måste nå rätt källor och att dessa källor måste vara trovärdiga. Ett problem att få tag på de källor som kan ge korrekt information. Vi har ett stort behov av att de källor vi använder oss av har en förmåga att förmedla informationen och att de är villiga att göra det. Ju närmare fenomenet en källa är desto bättre är det för undersökningen.³² Den litteratur som vi har använt i uppsatsen har valts med omsorg. Så långt möjligt har vi försökt använda oss av vedertagna källor och har också försökt vara kritiska i vår läsning av litteraturen. I vårt sökande har vi försökt att använda ett brett perspektiv för att inte missa relevant information men kan naturligtvis inte garantera att för ämnet intressanta fakta har slunkit genom nätet.

Vid val av respondenter till intervjuer har vi vänt oss till personer som vi tror besitter information vi kunde dra nytta av. I de fall vi inte fick möjlighet att intervjua personen ifråga har vi kontaktat dem via e-post. En del av dessa personer har då valt att inte svara och därmed finns en risk att vi också här har gått miste om intressant kunskap om vår frågeställning. De personer vi har intervjuat upplever vi stå nära problemet antingen genom att de arbetar som IAS-ansvariga på revisionsbyråer eller arbetar på företag som aktivt hanterar implementeringen av för oss intressanta problemställningar. Andra personer vi har tagit kontakt med är redovisningsexperter som kommit i kontakt med den aktuella frågeställningen. Därför anser vi att våra källor är av hög kvalitet. Att våra källor sedan har olika uppfattningar om frågeställningen är enligt litteraturen inte någon nackdel.³³

Vid dokumentstudier beror tillförlitligheten mycket på trovärdigheten hos den som producerat materialet eftersom vi inte kan påverka resultatet annat än genom urvalet.³⁴ I vår empiri ingår en studie av SAS och Malmö Aviation AB:s årsredovisningar. Formen för hur dessa dokument produceras är till stor del reglerade i lagstiftning och i olika standarder. Vi är fullt införstådda med att det är i företagets intresse att framstå från sin bästa sida då det är ett offentligt dokument. På grund av detta är vi väl medvetna om att fullständig information inte visas i detta sammanhang, vilket vi också tagit hänsyn till i vår bedömning.

³² Jacobsen Dag Ingvar, *Vad, hur och varför? – om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, (2002), s. 259 ff.

³³ Jacobsen Dag Ingvar, *Vad, hur och varför? – om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, (2002), s. 261.

³⁴ Jacobsen Dag Ingvar, *Vad, hur och varför? – om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, (2002), s. 188.

2.6.6 Generaliserbarhet

Vi har genomfört en kvalitativ studie vilket gör det svårt att göra generaliseringar.³⁵ Då vi enbart undersöker ett fåtal enheter kan vi inte statistiskt säkerställa att studiens resultat kan göras gällande för en större grupp.

³⁵ Jacobsen Dag Ingvär, *Vad, hur och varför? – om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, (2002), s. 266 ff.

3 Litteraturgenomgång

3.1 Inledning

För att lättare förstå de empiriska resultaten krävs en genomgång av befintlig litteratur inom uppsatsens ämne. Vi kommer här att redogöra för olika aspekter på tillgångar, värderingsfrågor och den internationella harmoniseringen. Här ingår också en genomgång av komponentavskrivningar. Kapitlet inkluderar förutom grundläggande teoretisk litteratur även gällande lagstiftning och andra standarder som påverkar redovisningen av anläggningstillgångar.

3.2 Tillgångar

3.2.1 Definition av tillgångar

Enligt svensk lag är en anläggningstillgång en ”tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten”.³⁶ Några anser att det en organisation har kontroll över att använda ska betraktas som en tillgång.³⁷ Problemet är att finna en regel för hur tillgången ska mätas. Eldon S. Hendriksen anger fem karakteristiska drag för definition av tillgångar. En tillgång kan vara en fysisk vara som innehas för att möjliggöra produktionen av andra varor eller för att ge service till företaget eller dess kunder inom den normala verksamheten. Alla tillgångar har en begränsad livslängd och vid dess slut utträngs tillgången eller ersätts. Värdet av tillgångarna uppkommer genom att tillgången är under företagets kontroll och ett hinder för andra att få den legala nyttjanderätten. Tillgångar är ickemonetära till sin natur vilket innebär att fördelarna (vinsterna) kommer från användandet eller från försäljningen av tjänster och inte från att tillgången omvandlas till pengar. Hendriksens sista kriterie är att fördelarna skall i allmänhet fördela sig över en tid som överstiger ett år eller över företagets hela verksamhetscykel.³⁸ Den ekonomiska innebörden har fått allt större vikt vid klassificeringen av anläggningstillgångar. Ett ekonomiskt synsätt åsidosätter den juridiska aspekten, ett exempel på detta är finansiell leasing som skall behandlas som en anläggningstillgång och aktiveras bland tillgångarna.³⁹

3.2.2 Klassificering av tillgångar

En organisation förfogar ofta över en mängd olika tillgångar. Därför är det fördelaktigt om en klassificering av tillgångarna kan göras som underlättar bl.a. för utomstående att bedöma den ekonomiska ställningen. Jan-Erik Gröjer nämner en del olika grunder för klassificering i sin bok. Klassificering kan ske efter

³⁶ Årsredovisningslagen 4 kap. 1 §.

³⁷ Kam Vernon, *Accounting Theory*, (1986), s. 58 f.

³⁸ Hendriksen Eldon S., *Accounting Theory*, (1982), s. 340.

³⁹ Artsberg Kristina, *Redovisningsteori –policy och –praxis*, (2003), s. 210.

värderingsmetod och tillgångarna delas då in efter hur de är värderade. Metoderna för värdering är anskaffningsvärde, marknadsvärde eller nuvärde. Vidare kan tillgångar klassificeras efter hur lätt tillgången kan likvideras dvs. omvandlas till kontanta medel. Även hur organisationen planerar att utnyttja tillgången kan vara en viktig grund för klassificering. Här skiljer Gröjer mellan att utnyttja tillgången för stadigvarande bruk eller att inom en snar framtid avyttra tillgången. Slutligen kan det ses enligt ägar- och enhetsteorin. Ur ägarperspektivet kan det vara av intresse att först ta upp de tillgångar som är av investeringskaraktär medan enhetsteorin återspeglar helheten. Vanliga krav på bra klassificering av tillgångar är att indelningen ska vara uttömmande dvs. inga händelser ska falla utanför de olika klasserna. Klassificeringen ska vara ömsesidigt uteslutande, en tillgång ska endast kunna registreras och tillhöra en klass och det får inte finnas någon restklass som kallas övriga tillgångar.⁴⁰

Det finns flera olika synsätt när det gäller att skilja omsättningstillgångar från anläggningstillgångar. Det ena är att avsikten bakom innehavet styr hur en tillgång ska klassificeras. Det andra synsättet utgår från att tillgångar med förfallotid på högst ett år är omsättningstillgångar och övriga är anläggningstillgångar.⁴¹

I samband med ÅRL:s tillkomst 1995 fick man en indelning av anläggningstillgångarna i tre grupper: immateriella, materiella och finansiella. Tidigare lagstiftning innebar att tillgångar som värderades likartat skulle redovisas tillsammans.⁴²

3.2.3 Olika värderingsmetoder av tillgångar

Vid hantering av tillgångar i redovisningen är beräkningen av värdet av stor betydelse. Det finns ett antal principer som man kan utgå från och som kan används i olika situationer.⁴³ Värde för framtiden är en metod som innebär att man försöker bestämma ett nuvärde, värdet i dag och de framtida inbetalningsöverskotten för de olika tillgångarna. En sådan värdering skulle ge det verkliga värdet av tillgången för företaget. Genom att ta hänsyn till tidsaspekten värderas överskotten allt lägre ju längre fram i tiden de ligger, så kallad diskontering av överskotten. En av svårigheterna med diskontering är att fastställa räntan som ligger till grund för beräkningarna. Metoden är teoretiskt tilltalande men i praktiken blir bedömningen av framtida effekter ofta mycket osäker.⁴⁴

Ett annat sätt att värdera tillgången är till det pris som betalades för tillgången, anskaffningspriset, även kallat historiskt pris med avdrag för gjorda

⁴⁰ Gröjer Jan-Erik, *Grundläggande redovisningsteori*, (1997), s. 70.

⁴¹ Artsberg Kristina, *Redovisningsteori –policy och –praxis*, (2003), s. 187 f.

⁴² Artsberg Kristina, *Redovisningsteori –policy och –praxis*, (2003), s. 209.

⁴³ Artsberg Kristina, *Redovisningsteori –policy och –praxis*, (2003), s. 192 f.

⁴⁴ Gröjer Jan-Erik, *Grundläggande redovisningsteori*, (1997), s 72 ff.

Kam Vernon, *Accounting Theory*, (1986), s. 98.

värdeinsknningar. Tillgången kan vidare värderas till det pris som skulle ha betalats för att ersätta en exakt likadan tillgång, återanskaffningspriset. Fördelen med denna värderingsmetod framför anskaffningspriset är att den bättre visar det värde tillgången har idag. Genom att använda återanskaffningspriset beaktas penningvärdeförändringar. Nackdelen är att värderingen blir osäker om det inte finns en väletablerad marknad för tillgången.⁴⁵

Det finns ytterligare värderingsprinciper, nettoförsäljningsvärde och utförsäljningsvärde. Nettoförsäljningsvärde är det pris som en tillgång beräknas kunna säljas för med avdrag för försäljningskostnader och avvecklingskostnader. Utförsäljningspriset innebär samma beräkning fast med en tänkt påtvingad försäljning vilket gör att det anses ge ett lägre värde.⁴⁶ Med verkligt värde avses det värde till vilket en tillgång skulle kunna överlåtas mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och där båda parter har ett intresse av att transaktionen genomförs.⁴⁷ Enligt lägsta värdets princip värderas tillgången till det lägsta av anskaffningspriset och verkligt värde.⁴⁸

Utvecklingen av redovisningsstandarder går mot att användandet av anskaffningsvärde ersätts med verkligt värde. Denna förändring reflekterar behovet för användarna, läsarna av de finansiella rapporterna. Begränsningarna med anskaffningsvärdet i förhållande till verkligt värde har ökat behovet av tilläggsupplysningar.⁴⁹

3.2.4 Materiella anläggningstillgångar

RR 12 är en rekommendation som behandlar hantering av materiella anläggningstillgångar. Enligt denna rekommendation är materiella anläggningstillgångar "fysiska tillgångar som är avsedda för att stadigvarande utnyttjas i verksamheten, inklusive för uthyrning".⁵⁰ En materiell anläggningstillgång skall redovisas som tillgång i balansräkningen när den framtida ekonomiska nyttan är förenad med innehavet och när anskaffningsvärdet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.⁵¹

Indelningen av materiella anläggningstillgångar följer i stort skatterätten eftersom den innehåller olika avskrivningsprocent för olika typer av materiella anläggningstillgångar. Det är däremot inte enbart värderingsmässiga aspekter som avgör klassificeringen utan man kan även utgå från informationsaspekten. Med ett

⁴⁵ Gröjer Jan-Erik, *Grundläggande redovisningsteori*, (1997), s. 72 ff.

⁴⁶ Artsberg Kristina, *Redovisningsteori –policy och –praxis*, (2003), s. 192 f.

⁴⁷ Redovisningsrådets rekommendation 12, Materiella anläggningstillgångar, p. 3.

Kam Vernon, *Accounting Theory*, (1986), s. 93 f.

⁴⁸ Gröjer Jan-Erik, *Grundläggande redovisningsteori*, (1997), s. 72 ff.

⁴⁹ Barlev Benzion, Haddad Joshua Rene, *Fair value accounting and the management of the firm*, (2003).

⁵⁰ Redovisningsrådet Rekommendation 12, Materiella anläggningstillgångar, p. 3.

⁵¹ Redovisningsrådet Rekommendation 12, Materiella anläggningstillgångar, p. 4.

ökat fokus mot aktiemarknaden handlar det om att klassificera på ett sådant sätt att en finansiell analys av företaget är möjlig. En sådan analys bör vara grundad på den ekonomiska innebörden. För samma tillgångsslag ska i normalfallet samma avskrivningsmönster och procentsats användas. Det kan leda till problem om de ingående delarna har väldigt varierande livslängd. Därför finns det i RR 12 bestämmelser om komponentavskrivning.⁵²

3.3 Justeringar av värde

3.3.1 Avskrivningar

Enligt den konventionella redovisningsmodellen är det anskaffningsvärdet inklusive tillkommande utgifter som skall allokeras över tillgångens livslängd.⁵³ Anläggningstillgångar med begränsad ekonomisk livslängd, den tid då företaget förväntas erhålla ekonomiska fördelar från tillgången, skall skrivas av systematiskt över denna nyttjandeperiod. Tillkommande utgifter kan vara utgifter för att öka produktionskapaciteten, förbättring av kvaliteten samt reduktion av produktionskostnaderna. För tillverkade tillgångar kan det bli aktuellt att tillgodoräkna en viss del av indirekta tillverkningskostnader samt ränta om tillverkningen sträcker sig över en längre tidsperiod.⁵⁴ På det avskrivningsbara beloppet skall alltid göras avdrag för ett eventuellt restvärde samt tillägg för de eventuella uppskrivningar som skett.⁵⁵

Lagtexten saknar en uttrycklig hänvisning till värdeminskning. Av den anledningen finns inte någon grund för att avskrivningarna skall avspegla den verkliga värdeminskningen. Dock bör, i linje med matchningsprincipen, avskrivningarna avspegla hur tillgången genererar intäkter.⁵⁶ Detta kan ske genom linjära, degressiva, produktionsberoende samt progressiva avskrivningar. Linjära avskrivningar innebär avskrivningar med ett fast årligt belopp över nyttjandetiden. Nyttjandetiden definieras som den tid då en tillgång förväntas bli utnyttjad för sitt ändamål eller det antal enheter den förväntas producera. Degressiva avskrivningar innebär kontinuerligt minskande belopp över nyttjandetiden. Produktionsberoende avskrivningar medför att avskrivningsbeloppet är relaterat till tillgångens produktivitet eller användande. Progressiv avskrivning medför ett ökande avskrivningsbelopp över tiden.⁵⁷ Redovisningsrådet reserverar ett användande av sistnämnda metod endast för anläggningar med mycket lång livslängd samt en obetydlig teknisk utveckling, förutsättningar som endast anses förekomma i

⁵² Artsberg Kristina, *Redovisningsteori –policy och –praxis*, (2003), s. 209 f.

⁵³ Redovisningsrådets Rekommendation 12, Materiella anläggningstillgångar, p. 4, 14.

Kam Vernon, *Accounting Theory*, (1986), s. 216.

⁵⁴ Årsredovisningslagen 4 kap. 3, 4 §§.

⁵⁵ Redovisningsrådets Rekommendation 12, Materiella anläggningstillgångar, p. 26.

⁵⁶ Thomasson Jan, *Extern redovisning och finansiell analys*, (2002), s. 57.

Kam Vernon, *Accounting Theory*, (1986), s. 217.

⁵⁷ Redovisningsrådets Rekommendation 12, Materiella anläggningstillgångar, p. 22.

sällsynta fall.⁵⁸ Avskrivning får inte användas som värderingsmetod av tillgången ifråga, vilket tvingar företaget att skriva ner enligt plan även då det bokförda värdet understiger det verkliga värdet.⁵⁹

Avskrivningarna skall påbörjas då tillgången är färdigställd och föras över resultaträkningen.⁶⁰ För de materiella och immateriella tillgångarna förutsätter normerna en begränsad livslängd vilket inte är fallet med finansiella tillgångar. Finansiella tillgångar skrivs inte av på samma sätt som övriga tillgångar eftersom dessa inte utsätts för slitage eller har en systematisk värdeminskning. Finansiella tillgångar skall därför värderas vid varje bokslutstillfälle och nettoskillnaden föras över resultaträkningen. För de immateriella tillgångarna sätter normerna en tidsgräns på fem år för den ekonomiska livslängden om inte en längre tid kan motiveras.⁶¹ Av de materiella tillgångarna anses mark ha en obegränsad livslängd och skall således inte skrivas av.⁶² Övriga materiella tillgångars livslängd skall uppskattas baserat på företagets erfarenheter eller genom jämförelse med liknande tillgångar. Bestämmandet av nyttjandetiden i förväg, kan i många fall vara en mer eller mindre subjektiv bedömning och senare visa sig vara felaktig. Däremot kan nyttjandetiden och metoden för avskrivningar för tillgången prövas löpande och vid behov kan framtida perioder justeras. Någon retroaktiv justering för avskrivningar lämnas det dock inget utrymme för i rekommendationen.⁶³

Redovisningen och avskrivningar påverkas av olika lagstiftningar bland annat civilrättsliga regler i form av ÅRL och skatterättsliga regler i form av inkomstskattelagen. Skillnader mellan lagstiftningarna avseende avskrivningar lämnar ett handlingsutrymme att skjuta skattebetalningar framåt i tiden. De flesta länder tillåter generösare skattemässiga avskrivningsregler än vad de civilrättsliga gör.⁶⁴ I den mån de totala avskrivningarna är större än avskrivningar enligt plan utgör skillnaden häremellan obeskattade reserver.⁶⁵

⁵⁸ Artsberg Kristina, *Redovisningsteori –policy och –praxis*, (2003), s. 220.

⁵⁹ Artsberg Kristina, *Redovisningsteori –policy och –praxis*, (2003), s. 216.

⁶⁰ Redovisningsrådets Rekommendation 12, Materiella anläggningstillgångar, p. 19, 20.

⁶¹ Artsberg Kristina, *Redovisningsteori –policy och –praxis*, (2003), s. 217.

⁶² Redovisningsrådets Rekommendation 12, Materiella anläggningstillgångar, p. 25.

⁶³ Redovisningsrådets Rekommendation 12, Materiella anläggningstillgångar, p. 27-29.

⁶⁴ Artsberg Kristina, *Redovisningsteori –policy och –praxis*, (2003), s. 217.

⁶⁵ Inkomstskattelagen 18 Kap 18 §

(http://rixlex.riksdagen.se/htbin/thw?%24%7BHTML%7D=SFST_LST&%24%7BHTML%7D=SFST_DOK&%24%7BSNHTML%7D=SFST_ERR&%24%7BMAXPAGE%7D=26&%24%7BTRIPSHOW%7D=format%3DTHW&%24%7BBASE%7D=SFST&%24%7BFREETEXT%7D=&BET=1999%3A1229&RUB=&ORG=).

Thomasson Jan, Arvidsson Per, Lindquist Hans, Larson Olov, Rohlin Lennart, *Den nya affärsredovisningen*, (2003), s. 276 ff.

3.3.2 Nedskrivningar

Nedskrivning är en metod som används för att en anläggningstillgångs bokförda värde bättre skall stämma överens med verkligt värde. Lagen uttrycker att denna värdenedgång skall vara bestående.⁶⁶

En enskild bedömning av en eventuell värdeminskning skall ske vid varje bokslutstillfälle genom att beakta ett antal externa och interna faktorer som påverkar värdet av tillgången. Några exempel på externa faktorer är att tillgångens marknadsvärde har minskat väsentligt av andra orsaker än åldern på tillgången eller på vilket sätt tillgången används. Vidare om väsentliga förändringar i teknologi, marknadsförutsättningar, den legala eller ekonomiska miljön inträffat eller kommer med största sannolikhet att inträffa under perioden med negativa effekter på marknaden som följd. En ökning av marknadsräntorna och avkastningskraven på investeringar kan förväntas påverka den diskonteringsfaktor som tillämpas för att beräkna tillgångens nyttjandevärde och väsentligt minska densamma. En extern indikation på att nedskrivningsbehov finns är om ett företags redovisade kapital överstiger börsvärdet.⁶⁷

Exempel på interna faktorer kan vara att tillgången ifråga är tekniskt föråldrad eller har skadats. Om betydande förändringar har ägt rum t ex en avveckling eller en omstrukturering av verksamheten i vilken tillgången tillhör, kan möjligheterna att bruka tillgången för avsett ändamål ändrats väsentligt vilket medför att en nedskrivning blir motiverad. Slutligen kan den interna rapporteringen indikera en sämre avkastning än vad som initialt antagits. Den tidigare uppräknings av externa och interna faktorer är inte på något sätt uttömmande utan i enskilda fall kan andra faktorer ligga till grund för en nedskrivning.⁶⁸

Det bestående lägre värde som ÅRL 4 kap 5 § föreskriver vid nedskrivningsbehov avser återvinningsvärdet. Återvinningsvärdet är det högsta av en tillgångs nettoförsäljningsvärde och nyttjandevärde. Nyttjandevärdet är ett diskonterat värde av framtida uppskattade överskott samt det restvärde som tillgången väntas ge upphov till.⁶⁹ För att återvinningsvärdet skall fastställas måste det finnas en indikation på att tillgången minskat i värde och att en prövning därför måste göras.⁷⁰

För att återföra en nedskrivning måste ett antal kriterier vara uppfyllda. De indikationer som finns på att en tidigare nedskrivning inte längre är motiverad utgör till största delen en spegelbild av de kriterier som föranledde nedskrivningen. Om en nedskrivning återförs skall tillgångens redovisade värde

⁶⁶ Årsredovisningslagen 4 Kap. 5 §.

⁶⁷ Redovisningsrådets Rekommendationer 17, Nedskrivningar, p. 5, 6, 7 a-d.

⁶⁸ Redovisningsrådets Rekommendationer 17, Nedskrivningar, p. 7 e-g, 8.

⁶⁹ Artsberg Kristina, *Redovisningsteori –policy och –praxis*, (2003), s. 222.

⁷⁰ Redovisningsrådets Rekommendationer 17, Nedskrivningar, p. 5.

ökas med det återförda beloppet. Företaget måste dock kunna identifiera de förändringar som gett upphov till återföringen. En återföring skall avspegla det belopp som företaget förväntas tillgodogöra sig antingen genom nyttjande eller genom försäljning. Förändrade antaganden kan vara att återvinningsvärdet nu utgörs av nyttjandevärde istället för nettoförsäljningsvärdet eller vice versa men även att de faktorer som styr nyttjandevärdet – diskonteringsfaktorn alternativt en förändring av de faktorer som bestämmer nettoförsäljningsvärdet har förändrats.⁷¹

3.3.3 Uppskrivningar

Enligt ÅRL 4 kap 6 § får endast materiella och finansiella tillgångar skrivas upp. Det är därmed inte tillåtet att skriva upp företagets immateriella anläggningstillgångar. Paragrafen definierar värdet som ett ”tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde”. Genomförandet av en uppskrivning är ett avsteg från den konventionella redovisningsmodellen då försiktighetsprincipen åsidosätts. De uppsatta kraven för uppskrivningar förväntas motverka oregelbundna och återkommande upp- och nerskrivningar med ryckighet i värderingarna som följd.⁷² För att förhindra att det uppskrivna beloppet skall ingå i det utdelningsbara resultatet skall detta redovisas i en uppskrivningsfond.⁷³ Enligt FAR:s vägledning skall uppskrivningsfonden vara avsedd för specificerade ändamål som t ex ökning av aktiekapital eller i vissa fall och under speciella restriktioner för att täcka en förlust.⁷⁴

3.4 Harmonisering av redovisningsstandarder

3.4.1 Harmoniseringens bakgrund

Under årens gång har länder kommit att utveckla olika standarder och normer för hur redovisningsproblem ska lösas. Det innebär att idag löses samma problem på varierande sätt i olika länder.⁷⁵ De som avgör vilka regler som ska gälla för hur det finansiella resultatet förmedlas till investerare, kreditgivare och andra externa parter kallas för normgivare.⁷⁶ I Sverige har normgivningen främst skett via lagstiftning, samt genom Bokföringsnämnden, FAR:s redovisningskommitté och Redovisningsrådet. Dessa normgivande organ har i sin tur inspirerats av hur normgivare i andra länder har löst redovisningsproblem. Då Sverige har handlat med olika länder under skilda tidsperioder har detta medfört att redovisningsprinciperna som de svenska normerna bygger på ser annorlunda ut beroende på vid vilken tidpunkt de skapades. Anledningen till detta är att normgivarna

⁷¹ Artsberg Kristina, *Redovisningsteori –policy och –praxis*, (2003), s. 226 ff.

⁷² Thomasson Jan, *Extern redovisning och finansiell analys*, (2002), s. 61.

⁷³ Årsredovisningslagen 4 kap. 6, 7 §§.

⁷⁴ Artsberg Kristina, *Redovisningsteori –policy och –praxis*, (2003), s. 225 ff.

⁷⁵ Artsberg Kristina, *Redovisningsteori –policy och –praxis*, (2003), s. 16, 126 ff.

⁷⁶ Barth Mary E., *Valuation-based accounting research: Implications for financial reporting and opportunities for future research*, (2000).

påverkats av det land som just då hade störst inflytande över svensk handel. I Sverige har vi framförallt påverkats av de tyska och de amerikanska redovisningssystemen.⁷⁷

Däremot kan man ställa frågan om skillnaderna mellan olika länders redovisningsstandarder egentligen är så stora. Svaret beror på hur man ser på saken. Det är väldigt svårt att mäta graden av harmonisering eller graden av skillnader i redovisningen mellan länder. Det verkar som antalet olikheter är många mellan länders redovisningssystem men att det bara är ett fåtal skillnader som är av större vikt.⁷⁸ Den växande kapitalmarknaden har blivit alltmer internationell och företagen vänder sig numera till externa marknader för att skaffa finansiering. Det har därmed uppstått ett behov av att försöka harmonisera redovisningsstandarderna runt om i världen. Anledningen är det merarbete som uppstår vid behovet att göra flera uppsättningar av finansiella rapporter som krävs med anledning av de differentierade regelsystemen i olika länder.⁷⁹

3.4.2 Framväxten av internationell harmonisering

IOSCO, som är en internationell samarbetsorganisation för världens börsövervakare, vände sig därför till IASC, numera IASB, för att be dem vidareutveckla de standarder som IASC redan skapat så att dessa skulle kunna användas för att harmonisera redovisningsreglerna internationellt.⁸⁰ IASB är en partssammansatt internationell organisation som bildades 1973 och arbetar för att förbättra samt harmonisera redovisningsstandarderna globalt.⁸¹ Organisationen representerar idag mer än 120 redovisningsorganisationer från ungefär 100 länder.⁸² Det arbete organisationen gjort kan delas upp i tre faser. Den första fasen sträckte sig mellan åren 1973 och 1988. Organisationen skapade under den perioden 26 stycken standarder för att underlätta harmoniseringen. Problemet med dessa standarder var att det fanns många valmöjligheter och att den bara ställde minimikrav på informationen i redovisningen. Det innebar att harmoniseringen i praktiken inte uppfyllde IASB:s syften och därför ändrade organisationen inriktning. Mellan åren 1989 och 1995, fas två, började IASB se över sina standarder för att reducera antalet valmöjligheter. I de fall det fortfarande tilläts valmöjligheter markerades tydligt vilket alternativ de ansåg var att föredra. Den tredje fasen startade när IOSCO kontaktade IASB för att tillsammans verka för en högre grad av harmonisering och i det arbete som IASB då genomförde

⁷⁷ Artsberg Kristina, *Redovisningsteori –policy och –praxis*, (2003), s. 16, 126 ff.

⁷⁸ Barth Mary E., *Valuation-based accounting research: Implications for financial reporting and opportunities for future research*, (2000).

⁷⁹ Taylor Chris, *IAS – the road to international (dis)harmony*, (2003).

⁸⁰ Taylor Chris, *IAS – the road to international (dis)harmony*, (2003).

⁸¹ Artsberg Kristina, *Redovisningsteori –policy och –praxis*, (2003), s. 136.

⁸² Reinstein Alan, Weirich Thomas R., *How are worldwide accounting standards changing?*, (2002).

minskades antalet valmöjligheter i standarderna ytterligare.⁸³ Sedan dess har arbetet med korrigeringar fortsatt och den senaste uppsättningen nyheter kom i december 2003.⁸⁴

Det är dock viktigt att i det här sammanhanget skilja mellan harmonisering och standardisering. Theunisse hänvisar till Choi och Muller när hon säger att när någon typ av standardisering har genomförts så innebär det att det finns en direkt jämförbarhet oavsett varifrån informationen kommer. Har det däremot skett en harmonisering så menas att informationen kan behöva värderas och tolkas innan jämförelser kan göras. Harmonisering kan på så sätt ge fler valmöjligheter än standardiseringens sökande av enhetlighet.⁸⁵ Van der Tas definierar harmoni som ett tillstånd där en viss grad av samordning finns mellan flera ämnen. Han skiljer mellan formell och materiell harmoni. Med materiell harmoni avses en samordning av den finansiella rapporteringen som sådan medan en formell harmoni avser samordningen mellan olika länders redovisningsstandarder.⁸⁶

3.4.3 IASB och FASB

En internationellt fullt ut harmoniserad redovisning kan dock inte skapas om inte USA deltar i harmoniseringsarbetet. Längre var det också så att internationell harmonisering var detsamma som en amerikanisering av reglerna eftersom den amerikanska kapitalmarknaden var viktig även för icke-amerikanska företag. Genom att ta ställning för en harmonisering som ska skapas av ett internationellt organ har länderna samtidigt tagit ställning mot det amerikanska inflytandet över redovisningen.⁸⁷ I USA heter den normgivande organisationen FASB och de standarder organisationen ger ut går under beteckningen FAS. Ansvaret för normgivningen är delegerat till FASB från SEC som är ett statligt organ vars uppgift är att övervaka de amerikanska börserna.⁸⁸ Enligt en undersökning från 1996 fanns det 255 skillnader mellan reglerna i FAS och IAS/IFRS, vissa stora och andra små.⁸⁹ SEC har följt IASB:s harmoniseringsarbete och har uttalat sitt stöd för detta arbete. SEC har däremot ställt ett antal krav för att acceptera dessa internationella standarder. Kraven SEC ställer på IASB:s standarder är att de måste basera sig på en grund av redovisningsuttalanden som utgör en uttömmande, allmänt vedertagen bas för redovisning dvs. en referensram.

⁸³ Garrido Pascual, León Ángel, Zorio Ana, *Measurement of formal harmonization progress: The IASC experience*, (2002).

⁸⁴ http://www.europa.eu.int/comm/internal_market/accounting/docs/ias/efrag-2004-03-endorsement-letter_en.pdf.

⁸⁵ Theunisse Hilda, *Financial reporting in EC countries – theoretical versus practical harmonization: two case studies*, (1994).

⁸⁶ Van der Tas Leo G, *Evidence of EC financial reporting practice harmonization – The case of deferred taxation*, (1992).

⁸⁷ Artsberg Kristina, *Globalisering och internationell redovisningsharmonisering – Striden om makten över redovisningen*, (2002).

⁸⁸ Artsberg Kristina, *Redovisningsteori –policy och –praxis*, (2003), s. 129,138 f.

⁸⁹ Artsberg Kristina, *Globalisering och internationell redovisningsharmonisering – Striden om makten över redovisningen*, (2002).

Standarderna ska vara av hög kvalitet dvs. meningen är att de ska resultera i jämförbarhet och genomlysning och att de ska ge möjlighet till särredovisning. Dessutom skall standarderna enbart ha en möjlig tolkning och tillämpning.⁹⁰

På senare tid har IASB och FASB närmat sig varandra. Under hösten 2002 höll de två organisationerna möten som resulterade i en överenskommelse om att försöka eliminera skillnaderna mellan de två regelverken. De båda organisationerna har påbörjat en ny kartläggning av skillnaderna mellan deras respektive regelverk samt även tagit upp ett antal punkter och projekt som de gemensamt ska arbeta med. En faktor som särskilt underlättar harmoniseringsarbetet är att det ligger ett förslag om att amerikanska standarder ska övergå från att vara detaljstyrda mot att vara mer principbaserade.⁹¹ En av de större skillnaderna mellan de redovisningsstandarder som utvecklas av FASB och de som utvecklas av IASB är just att FASB har en högre detaljeringsnivå i sina standarder. FASB publicerar dessutom vägledningar som om de följs ska garantera att den som redovisar har uppnått rätt lösning. FASB lägger mindre vikt vid om reglerna mynnar ut i mer tveksamma lösningar på redovisningsproblemet.⁹² De amerikanska börserna har ett stort intresse av att IASB:s regler ska accepteras i USA, då de anser att det annars föreligger en ökad risk att många företag avstår att registrera sig på de amerikanska börserna på grund av det merarbete detta innebär.⁹³

3.4.4 IASB:s referensram

I sitt normgivningsarbete har IASB utgått från en referensram. Denna referensram är mycket lik den FASB utvecklade från Trueblood-rapporten som publicerades 1973. Rapporten diskuterade konvergensen mellan framtida kassaflöde och redovisade vinstmått, periodiseringsproblem och var positiv till värderingen enligt verkligt värde. Redovisningsrådet har valt att arbeta utifrån samma referensram som IASB använt. Referensramarna tar sin utgångspunkt i ett beslutsanvändbarhetssynsätt dvs. att redovisningen ska kunna användas för att fatta beslut om att investera, behålla eller avyttra ett företags aktier. Innebörden av det är att man ser redovisningen först och främst som ett instrument för att sprida information till företagets intressenter och då speciellt till aktieplacera. Teorin utgår från tanken att företagets intressenter har behov av viss gemensam information och att den kan förmedlas via finansiella rapporter.⁹⁴

För att uppfylla detta syfte ska referensramen vara till stöd vid skapandet av nya normer så att alla standarder är i enlighet med informationssyftet. Samtidigt kan

⁹⁰ Reinstein Alan, Weirich Thomas R., *How are worldwide accounting standards changing?*, (2002).

⁹¹ Balans, *Två möten under hösten om convergence mellan IAS och FAS*, (2003).

⁹² Falkman Pär, *Redovisningens teoretiska kaos*, (2004).

⁹³ Artsberg Kristina, *Globalisering och internationell redovisningsharmonisering – Striden om makten över redovisningen*, (2002).

⁹⁴ Artsberg Kristina, *Redovisningsteori –policy och –praxis*, (2003), s 74 f, 165 ff.

referensramarna användas som hjälp vid tolkning av de standarder som finns både för dem som vill veta hur de ska använda dem samt för dem som läser rapporterna och ska tolka innebörden av desamma. Referensramarna ska också stödja redovisningsproducenterna så att de kan fatta korrekta beslut om utformning av rapporter under den tid standarder ännu är under utarbetning. I den mån allmänheten är intresserad av hur normgivarna ställer sig i en viss redovisningsfråga kan även de söka hjälp i referensramen. En referensram innehåller redovisningens syfte, vilket i fallet med IASB är att ge företagets intressenter relevant information för att fatta ekonomiska beslut. Den innehåller också en specifikation på de egenskaper som informationen i redovisningen ska ha, i IASB:s fall begriplighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet. Om dessa egenskaper kolliderar med varandra får en lämplig avvägning göras av vilken egenskap som ska dominera. Slutligen innehåller referensramen också definitioner av posterna i balans och resultaträkningen, kriterier för när något ska redovisas, hur det ska mätas och slutligen en definition av kapitalbegreppet.⁹⁵

Den största fördelen med att i normgivningsarbetet utgå från en referensram är att den visar vilka faktorer som är gemensamma för olika typer av problem. Det ger alltså möjlighet att lösa likartade problem på liknande sätt oavsett vilken verksamhet företagen befinner sig i. Nackdelen med arbetsformen ligger i precis samma faktum. Genom att bara presentera ett ramverk utan många detaljer lägger den ett stort ansvar på de som skapar redovisningen. Det är meningen att den mest rättvisande redovisningen ska skapas genom att det inom vissa ramar finns tolkningsmöjligheter samtidigt som det öppnar upp för argumentation om olika lösningar på samma problem.⁹⁶

3.4.5 EU och IAS/IFRS

Redan under 1970-talet började EG, numera EU, att försöka harmonisera redovisningslagstiftningen i medlemsländerna. Projektet var inte helt enkelt med tanke på att EG bestod av ett antal länder med olika språk och skilda kulturer som över tiden har utvecklat olika standarder för redovisning. Detta löstes genom att införa vissa minimikrav och tilläggsupplysningar och på så sätt försöka skapa en jämförbar redovisning.⁹⁷ Det infördes därmed ett antal direktiv som behandlade redovisningsfrågor. Tre handlade om bolagsrätt och meningen var att det skulle skapas en minsta gemensam skyddsnivå för olika intressenter till företagen. Det fjärde bolagsrättsliga direktivet behandlar skyldigheten att upprätta årsbokslut samt förvaltningsberättelser i framförallt aktiebolag, men även i vissa andra bolagsformer. Dessutom finns ett sjunde bolagsrättsligt direktiv från 1983 som

⁹⁵ Artsberg Kristina, *Redovisningsteori –policy och –praxis*, (2003), s. 165 ff.

⁹⁶ Falkman Pär, *Redovisningens teoretiska kaos*, (2004).

⁹⁷ Artsberg Kristina, *Redovisningsteori –policy och –praxis*, (2003), s. 139.

gäller skyldigheten att upprätta en sammanställd redovisning och förvaltningsberättelse.⁹⁸

Det Europeiska rådets möte i Lissabon 2000 blev en vändpunkt i EU:s harmoniseringsarbete. De harmoniseringsförsök som gjorts hitintills hade visat sig vara otillräckliga eftersom de innehållit alltför många valmöjligheter och direktiven dessutom tolkats olika i medlemsländerna. Redovisningen i länderna var fortfarande inte jämförbar vilket försvårade arbetet att skapa en effektiv och öppen kapitalmarknad som i sin tur var tänkt att ge tillväxt och sysselsättning.⁹⁹

Det var dags att byta strategi. Storbritannien var ett av de ledande länderna som verkade för förändring. De hade redan tidigare i arbetet med IASC samarbetat med Australien, Kanada och USA för att verka för internationell harmonisering. Arbetet för dessa fyra gick mycket trögt till stor del på grund av att USA ansåg att hela problemet kunde lösas genom att använda FASB:s standarder i hela världen. Storbritannien började se sig om för att hitta en motvikt till det allt större amerikanska inflytandet. Man ansåg att EU borde ena sig runt samma standarder genom att anta IAS/IFRS. Det var också detta som inträffade i mars 2000 på mötet i Lissabon.¹⁰⁰ Europaparlamentet tog sedan ett principbeslut i mars 2002 om att ett regelverk baserat på IASB:s standarder skulle tas fram. Regelverket skulle vara tvingande för de marknadsnoterade bolagen inom den Europeiska unionen.¹⁰¹

Kravet gäller alla företag vars aktier eller andra finansiella värdepapper är noterade på en börs eller annan marknadsplats inom EU. När implementeringen sker den första januari 2005 kommer den att beröra ungefär 7000 koncerner.¹⁰² Förordningen medför enbart att dessa företag ska upprätta sin koncernredovisning enligt IAS/IFRS. Det är upp till varje medlemsland att utforma sin inhemska lagstiftning och där tillåta eller kräva årsredovisningar för de juridiska enheterna i enlighet med internationell standard. Det finns alltså en möjlighet för varje land att själv bestämma vilka bolag som anses behöva redovisa enligt internationell standard.¹⁰³

3.4.6 Sverige och IAS/IFRS

I och med Sveriges EU-inträde 1995 fick den svenska redovisningslagstiftningen, t ex ÅRL, anpassas efter de EG-direktiv som de övriga medlemsstaterna tidigare genomdrivit.¹⁰⁴ Nu behöver den svenska lagstiftningen återigen anpassas för att

⁹⁸ Internationell redovisning i svenska företag, SOU 2003:71, s. 65 f.

⁹⁹ Artsberg Kristina, *Redovisningsteori –policy och –praxis*, (2003), s. 140.

¹⁰⁰ Taylor Chris, *IAS – the road to international (dis)harmony*, (2003).

¹⁰¹ Artsberg Kristina, *Redovisningsteori –policy och –praxis*, (2003), s. 140.

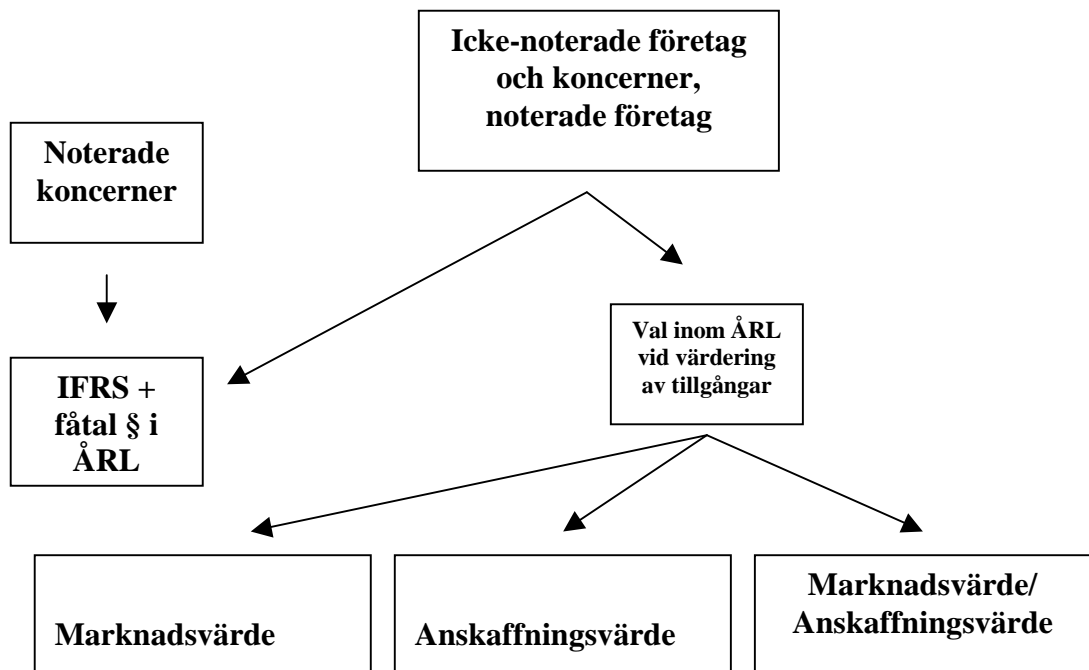
¹⁰² Axelman Lennart, Phillips Dan, Wahlquist Ola, *IAS/IFRS 2005 En jämförelse mellan International Accounting Standards och Redovisningsrådets rekommendationer*, (2003), s. 9.

¹⁰³ Internationell redovisning i svenska företag, SOU 2003:71, s. 13.

¹⁰⁴ Internationell redovisning i svenska företag, SOU 2003:71, s. 65 ff.

den nya förordningen ska kunna genomföras. Därför tillsattes en utredning som skulle undersöka effekterna för den svenska lagstiftningen och komma med förslag på vilka företag som skulle omfattas av de nya redovisningsstandarderna.¹⁰⁵ Betänkandet var färdigt under 2003 och bearbetas under våren 2004 så att propositionen kan presenteras i juni 2004. Arbetet behöver gå snabbt eftersom företagen måste veta hur de ska agera från första januari 2005.¹⁰⁶

Utredningen föreslår att alla företag ska få en möjlighet att använda IAS/IFRS i sin redovisning. Men företagen måste välja att antingen följa IAS/IFRS eller att följa ÅRL. Det finns inte någon möjlighet att blanda de olika regelverken. För de företag som väljer att följa IAS/IFRS kommer stora delar av ÅRL inte att vara tillämpbar dock med några undantag bland annat för en del formkrav och tilläggsupplysningar. IAS-utredningen (SOU 2003:71) vill också förändra ÅRL så att det ska bli lättare att följa IAS/IFRS redovisningsstandarder inom ramen för den svenska lagstiftningen. Det gäller bland annat värdering av tillgångar till verkligt värde.¹⁰⁷ Det innebär att företagen för samma tillgångsslag kan välja om de vill använda marknadsvärde eller anskaffningsvärde. Om förslaget godkänns av riksdagen kommer resultatet att bli som i figuren nedan.¹⁰⁸



IAS-utredningens förslag till valmöjligheter inom ramen för ÅRL.

Källa: Buisman Jan, Törning Eva, *Hur kommer god redovisningssed att se ut 2005?* (2004)

¹⁰⁵ Internationell redovisning i svenska företag, SOU 2003:71, s. 61 f.

¹⁰⁶ Buisman Jan, Törning Eva, *Hur kommer god redovisningssed att se ut 2005?*, (2004).

¹⁰⁷ Internationell redovisning i svenska företag, SOU 2003:71, s. 14.

¹⁰⁸ Buisman Jan, Törning Eva, *Hur kommer god redovisningssed att se ut 2005?*, (2004).

För att underlätta företagens övergång till IAS/IFRS har IASB skapat IFRS 1, First-time adoption of International Financial Reporting Standards. Den beskriver hur företagen ska gå till väga för att skapa en öppningsbalans. Eftersom IAS/IFRS börjar gälla från 2005 kommer IAS/IFRS att påverka redovisningen för tidigare år då jämförelsesiffror måste räknas om enligt de nya standarderna. Brukar företagen redovisa jämförelsetal för flera år gäller omräkningen även för dessa år. Det som försvårar för företagen som vill förbereda övergången är att flera av IAS/IFRS standarder omarbetats i december 2003. Dessa är ännu inte framlagda av EU-kommissionen för beslut i Europaparlamentet även om EFRAG tillstyrkt förändringarna.¹⁰⁹

3.5 Komponentavskrivningar

En tillgång kan bestå av ett antal väsentliga delar, komponenter. Vissa delar av en tillgång kan behöva ersättas oftare än andra. En flygplansmotor eller en flygplansinredning kan behöva bytas ut oftare än tex flygplanskroppen. I fastigheter har huskroppen en längre livslängd än golv och fönster. Beroende på vilken bransch vi förflyttar oss till kommer definitionen på en komponent att se olika ut. Förutsättningarna för att dela upp tillgångar i komponenter är att nyttjandeperioden varierar för olika delar av tillgången. Dessa delar skall, där det är möjligt, enligt den nya huvudregeln i den reviderade IAS 16 redovisas och skrivas av som separata enheter. Då nyttjandeperioden och avskrivningstiden skiljer sig från tillgången i övrigt använder man sig av det som kallas komponentavskrivning. Utgiften för att ersätta en komponent redovisas som anskaffning av en ny tillgång och eventuella restvärden av den ersatta komponenten förs över resultaträkningen.¹¹⁰

De rekommendationer och uttalande som finns och gäller idag, maj 2004, är formulerade som valbara alternativ och skall användas om det är möjligt under de aktuella omständigheterna i enlighet med god redovisningssed. Svensk redovisningslagstiftning har formen av en ramlag. God redovisningssed är ett begrepp som är inskriven i lagstiftningen för att specifika bestämmelser inte är lämpliga att använda i vissa fall. Termen inbegriper den praxis som finns bland bokföringsskyldiga och de uttalanden som redovisningsexperten står för.¹¹¹ I RR 12 p. 24 från december 1999 nämns redovisnings- och avskrivningsförfarande i samband med att viktiga delar av en tillgång skall bytas ut. Rekommendationen ställer dock inte upp krav på komponentavskrivning utan hänvisar det som en

¹⁰⁹ Svenberg Sven-Åke, *Att tänka på inför övergången till International Financial Reporting Standards*, (2003).

http://www.europa.eu.int/comm/internal_market/accounting/docs/ias/efrag-2004-03-endorsement-letter_en.pdf.

¹¹⁰ Redovisningsrådets Rekommendation 12, Materiella anläggningstillgångar, p. 24.

Nordlund Bo, *Komponentavskrivning på byggnader ställer stora krav på företagen*, (2004).

¹¹¹ Thomasson Jan, Arvidsson Per, Lindquist Hans, Larson Olov, Rohlin Lennart, *Den nya affärsredovisningen*, (2003), s. 99 f.

möjlighet då en avvikande nyttjandeperiod kan identifieras.¹¹² Bokföringsnämndens uttalande 90:13 tar utgångspunkt i sammansatta anläggningstillgångar som skall redovisas som enskilda enheter i den utsträckning det är praktiskt möjligt. Det kan även avse det speciella reservdelslager för den sammansatta anläggningstillgången ifråga. Samtidigt som detta skall lämna en tydlig och korrekt information till läsaren av finansiella rapporter, skall hänsyn tas till verksamhetens art och att skattemässiga regler kan påverka redovisningen av dessa tillgångar.¹¹³ Enligt Bokföringsnämndens uttalande BFNAR 2003:1 skall alla bokslutsskyldiga företag föra anläggningsregister såvida inte anläggningstillgångarna uppgår till ett fåtal eller att den löpande bokföringen ger en tillräcklig överblick. Till skillnad från tidigare uttalande från Bokföringsnämnden, BFN U 89:12, tydliggörs nu att anläggningsregistret skall innehålla uppgifter om avskrivningsmetod. Ett större antal delar kan få behandlas som en post i anläggningsregistret under förutsättning att de har en lika lång nyttjandeperiod.¹¹⁴

I den godkända översättningen av IAS 16 från 1998 framgår det att: ”Under vissa omständigheter är det lämpligt att fördela en tillgångs totala kostnad på de ingående komponenterna och att redovisa varje komponent separat”.¹¹⁵ Detta gäller när tillgångens olika komponenter har olika lång nyttjandeperiod eller om de ger företaget olika fördelar på annat sett som gör att det leder till olika avskrivningstakt och avskrivningsmetoder. Komponenterna redovisas som separata tillgångar då de har en nyttjandeperiod som skiljer sig från de materiella tillgångar de är avsedda för.¹¹⁶ I den reviderade IAS 16 Property, Plant and Equipment som är fastställd av IASB i december 2003 föreligger ett strikt krav på komponentavskrivningar. Syftet med den nya huvudregeln i IAS 16 är att avskrivningarna på tillgångar som består av olika komponenter ska bli rimligare.¹¹⁷ En avskrivningsprocent för t ex hela byggnaden eller hela flygplanet är inte längre godtagbart enligt den reviderade IAS 16. Enligt den skall separat avskrivning ske för varje komponent. Kravet på komponentavskrivning gäller alla tillgångar som omfattas av IAS 16 och som består av olika komponenter.¹¹⁸

¹¹² Redovisningsrådets Rekommendation 12, Materiella anläggningstillgångar, p. 24.

¹¹³ BFN U 90:13 Redovisning av maskinanläggningar och reservdelar.

¹¹⁴ Uttalande om anläggningsregister 2003:1 och BFN U 89:12 (http://www.bfn.se/index.asp?redovisning/bfn_u/bfn_u89_12.asp) BFNAR 2003:1.

¹¹⁵ IAS 16, (http://europa.eu.int/eur-lex/pri/sv/oj/dat/2003/l_261/l_26120031013sv00540183.pdf), Materiella anläggningstillgångar, p. 12.

¹¹⁶ IAS 16, (http://europa.eu.int/eur-lex/pri/sv/oj/dat/2003/l_261/l_26120031013sv00540183.pdf), Materiella anläggningstillgångar, p. 12, 27.

¹¹⁷ Nordlund Bo, *Komponentavskrivning på byggnader ställer stora krav på företagen*, (2004).

¹¹⁸ Nordlund Bo, *Komponentavskrivning på byggnader ställer stora krav på företagen*, (2004).

Hong Kong Accounting Standard 16, Property, Plant and Equipment, (<http://www.hksa.org.hk/professionaltechnical/accounting/standards/HKAS16.pdf>) p. 43.

3.6 Kommentarer till litteraturgenomgången

Som vi ser av ovanstående text är komponentavskrivningar inget nytt. Även i det svenska regelverket har fenomenet förekommit tidigare. Skillnaden är att principen nu framhävs genom att komponentavskrivningar blir en huvudregel enligt den reviderade IAS 16.

Anledningen till att denna huvudregel blir relevant för svenska företag är att Sverige som en medlemsstat i EU är delaktigt i ett större harmoniseringsarbete. Detta arbete syftar till att skapa en effektivare kapitalmarknad. I och med att "världen krymper" finner särskilt aktieplacera ett behov av gemensamma regler som leder till att informationen kan jämföras och på så sätt underlätta deras beslutsfattande. Även företagen har ett intresse av att genom internationell harmonisering slippa merarbete i form av framtagande av finansiella rapporter enligt flera regelsystem. USA som tidigare sett sig som ledande inom redovisningsnormeringen har nu också börjat närma sig den internationella harmoniseringstanken.

Det finns ett antal olika sätt att klassificera tillgångar. Däremot har grunddefinitionen av tillgångar inte förändrats i någon större utsträckning. Materiella anläggningstillgångar är ofta en betydande post i företagens balansräkning. Det är naturligtvis då viktigt för företagen hur man hanterat ex värderingsfrågor för sina tillgångar. Viktiga är också de justeringar av värdet som måste göras i form avskrivningar och eventuella nedskrivningar och uppskrivningar. Framförallt är den systematiska periodiseringen av tillgången och valet av avskrivningsmetod intressant då dessa sker regelbundet och därmed påverkar resultatet kontinuerligt. Genom rekommendationer och standarder försöker normgivarna skapa ett rättvisande avskrivningsförfarande. Därmed återkommer vi till komponentavskrivningar som av normgivare anses ge ett mer rimligt avskrivningsförfarande för många typer av tillgångar. Därför har de poängterat detta genom att skapa en ny huvudregel i den reviderade IAS 16.

4 Empiri

4.1 Inledning

En av de viktigaste delarna i en uppsats består av det empiriska materialet som samlats in. Här redogör vi för mötet mellan undersökaren och personer med kunskap om frågeställningen. Vi har valt att dela upp det empiriska materialet i fyra kategorier. Först behandlas de intervjuer som vi har genomfört med redovisningsspecialister. Därefter följer auktoriserade revisorer som arbetar praktiskt med frågeställningen. Andra praktiker är personer som arbetar på företag där problemet måste hanteras. Sist men inte minst vill vi genom ett exempel visa vilka effekter komponentavskrivningar kan få jämfört med en mer konventionell avskrivningsmetod.

4.2 Redovisningsspecialister

Vi har genomfört två intervjuer med redovisningsspecialister. Dels har vi talat med Eva Törning som arbetar på Öhrlings PricewaterhouseCoopers.¹¹⁹ Där är hon verksam som allmänpraktiserande redovisningsspecialist med betoning på svensk redovisningsstandard, vilket idag inkluderar IAS/IFRS standarder. Hon har även haft förtroendeuppdrag inom FAR-förslag och Redovisningspanelen. Törning har också varit rådgivare vid utvecklandet av den nuvarande ÅRL och har även varit mycket aktiv i debatten om ”god redovisningssed”. Under uppbyggnaden av redovisningen i Svensk-Danska Broförbindelsen SVEDAB AB har Törning varit engagerad i utformandet av rutiner angående komponentavskrivningar. Vi har även genomfört en intervju med Ekonomie Doktor Sven-Arne Nilsson på Deloitte.¹²⁰ Nilsson är IAS/IFRS-specialist inom Deloitte och är även aktiv inom näringslivet som redovisningsrådgivare.

Utöver detta har vi skickat specifika frågor till ett antal välkända specialister verksamma inom områden som berörs av IAS/IFRS-implementeringen och som varit aktiva i debatten. Det rör sig om personer som t ex är engagerade i FAR, Redovisningsrådet, forskare inom redovisningsområdet eller arbetar som experter på revisionsbyråer. Dessa har svarat på våra frågor i varierande omfattning (bilaga 1).

Både Törning och Nilsson är överens om att förändringarna på grund av implementeringen av IAS/IFRS inom de allra flesta områden inte kommer att bli särskilt stora. Det finns däremot ett antal kapphästar där företagen kommer att få lägga ner ett större arbete, däribland pensioner och finansiella instrument. Detta naturligtvis under förutsättning att företagen tidigare följt Redovisningsrådets

¹¹⁹ Intervju med Törning Eva, 2004-04-20.

¹²⁰ Intervju med Nilsson Sven-Arne, 2004-05-05.

Rekommendationer fullt ut. Nilsson påpekar däremot att många företag inte har kommit långt i sina förberedelser inför genomförandet. Undantaget är de storföretag som har egna IAS/IFRS-ansvariga till förfogande. Den främsta anledningen till detta är att den nya lagstiftningen ännu inte är klar vilket gör att företagen väntar in förändringen för att se vad som behöver göras. Eftersom lagrådets remiss i dagsläget, maj 2004, är försenad kommer lagstiftningen inte att vara möjlig förrän under hösten. Han är också missnöjd med att de svenska myndigheterna ännu inte lyckats genomföra en lagändring som baseras på ett principbeslut i EU som antogs år 2000. Ytterligare en komplikation är att Italien tagit upp en diskussion om att skjuta på införandet av IAS/IFRS, vilket om det skulle förverkligas innebär en försvagning av trovärdigheten för en harmonisering av redovisningen inom EU.

Implementeringen av IAS 16 tillhör inte en av de mer problematiska förändringarna enligt Törning och Nilsson, så länge företagen har uppdaterade anläggningsregister som uppfyller kraven enligt RR 12. Att det blir den senaste versionen av IAS 16 från december 2003 som kommer att införas är båda helt eniga om. Beslutet inom EU i denna fråga är enligt Törning och Nilsson enbart en formsak. Detta innebär att komponentavskrivningar kommer att bli huvudregel. Enligt Törning borde detta inte vara något problem för företagen, eftersom om de följt god redovisningssed, redan borde infört detta sedan en längre tid. Med det avser hon att punkt 24 i RR 12 borde ha tillämpats i alla berörda företag. Skulle så inte vara fallet anser Törning att det kommer att ske genom en successiv implementering. Intressant är däremot att Rolf Rundfeldt, ledamot i Redovisningsrådet och dess Akutgrupp, anser att komponentavskrivningar är ett självklart viktigt förfarande inom fastighetsföretag och tung industri. Samtidigt säger han ”så vitt jag vet är det ingen som använder metoden. Jag har ännu inte sett exempel”.¹²¹

Innebörden i termen komponent kommer här att skilja sig mellan olika bolag bland annat beroende på bolagets storlek. Vi talar här om väsentlighet dvs. att en komponent ska vara väsentlig i relation till den större kostnaden. Törning ger som exempel en grävmaskin hos ett mindre bolag där däcken har en kortare livslängd än själva maskinen och därför borde skrivas av som komponent eftersom kostnaden för det enskilda bolaget att köpa däck är stor. Nilsson menar att det till syvende och sist är styrelsens ansvar att avgöra hur företaget ska bedöma vad som är en komponent och därefter är revisorns roll att avgöra om företagsledningen har gjort en lämplig bedömning.

Nilsson betonar precis som Rundfeldt, men till skillnad från Törning, att företagen inte använder sig av komponentavskrivningar i den utsträckning de borde. Det är därför IAS 16 har förändrats, för att betona det som företagen redan skulle ha

¹²¹ E-post från Rundfeldt Rolf, 2004-05-03.

gjort. Nilsson anser däremot att det finns en risk att kommande förändring inte blir genomförd. Jan Buisman verksam som auktoriserad revisor, IAS-ansvarig på PricewaterhouseCoopers och ledamot i FAR och Rundfeldt instämmer inte alls i detta. Rundfeldt ifrågasätter snarare ”det teoretiskt motiverade i att skriva av fastigheter inklusive inredning över 200 år”.¹²² Buisman poängterar att stora reparationer och underhåll annars kommer att belasta resultaträkningen.¹²³ Nilsson menar dock att det till viss del kommer att bero på vad t ex Panelen för övervakning av finansiell rapportering kommer att fokusera på i sin årliga granskning. Inom vissa branscher är frågan om att använda komponentavskrivning större än inom andra. Buisman stödjer Törning och Nilssons uttalanden om att detta främst berör företag med större anläggningstillgångar såsom processindustrier, fastighetsbolag, flygbolag och rederier som i större utsträckning än andra bolag får se över sina avskrivningsrutiner.¹²⁴

De största problemen ser Nilsson inom fastighetsbranschen. Företagen kommer här att till viss del kunna välja mellan verkligt värde och värdering till anskaffningsvärde. Väljer företagen att använda anskaffningsvärde som utgångspunkt leder detta automatiskt till komponentavskrivningar enligt IAS 16. Valet är inte helt enkelt, båda innebär stora konsekvenser. Användandet av verkligt värde innebär värdering enligt ortsprismetoden där företaget ska utgå från transaktioner som skett för motsvarande fastigheter på orten. Skulle detta trots stora ansträngningar inte gå att få fram kan återanskaffningsvärdet användas. Att reda ut korrekt verkligt värde på fastigheten kommer dessutom att kosta en hel del tid och pengar. Problemet med fastigheter vid implementering av komponentavskrivningar är att många fastigheter är byggda under tider då kraven på register var betydligt lägre än vad som kommer behövas. Dessutom kan fastigheterna vara tillbyggda i många omgångar och delar ha utranterats och rivits. Företagen har inte full kontroll över vilka komponenter som ingår i fastigheten och deras återstående nyttjandetid, till skillnad från t ex flygbranschen som på grund av säkerhetsskäl har väl utbyggda anläggningsregister. Företagen kommer därmed troligen att behöva öka detaljeringsgraden i sina anläggningsregister i större utsträckning än tidigare.

Vi har medan vi skrivit uppsatsen även vänt oss till experter. Vissa har på grund av tidsbrist inte haft möjlighet att besvara våra frågor men ändå varit behjälpliga på olika sätt. Bo Nordlund, auktoriserad revisor på KPMG, har förutom inspirationen till ämnesvalet genom sin artikel, väglett oss till ytterligare material som har legat till grund för vår studie. Sigvard Heurlin, auktoriserad revisor och ledamot i Redovisningsrådet, kunde tyvärr inte hjälpa oss med sakkunskap då frågeställningen föll utanför hans specialområde men hänvisade oss till sin kollega Rolf Rundfeldt. Kristina Artsberg, Ekonomi doktor, kunde tyvärr inte hjälpa oss

¹²² E-post från Rundfeldt Rolf, 2004-05-03.

¹²³ E-post från Buisman Jan, 2004-04-28.

¹²⁴ E-post från Buisman Jan, 2004-04-28.

utan hänvisade till de primära källorna, praktikerna på fältet, eftersom hon anser att det inte finns något skrivet inom detta område.¹²⁵

Redovisningsspecialisterna är förhållandevis eniga om hur företagen borde förhålla sig till komponentavskrivningar samtidigt som den nya huvudregeln visar att det finns en hel del kvar att göra.

4.3 Praktiserande revisorer

Vi har vid två tillfällen intervjuer med auktoriserade revisorer. Eva Nyzell är auktoriserad revisor och IAS/IFRS-ansvarig på Öhrlings PricewaterhouseCoopers och tillika ansvarig för revisionsarbetet på olika företag.¹²⁶ Nyzell är väl insatt i FASB och har därmed bred erfarenhet av stora delar av de internationella redovisningsstandarderna. På Ernst & Young i Malmö träffade vi Maria Johansson och Anita Karlsson, båda auktoriserade revisorer med erfarenheter från internationella klienter som redan idag tillämpar stora delar av IAS/IFRS. Johansson har även erfarenhet från FASB.¹²⁷

Enligt de praktiserade revisorerna är komponentavskrivningar ingen nyhet. Redan 2001 introducerades denna avskrivningsform, men fick inget större genomslag hos företagen. Den förblev ett skolboksexempel med vissa undantag som t ex Svensk-Danska Broförbindelsen SVEDAB AB som Nyzell påpekar är ett föredömligt exempel där komponentavskrivningar gjorts i enlighet med RR 12 p 24. Att genomslaget kommer att bli större den här gången verkar troligt eftersom komponentavskrivningar nu betonas via en huvudregel och eftersom koncernerna på grund av IAS/IFRS-införandet 2005 måste gå igenom hela sin redovisning för att anpassa den efter de nya standarderna. Revisorerna kommer förmodligen också att vara mer uppmärksamma på denna fråga i och med betoningen av huvudregeln. Däremot anser Johansson, Karlsson och Nyzell att implementeringen kommer att ta tid. Det är antagligen först vid nya investeringar som företagen kommer att vara noggrannare med indelning av komponenter och därmed kunna genomföra komponentavskrivningar fullt ut. Nyzell anser att en praxis för vad som är en komponent kommer att skapas med tiden. Det troligaste förfarandet är att en viss procentsats av värdet kommer att användas för att göra en bedömning av vilka delar som ska beräknas vara en komponent. Detta blir antagligen en fråga om branschpraxis. Johansson och Karlsson anser snarare att det kommer att bli en bedömning i det enskilda fallet. Det hela faller på företagets bedömning av vad som är väsentligt. De har en betydligt vidare syn på vad som är väsentligt i jämförelse med Nyzell. Johansson och Karlsson anser att det krävs anläggningar till ett omfattande värde för att balansera upp den ringa resultateffekt

¹²⁵ E-post från Nordlund Bo, 2004-04-04, Heurlin Sigvard, 2004-04-29, Artsberg Kristina, 2004-04-28.

¹²⁶ Intervju med Nyzell Eva, 2004-04-27.

¹²⁷ Intervju med Johansson Maria och Karlsson Anita, 2004-05-24.

en komponentavskrivning medför, vilket Nyzell inte tillstår. Resultatet kommer att påverkas genom användandet av komponentavskrivningar men denna påverkan är relativt liten i relation till de förändringar som kommer att ske på grund av pensioner, goodwill och finansiella instrument, vilket samtliga intervjuade revisorer poängterar.

Nyzell exemplifierar förändringen på följande sätt. Ett företag har en produktionsutrustning som skrivs av på 10 år. Utrustningen består egentligen av ett antal större komponenter som har en varierande nyttjandeperiod. Företaget kommer då att dela upp sin utrustning och t ex skriva av vissa delar på 7 år och andra på 15 år. Detta belyser ett problem. Ju fler komponenter ett företag har desto svårare kommer det att bli att administrera dessa delar. Nyzell anser tillsammans med Johansson och Karlsson att företagets trånga sektor är datasystem som stödjer ett anläggningsregister som nu kan bli mycket omfattande. Johansson och Karlsson tror att det stora flertalet företag inte kan implementera komponentavskrivningarna utifrån den information de har om sina anläggningar idag.

Ytterligare en viktig fråga för företagen är vem som ska bedöma vad som är en komponent och hur lång nyttjandetiden är. I många fall är det andra än ekonomer som hanterar inköp, inventering och underhåll av anläggningstillgångarna som t ex produktchefer och produktionspersonal. Det är inte säkert att deras bedömningar och prioriteringar överensstämmer med ekonomens, man talar ofta olika språk. Detta kan också innebära att befintliga register över anläggningstillgångarna inte kan användas som underlag för komponentavskrivningar. Det kommer att bli viktigt för fler än ekonomerna att utbildas om innebörden av de redovisningsstandarder som måste följas. Johansson och Karlsson betonar vikten av att förankra problemet hos ledningen och skapa förståelse för de kommande ändringarna. Ledningen måste sedan avsätta resurser för implementeringen av komponentavskrivningar då det är ett stort arbete som måste genomföras.

Harmoniseringen leder troligen till att IAS/IFRS kommer att tolkas lika i de länder som ansluter sig till standarderna. Då förarbetena till IAS/IFRS inte är offentliga har Ernst & Young i Europa löst tolkningsproblematiken genom att upprätta interna riktlinjer. Nyzell påpekar att den stora skillnaden i tolkningen av IAS/IFRS kommer att finnas mellan olika branschers praxis och i nationella lagar som påverkar redovisningsfrågor. Dessutom tror Nyzell att redovisningsskandalerna i USA ger IAS/IFRS ett större genomslag på den internationella arenan.

4.4 Företag

4.4.1 Metso

För oss svenskar klingar kanske Metso inte så välbekant. Säg däremot Svedala Industri AB så känner de flesta till företaget. Svedala blev uppköpta av Metsokoncernen 2001 och införlivades snabbt i verksamheten.¹²⁸ Metsokoncernen är ett världsomspännande företag med huvudkontor i Helsingfors och hade 2003 anläggningstillgångar på 810 miljoner Euro samt en omsättning på 4 250 miljoner Euro.¹²⁹ Företaget består av fyra divisioner, Metso Paper som tillverkar papperstillverkningsmaskiner, Metso Minerals som levererar processutrustning till gruvindustrin, Metso Automation vilka förser både pappersmassaindustri och gruvindustri med applikationer inom automationsområdet och slutligen Metso Ventures som är det minsta benet och som är ett utvecklingsbolag.¹³⁰ Metsokoncernens aktier är noterade både på Helsingforsbörsen och på New York börsen.¹³¹

Vi fick möjlighet att intervjua Lars-Börje Nilsson, Internal Audit Manager på Metso.¹³² Han berättade att Metsokoncernen är skyldig att implementera IAS/IFRS från januari 2005 och att förberedelsearbetet pågår. Samtliga bolag inom koncernen kommer då att få genomföra all rapportering till huvudkontoret enligt dessa nya standarder. Varje bolag kommer att få en uppsättning originalstandarder och de enda ytterligare instruktioner som kommer att tilldelas bolagen är i de fall där det finns valmöjligheter enligt standarderna och där huvudkontoret då kommer att instruera om vilka val som ska göras. Detta skiljer sig från hur Metso har arbetat tidigare när bolagen skickade in rapporterna enligt sitt eget lands standarder och huvudkontoret sedan omarbetade dessa till finsk redovisningsstandard. För att det skulle fungera fick huvudkontoret skicka ut stora mängder instruktioner som skulle uppdateras med jämna mellanrum. Nilsson anser att IAS/IFRS-standarderna är skrivna på ett otillgängligt sätt som mer liknar juridisk text än tidigare publicerad text inom det ekonomiska området, vilket gör att det kommer bli arbetsamt för vissa att ta till sig. Den liknar idag mer FASB och Nilsson anser att de fina traditioner som funnits i Europa, där storföretagen varit med i utvecklingen av nya standarder, är på väg bort. Det är idag teoretikerna som bestämmer.

Nilsson tror inte att komponentavskrivningar kommer att vara en av de stora frågorna vid övergången 2005. Han tror snarare att goodwill och pensioner

¹²⁸ <http://www.metso.com>.

¹²⁹ [http://www.metso.com/corporate/InvestorsENG.nsf/WebWID/WTB-040310-2256B-66C27/\\$File/Metso_tp03_sw.pdf](http://www.metso.com/corporate/InvestorsENG.nsf/WebWID/WTB-040310-2256B-66C27/$File/Metso_tp03_sw.pdf).

¹³⁰ <http://www.metso.com>.

¹³¹ <http://www.metso.com/corporate/homeeng.nsf/FR?ReadForm&ATL=/corporate/InvestorsENG.nsf/WebWID/WTB-030306-2256B-62478>.

¹³² Intervju med Nilsson Lars-Börje, 2004-05-03.

kommer att få större betydelse. Därmed inte sagt att förändringen är negativ. Nilsson anser att många företag har haft otydliga definitioner på vad anläggningstillgångar är och gärna ”klumpat” ihop stora grupper av tillgångar vilket varit till nackdel för analytiker och andra läsare av finansiella rapporter. En av anledningarna till detta är att redovisning och beskattning har haft en stark koppling i Sverige. Många företag väntar nu på att denna koppling ska bli försvagad. Ytterligare en komplikation avseende komponentavskrivningar är att effekterna visar sig på sikt och att företagens verkställande direktörer sitter på sina positioner så korta perioder att frågan om avskrivningar inte känns relevant för dem. Resultateffekterna blir på så sätt någon annans problem.

I början av intervjun hävdar Nilsson att komponentavskrivningar inte är något som Metso använder sig av. Ofta designar företaget själv sina processanläggningar, vilka inom Metso är mycket stora. Delarna i processutrustningen köps in från olika leverantörer. Dessa delar registreras mycket noga i ett anläggningsregister som respektive bolag är ansvariga för. Detta används som grund vid avskrivningar där huvudmaskinen t ex får en avskrivningstid medan förslitningsdelar och transportband får en annan. Den svåraste bedömningen är hur företaget ska hantera de eventuella reservdelar som köps in samtidigt med huvudutrustningen. Eftersom många av reservdelarna inte påverkas av den tekniska utvecklingen som t ex valsar finns det två möjligheter att hantera dessa avskrivningsmässigt. Reservdelarna kan antingen aktiveras genast eller också kan företaget vänta att skriva av dem tills dess att de kommer till användning. Det visade sig när diskussionen gick vidare att komponentavskrivningar är något Metso i viss utsträckning tar hänsyn till även om förfarandet inte benämns med uttrycket komponentavskrivningar.

4.4.2 Sydkraft AB

Sydkraft är en koncern som består av ca 35 företag.¹³³ Koncernen omsätter 19 901 MSEK inom energisektorn och har materiella anläggningstillgångar till ett värde av 59 813 MSEK. Sydkraft avser att utnyttja en uppskovsmöjlighet enligt IAS-förordningen och tillämpa IAS/IFRS från redovisningsåret 2007.¹³⁴ Sydkraft AB arbetar just nu med att utreda huruvida de ska övergå till att använda komponentavskrivningar i sin verksamhet.

Charlotte Pennander, controller inom Koncernledningsfunktionen ekonomi och finansavdelning, på Sydkraft har trots sitt fulltecknade schema haft möjligheten att hjälpa oss genom att besvara ett antal frågor per e-post.¹³⁵ Sydkraft genomför just nu en utredning om komponentavskrivningar med anledning av den reviderade IAS 16. Det är kärnbränslet som är aktuellt för att eventuellt

¹³³ <http://www.sydkraft.se/default1.asp>.

¹³⁴ Sydkraft Årsredovisning 2003.

¹³⁵ E-post från Pennander Charlotte 2004-05-19.

komponentavskrivnas. Idag redovisas kärnbränslet som varulager men Sydkraft överväger att istället redovisa det som anläggningstillgångar och då komponentavskriva kärnbränslet. Pennander, som själv är delaktig i utredningen, delger oss det bakomliggande resonemanget. Kärnbränslet är en del i kraftverket som används för produktion men som inte i egentlig mening är en del av produkten Sydkraft levererar. Kärnbränslet är också en tydligt avskiljbar del av kraftverket som har en annan nyttjandeperiod än resterande delar. Huruvida Sydkraft kommer att implementera komponentavskrivningar är ännu inte avgjort men innan det slutgiltiga beslutet fattas kommer Sydkraft också att bevaka hur andra kärnkraftsoperatörer agerar i samma fråga.

Pennander anser att det största problemet för dem att implementera komponentavskrivningar är att kärnbränslet inte har en linjär avskrivningskurva utan är helt produktionsberoende. Det innebär att Sydkraft måste utarbeta en modell för hur avskrivningar av kärnbränslet ska gå till väga som både ska vara praktisk och korrekt. Energibolagen är annars enligt Pennander en bransch som antagligen i större utsträckning än andra kommer att arbeta med komponentavskrivningar (bilaga 2).

4.4.3 Svensk-Danska Broförbindelsen SVEDAB AB

1991 bildade Sverige och Danmark vars ett bolag, Svensk-Danska Broförbindelsen SVEDAB AB och A/S Øresund. De två bolagen bildade kort därefter det samägda Öresundsbrokonsortiet. Konsortiet äger förbindelsen som sträcker sig från kust till kust och ansvarar även för finansiering, drift/underhåll, kundservice samt marknadsföring av anläggningen. SVEDAB är ett aktiebolag som är helägt av svenska staten och aktierna förvaltas av Vägverket och Banverket. Utöver sin del i konsortiet ansvarar SVEDAB även för de svenska landanslutningarna som består av en mil motorväg och en mil järnväg. Under 2003 omsatte bolaget 621 MSEK och tillgångarna uppgick till nära 19 000 MSEK. I sin årsredovisning skriver de ”Den största andelen av SVEDAB:s kostnader är fasta kostnader i form av räntekostnader och avskrivningar”.¹³⁶

Vi har fått privilegiet att intervjua Ulrika Ekstrand, ekonomichef på SVEDAB, och Christina Åberg, redovisningskonsult och tidigare auktoriserad revisor på Öhrlings PricewaterhouseCoopers.¹³⁷ Åberg har under flera års tid arbetat aktivt med redovisning inom SVEDAB.

Ekstrand berättar att på grund av SVEDAB:s ägarform är det inte helt enkelt att implementera nya rekommendationer och ändrade lagar i bolagets redovisning. De båda parterna i konsortiet får diskutera och vara produktiva för att komma fram till lösningar. Anledningen till bolagsformen är att förbindelsen skulle ligga

¹³⁶ Svensk-Danska Broförbindelsen SVEDAB AB, Årsredovisning 2003.

¹³⁷ Intervju med Ekstrand Ulrika och Åberg Christina, 2004-05-04.

utanför statsbudgeten. Grundtanken har hela tiden varit att konsumenterna skall betala bron. Under byggtiden använde SVEDAB två parallella system, ett projektredovisningssystem och ett externredovisningssystem. Dessa stämde hela tiden av mot varandra vilket underlättade när avskrivningssystemet skulle byggas upp. Fördelen med att man stämt av systemen kontinuerligt mot varandra, så att man har fått samma totala kostnad, är att det har underlättat mycket för att kunna fullfölja komponentavskrivningarna.

Det stora landprojektet delades enligt Ekstrand upp i anslutande motorväg, kontinentalbanans byggnation samt Malmö Central. De tre olika projekten delades i sin tur in i baskonstruktion, byggnation och installationer. Delprojektens lokala administrationskostnader och den centrala administrationskostnaden fördelades procentuellt över de olika delarna. I baskonstruktionen ingår allt förberedande arbete som uppköp av markrätter, jordschaktning, utgrävningar och makadambeläggningar. Här uppgår avskrivningstiderna i vissa fall till 100 år. Byggnationer som har avskrivningar mellan 25 och 50 år är järnvägen och vägarna men även olika bullerskydd och fasadbeläggningar. I installationsdelen ingår telekommunikationer, el- och kraftförsörjning, signalsystem samt övriga mindre installationer som skrivs av under upp till 25 år. Åberg instämmer i att denna gruppering skall återspegla den tekniska livslängden och utgör en mall för avskrivningstider på de olika delarna. Grunden till komponentavskrivningar, som inte kan göras ner på skruvnivå, är en praktiskt detaljerad nivå för vad som kan urskiljas. Exempelvis har fundament lång livslängd, asfaltbeläggning och de flesta installationer har betydligt kortare livslängd.

Skillnaden mellan de landanslutande vägarna och vägen på Öresundsbron, var och är fortfarande att det endast är vägen på själva förbindelsen som genererar intäkter i form av broavgifter. Ekstrand förklarar att detta gjorde det omöjligt för SVEDAB att lyfta momsens för de landanslutande vägarna. Järnvägen å andra sidan hyrs ut till trafikbolag som trafikerar bannätet. Här får SVEDAB intäkter i form av banavgifter och därmed blev momsens avdragsgill för järnvägsdelen. Problemet var att identifiera de kostnader i baskonstruktionen, de förberedande markarbetena, som kunde härledas till järnväg respektive motorväg varpå SVEDAB arbetade fram en modell för kostnadsfördelning. Denna modell accepterades initialt inte av Skatteverket. Enligt SVEDAB härleddes 70-80 % av kostnaderna för byggnationen av järnvägen. Efter en skatteprocess som till slut hamnade i Länsrätten vann SVEDAB och kostnaderna fördelades enligt den tidigare föreslagna modellen och moms lyftes därefter. Skatteverket har också intresse av hur företag hanterar sina avskrivningar. Här har dock myndigheten accepterat SVEDAB:s lösning trots att de inte kunnat följa gängse klassificeringar för tillgångar. Enligt Ekstrand beror detta på att förfarandet även är nytt för Skatteverket.

Då projektet kom igång på allvar 1995 var det huvudsakligen ingenjörer, tekniskt kunnig personal och olika entreprenörer som var involverade i arbetet. Många offerter och fakturor specificerade inte de olika delarna utan kunde ibland avse hela eller sammansatta poster. Både Ekstrand och Åberg menar att ur ett administrativt perspektiv skulle ha varit en fördel om fler ekonomer och jurister engagerats redan i projektets inledning. På så sätt kunde ekonomerna ha varit med vid fördelning och identifiering av komponenter redan från början och på så sätt underlättat framtida redovisning. Å andra sidan poängterar de att det hela tiden måste finnas en rimlighet i hur uppdelningen av komponenter sker, det skall vara detaljerat men ändå hanterbart.

Det danska systerbolaget använder liksom SVEDAB komponentavskrivningar vilket var ett beslut som togs initialt. SVEDAB:s övergång till IAS/IFRS har underlättats av att de dels kontinuerligt följt Redovisningsrådets rekommendationer dels av att de har influerats av hur det danska systerbolaget koncernredovisat enligt den danska ÅRL, poängterar Ekstrand. Denna lag ligger betydligt mer i konvergens med IAS/IFRS än den svenska. Ekstrand och Åberg tror att om man orkar med att ta sig igenom det initiala grundarbetet med att dela upp tillgångar i komponenter så underlättar det för företag att i framtiden praktisera komponentavskrivningar. Ett annat motiv som nämns för komponentavskrivningar är att resultatet blir jämnare över tiden. Som helhet upplevs IAS/IFRS som komplicerad och svår men SVEDAB ligger långt framme i sitt arbete med implementeringen. Än så länge upplever de att redovisningsprofessionen inte ”satt ner foten tillräckligt”, vilket resulterar i en ovisshet som kostar både tid och pengar.

4.5 Komponentavskrivning på luftfartyg

4.5.1 SAS och Malmö Aviation AB

I RR 12 p 24 kan man läsa att luftfartyg är exempel på områden där det är lämpligt att använda komponentavskrivningar. IAS 16 tar upp luftfartyg som exempel på en anläggningstillgång där komponentavskrivningar ska tillämpas.¹³⁸ Flera av de specialister vi ställt frågor till anser att luftfartyg precis som fastigheter är lämpliga objekt att tillämpa komponentavskrivningar på. Vi har med utgångspunkt från detta valt att studera huruvida komponentavskrivningar använts inom SAS-koncernen på deras flygplan. Vi har även gjort en hypotetisk avskrivning på ett flygplan, dels när flygplanet skrivs av som en helhet och dels när värdet delats upp på komponenter, för att på så sätt belysa de skillnader som uppstår.

¹³⁸ Hong Kong Accounting Standard 16, Property Plant and Equipment, (<http://www.hksa.org.hk/professionalttechnical/accounting/standards/HKAS16.pdf>), p. 44.

SAS-koncernens aktier är noterade förutom på Stockholmsbörsen även på börserna i Köpenhamn och Oslo.¹³⁹ SAS koncernen är ett bolag som vi anser borde använda sig av komponentavskrivningar på sina materiella anläggningstillgångar, framför allt på flygplanen. Med de nya reglerna där, enligt IAS 16 från december 2003, komponentavskrivningar är huvudregeln borde detta vara ett självklart val för SAS inför redovisningen 2005.

Vid närmare granskning av SAS-koncernens årsredovisning för 2003 har vi fått fram följande uppgifter. Koncernens balansomslutning utgörs till 69 % av anläggningstillgångar, där flygplanen utgör den i särklass största posten. I december 2003 bestod tillgångsposten flygplan av totalt 302 flygplan, varav 120 ägda och 182 inhyrda under operationell leasing, till ett bokfört värde av 22 410 MSEK. SAS flygplansflotta har en genomsnittsålder på 8,3 år. SAS har under en sexårsperiod gjort omfattande investeringar för att förnya sin flygplansflotta. Kulmen för dessa investeringar nåddes 2002. Marknadsvärdet på SAS-koncernens flygplansflotta uppgår till ungefär 45 000 MSEK. Under flera år har koncernen haft stora övervärden i sin flygplansflotta. Storleken på övervärdena beror på en mängd faktorer t ex marknadsvärdet för flygplan, avskrivningstakt och växelkurs mellan SEK och USD. Senaste årens nedgång i övervärden beror bland annat på att överkapacitet medfört lägre priser och på att USD-kursen i förhållande till SEK-kursen gått ner med 17 % under 2003. Bolaget använder sig av ett genomsnitt av tre externa värderingar för att få fram marknadsvärdet.¹⁴⁰

SAS har delat upp de materiella anläggningstillgångarna i underrubriker där flygplan utgör en rubrik. Till den flygplansrelaterade verksamheten hör även "reservmotorer och reservdelar" samt "verkstadsinventarier och serviceutrustning för flygplan".¹⁴¹ Studerar man noten materiella anläggningstillgångar är avskrivningarna uppdelade på samma sätt. Vi tolkar det som att ett flygplan innefattar alla flygplanskomponenter inklusive motorer och att det är denna helhet som utgör avskrivningsunderlaget av flygplan. Reservmotorer utgör ett separat avskrivningsunderlag. SAS-koncernen har en beräknad nyttjandeperiod för flygplan på 20 år och även för reservmotorer och reservdelar är den beräknade nyttjandeperioden 20 år. Redovisning sker till historiskt anskaffningsvärde med avdrag för ackumulerade avskrivningar och eventuella nedskrivningar. Avskrivningar beräknas linjärt.¹⁴²

I sin årsredovisning beskriver SAS övergången till IAS/IFRS 2005. Koncernen har sedan ett antal år anpassat redovisningen efter de nya standarderna så långt det varit möjligt med avseende på svensk lagstiftning. SAS har en projektgrupp som arbetar med övergångsarbetet. De nämner att redovisningen och rapporteringen

¹³⁹ SAS-koncernens Årsredovisning 2003.

¹⁴⁰ SAS-koncernens Årsredovisning 2003.

¹⁴¹ SAS-koncernens Årsredovisning 2003.

¹⁴² SAS-koncernens Årsredovisning 2003.

enligt IAS/IFRS kommer att påverka det redovisade resultatet och dess ställning. IAS 19/RR 29 pensioner och IAS 39 finansiella instrument nämns separat där förändringar kommer att påverka redovisningen. De nämner ingenting om IAS 16 och komponentavskrivningar.¹⁴³ Vi har förgäves sökt SAS för en kommentar angående implementering av komponentavskrivningar.

För att få en jämförelse med ett annat flygbolag har vi även granskat Malmö Aviation AB:s årsredovisning. Malmö Aviation AB är visserligen inget bolag som måste följa IAS/IFRS eftersom de inte är en börsnoterad koncern. Men enligt sin årsredovisning tillämpar de RR 12 och enligt punkt 24 bör därmed komponentavskrivning användas på bl.a. flygplanen. Under rubriken redovisnings- och värderingsprinciper skriver de om underhåll av materiella tillgångar. ”Flygplan är föremål för regelmässiga översyner, så kallade tungt underhåll. Dessa utgifter har aktiverats under rubriken Investeringar i förhyrda flygplan och skrivs av under tiden fram till nästa översyn” .¹⁴⁴

Malmö Aviations avskrivningstider skiljer sig från SAS. Flygplansmodifieringar skrivs av över leasingperiodens längd. Motorer och reservdelar skrivs av på 10 år. Avskrivningar beräknas således på tillgångens förväntade nyttjandeperiod.¹⁴⁵

4.5.2 En hypotetisk avskrivning

Ett flygplan kan delas upp i komponenter då de olika komponenterna har olika lång nyttjandeperiod beroende på hållbarhet och slitage. Några exempel på uppdelning i komponenter är flygplanskropp, motorer, landningsställ och inredning. Beroende på vad det är för typ av flygplan och till vad flygplanet används kan uppdelningen på komponenter variera. Det finns en mängd regler och kontroller för ett flygplan och dess olika delar. Det kan vara svårt att bestämma nyttjandeperioden på de olika komponenterna beroende på att man mäter perioden i varierande enheter för olika komponenter. Motorernas förbrukning mäts i antalet flygtimmar. Genom att beräkna en genomsnittlig flygtid per år kan den totala nyttjandetiden i antal år för motorn beräknas. Landningsställena har en kapacitet för ett visst antal landningar. Vid korta flygturer används landningsställena mer frekvent än vid långflygningar, vilket ger snabbare förbrukning och en kortare nyttjandetid. Inredningen slits beroende på antalet passagerare. Kulturella skillnader kan ha betydelse förutom städning och skötsel.¹⁴⁶

Vi har gjort ett räkneexempel med siffror för att kunna förklara hur skillnaden ser ut mellan att använda sig av komponentavskrivning respektive att inte göra det. För att förenkla men ändå tydliggöra vårt räkneexempel har vi delat in flygplanet,

¹⁴³ SAS-koncernens Årsredovisning 2003.

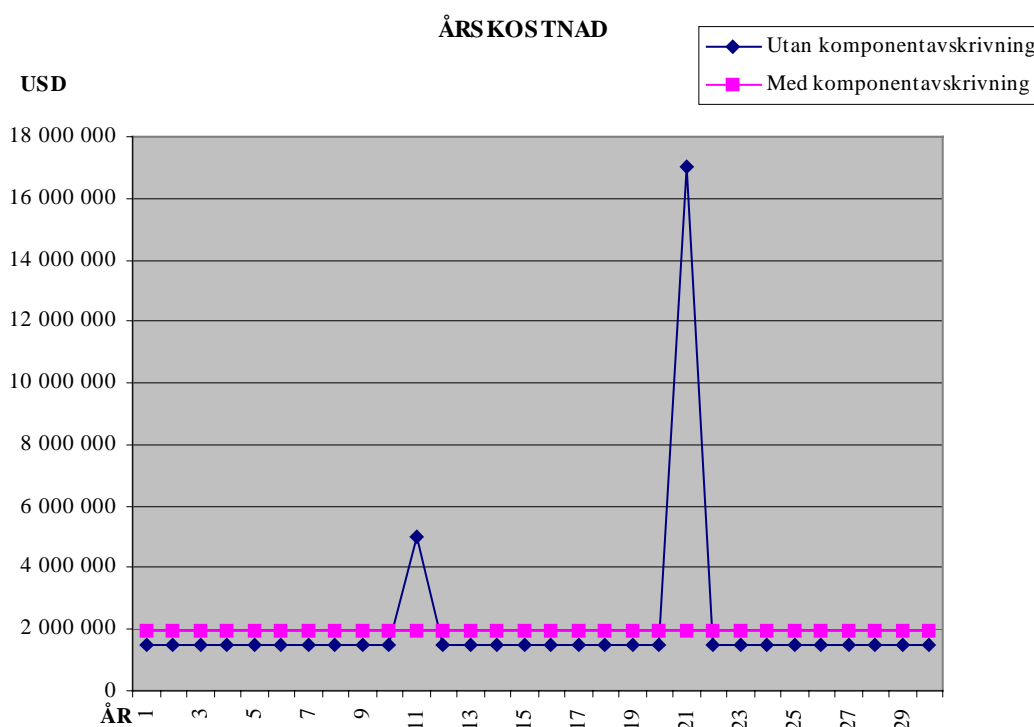
¹⁴⁴ Malmö Aviation AB, Årsredovisning 2003 s. 11.

¹⁴⁵ Malmö Aviation AB, Årsredovisning 2003.

¹⁴⁶ Intervju med Leijonhufvud Anna, 2004-05-18.

Airbus A320-200, i tre komponenter. Flygplanskroppen med en nyttjandeperiod av 30 år och ett anskaffningsvärde på USD 29 500 000, motorerna skrivs av över 20 år och 2 motorer är anskaffade totalt för USD 12 000 000 och slutligen inredning med en avskrivningstid på 10 år och ett anskaffningsvärde på USD 3 500 000 . Dessa komponenter har vi sedan jämfört med att flygplanets totala anskaffningsvärde är USD 45 000 000.¹⁴⁷ Vi har bortsett från eventuella restvärden vid nyttjandetidernas utgång. Vi har även i vårt räkneexempel antagit att när en ny komponent införskaffas efter nyttjandetidens utgång så är priset detsamma, ingen hänsyn har alltså tagits till prisförändringar. I exemplet tillämpas linjära avskrivningar (bilaga 3).

Framförallt får företagen ett jämnare resultat över tiden med komponentavskrivning. Törning påpekade i vår intervju med henne att en av de stora vinsterna med komponentavskrivningar är att få ett jämnare resultat utan stora överraskningar som annars uppstår vid utbyte av komponenter. För henne är det en självklarhet att företagen redan idag borde använda komponentavskrivning i större utsträckning än vad som görs. Detta gäller då även icke-noterade bolag eftersom även BFN tar upp komponentavskrivning i sina uttalande.¹⁴⁸ Nedanstående diagram återspeglar den jämnare fördelningen av årskostnader vid användandet av komponentavskrivningar i jämförelse med att kostnadsföra utbyte av komponenter, vilket får ett genomslag i resultatet (bilaga 4).



¹⁴⁷ Intervju med Leijonhufvud Anna, 2004-05-18.

¹⁴⁸ Intervju med Törning Eva, 2004-04-20.

5 Slutdiskussion

5.1 Inledning

I detta kapitel är det vår avsikt att presentera de slutsatser vår undersökning lett fram till. Vi avser besvara vår forskningsfråga och föra en diskussion kring de bakomliggande faktorer som påverkat resultatet av studien. Vi avslutar kapitlet med att ge uppslag till vidare undersökningar.

5.2 Forskningsfrågan besvaras

Vår tanke med uppsatsen var att studera, konkretisera och analysera vad förändringen, i form av den reviderade IAS 16, innebär för koncerner. Forskningsfrågan löd på följande sätt: Hur kommer den nya huvudregeln om komponentavskrivningar att påverka svenska bolag inom koncerner noterade på börser inom EU?

En av höstens stora frågor kommer att bli hur koncernerna hanterar förberedelserna inför övergången till IAS/IFRS. Det riskerar att bli en hektisk höst hos många bolag som ännu inte tagit itu med denna aktuella frågeställning. En orsak till att många väntar är naturligtvis att den svenska lagstiftningen om vilka bolag som kommer beröras ännu inte är klar och dessutom redan försenad. För koncerner finns det däremot ingen anledning att vänta eftersom det rör sig om en EU-förordning som går före nationell lagstiftning. De koncerner som väntar och skjuter problemen framför sig kan tvingas vidta panikåtgärder när det väl är dags att göra den första kvartalsrapporten 2005, vilket kan resultera i merarbete och merkostnader.

Vi tror att där det är möjligt att på ett relativt enkelt och kostnadseffektivt sätt genomföra komponentavskrivningar kommer företagen i större utsträckning att genomföra avskrivningsformen. Det kan vara så att företag, precis som Metso, redan idag använder någon form av komponentavskrivningar utan att för den skull använda termen. Eventuellt behöver då dessa komponentavskrivningar utvecklas vidare och rätt terminologi användas. Den information som behövs för att genomföra komponentavskrivningar kan förmodligen i viss utsträckning hämtas ur företagets internredovisning. Eftersom effekterna av förfarandet framförallt är långsiktiga och därtill betydligt mindre än effekterna från förändringar i redovisningen av pensioner, goodwill och finansiella instrument, finns det däremot en risk att frågan nedprioriteras. Detta kan motverkas av att andra intressenter visar frågan uppmärksamhet så att företagen motiveras att agera. Det kan t ex röra sig om påpekanden från Panelen för övervakning av finansiell rapportering eller annat börskontrollerande organ.

Vi anser det därför vara troligt att det kommer att ta tid innan den reviderade IAS 16 får fullt genomslag i företagens finansiella rapporter. Implementeringen kommer antagligen att ske successivt när företagen införskaffar nya anläggningstillgångar, särskilt hos de företag där anläggningsregistren idag inte är tillräckligt kompletta. Detta under förutsättning att även revisorerna uppmärksammar företagens avskrivningsmetoder. Inom vissa branscher kommer komponentavskrivningar troligen att få ett större fokus än inom andra branscher. Branscher där bolagen har omfattande anläggningstillgångar som t ex processindustrin och flygbranschen anser vi, precis som redovisningsprofessionen, blir branscher som kommer att gå i bränschen för den kommande förändringen. Däremot råder det delade meningar om effekterna av den reviderade IAS 16 beroende på vem som uttalar sig. Det innebär att det inte finns något entydigt svar på vår forskningsfråga utan tiden får utvisa vilka effekter den nya huvudregeln får.

5.3 Identifiera och reflektera över studiens slutsatser

Vår forskningsfråga berör ett redovisningsområde som företag enligt god redovisningssed redan borde tagit ställning till. Huruvida detta egentligen gjorts råder det delade meningar om. Olika delar av redovisningsprofessionen har skilda perspektiv på vad komponentavskrivningar är och hur dessa har hanterats. Specialisterna har en tydlig grundinställning om att detta inte borde vara ett problem överhuvudtaget. Har företagen följt god redovisningssed skulle komponentavskrivningar varit genomförda sedan länge. Vi finner här en för oss intressant konflikt mellan redovisningsspecialisterna och de som praktiserar redovisning. De senare har en mer realistisk inställning till hanteringen av anläggningstillgångar och komponentavskrivningar, vilket har fördröjt implementeringen. Båda är dock överens om att komponentavskrivningar ska tillämpas där det är väsentligt. Som betraktare upplever vi det som om teoretiker och praktiker har olika definitioner på samma begrepp.

Det finns nämligen olika uppfattningar om vad som är väsentligt. Redovisningen innehåller ett antal definitionsmässigt vaga begrepp som t ex väsentlighet och god redovisningssed. Eftersom det inte finns en klar och tydlig bild över vad dessa begrepp står för, är det till stor del upp till den som använder begreppet att tolka dess innebörd. Den omgivning denna person befinner sig i kommer att inverka på denna tolkning. Slutsatsen blir då att en praktiker och en teoretiker enligt vår mening sällan kommer ge denna typ av begrepp samma innebörd.

God redovisningssed beror till stor del på gällande praxis. Denna praxis kan utvecklas av branscher, revisorer eller den teoretiska expertisen. Vi anser att det finns en klyfta mellan den teoretiska expertisen och den praktiserande revisorskåren. Däremot verkar samarbetet mellan företagen och deras revisorer

starkare. Företagen vänder sig ofta till sina revisorer för att få hjälp med olika typer av redovisningsfrågor, vilket återspeglar sig i att dessa två parter ser problem på ett mer likartad sätt. Vi tror att detta är en stark faktor i hur branschpraxis utvecklas. Företagen influeras av varandra för att finna vägen till bästa möjliga förfarande. Denna praxis kan leda till att redovisningen ser annorlunda ut än det var tänkt när normer och standarder skapades. Om teoretikerna initierar normer som ligger allt för långt ifrån vad som i verkligheten är genomförbart kan det leda till att dessa normer blir ineffektiva.

På grund av delade åsikter om definitionen blir det svårt att bedöma vad som är god redovisningssed i det enskilda fallet. Om bedömningarna uppvisar alltför stora olikheter så minskar naturligtvis jämförbarheten mellan olika företag. Det ligger i sakens natur att en revisor inte kan detaljgranska ett företag då de inte alltid har förstahandsinformation. Eftersom Sverige inte har ett övergripande revisionsorgan anser vi att det finns en risk att revisionen kan bli subjektiv och något godtycklig. Vi tror, med utgångspunkt från ökad internationalisering och harmonisering, att kraven på lika revision hos företagen kommer att öka. Avsikten med harmoniseringen är ju att jämförbarheten mellan företag ska bli bättre för att därigenom underlätta bland annat för kapitalmarknaden.

Huruvida informationssyftet verkligen ökar genom införandet av komponentavskrivningar som huvudregel kan ifrågasättas. Kostnaden för att öka informationsgraden får ju inte överstiga den nytta informationen ger. Det är i slutändan kapitalmarknaden som kommer att få betala de kostnader som övergången till IAS/IFRS orsakar. Vi tycker oss här skönja en övergång från informationssyfte till ett kontrollsyfte. Den verkliga orsaken verkar vara en önskan att kunna lita på den information företaget förser intressenter med och att slippa redovisningsskandaler.

Ovanstående diskussion kan ha motiverat IASB till att förstärka komponentavskrivningar genom att införa detta som en tvingande huvudregel.

5.3.1 Reflektioner över undersökningens arbete

Det finns alltid faktorer som skulle kompletterat vår studie även om vi är nöjda med vår undersökning. Efter att ha granskat vårt arbete hittar vi några sådana områden. Det hade varit intressant för litteraturgenomgången att läsa någon typ av förarbeten till IAS 16. Vi fick däremot information från Törning om att IASB har ett arbetssätt som innebär att de inte publicerar sina förarbeten.

Fastighetsbranschen är ett typexempel på en bransch där komponentavskrivningar är applicerbara. Under studiens gång fick vi indikationer av redovisningsspecialisterna att många fastighetsföretag är förvaltningsföretag och kommer att kunna välja mellan värdering till verkligt värde och värdering enligt

anskaffningsvärde. Det senare leder till komponentavskrivningar. Vi gjorde bedömningen att många fastighetsföretag ännu inte har beslutat sig för hur de ska agera och därmed har de ännu inte tagit ställning till hur de eventuellt ska fördela sina tillgångar i komponenter. Därför lade vi våra resurser på att undersöka andra branscher. Våra valda företag är på inget sätt heltäckande men de företag vi har valt har dock gett tydliga exempel och uppfyllt vårt syfte.

Vi har sökt ett antal experter inom olika myndigheter och organisationer vilka tyvärr inte kunnat eller velat svara. Det innebär naturligtvis att viss information som kunde varit relevant saknas, men det ligger i sakens natur att en undersökning aldrig helt återspeglar alla aspekter.

5.4 Förslag till fortsatt arbete

Eftersom förändringen ännu inte är genomförd är det svårt att förutse vilka effekterna av den reviderade IAS 16 kommer att bli. Det kan därför vara av stort intresse att om ett antal år genomföra en studie för att se hur många företag som implementerat komponentavskrivningar och vilka effekter det fört med sig. Då borde det också vara möjligt att se vilken betydelse branscherna fick för utvecklingen av praxis.

Om svensk lagstiftning förändras så att juridiska enheter har möjlighet att implementera IAS/IFRS skulle det vara intressant att undersöka vilka skatteeffekter detta skulle få. Eftersom det i Sverige finns en stark koppling mellan redovisningen och skatteberäkningen kan det vara relevant att se hur denna koppling påverkas av nya redovisningsstandarder.

Bilagor

Bilaga 1

Frågor skickade till följande redovisningsexperter 2004-04-27

Abrahamsson Göran, ledamot i FAR
Adrian Helena, deltagare i IAS-utredningen SOU2003:71
Artsberg Kristina, Ekonomie Doktor
Axelman Lennart, deltagare i IAS-utredningen SOU2003:71
Buisman Jan, ledamot i FAR
Cederberg Olof, ledamot i Redovisningsrådet
Fagerberg Kerstin, deltagare i IAS-utredningen SOU2003:71
Heurlin Sigvard, ledamot i Redovisningsrådet
Holmquist-Larsson Anna-Carin, deltagare i IAS-utredningen SOU2003:71
Lagerström Bo, ledamot i FAR
Lindgren Carl-Henrik, ledamot i Redovisningsrådet
Norberg Claes, professor vid Handelsrättsliga institutionen i Lund
Nordlund Bo, Auktoriserad revisor, KPMG
Näsman Åke, deltagare i IAS-utredningen SOU2003:71
Phillips Dan, Auktoriserad revisor, Ernst & Young
Rundfeldt Rolf, ledamot i Redovisningsrådet

Är komponentavskrivning tillräckligt ”viktig” för att belysas när årsredovisning skall upprättas och granskas?

Vilka branscher/företag använder idag komponentavskrivning enligt gällande rekommendationer RR 12 p 27 och BFN 90:13? Vilka branscher/företag förbereder en övergång till komponentavskrivningar?

Vilka och för vem blir de största och ”svåraste” förändringarna när man väljer att övergå till komponentavskrivningar?

Hur stort genomslag kommer den nya huvudregeln om att allt skall avskrivas per komponent få i realiteten? Vilka risker finns det för att det blir en teoretisk skrivbordsprodukt?

Hur kommer revisorernas roll att förändras och hur skall densamme agera vid revidering? Hur skall revisorerna på bästa sätt informera om komponentavskrivningar och genomföra övergången till IAS?

Bilaga 2

Frågor skickade till Charlotte Pennander, Sydkraft AB 2004-05-05.

Vad är det som har gjort att ni beslutar er för denna förändring (att genomföra komponentavskrivningar enligt IAS 16)?

Har det något med den nya huvudregeln i IAS 16 (reviderad 2003) att göra?

Vilka typer av tillgångar är det som nu kommer att komponentavskrivas?

Vilka är/tror ni blir de största och svåraste förändringarna när ni går över på komponentavskrivningar?

Finns det andra tillgångsområden som i framtiden är aktuella för komponentavskrivningar?

Vilka kriterier använder ni för att bedöma vad som är en komponent?

Bilaga 3

Erhållet med e-post från Anna Leijonhufvud 2004-05-18.

Assumptions: One New Airbus A320-200, operated by a “reputable” airline.
 Average flight time = 2 Hours
 2 800 Flight Hours / Year

<u>Equipment</u>	<u>Value</u>	<u>Average Economic Life</u>	<u>Due for overhaul</u>
A320-200 Aircraft (incl. galleys, toilets)	USD 45,000,000	20 years / 30 years	5 year check (14 000 Flight Hours) 10 Year Check (28,000 Flight Hours)
CFM56-5A3 engine	USD 6,000,000	20 Years (60,000 Flight Hours)	8,000 Flight Hours (2-3 Year)
3 x Landing Gear*	USD 1,500,000	20 Years) (60,000 Cycles)	20,000 Cycles (10 Years)
APU**	USD 1,000,000	20 Years	5,000 Cycles (3,5 Years)
Interior Equipment (inc. video + audio entertainment, seats)	USD 3-4,000,000	10 Years	

* Landing Gears normally follows the Aircraft life; e.g. normally never replaced.

** APU - Auxiliary Power Unit (liten flygplansmotor, driver generatorer, hydraulikpumpar).

Bilaga 4

Sammanställning av de olika avskrivningskurvorna (USD).

År	Årskostnad utan komponent- avskrivningar	Restvärde	Årskostnad med komponent- avskrivningar	Restvärde	Skillnad i resultaten	Skillnad restvärde
1	1 500 000	43 500 000	1 933 333	43 066 667	-433 333	433 333
2	1 500 000	42 000 000	1 933 333	41 133 334	-433 333	866 666
3	1 500 000	40 500 000	1 933 333	39 200 001	-433 333	1 299 999
4	1 500 000	39 000 000	1 933 333	37 266 668	-433 333	1 733 332
5	1 500 000	37 500 000	1 933 333	35 333 335	-433 333	2 166 665
6	1 500 000	36 000 000	1 933 333	33 400 002	-433 333	2 599 998
7	1 500 000	34 500 000	1 933 333	31 466 669	-433 333	3 033 331
8	1 500 000	33 000 000	1 933 333	29 533 336	-433 333	3 466 664
9	1 500 000	31 500 000	1 933 333	27 600 003	-433 333	3 899 997
10	1 500 000	30 000 000	1 933 333	25 666 670	-433 333	4 333 330
11	5 000 000	28 500 000	1 933 333	27 233 337	3 066 667	1 266 663
12	1 500 000	27 000 000	1 933 333	25 300 004	-433 333	1 699 996
13	1 500 000	25 500 000	1 933 333	23 366 671	-433 333	2 133 329
14	1 500 000	24 000 000	1 933 333	21 433 338	-433 333	2 566 662
15	1 500 000	22 500 000	1 933 333	19 500 005	-433 333	2 999 995
16	1 500 000	21 000 000	1 933 333	17 566 672	-433 333	3 433 328
17	1 500 000	19 500 000	1 933 333	15 633 339	-433 333	3 866 661
18	1 500 000	18 000 000	1 933 333	13 700 006	-433 333	4 299 994
19	1 500 000	16 500 000	1 933 333	11 766 673	-433 333	4 733 327
20	1 500 000	15 000 000	1 933 333	9 833 340	-433 333	5 166 660
21	17 000 000	13 500 000	1 933 333	23 400 007	15 066 667	-9 900 007
22	1 500 000	12 000 000	1 933 333	21 466 674	-433 333	-9 466 674
23	1 500 000	10 500 000	1 933 333	19 533 341	-433 333	-9 033 341
24	1 500 000	9 000 000	1 933 333	17 600 008	-433 333	-8 600 008
25	1 500 000	7 500 000	1 933 333	15 666 675	-433 333	-8 166 675
26	1 500 000	6 000 000	1 933 333	13 733 342	-433 333	-7 733 342
27	1 500 000	4 500 000	1 933 333	11 800 009	-433 333	-7 300 009
28	1 500 000	3 000 000	1 933 333	9 866 676	-433 333	-6 866 676
29	1 500 000	1 500 000	1 933 333	7 933 343	-433 333	-6 433 343
30	1 500 000	0	1 933 343	6 000 000	-433 343	-6 000 000

Flygplan – anskaffningspris USD 45 000 000.

År	Avskrivning – linjär	Restvärde
1	1 500 000	43 500 000
2	1 500 000	42 000 000
3	1 500 000	40 500 000
4	1 500 000	39 000 000
5	1 500 000	37 500 000
6	1 500 000	36 000 000
7	1 500 000	34 500 000
8	1 500 000	33 000 000
9	1 500 000	31 500 000
10	1 500 000	30 000 000
11	1 500 000	28 500 000
12	1 500 000	27 000 000
13	1 500 000	25 500 000
14	1 500 000	24 000 000
15	1 500 000	22 500 000
16	1 500 000	21 000 000
17	1 500 000	19 500 000
18	1 500 000	18 000 000
19	1 500 000	16 500 000
20	1 500 000	15 000 000
21	1 500 000	13 500 000
22	1 500 000	12 000 000
23	1 500 000	10 500 000
24	1 500 000	9 000 000
25	1 500 000	7 500 000
26	1 500 000	6 000 000
27	1 500 000	4 500 000
28	1 500 000	3 000 000
29	1 500 000	1 500 000
30	1 500 000	0

Flygplanskropp – anskaffningspris USD 29 500 000.

År	Avskrivning – linjär	Restvärde
1	983 333	28 516 667
2	983 333	27 533 334
3	983 333	26 550 001
4	983 333	25 566 668
5	983 333	24 583 335
6	983 333	23 600 002
7	983 333	22 616 669
8	983 333	21 633 336
9	983 333	20 650 003
10	983 333	19 666 670
11	983 333	18 683 337
12	983 333	17 700 004
13	983 333	16 716 671
14	983 333	15 733 338
15	983 333	14 750 005
16	983 333	13 766 672
17	983 333	12 783 339
18	983 333	11 800 006
19	983 333	10 816 673
20	983 333	9 833 340
21	983 333	8 850 007
22	983 333	7 866 674
23	983 333	6 883 341
24	983 333	5 900 008
25	983 333	4 916 675
26	983 333	3 933 342
27	983 333	2 950 009
28	983 333	1 966 676
29	983 333	983 343
30	983 343	0

Motorer 2 stycken – anskaffningspris USD 12 000 000.

År	Avskrivningar – linjär	Restvärde
1	600 000	11 400 000
2	600 000	10 800 000
3	600 000	10 200 000
4	600 000	9 600 000
5	600 000	9 000 000
6	600 000	8 400 000
7	600 000	7 800 000
8	600 000	7 200 000
9	600 000	6 600 000
10	600 000	6 000 000
11	600 000	5 400 000
12	600 000	4 800 000
13	600 000	4 200 000
14	600 000	3 600 000
15	600 000	3 000 000
16	600 000	2 400 000
17	600 000	1 800 000
18	600 000	1 200 000
19	600 000	600 000
20	600 000	0
21	600 000	11 400 000
22	600 000	10 800 000
23	600 000	10 200 000
24	600 000	9 600 000
25	600 000	9 000 000
26	600 000	8 400 000
27	600 000	7 800 000
28	600 000	7 200 000
29	600 000	6 600 000
30	600 000	6 000 000

Inredning – anskaffningspris USD 3 500 000.

År	Avskrivning – linjär	Restvärde
1	350 000	3 150 000
2	350 000	2 800 000
3	350 000	2 450 000
4	350 000	2 100 000
5	350 000	1 750 000
6	350 000	1 400 000
7	350 000	1 050 000
8	350 000	700 000
9	350 000	350 000
10	350 000	0
11	350 000	3 150 000
12	350 000	2 800 000
13	350 000	2 450 000
14	350 000	2 100 000
15	350 000	1 750 000
16	350 000	1 400 000
17	350 000	1 050 000
18	350 000	700 000
19	350 000	350 000
20	350 000	0
21	350 000	3 150 000
22	350 000	2 800 000
23	350 000	2 450 000
24	350 000	2 100 000
25	350 000	1 750 000
26	350 000	1 400 000
27	350 000	1 050 000
28	350 000	700 000
29	350 000	350 000
30	350 000	0

Källförteckning

Litteratur

Andersen, Ib (1998) *Den uppenbara verkligheten – Val av samhällsvetenskaplig metod*, Studentlitteratur, Lund.

Artsberg, Kristina (2003) *Redovisningsteori –policy och –praxis*, Liber Ekonomi, upplaga 1:1, Malmö.

Axelman, Lennart, Phillips, Dan, Wahlquist, Ola (2003) *IAS/IFRS 2005 - En jämförelse mellan International Accounting Standards och Redovisningsrådets rekommendationer*, Ernst & Young, skriftserie nr 55, Stockholm.

De Roover, Raymond (1956) *The development of accounting prior to Luca Pacioli according to the account-books of Medieval Merchants*, ur *Studies in the history of accounting* av Littleton, A.C. och Yamey, B.S., Sweet & Maxwell Limited, London.

De Ste. Croix, G.E.M. (1956) *Greek and Roman Accounting*, ur *Studies in the history of accounting* av Littleton, A.C. och Yamey, B.S., Sweet & Maxwell Limited, London.

Falkman, Pär (2001) *Redovisningens reglering*, Studentlitteratur, Lund.

Gröjer, Jan-Erik (1997) *Grundläggande redovisningsteori*, Studentlitteratur, Lund.

Hendriksen, Eldon.S. (1982) *Accounting Theory*, Irwin, Illinois.

Holme, Idar, Magne, Solvang, Bernt, Krohn (1997) *Forskningsmetodik – om kvalitativa och kvantitativa metoder*, Studentlitteratur, Lund.

Kam, Vernon (1986) *Accounting Theory*, John Wiley & Sons, Inc., New York.

Körner, Svante, Wahlgren, Lars (2002) *Praktisk statistik*, Studentlitteratur, Lund.

Jacobsen, Dag Ingvar (2002) *Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, Studentlitteratur, Lund.

Pollins, Harold (1956) *Aspects of railway accounting before 1868*, ur *Studies in the history of accounting* av Littleton, A.C. och Yamey, B.S., Sweet & Maxwell Limited, London.

Repstad, Pål (1999) *Närhet och distans – kvalitativa metoder i samhällsvetenskap*, Studentlitteratur, Lund.

Thomasson, Jan (2002) *Extern redovisning och finansiell analys*, Liber ekonomi, Malmö.

Thomasson, Jan, Arvidsson, Per, Lindquist, Hans, Larson, Olov, Rohlin, Lennart (2003) *Den nya affärsredovisningen*, Liber Ekonomi, upplaga 13:2, Malmö.

Artiklar

Artsberg, Kristina (2002) *Globalisering och internationell redovisningsharmonisering – Striden om makten över redovisningen*, Balans nr 4, 2002.

Balans (2003) *Två möten under hösten om convergence mellan IAS och FAS*, Balans nr 1, 2003.

Barth, Mary E. (2000) *Valuation-based accounting research: Implications for financial reporting and opportunities for future research*, Accounting and Finance, mars 2000.

Buisman, Jan, Törning, Eva (2004) *Hur kommer god redovisningssed att se ut 2005?*, Balans nr 3, 2004.

Falkman, Pär (2004) *Redovisningens teoretiska kaos*, Balans nr 2, 2004.

Garrido, Pascual, León, Ángel, Zorio, Ana (2002) *Measurement of formal harmonization progress: The IASC experience*, The International Journal of Accounting no. 37, 2002.

Barlev, Benzion, Haddad, Joshua, Rene (2003) *Fair Value Accounting and the Management of the firm*, Critical Perspectives on Accounting no. 14, 2003.

Nordlund, Bo (2004) *Komponentavskrivning på byggnader ställer stora krav på företagen*, KPMG Magasinet, mars 2004.

Reinstein, Alan, Weirich, Thomas (2002) *How are worldwide accounting standards changing?*, The Journal of Corporate Accounting and Finance, Nov/Dec 2002.

Svenberg, Sven-Åke (2003) *Att tänka på inför övergången till International Financial Reporting Standards*, Balans nr 10, 2003.

Taylor, Chris (2003) *IAS – the road to international (dis)harmony*, Balance Sheet, vol. 11 no. 2, 2003.

Theunisse, Hilda (1994) *Financial reporting in EC countries – Theoretical versus practical harmonization: two case studies*, The European Accounting Review, vol 3 no 1, 1994.

Van der Tas, Leo G. (1992) *Evidence of EC financial reporting practice harmonization – The case of deferred taxation*, The European Accounting Review, vol 1 no.1, 1992.

Muntliga källor

Ekstrand, Ulrika, Ekonomichef, Svensk-Danska Broförbindelsen SVEDAB AB. Personlig intervju den 4 maj 2004.

Johansson, Maria, Auktoriserad revisor, Ernst & Young. Personlig intervju den 24 maj 2004.

Karlsson, Anita, Auktoriserad revisor, Ernst & Young. Personlig intervju den 24 maj 2004.

Leijonhuvud, Anna, Senior Legal Counsel, debis AirFinance B.V. Telefonintervju den 17 maj 2004.

Nilsson, Lars-Börje, Internal Audit Manager, Metso AB. Personlig intervju den 3 maj 2004.

Nilsson, Sven- Arne, Ekonomie Doktor, Deloitte AB. Personlig intervju den 5 maj 2004.

Nyzell, Eva, Auktoriserad revisor och IAS-ansvarig, Öhrlings PricewaterhouseCoopers. Personlig intervju den 27 april 2004.

Törning, Eva, Redovisningsspecialist och IAS-ansvarig, Öhrlings PricewaterhouseCoopers. Personlig intervju den 20 april 2004.

Åberg, Christina, Redovisningskonsult, Svensk-Danska Broförbindelsen SVEDAB AB. Personlig intervju den 4 maj 2004.

E-post svar

Artsberg, Kristina, Ekonomie Doktor, den 28 april 2004.

Buisman, Jan, ledamot i FAR, den 28 april 2004.

Heurlin, Sigvard, ledamot i Redovisningsrådet, den 29 april 2004.

Nordlund, Bo, Auktoriserad revisor, KPMG, den 4 april 2004.

Pennander, Charlotte, Controller inom Koncernledningsfunktionen ekonomi och finansavdelning, Sydkraft AB, den 19 maj 2004.

Rundfeldt, Rolf, ledamot i Redovisningsrådet, den 3 maj 2004.

Företagsinterna källor

Malmö Aviation AB Årsredovisning 2003.

SAS Koncernens Årsredovisning 2003.

Svensk-Danska Broförbindelsen SVEDAB AB Årsredovisning 2003.

Sydkraft Årsredovisning 2003.

Elektroniska källor

Bokföringsnämnden

http://www.bfn.se/index.asp?/redovisning/bfn_u/bfn_u89_12.asp 2004-05-25.

Deloitte

www.deloitte.se 2004-04-27.

Ernst & Young

www.ey.com 2004-04-27.

EU

www.europa.eu.int 2004-05-19.

http://www.europa.eu.int/comm/internal_market/accounting/docs/ias/efrag-2004-03-endorsement-letter_en.pdf. 2004-04-12.

[http://europa.eu.int/eur-](http://europa.eu.int/eur-lex/pri/sv/oj/dat/2003/l_261/l_26120031013sv00540183.pdf)

[lex/pri/sv/oj/dat/2003/l_261/l_26120031013sv00540183.pdf](http://europa.eu.int/eur-lex/pri/sv/oj/dat/2003/l_261/l_26120031013sv00540183.pdf) 2003-04-05.

Hong Kong Accounting Standard, 16

<http://www.hksa.org.hk/professionaltechnical/accounting/standards/HKAS16.pdf>
2004-04-07.

Inkomstskattelagen 1999:1229

http://rixlex.riksdagen.se/htbin/thw?%24%7BHTML%7D=SFST_LST&%24%7B OOHTML%7D=SFST_DOK&%24%7BSNHTML%7D=SFST_ERR&%24%7B MAXPAGE%7D=26&%24%7BTRIPSHOW%7D=format%3DTHW&%24%7B BASE%7D=SFST&%24%7BFREETEXT%7D=&BET=1999%3A1229&RUB=&ORG= 2004-05-17.

International Accounting Standards Board

www.iasb.org 2004-04-12.

KPMG

www.kpmg.se 2004-04-27.

Lagrådet

www.lagradet.se 2004-05-28.

Metsos hemsida

<http://www.metso.com> 2004-05-04.

<http://www.metso.com/corporate/homeeng.nsf/FR?ReadForm&ATL=/corporate/InvestorsENG.nsf/WebWID/WTB-030306-2256B-62478> 2004-05-04.

[http://www.metso.com/corporate/InvestorsENG.nsf/WebWID/WTB-040310-2256B-66C27/\\$File/Metso_tp03_sw.pdf](http://www.metso.com/corporate/InvestorsENG.nsf/WebWID/WTB-040310-2256B-66C27/$File/Metso_tp03_sw.pdf) 2004-05-04.

Redovisningsrådet

www.redovisningsradet.se 2004-05-24.

Sydskraft AB

<http://www.sydskraft.se/default1.asp>. 2004-05-23.

Öhrlings PricewaterhouseCoopers

www.pwc.se 2004-04-07.

Övriga källor

Aktiebolagslagen 1976:1385
FAR:s Samlingsvolym 2004 del 1.

Bokföringsnämndens Allmänna Råd BFNAR 90:13
FAR:s Samlingsvolym 2004 del 1.

Internationell Redovisning i svenska företag, Betänkande av IAS-utredningen,
Statens offentliga utredningar SOU 2003:71 (2003) Stockholm.

Redovisningsrådets rekommendation 12, December 1999,
FAR:s samlingsvolym 2004 del 1.

Redovisningsrådets rekommendation 17, augusti 2000,
FAR:s samlingsvolym 2004 del 1.

Årsredovisningslagen 1995:1554
FAR:s Samlingsvolym 2004 del 1.