



HÖGSKOLAN VÄST
Institutionen för ekonomi och IT
Avdelningen för Företagsekonomi

Kandidatuppsats, 15 hp i företagsekonomi

Materiella anläggningstillgångar

- Hur K3-regelverket påverkar redovisningen

Examensarbete i företagsekonomi
Vårterminen 2013

Författare: Linda Pettersson

Författare: Sonia Larsson

Handledare: Ann-Christine Mjölnevik

Examinator: Eva Johansson

SAMMANFATTNING

Kandidatuppsats i företagsekonomi, Institutionen för ekonomi och IT, Högskolan Väst, Externredovisning, Vårterminen 2013.

Titel: Materiella anläggningstillgångar – hur K3-regelverket påverkar redovisningen

Författare: Linda Pettersson och Sonia Larsson

I Sverige har företagen ett normsystem av lagar, råd, rekommendationer och praxis att ta hänsyn till. Bokföringsnämnden (BFN) är ett av de normgivande organ som arbetar med att ge vägledning kring redovisningen och utveckla god redovisningssed. Då BFN konstaterade att de nuvarande redovisningsnormerna för icke-noterade företag inte var ändamålsenliga, beslutade de sig, även på grund av den internationella lagharmoniseringen, att försöka lösa problemen med ett nytt regelverk. Det nya regelverket K3 är framtaget för större företag och koncerner och är det regelverk som vi har valt att studera. Inom redovisning av materiella anläggningstillgångar har det tidigare riktats kritik mot olika avskrivningsmetoder, men även värderingsmetoder såsom anskaffningsvärde. I de nya reglerna har BFN bl.a. infört s.k. komponentavskrivning, där komponenter som består av ett väsentligt värde av en tillgång skall skrivas av utifrån olika nyttjandeperioder. Frågan är då, vad anses vara väsentligt värde och hur uppskattas nyttjandeperioden för tillgången? Hur delas anskaffningsvärdet av en tillgång upp i olika komponenter? Detta är exempel på frågor som vi kommer undersöka och tillämpa praktiskt i form av en fallstudie på företaget Modul AB.

Syftet med studien var att sätta oss in i det nya K3-regelverket och sedan ta fram ett värderingsförslag för företaget Modul AB som ska implementera K3-regelverket när de börjar sitt räkenskapsår i maj 2014. De ville ha hjälp med hur de nya reglerna kommer att påverka redovisningen av de materiella anläggningstillgångarna. Under fallstudiens gång har vi analyserat de problem och svårigheter som har uppstått, främst vid komponentavskrivning. Vi har även diskuterat huruvida de nya reglerna gör att tidigare svårigheter försvinner eller om de kommer att kvarstå. För att få en uppfattning av tidigare problematik har vi undersökt tidigare forskning genom att samla in och studera vetenskapliga artiklar inom området. Insamling har även skett av lagar, rekommendationer och praxis för att skaffa oss kunskap om hur redovisningen skall tillämpas rent praktiskt och för att kunna identifiera skillnader som finns mellan de nuvarande och nya reglerna.

I och med att regelverket är principbaserat och det inom komponentavskrivning inte finns några detaljerade instruktioner för hur detta skall hanteras, stötte vi på problem vid den praktiska tillämpningen. Att kunna identifiera en tillgångs olika komponenter, att bedöma hur anskaffningsvärdet ska delas upp i komponenter samt hur den återstående livslängden för komponenterna ska uppskattas var det svåraste. Vi kunde därmed konstatera att det uppstått en del nya problem, även om komponentavskrivning ger en mer rättvisande bild och är bra i teorin. En stor del av värderingsproblematiken kring anskaffningsvärdet kvarstår då det inte skett någon större förändring inom detta.

ABSTRACT

Bachelor Thesis in Business Administration, Department of Finance and IT, University West, Financial Accounting, spring 2013.

Title: Property, plant and equipment - how the K3-regulation affects the accounting

Author: Linda Pettersson and Sonia Larsson

In Sweden, companies have a system of norms of laws, rules and recommendations to take into consideration. Bokföringsnämnden (BFN) is one of the standard setting bodies that work to provide guidance regarding the accounting and to develop generally accepted accounting principles. As BFN established that the current accounting standards for non-listed companies weren't suitable they decided, also because of the international law harmonization, to try to solve the problems with a new regulation. The new regulation, K3, is developed for medium and large organizations and is the regulation that we've chose to study. Within the accounting of property, plant and equipment different depreciation methods have previously been criticized, but also the valuation methods, such as historical cost. BFN have introduced the so called component depreciation, where components that consist of a significant value of an asset, should be depreciated on the basis of different periods. The question, then, is what is considered to be significant value and how is the useful life estimated? How do you split the historical cost of an asset into different components? These are examples of questions we will investigate and apply practically as a case study on the company Modul AB.

The aim of the study was to learn more about the new K3 regulation and then come up with a value proposition for the company Modul AB who is preparing for an implementation of the K3 regulation as they begin their fiscal year in May 2014. They wanted help with how the new rules will affect the accounting for tangible assets. During the case study we analyzed the problems and difficulties that had arisen, particularly with component depreciation. We have also discussed whether the new rules will help to overcome past difficulties or if they will remain. To get to learn more about the previous problems we have been studying previous research by collecting and analyzing research papers within the field. We have also been studying the laws, recommendations and practices to gain knowledge about how accounting should be applied in practice and to identify differences between the current and new rules.

Since the rules are principle-based and the component depreciation doesn't give any detailed instructions on how to handle this, we encountered problems in the practical implementation. Being able to identify an asset's various components, to assess how the historical cost should be split into components and how the remaining life of components are to be estimated was the most difficult parts. We could therefore note that it raised some new problems, although component depreciation gives a true and fair view and is good in theory. Much of the valuation problem still remains around the historical cost since there has been no major change in this.

FÖRORD

Inledningsvis vill vi börja med att tacka företaget som gav oss förslaget till denna studie som har gett oss väldigt mycket användbar kunskap. Vi vill även tacka dem för den hjälp de har bidragit med och gjort studien möjlig att genomföra.

Vill vi även rikta ett stort tack till vår handledare Ann-Christine Mjölnevik som har stöttat och gett oss vägledning under arbetets gång.

Slutligen vill vi även tacka vänner och familj som gett oss mycket uppmuntran och stöd, och haft förståelse för all den tid vi behövt ägna åt uppsatsskrivandet.

Trollhättan, maj 2013

Sonia Larsson

Linda Pettersson

FÖRKORTNINGAR

BFL	Bokföringslagen
BFN	Bokföringsnämnden
BFNAR	Bokföringsnämndens Allmänna Råd
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
EU	Europeiska Unionen
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
IASB	International Accounting Standards Board
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
RFR	Rådet för finansiell rapportering
SFAC	Statement of Financial Accounting Concepts
ÅRL	Årsredovisningslagen

DEFINITIONER

Årsredovisningslagens definition av **större företag**:

Ett företag som uppfyller mer än ett av följande villkor är ett större företag:

- a) medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
- b) företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,
- c) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor.

Ett **mindre företag** är ett företag som inte är ett större företag.

(SFS 1995:1554, 1 kap. 3 §)

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1	INLEDNING	1
1.1	BAKGRUND	1
1.2	PROBLEMDISKUSSION	2
1.3	PROBLEMFÖRMULERING OCH FORSKNINGSPRÅG	3
1.4	SYFTE OCH AVGRÄNSNINGAR	3
1.5	DISPOSITION	4
2	METOD	5
2.1	UNDERSÖKNINGSOBJEKT	5
2.2	VETENSKAPLIGT SYNSÄTT	5
2.3	UNDERSÖKNINGSANSATS	6
2.4	DATAINSAMLINGSMETOD	6
2.5	ANALYSMETOD OCH TILLVÄGAGÅNGSSÄTT	7
2.5.1	ANONYMITET	7
2.6	KÄLLKRITIK	8
2.7	TILLFÖRLITLIGHET OCH ÖVERFÖRBARHET	9
2.7.1	TILLFÖRLITLIGHET	9
2.7.2	ÖVERFÖRBARHET	9
3	TEORETISK REFERENSRAM	11
3.1	INSAMLING AV LITTERATUR	11
3.1.1	LITTERATURUNDERSÖKNINGENS GENOMFÖRANDE	11
3.1.2	PROBLEM VID LITTERATURUNDERSÖKNINGEN	11
3.1.3	MOTIVERING AV TEORIVALET OMFATTNING	12
3.1.4	MOTIVERING TILL VALET AV TEORI	12
3.1.5	KÄLLKRITIK	12
3.2	PRINCIPBASERAD REDOVISNING	13
3.2.1	RÄTTVISANDE BILD	13
3.2.2	GOD REDOVISNINGSSÄTT	15
3.3	PROBLEMATIKEN OCH SVÅRIGHETERNA KRING REDOVISNINGEN AV MATERIELLA ANLÄGGNINGSTILLGÅNGAR	15
3.3.1	VÄRDERINGSPROBLEMATIKEN	15
3.3.2	AVSKRIVNINGSPROBLEMATIKEN	17
3.4	ANALYSMODELL	19
4	EMPIRI	20
4.1	EMPIRISK DATAINSAMLING	20

4.1.1	REDOVISNINGENS KVALITATIVA EGENSKAPER	20
4.1.2	REDOVISNINGENS PRINCIPER	20
4.1.3	NUVARANDE REGLERING, REKOMMENDATIONER OCH ALLMÄNNA RÅD	22
4.1.4	K3-REGELVERKET	25
4.2	RESULTAT	30
4.2.1	SKILLNADERNA MELLAN TIDIGARE NORMGIVNING OCH NYA K3-REGELVERKET	30
4.2.2	MODUL AB:S NUVARANDE REDOVISNING	30
4.2.3	VÄRDERINGSFÖRSLAG	31
5	ANALYS	34
5.1	PRINCIPBASERAD REDOVISNING	34
5.2	VÄRDERINGSPROBLEMATIKEN	35
5.3	AVSKRIVNINGSPROBLEMATIKEN.....	36
6	SLUTSATS	38
6.1	SLUTSATS	38
6.1.1	IDENTIFIERING AV KOMPONENTER.....	38
6.1.2	BEDÖMNING AV KOMPONENTERS ANSKAFFNINGSVÄRDE	38
6.1.3	BEDÖMNING AV KOMPONENTERS ÅTERSTÅENDE LIVSLÄNGD	39
6.2	REFLEKTION ÖVER STUDIENS GENOMFÖRANDE	39
6.3	FÖRSLAG TILL FORTSATTAS STUDIER	40
	REFERENSER	41

1 INLEDNING

I detta inledande kapitel beskrivs uppsatsens bakgrund och problemdiskussion, som sedan mynnar ut i problemformuleringen och vår formulerade forskningsfråga. Slutligen redogörs uppsatsens syfte och dess avgränsningar. Genom detta kapitel får läsaren en god bild över vad uppsatsen kommer att handla om.

1.1 BAKGRUND

Dagens forskning kring värdering av tillgångar fokuserar främst på vilken metod som skall användas. Här syns skillnader mellan internationell redovisning (främst IFRS) och svensk redovisning, där den svenska redovisningen präglas mer av försiktighetsprincipen än vad IFRS gör. Detta innebär att det eftersträvas att värdera tillgångar lågt och skulder högt och därmed värderas tillgångar oftast till anskaffningsvärdet. Om detta ger en rättvisande bild av företagens ekonomi kan diskuteras.

Företagen i Sverige har en mängd olika lagar, regler, rekommendationer och råd att ta hänsyn till inom redovisningsområdet. Två lagar som reglerar stor del av redovisningen samt tar upp grundläggande redovisningsprinciper är Bokföringslagen (BFL) och Årsredovisningslagen (ÅRL). Bokföringslagen (SFS 1999:1078) är den lag som bestämmer vilka fysiska och juridiska personer som är bokföringsskyldiga samt reglerar hur dessa ska sköta sin bokföring. Det finns bl.a. regler över hur bokföringen ska se ut, hur bokföringen ska avslutas; med ett årsbokslut eller en årsredovisning, samt hur arkivering av räkenskaps-informationen ska ske. Det belys dessutom att bokföringen ska upprättas i enlighet med god redovisningssed. Årsredovisningslagen (SFS 1995:1554) ska tillämpas av alla fysiska och juridiska personer som enligt BFL är skyldiga att avsluta sin bokföring med en årsredovisning. I denna lag finns föreskrifter om hur upprättande och offentliggörande av årsredovisning, koncernredovisning samt delårsrapporter ska gå till. I lagen anges att årsredovisningen skall bygga på bokföringsmässig grund, den skall upprättas på överskådligt sätt samt i enlighet med god redovisningssed.

Då dessa lagar endast innehåller generella redovisningsprinciper och dokumentation över räkenskapsinformation, är det viktigt med normer som mer i detalj anger hur redovisningen skall gå till. Alltså har de normgivande organen i uppgift att göra utfyllande tolkningar då en lagtolkning inte räcker till för att besvara en viss fråga (BFN, 2002). Bokföringsnämnden (BFN) är ett av de kvalificerade normgivande organ som arbetar med att främja utvecklandet av god redovisningssed i företagens bokföring och offentliga redovisning. Deras allmänna råd är inte formellt bindande, utan ses normalt som en vägledning till vad som är god redovisningssed enligt BFL och ÅRL och bör därmed följas. Bokföringsnämndens allmänna råd är ofta relaterade till någon föreskrift i BFL eller ÅRL, och för den som vill få en helhetsbild av vad som gäller inom ett visst område är det vanligtvis inte tillräckligt att endast titta på ett allmänt råd, utan det allmänna rådet bör då läsas i samband med föreskriften i lagen för att innebörden skall kunna förstås fullt ut (BFN, u.å.¹). Även Rådet för finansiell rapportering (RFR), f.d. Redovisningsrådet, är ett normgivande organ, men som i sin tur arbetar med att ge ut rekommendationer inom redovisning för de noterade företagen (RFR, 2011). En viktig arbetsuppgift de har är att företräda och ta tillvara de svenska intressena vid utvecklingen av International Financial Reporting Standards (IFRS) standarder och International Financial Reporting Interpretations Committee's (IFRIC) uttalanden, vilket de gör genom att samarbeta med International Accounting Standard Board (IASB), andra

internationella normgivare och relevanta institutioner. De arbetar alltså med att ge ut kompletterande rekommendationer och uttalanden av IFRS och IFRIC då de anser att redovisningen skall ske i enlighet med IFRS. Dock hindrar svensk lagstiftning och sambandet mellan redovisning och beskattning möjligheten att kunna genomföra detta fullt ut (RFR, 2010).

På senare tid har BFN ändrat inriktning och antog år 2004 en ny strategi. De har sedan dess arbetat med att ta fram K-regelverken som skall vara fullständiga för respektive företagskategori (BFN, u.å.¹). Syftet med K-projektet var att BFN ville ta fram ett paket av regelverk för fyra olika företagskategorier beroende av storlek och företagsform. BFN konstaterade att den redovisningsnormgivning som fanns för icke-noterade företag inte var ändamålsenlig och på grund av den internationella utvecklingen beslutade de sig för att försöka lösa problemen med ett nytt regelverk (BFN, 2004). Idag är regelverken till stor del klara och skall från och med 2014 börja tillämpas av företag som enligt årsredovisningslagen är skyldiga att upprätta årsredovisning. Undantagna är de koncerner som istället väljer att tillämpa IASBs internationella redovisningsstandard IFRS. IASBs IFRS for SME har varit en av utgångspunkterna för Bokföringsnämnden vid framtagningen av K3-regelverket, men även sambandet mellan redovisning och beskattning har varit av betydelse.

Eftersom detta regelverk är så pass nytt att det inte ens har ingått i vår utbildning, tyckte vi att det var viktigt att sätta oss in i det på egen hand. Detta eftersom vi båda vill arbeta inom redovisning i framtiden och anser att det är viktigt att hålla oss uppdaterade om de ändringar som görs inom redovisning och beskattning. Vi genomförde vårt examensarbete på uppdrag av ett företag som heter Modul AB. Modul AB är en privatägd mindre koncern som måste börja implementera K3-regelverket när de börjar sitt räkenskapsår i maj 2014. Företaget tillverkar och hyr ut ”moduler” och äger därför materiella anläggningstillgångar av stora belopp. De har fått veta att reglerna kring värdering och avskrivning av materiella anläggningstillgångar har förändrats i K3 och blivit mer invecklade än tidigare och vill därför ha hjälp av oss med hur de skall hantera detta.

1.2 PROBLEMDISKUSSION

Den svenska redovisningslagstiftningen och dess rekommendationer är principbaserad. Det innebär att så länge upprättaren håller sig inom ramarna för ÅRL och BFL, finns det utrymme för tolkning och argumentering huruvida företaget upprättar redovisningen utifrån redovisningens grundläggande principer och ger en rättvisande bild av företagets ekonomi. För att finansiella rapporter skall vara användbara som beslutsunderlag bör redovisningen ha vissa kvalitativa egenskaper. De viktigaste egenskaperna är tillförlitlighet, relevans, och väsentlighet. Genom att inte bara följa ramlagar utan även rekommendationer, principer och praxis tillämpar företag god redovisningssed.

Trots den befintliga vägledningen så måste uppskattningar göras om ett inköp överhuvudtaget skall klassificeras som tillgång och inte kostnadsföras, och av hur lång nyttjandeperiod (ekonomisk livslängd) en tillgång har. Det måste även göras uppskattningar över vilket värde tillgångarna skall tas upp till i balansräkningen samt eventuellt restvärde. Som vi nämnde tidigare används anskaffningsvärdet i Sverige. Det har dock riktats en hel del kritik mot detta i form av att anskaffningsvärdet inte anses ge relevant och aktuell information då värdet inte förändras över tiden (Oncioiu, 2012). Det belys även att det är viktigare att ta hänsyn till aktualitet dvs. förändringar på marknaden och företagets omgivning, snarare än objektivitet och verifierbarhet, och att syftet med redovisningen i första hand borde vara att förse

marknaden med relevant information som kan användas som beslutsunderlag (Bengtsson, 2009). Vissa ifrågasätter dock detta, då t.ex. Krumweide (2008) ställer sig frågan om hur användbar en relevant men otillförlitlig information kan vara för beslutsfattare som underlag.

Vidare behövs det även göras uppskattningar om vilken avskrivningsmetod som är bäst att använda sig av. Mycket av kritiken har riktats mot de traditionella avskrivningsmetoderna såsom linjär och degressiv metod eftersom de är enkla att använda men har lägre tillförlitlighet, inte är konsekventa, präglas av subjektiva bedömningar och inte tar hänsyn till avskrivningskomponenterna fysisk, funktionell och ekonomisk värdeminskning (Ogunba, 2011). Dessa metoder ansåg Starova och Carmakova (2010) inte heller ger en rättvisande bild av tillgångarna och dess faktiska slitage, då en tillgång består av olika komponenter som ibland har betydligt kortare livslängd än hela tillgången i sig.

I de nya reglerna som kommer med K3-regelverket har BFN infört komponentavskrivning, där olika delar av en anläggningstillgång skrivs av utifrån olika nyttjandeperioder, om komponenten består av ett väsentligt värde. Anledningen till detta är att olika delar av fastigheter kan förbrukas olika snabbt, t.ex. stomme, tak, fasad etc. Frågan är då, vad anses vara väsentligt värde och hur uppskattas nyttjandeperioden för tillgången? Hur delas anskaffningsvärdet av en fastighet upp i olika komponenter? Detta är exempel på frågor som vi kommer undersöka och tillämpa på Modul AB. Uppskattningar måste göras och avskrivningsmetod kan vara svårt att välja och kan även påverka företagets resultat och därmed även nyckeltal såsom räntabilitet. Detta påverkar i slutändan hur olika intressenter värderar företaget eftersom årsredovisningen skall fungera som beslutsunderlag. Svensk redovisning ger därmed ett utrymme för företag att påverka sitt resultat till sin egen fördel beroende på hur tillgångarna väljs att värderas och skrivs av. Detta ger lägre tillförlitlighet eftersom redovisningen bör vara neutral och inte påverkas av vem som upprättar redovisningen. Därför tycker vi att det är viktigt att undersöka om det blir någon skillnad med det nya K3 regelverket, dvs. om detta utrymme blir lika stort.

1.3 PROBLEMFORMULERING OCH FORSKNINGSFRÅGA

I och med att BFN beslutade att upprätta detta nya K-regelverk bl.a. på grund av att de ansåg att den nuvarande redovisningsnormgivningen inte är ändamålsenlig, så tycker vi det är intressant att undersöka i vilken utsträckning reglerna blivit tydligare och enklare att tillämpa. Vidare huruvida de nuvarande problemen lösts samt om det eventuellt har uppstått några nya svårigheter vid den praktiska tillämpningen. Detta leder oss fram till vår forskningsfråga:

- **Vilka problem kan uppkomma vid värdering och avskrivning av materiella anläggningstillgångar vid tillämpning av K3?**

Och för att lättare kunna besvara forskningsfrågan behöver vi först svara på dessa delfrågor:

- Hur skall K3 tillämpas i praktiken vid redovisning av materiella anläggningstillgångar?
- Hur skiljer sig K3 från tidigare normgivning angående redovisning av materiella anläggningstillgångar?

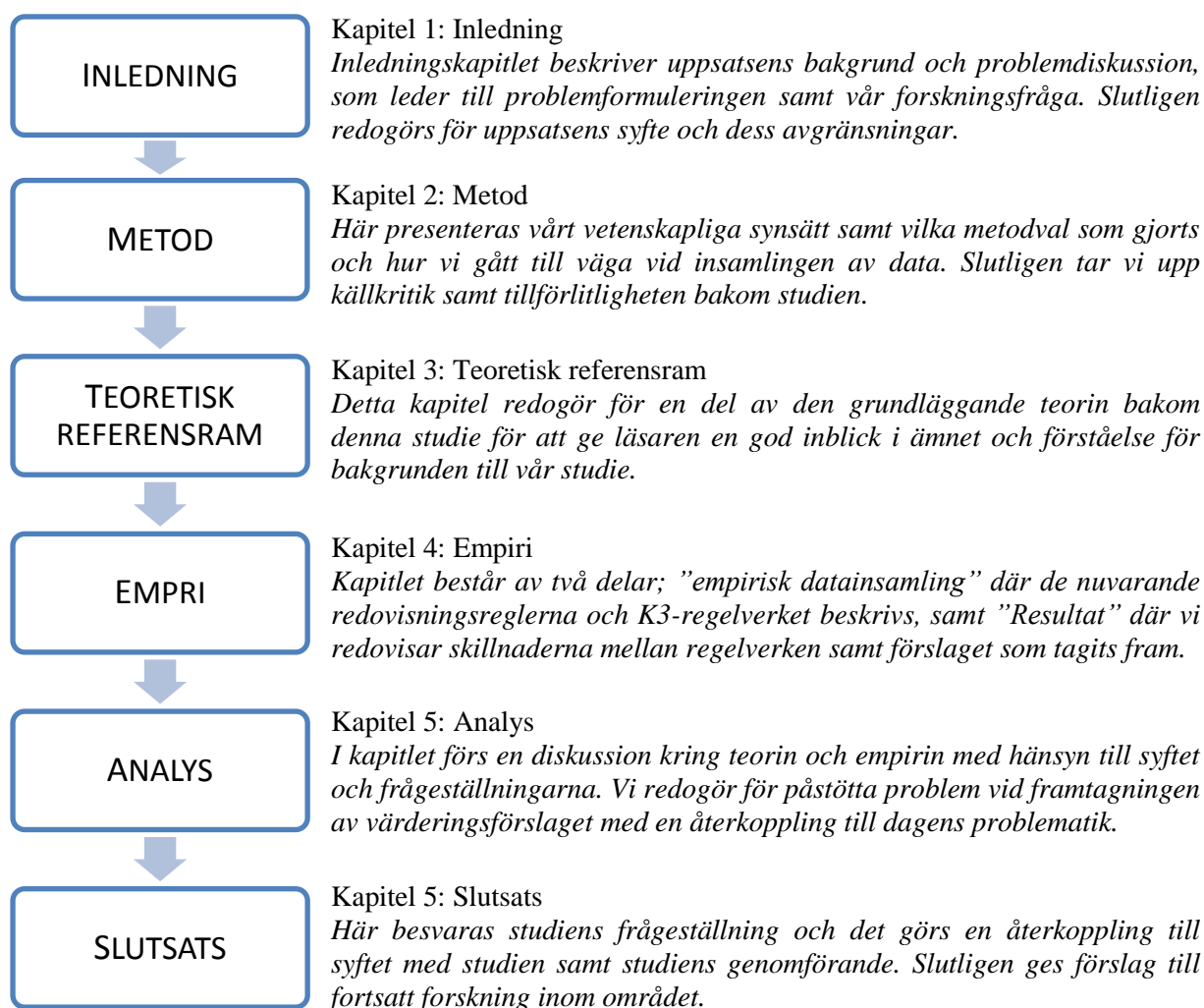
1.4 SYFTE OCH AVGRÄNSNINGAR

Syftet med detta arbete är att sätta oss in i det nya K3-regelverket och ta fram ett underlag för företaget Modul AB rörande hur de materiella anläggningstillgångarna påverkas av de nya reglerna. Vi skall i detta underlag lyfta fram hur värderingen av de materiella

anläggningstillgångarna skall gå till samt hur de skall skrivas av och i samband med det analysera vilka eventuella problem och svårigheter som uppstått. Det är då också intressant att analysera om de nuvarande problemen och svårigheterna kvarstår, eller om det nya regelverket eventuellt har löst eller underlättat för de svårigheter som finns idag. Förhoppningen med studien är att även andra berörda företag skall kunna ha nytta av resultatet i form av kunskapen kring hur regelverket skall tillämpas rent praktiskt.

Vi kommer att jämföra det nya K3-regelverket med nuvarande reglering och normgivning och avgränsa oss till redovisningen av de materiella anläggningstillgångarna. Denna avgränsning gör vi då beskattningen inte utgör en viktig del i vår studie samt då hela K3-området är väldigt brett och det tar mycket tid att studera det i sin helhet. Därmed kommer vi alltså inte att studera andra områden inom K3-regelverket och inte heller något av de andra K-regelverken som tagits fram. Vid framtagningen av värderingsförslaget för Modul AB valde vi, efter ett möte med två anställda på företaget, att avgränsa oss till huvudbyggnaden och dess tillgångar som var indelade i material och arbetskraft, men även se över modulerna till viss del. Detta eftersom de har över 4000 tillgångar, vilket skulle vara väldigt tidskrävande för oss att gå igenom. Varför vi valde just huvudbyggnaden var för att de på företaget kände att de behövde vår hjälp som mest där, då bl.a. byggnader ofta är indelade i många olika komponenter.

1.5 DISPOSITION



2 METOD

I detta kapitel kommer vi att presentera vårt vetenskapliga synsätt och det perspektiv vi utgått ifrån. Vidare redogör vi för vilka metodval som gjorts och hur vi gått till väga vid insamlingen av data samt analysen. Slutligen tar vi upp källkritik samt tillförlitlighet, där en kritisk granskning görs av litteraturen m.m.

2.1 UNDERSÖKNINGSOBJEKT

Vi bestämde oss för att skriva om K3 eftersom det är helt nya regler som vi bör ha kunskap om när vi är klara med vår utbildning och skall ut i arbetslivet. Vi fick först förslaget från Modul att göra en konsekvensanalys av hur företagets redovisning kommer påverkas av övergången till K3, men vi kände att det var alldeles för brett och omfattande för att hinna med på den begränsade tid vi hade och även svårt att formulera en forskningsfråga utifrån det uppdraget. Därför valde vi istället att avgränsa oss till att undersöka hur de materiella anläggningstillgångarna påverkas av övergången till K3 eftersom det innebär nya mer omfattande regler kring avskrivning av tillgångar. Vårt uppdrag handlar alltså om att ta fram ett förslag på värdering och avskrivning av företagets materiella anläggningstillgångar och argumentera varför de skall göra så. Detta för att identifiera och lyfta fram problematiken och svårigheterna med det nya regelverket och hur det skiljer sig ifrån tidigare rekommendationer och praxis.

2.2 VETENSKAPLIGT SYNSÄTT

Hermeneutik och positivism är två huvudsakliga vetenskapliga inriktningar. Vi har i vår studie valt att tillämpa det hermeneutiska synsättet, som har ett tolkningsperspektiv och handlar om att studera, tolka och förstå undersökningsobjektet (Bryman & Bell, 2005 s. 442-443). Eftersom positivismen har ett objektivt synsätt och endast bygger på säker kunskap vilket uppnås genom empiriska fakta (kunskapen vi får genom våra sinnen) samt logik (det som kan räknas ut med hjälp av vår kunskap), så passar inte detta synsätt in i vår form av studie (Thurén, 2007 s. 16-19). I enlighet med hermeneutiken bygger vår studie på att studera, tolka och förstå de olika lagarna, normer och annan praxis. Vår kunskap kommer alltså att samlas in genom en tolkning av texternas innebörd vilket gör det möjligt för oss att skapa en förståelse av hur redovisningen av tillgångarna skall tillämpas i praktiken (Bryman & Bell, 2005 s. 442-443).

Patel & Davidsson (2011) skriver även att forskarens förförståelse, kunskap, tankar och intryck bidrar med en fördel för att kunna tolka och förstå forskningsobjektet. En riktig förförståelse kan kallas förkunskap, medan en felaktig förförståelse kan kallas fördom. Det hermeneutiska synsättet är ofta ett bra sätt att övervinna fördomarna och komma fram till en bättre förförståelse (Thurén, 2007 s. 62). Vi kommer därmed utifrån vår egen förförståelse, kunskap och våra tankar att studera och tolka de nuvarande samt de nya redovisningsreglerna, och tillämpa dessa i vår fallstudie. Utifrån resultatet av fallstudien kommer vi därmed att göra en tolkning av vilka problem som uppstår utifrån företagets situation.

2.3 UNDERSÖKNINGSANSATS

Det finns två olika undersökningsmetoder att ta hänsyn till vid insamlingen av data, vilka är kvalitativ och kvantitativ metod. Eftersom vår studie handlar om att studera det nya K3-regelverket som ännu inte har börjat användas av de svenska företagen, och i och med att det inte finns någon stor utsträckning av etablerad praxis kring regelverket, är det nödvändigt att använda oss av en kvalitativ undersökningsmetod med en induktiv ansats. Detta för att därmed kunna göra en djupgående undersökning, snarare än en bredare undersökning som det görs vid en kvantitativ forskningsmetod. Att använda oss av en kvalitativ metod är alltså viktigt för att kunna tyda och förstå det nya regelverket samt för att vi ska få en djup förståelse och kunskap om hur reglerna skall tillämpas i praktiken, vilket är nödvändigt för att vi skall kunna ta fram värderingsförslaget och utifrån den analysera vilka svårigheter som uppstår (Nyberg 2000, s. 100). I enlighet med den kvalitativa metoden samlar vi därmed in och analyserar data i form om av ord, då vi som sagt studerar lagar, rekommendationer och annan praxis. Vid den kvantitativa metoden läggs istället fokus på insamling av siffror (Bryman & Bell 2005, s. 40 och 297).

2.4 DATAINSAMLINGSMETOD

Insamlingen av data kan ske av två olika typer, vilka är primärdata samt sekundärdata. Vår studie har skett främst genom insamling av sekundärdata. Med tanke på hur situationen ser ut just nu, att regelverket är så pass nytt att få företag har hunnit implementera reglerna så anser vi att det finns väldigt få bra alternativa metoder att välja på. Det finns än så länge ingen större möjlighet att göra intervjuer av företag som har implementerat regelverket och inte heller av revisorer eftersom de inte har framarbetat någon större praxis inom de nya reglerna. Dessutom är revisorer väldigt upptagna vid denna tid på året (vårterminen) och vi ansåg därför att det skulle vara väldigt svårt och tidskrävande att försöka få intervjuer med revisorer för att ta del av ytterligare perspektiv kring problematiken.

Därför ansåg vi att den lämpligaste metoden för tillfället var att insamlingen av den ”empiriska datainsamlingen” fick ske genom att studera lagar, rekommendationer och praxis i form av handledning från ett antal böcker och internetbaserade källor. Detta gjorde vi för att skaffa oss kunskap om hur redovisningen skall tillämpas rent praktiskt samt kunna jämföra tidigare normgivning med det nya regelverket för att undersöka de skillnader som finns mellan de nuvarande samt nya reglerna. Då K3-regelverket är ett principbaserat regelverk och det som sagt finns en avsaknad av etablerad praxis valde vi därför att i första hand söka instruktioner från Bokföringsnämnden, som huvudsakligt normgivande organ, men även instruktioner från andra branschorganisationer, såsom revisionsbyråer etc., som själva arbetar med att tolka och tillämpa rekommendationerna och på det sättet skapa praxis. Då vi har studerat litteratur i form av böcker har vi i första hand läst böcker som är skrivna av ekonomiska forskare eller dyl. eftersom vi upplever dessa som trovärdiga källor till kunskap om redovisning.

För att dessutom kunna ta fram värderingsförslaget för Modul AB behövde vi även samla in primärdata i form av redovisningsmaterial om företagets tillgångar. Detta gick till på så sätt att efter vi varit i kontakt med företaget, varit på besök och fått en rundvandring, så sammanställde de sitt anläggningsregister i ett Excel dokument som vi fick ta del av. Vi fick sedan en tid på oss att se över detta anläggningsregister för att få en uppfattning av vilka typer av anläggningstillgångar de har och hur de redovisat dem. Därefter hade vi ett möte med två anställda ekonomer på företaget där vi då fick möjlighet att ställa frågor kring materialet vi fått ta del av. Mötet inleddes med att de gav oss en kort presentation kring

anläggningsregistret dvs. hur de redovisat och skrivit av sina tillgångar tidigare. Vi kunde då på ett bra sätt sätta oss in i hur de gått tillväga för att upprätta sin redovisning tidigare och varför. Vidare fick vi redogöra kortfattat för hur de nya reglerna ser ut och vilka förändringar de innebär, vilket gav de två anställda en möjlighet att få en uppfattning av hur redovisningen kommer att ske enligt de nya reglerna. Därefter hade vi en diskussion kring vilka åtgärder som ev. skulle kunna bli nödvändiga för företaget att vidta.

2.5 ANALYMETOD OCH TILLVÄGAGÅNGSSÄTT

Analysen av en kvalitativ studie kan ske på olika sätt. Vid en kvalitativ studie med en induktiv ansats genereras teori utifrån den insamling av data som görs, och det ställs därmed inga förväntningar av vad resultatet kommer att bli (Bryman & Bell 2005, s. 297). I enlighet med den induktiva ansatsen använder vi oss även av olika frågeställningar till skillnad från den deduktiva ansatsen där hypoteser formuleras och empirin insamlas för att fastställa om teorin stämmer (Bryman & Bell 2005, s. 40).

Det finns två generella strategier som sedan kan användas vid en kvalitativ dataanalys, dessa är analytisk induktion och grundad teori. Syftet med en generell strategi är att vägleda forskaren vid analyseringen av data. Då vi utför en kvalitativ undersökning med en induktiv ansats där vi formulerat ett antal frågeställningar kring ämnet som är nödvändiga att besvara för att slutligen på ett bättre sätt kunna besvara själva forskningsfrågan, använder vi oss därmed av den grundade teorin. Vi har alltså inte formulerat olika hypoteser kring problemet som behövs omdefinieras eller omformuleras om de avviker från den insamlade data fram tills dess att det inte finns några fall som inte stämmer överens med hypotesen, som det görs vid den analytiska induktionen (Bryman & Bell, 2005 s. 446-447). Då vi har ett deskriptivt syfte att studera hur de nya reglerna bör tillämpas och vilka konsekvenser regeländringarna medför så kommer vi utifrån vår fallstudie att beskriva de problem som vi har stött på i det enskilda fallet. I enlighet med den grundade teorin så kommer analysen att pågå i samband med datainsamlingen. Det innebär att allteftersom vi samlar in data och genomför vår fallstudie så kommer vi att upptäcka vilka skillnaderna är mellan den nuvarande regleringen och det nya regelverket, och under framtagningen av värderingsförslaget kommer vi därmed att upptäcka vilka problem som vi stöter på. Det är alltså vår tolkning av verkligheten som bildar själva teorin (Bryman & Bell, 2005 s. 448-449).

2.5.1 ANONYMITET

Eftersom vår uppdragsgivare har valt att vara anonym gällande viss information, har vi fått skriva på avtal om tystnadsplikt samt att det krävs ett godkännande av företaget angående vilka uppgifter som kommer publiceras i uppsatsen. Vi har därmed valt att benämna företaget för Modul AB och vi kommer inte heller att göra någon närmare presentation av företaget eller publicera några siffror från deras redovisning. Då syftet med arbetet är att redogöra för hur redovisningen skall hanteras rent praktiskt samt att andra företag även skall kunna ha nytta av kunskapen om hur regelverket skall tillämpas, ser vi därmed inget behov av att publicera något specifikt redovisningsmaterial från vår uppdragsgivare. Vi kommer snarare att redogöra för hur vi har tagit fram vårt förslag och hänvisa till de principer, regler, rekommendationer och praxis etc. för att argumentera för varför vi har värderat tillgångarna som vi har gjort. Innan vi publicerar vår uppsats kommer vi låta företaget läsa igenom och godkänna de uppgifter som finns med.

2.6 KÄLLKRITIK

Då källkritiken handlar om att kontrollera fakta, så kommer vi alltså att göra en tolkning och värdering av våra källor och dess trovärdighet, vilket görs för att ta reda på vad som är sant eller åtminstone vad som är sannolikt. Vid bedömningen av tillförlitligheten kommer en granskning göras av vem som skrivit källan och varför samt dess aktualitet. Vid bedömningen av relevansen görs en värdering av den insamlade informationen i förhållande till informationsbehovet (Thurén, 2005 s. 9-10). Källorna kan bedömas med hjälp av fyra kriterier:

- Äkthet - en värdering om källan är vad den utger sig för att vara.
- Tidssamband - en kontroll av när källan gavs ut i förhållande till det den beskriver.
- Oberoende - en kontroll om källan är av primär- eller sekundär art för studien samt om den i sin tur bygger på andra källor. Källan skall stå för sig själv och inte vara ett referat av en annan källa.
- Tendensfrihet - bestämma om källan har ett intresse av att förvränga verkligheten, källan skall inte ge en falsk bild av verkligheten. (Thurén, 2005 s. 13).

För att få en hög tillförlitlighet i arbetet har vi haft en kritisk inställning till vår insamlade data. Den empiriska datainsamlingen har skett genom att studera lagar, rekommendationer och annan praxis i form av litteratur och andra internetbaserade källor. De elektroniska källorna som vi främst har använt oss av är Årsredovisningslagen, Bokföringsnämndens vägledning och allmänna råd samt FAR. Viss komplettering har även gjorts med hjälp av litteratur i form av böcker eller artiklar.

Då de internetbaserade källorna främst är någon form av lagtext (ÅRL eller BFL) eller vägledning från ett erkänt auktoritärt normgivande organ såsom Bokföringsnämnden anses de vara trovärdiga. De anses alltså vara vad de utger sig för att vara och vi har även kontrollerat att det som anges i källorna fortfarande är aktuellt, dvs. att de inte getts ut väldigt långt bak i tiden och det kommit en ny, ”ersättande” information. Vi anser inte heller att lagtext eller normgivning skall innehålla några felaktigheter eller ha något intresse av att förvränga verkligheten, utan snarare tvärtom, de finns till för att ge en klarare och tydligare bild av verkligheten, då det är lagar och regler som olika företag skall följa. Vid framtagningen av värderingsförslaget har vi även använt oss av branschorganisationers olika hemsidor för att söka hjälp om vilka komponenter tillgångarna består av. I dessa hemsidor kan trovärdigheten ifrågasättas, men de har dock endast fungerat som en form av stöd till vår egen kunskap om tillgångar och inte redovisningen i sig.

Litteraturen i form av böcker som har använts är skrivna i första hand av ekonomiska forskare o dyl., och är kurslitteratur som är utgivna av akademiska förlag, vilket också anses vara tillförlitligt. Böckerna har använts främst som komplettering till lagar och normer, men även till redovisningsteori och vi har då sett till att använda oss av de nyare upplagorna för att öka aktualiteten. Utöver dessa böcker har vi även använt boken ”K3 i praktiken: PwC:s handbok vid tillämpning av K3”, ” artikeln ”Fördjupning: Hur kan en fastighet delas upp i komponenter vid övergången till K3?” i tidningen Balans för att få vidare instruktioner om hur K3-regelverket, främst komponentavskrivningen, kan tolkas och hanteras i praktiken. Trots att dessa inte är några vetenskapliga källor är de viktiga för att vi ska veta hur reglerna ska tolkas. Dessa är källor som används av revisorer och redovisningspraktiker själva för att skapa praxis och är därför relevanta.

Informationen kring företagets anläggningstillgångar som vi tog del av anses även den vara aktuell och tillförlitlig då det är den information företaget själva använder sig av i dagsläget. Då vi skrivit på tystnadspliktsavtal samt de får tillgång att läsa igenom uppsatsen innan den publiceras ser vi inte någon anledning till att de skulle undanhålla eller ge oss någon felaktig information. Då företaget dessutom skall kunna ta del av värderingsförslaget som ett visst stöd i övergången till K3-regelverket så anser vi inte heller att det finns någon anledning för företaget att ge oss felaktig information.

2.7 TILLFÖRLITLIGHET OCH ÖVERFÖRBARHET

2.7.1 TILLFÖRLITLIGHET

Tillförlitligheten handlar om huruvida resultatet stämmer överrens med verkligheten, och om resultatet kommer att bli detsamma om undersökningen upprepas (Merriam, 1994 s. 182). Vi ställer oss därmed frågan om någon annan genomför denna undersökning med samma datainsamlingsmetod, kommer då resultatet att bli detsamma som det vi kom fram till?

Den studie vi har genomfört innebär mycket egen tolkning och människor kan tolka situationer olika. Värderingsförslaget togs fram utifrån den kunskap vi fick från insamlingen och studierna av de nuvarande lagar och rekommendationer samt det nya K3-regelverket. Trots att människor tolkar olika, så tror vi inte att andras tolkningar av lagarna hade skiljt sig mycket åt från våra egna i detta fall. Detta eftersom årsredovisningslagen är relativt tydlig i vad som gäller vid bl.a. värdering och avskrivning av de materiella anläggningstillgångarna. Gällande BFNs rekommendationer och K3-regelverket så lämnas visst utrymme för tolkning, framförallt inom komponentavskrivningen. Bl.a. tror vi att tolkningen av vad som anses vara väsentligt värde och väsentligt olika nyttjandeperiod skulle kunna se något annorlunda ut. Hade någon annan genomfört denna studie med samma insamlingsmetod så tror vi att värderingsförslaget kunde ha fått ett lite annorlunda upplägg och innehåll, men framförallt så tror vi ändå att de andra forskarna hade stött på samma problem vid framtagandet av värderingsförslaget som vi stötte på. En förutsättning är dock att studien genomförs innan företaget börjar använda K3-regelverket, eftersom underlaget för värderingsförslaget, dvs. företagets anläggningsregister, kommer att se annorlunda ut efter implementeringen.

2.7.2 ÖVERFÖRBARHET

Överförbarheten handlar om huruvida de resultaten vi kommit fram till kan tillämpas även i andra situationer eller grupper än de vi undersökt, dvs. om resultatet kan överföras från en situation till en annan. Det handlar alltså om att göra en bedömning av hur generaliserbara resultaten från undersökningen är (Merriam, 1994 s. 183-184). Svensson & Starrin (1996, s. 215) skriver att generaliserbarhet i kvalitativ analys kan skapas då den utvecklade teorin kan prövas mot tidigare studier och forskning. Författarna delar upp överförbarhet i inre och yttre generalisering, där den inre handlar om att kunna dra slutsatser inom den studerade kontexten medan den yttre handlar om huruvida slutsatser kan dras till andra samhällen eller grupper. De hävdar att vid kvalitativ forskning är den inre generaliserbarheten mer betydande eftersom studierna då syftar till att tolka en grupp eller situation. När forskare studerar en unik kontext eller fenomen så är inte alltid syftet att kunna överföra slutsatserna till andra grupper eller samhällen. Det blir då viktigare att respondenterna är representativa för att kunna dra slutsatser kring det studerade fenomenet och därmed skapa inre generaliserbarhet (Svensson & Starrin 1996, s.215).

Vi anser att det resultat vi kommit fram till då vi har utfört vår studie med tillämpning av de nya reglerna genom att göra ett värderingsförslag skulle ge i huvuddrag samma resultat även om någon annan använde samma metod i sina studier av ett annat företag. Vi har dock bara gjort en fallstudie och överförbarheten (framförallt den yttre generaliserbarheten) hade kunnat öka om vi hade gjort fler fallstudier på olika typer av företag i Sverige. Kunskapen kring företagets tillgångar och dess natur kan variera på olika företag (och även forskarens) och därför kan situationen och problematiken tolkas olika. Problematiken med komponentavskrivningar kan överföras till andra svenska företag som saknar anläggningsregister som stödjer komponent-avskrivning. För de företag som redan har detta blir situationen något enklare. Något mer som skulle kunna skilja sig är att vår fallstudie inte innefattar några förvaltningsfastigheter och det skulle kanske kunna uppkomma problem och svårigheter vid redovisning av dem. Om vår studie hade gjorts om vid en senare tidpunkt så hade K3-reglerna redan börjat tillämpas och situationen hade då varit en annan. Vårt resultat förutsätter att företaget står inför en övergång till K3 när studien genomförs för att belysa problematiken vid just övergången från tidigare rekommendationer och praxis. Att skapa generaliserbarhet genom att jämföra resultatet med tidigare forskning är svårt för oss eftersom en del regler är nya och tidigare forskning saknas kring dessa. Däremot kvarstår en del av kritiken av värdering och avskrivning från tidigare forskning eftersom en del av reglerna är oförändrade.

3 TEORETISK REFERENSRAM

I den teoretiska referensramen kommer vi att redogöra för betydelsen av en principbaserad redovisning samt dagens problematik och svårigheter kring redovisningen av materiella anläggningstillgångar, vilket är en del av den grundläggande teorin bakom vår studie. Slutligen presenterar vi vår analysmodell. Genom detta avsnitt ger vi läsaren den teori som krävs för att förstå problembakgrunden till vår studie.

3.1 INSAMLING AV LITTERATUR

Insamlingen av litteratur har gjorts genom att studera vetenskapliga artiklar eller andra vetenskapligt granskade dokument inom det valda området. Detta har gjorts för att få ett mer tillförlitligt och vetenskapligt djup till de grundläggande problemen som vi valt att studera.

3.1.1 LITTERATURUNDERSÖKNINGENS GENOMFÖRANDE

Litteratursökningen av de vetenskapliga artiklarna gjordes genom att vi främst sökte i databaser såsom Emerald, ABI Inform och Primo som finns tillgängliga genom Högskolan Västs hemsida. Men vi hade även användning av andra databaser såsom SwePub samt Google Scholar. Viktigt var att det stod att artikeln var "peer reviewed" eller "refereegranskad" för att säkerställa oss om att de var vetenskapligt granskade. För att hitta artiklar som handlade om värdering och avskrivning av materiella anläggningstillgångar, för möjligheten att bli mer insatta i de olika metoder som kan användas vid värdering och avskrivning samt eventuell kritik som riktats mot dessa, använde vi sökord såsom "Property, plant and equipment", "component depreciation", "fixed assets", "tangible assets", "depreciation methods", "historical cost", "fair value" etc. Vi sökte även efter artiklar som handlade om principbaserad redovisning och regelbaserad redovisning samt olika begrepp inom redovisningsteorin såsom rättvisande bild och god redovisningssed. Artiklarna kring detta hittade vi genom att söka på bl.a. "Principles-based accounting", "rules-based accounting", "god redovisningssed", "generally accepted accounting principles" samt "true and fair view".

3.1.2 PROBLEM VID LITTERATURUNDERSÖKNINGEN

Då K3-regelverket är såpass nytt att det ännu inte hunnit implementeras av samtliga berörda företag, samt då det endast gäller för företag i Sverige så var områdena att söka vetenskapligt granskad information om relativt begränsade. Att vi dessutom valde att avgränsa oss till de materiella anläggningstillgångarna, då hela K3 är väldigt brett och tar mycket tid att studera, innebar också en viss svårighet för oss då vi sökte efter de vetenskapliga artiklarna. Vi hittade många fler vetenskapliga artiklar som handlade om immateriella anläggningstillgångar, snarare än de materiella. Vi fick lägga ner mycket tid på litteratursökningen, söka i flera olika databaser och testa flera olika sök-kombinationer för att hitta relevant, tillförlitligt och användbar information, men i slutändan hittade vi det vi sökte.

Ett annat problem vi stötte på var att det inte finns någon vetenskapligt granskad information kring hur värdering och avskrivning av de materiella anläggningstillgångarna skall ske enligt lagar och regler i Sverige. Denna information är också en viktig grund för att vi skall kunna genomföra vår studie och därmed kunna ta fram underlaget och redovisa för hur de materiella anläggningstillgångarna påverkas av de nya reglerna för företaget. Lösningen på detta var att vår studie av lagar och normer med redogörelsen över hur materiella anläggningstillgångar

skall värderas och skrivas av etc. istället fick hamna i en egen del under empiriavsnittet som ”Empirisk datainsamling”.

3.1.3 MOTIVERING AV TEORIVALETS OMFATTNING

Teorin vi valt att redogöra för i detta avsnitt är vad principbaserad redovisning innebär, vilka problem det kan medföra att ha ett mer principbaserat synsätt samt begreppen rättvisande bild och god redovisningssed som är väsentliga att ta hänsyn till vid redovisningen. Vi kommer även att belysa dagens problematik och svårigheter som finns vid värdering och avskrivning av de materiella anläggningstillgångarna. Vi har valt att begränsa oss i artiklar som endast handlar om redovisning och inte beskattning, då beskattningen inte är en viktig del i vår studie. Dessa områden har vi valt att skriva om då vi anser att de är viktiga att ha kunskap om i denna studie för att bedömningen och analysen skall bli så bra och omfattande som möjligt.

3.1.4 MOTIVERING TILL VALET AV TEORI

Den teori som vi valt att använda är nödvändig att ha kunskap om för att på bästa möjliga sätt kunna besvara vår forskningsfråga. Då K3-regelverket innebär ett mer principbaserat synsätt är det viktigt för oss att ha kunskap om vad principbaserad redovisning innebär och om det eventuellt kan skapa några problem eller svårigheter i redovisningen. Att ha kunskap om rättvisande bild och god redovisningssed är också av betydelse för oss då det är något som skall tas hänsyn till enligt lag. Då det gäller värderings- och avskrivningsproblematiken som finns idag kan det vara bra att veta vilka diskussioner som förts samt vilken kritik som tidigare riktats mot de olika områdena. För att veta vilka svårigheter som uppkommit med det nya regelverket är det väsentligt att ha kunskap om de nuvarande problemen och svårigheterna. Det blir då lättare att göra en bra bedömning om det nya regelverket antas kunna lösa eller underlätta för något eller några av de problem och svårigheter som finns i dagsläget.

3.1.5 KÄLLKRITIK

Då vi sett till att artiklarna är vetenskapligt granskade, anses de därmed i allmänhet ha en relativt hög tillförlitlighet. Vi har även sett till att använda oss av flera vetenskapligt granskade artiklar inom varje undersökt område. Detta just för att kunna öka tillförlitligheten då de kan komplettera och även styrka varandra. Vi tror därmed inte heller att artiklarna borde anses ge någon förvrängning av verkligheten. I första hand har vi sökt efter artiklar som publicerats under 2000-talet för öka möjligheterna att ta del av aktuell forskning. Dock har vi två stycken som är publicerade senare än så, men vi ansåg dem trots det vara aktuella och användbara. En artikel vi däremot är lite kritiska till är artikeln *An exploration of managers' reasons for depreciation method choice in Egyptian companies* bl.a. för att författarna själva var kritiska till metodvalet och därmed såg kritiskt på resultatet då svaren medvetet eller omedvetet kan ha varit objektiva. Speglar inte resultatet en bild av hur det faktiskt är, skulle detta eventuellt kunna ge en snedvridning av verkligheten. Vi kommer dock ha detta i åtanke under studiens gång, och anser att det är intressant att utifrån vårt företag göra en jämförelse och koppling till författaras resultat för att se om deras resultat stämmer överrens med det vi kommer fram till, eller om det faktiskt verkar vara så företag anger det val de anser vara mest accepterade.

3.2 PRINCIPBASERAD REDOVISNING

I och med införandet av K3-regelverket kommer en ännu mer principbaserad redovisning att tillämpas. Det finns betydande skillnader mellan ett principaserat och regelbaserat tillvägagångssätt. Bl.a. så tillämpas principerna, vid ett principbaserat synsätt, mer allmänt än vid en regelbaserad standard samt att den regelbaserade standarden innebär mindre tolkningsregler och exakt vägledning av tillvägagångssätt. Sir David Tweedie, som var ordförande för IASB, kallade nedsättande regelbaserade standarder för ”kokboksmetoden” då den syftar till att tala om för en hur redovisningen skall utföras. Principbaserade standarder å andra sidan syftar inte till att beskriva vad som skall göras utan lämnar mer utrymme till bedömningar och tolkningar av normerna (Alexander & Jermakowicz, 2006).

Dennis (2008) skriver i sin artikel att FASB (2002, se Dennis 2008, s. 261) anser att ”en strategi som tydligare fokuserar på principerna i redovisningsstandarderna är nödvändig för att förbättra kvalitén och transparensen i USAs finansiella redovisning och rapportering”. Han hänvisar dessutom till SEC (2003, se Dennis 2008, s. 267) som anser att regelbaserade standarder inte resulterar i ”finansiella rapporter som rättvist speglar den underliggande ekonomiska verkligheten i företagen” (Dennis, 2008). Alexander och Jermakowicz (2006) hänvisar vidare till Schipper (2003, se Alexander och Jermakowicz 2006, s. 149-150) som betonar att detaljerade riktlinjer syftar till att åstadkomma jämförbarhet och att ett mer principbaserat synsätt innebär en uppoffring av jämförbarhet. Schipper uppmärksammar också att om betoningen på relevans ökar, så ökar även beroendet av uppskattningar, och då har jämförbarheten och kontrollbarheten också en viktig betydelse. Att endast ha ett principbaserat synsätt föreslås inte då det ofta ger otillräcklig vägledning för att göra standarderna tillförlitligt fungerande. (Alexander & Jermakowicz, 2006). Begreppet rättvisande bild anses ha en stark koppling till principbaserad redovisning (Alexander & Jermakowicz, 2006).

3.2.1 RÄTTVISANDE BILD

För att genomföra kraven som ställdes i Europeiska Unionens fjärde och sjunde direktiv om harmonisering av redovisning införde Sverige år 1995 en ny redovisningslag. Lagen innehåller därmed krav på att redovisningen ska ge en ”rättvisande bild”, och i det fall lagen inte är tillräcklig för att uppnå detta mål skall kompletterande information ges i redovisningen (Blake et al., 1999). Då meningen med redovisningen är att informera aktieägare och andra intressenter om ett företags resultat och ställning har begreppet rättvisande bild fått en större betydelse. Det används därmed av många företag trots att innebörden av det än idag är oklar (Johansson & Svensson, 2008).

Det finns två olika traditioner över hur redovisningen sker; den anglosaxiska traditionen och den kontinentala traditionen. Den anglosaxiska traditionen bygger på praxis samt komplettering av företrädanden i domstol, den har alltså inte någon stor utsträckning av formulerade lagar. I denna tradition har sambandet mellan redovisning och beskattning inte funnits. Den kontinentala traditionen bygger i stor utsträckning på lagar och har därmed en syn på redovisning om att lagarna måste följas. Redovisningen har enligt denna tradition även påverkats starkt av skattelagstiftningen då det finns ett klart samband mellan redovisning och beskattning. I Sverige sker en mycket stor del av redovisningen enligt lagstiftning, och det finns ett klart samband mellan redovisningen och beskattning. Alltså tillhör Sverige den kontinentala traditionen (Johansson & Svensson, 2008).

Begreppet rättvisande bild kommer ursprungligen från Storbritannien i och med att företagen förväntades uppfylla kravet på "full and fair" (komplett och rättvis) i sin balansräkning. (Johansson & Svensson, 2008). Kirk (2006) skriver att trots begreppet rättvisande bild har varit viktigt i arbetet av harmonisering av redovisning i de olika länderna, så har det uppstått svårigheter i hur begreppet skall hanteras, och dess betydelse har därmed fått varierande uppfattningar i olika länder. Kirk (2006) hänvisar till Flint (1982, se Kirk 2006, s. 208) som beskrivit begreppet rättvisande bild som en form av ett skydds nät, samt Tweedie (1994, se Kirk 2006, s. 208) som ser begreppet som avgörande för ansvarighet och relevans i den finansiella redovisningen i föränderliga miljöer. Han skriver även att flera forskare ser "rättvisande bild" som en del av god redovisningssed, snarare än som en oberoende egenskap. Denna definition bygger på en acceptans att en konsekvent tillämpning av redovisningsprinciper leder till en "rättvisande bild". Denna tanke har accepterats bland professionella redovisningsorgan (Kirk, 2006).

Kirk (2006) gjorde en studie i sin artikel om upprättare, revisorer samt användare av de finansiella rapporterna för att se hur de uppfattar innebörden av "rättvisande bild" och dess likheter och olikheter i form av andra uttryck, t.ex. "rättvis" och "sant". Syftet med studien var alltså att belysa uppfattningar kring innebörden, samt om den delas av de olika grupperna. Frågeformulär skickades ut där han använde sig av en kortsorterings teknik, dvs. att en gruppering av olika uttrycks innebörd gjordes. Data analyserades sedan genom en flerdimensionell skalningsmetod där dataprogrammet INDSCAL användes, sedan gjordes även t-test samt Wilcoxon test för att testa för signifikanta skillnader (Kirk, 2006). Resultaten av denna studie visar att respondenterna i allmänhet delar en liknande uppfattning om innebörden av uttrycket rättvisande. Författaren påvisar att det finns en stor skillnad mellan "rättvisande bild" och andra kvalitativa uttryck. Detta kan konstateras då den högsta likheten för rättvisande bild var "sant" på 43 procent. "Sant" hade dessutom endast en överensstämmelse med "rättvis" på 20 procent vilket tyder på att begreppen anses ha olika betydelse. Däremot när de kombineras i frasen "rättvisande bild" (true and fair view) och används som en enda term i den finansiella rapporteringen, ses termen som ett hendiadys, vilket är en retorisk figur som består av ett begrepp uttryckt genom två. Resultatet visar även att rättvisande bild inte ses som likvärdig med "rättvist reflektera" eller "rättvis presentation". Kirk (2006) drar slutsatsen att det förhållandet mellan "sant" och "rättvisande bild" som visas i deltagarnas uppfattningar kan bero på en mer bokstavlig tolkning av begreppet, snarare än mer sofistikerad, professionell och teknisk tolkning som är kopplad till redovisning i praktiken eller god redovisningssed (Kirk, 2006).

En viktig fråga som uppkommit i Sverige vid genomförandet av redovisningslagstiftningen för att följa EU-direktivens krav på rättvisande bild är "true and fair override", vilket är ett krav i det fjärde direktivet. Med detta menas att det är tillåtet att bryta mot lagar om det är nödvändigt för att ge en mer rättvisande bild (Blake et al., 1999). Begreppet rättvisande bild dominerar då alltså över landets egna lagar och rekommendationer. I enlighet med Tyskland, så har detta inte implementerats i den svenska lagstiftningen. Det är alltså inte tillåtet att bryta mot lagar eller utesluta information för att ge en rättvisande bild, utan rättvisande bild skall istället ske i enlighet med lagar och rekommendationer. Upplýsningar för att uppnå en rättvisande bild skall då lämnas i form av noter i redovisningen (Johansson & Svensson, 2008).

3.2.2 GOD REDOVISNINGSSSED

I Sverige finns två ramlagar som reglerar redovisningen, dessa är Bokföringslagen samt Årsredovisningslagen. Då dessa lagar endast innehåller allmänna frågor och principer kring redovisningen, måste lagstiftningen därmed kompletteras med mer detaljerade råd och rekommendationer som föreskrivs i enlighet med god redovisningsssed. BFN är det huvudsakliga organ som ansvarar för utvecklandet av god redovisningsssed för onoterade företag. Även RFR är ett normgivande organ i Sverige, men som har i uppgift att utveckla god redovisningsssed för de börsnoterade företagen istället (Collin et al., 2009). Precis som vid rättvisande bild så gäller redovisnings- och skattelagarna även framför god redovisningsssed. Lagarna skall alltså upprättas i enlighet med god redovisningsssed, och det är då inte tillåtet att avvika från lagarna för att uppfylla god redovisningsssed. Enligt Blake et al. (1999) måste två krav vara uppfyllda för att anses vara god redovisningsssed, dessa är:

- En redovisnings rekommendation skall ha framställts av ett erkänt auktoritativt normgivande organ.
- Metoden skall användas i stor utsträckning och tillämpas av en stor och representativ krets av företag (Blake et al., 1999).

3.3 PROBLEMATIKEN OCH SVÅRIGHETERNA KRING REDOVISNINGEN AV MATERIELLA ANLÄGGNINGSTILLGÅNGAR

3.3.1 VÄRDERINGSPROBLEMATIKEN

Bengtsson (2009) tar i sin artikel upp problemet om hur ett företag skall värdera sina tillgångar, och att det finns betydande skillnader i uppfattningarna angående detta. Inom redovisningen finns det två huvudsakliga värderingsmetoder, historiskt anskaffningsvärde samt värdering till verkligt värde (marknadsvärdet). Beroende på vilken värderingsmetod som väljs står bl.a. vissa principer emot varandra såsom matchningsprincipen i förhållande till försiktighetsprincipen, men även kravet på relevans i förhållande till kravet på tillförlitlighet (Bengtsson, 2009). Det är tillförlitligheten och relevansen som är de två grunderna i den finansiella rapporten som diskuteras mycket i debatter, och det finns en uppenbarhet att informationen måste innehålla en varierande grad av både tillförlitlighet och relevans för att vara användbar som underlag för beslutsfattande (Krumwiede, 2008).

Bengtsson (2009) hänvisar vidare i sin artikel till Paton och Littleton som skriver att en bra redovisning i första hand skall vara tillförlitlig, dvs. att den grundas på faktiskt inträffade affärshändelser (Bengtsson, 2009). Just tillförlitligheten är det starkaste argumentet för anskaffningsvärdet. Detta eftersom verifierbarheten och därmed kontrollerbarheten är hög då det finns en transaktion att luta sig tillbaka på. (Krumwiede, 2008). Herrmann, Saudagaran & Thomas (2006) skriver att anskaffningsvärdet anses, ur ett inkomstperspektiv, ge en mer korrekt bild av materiella anläggningstillgångarna än vad årliga omvärderingar gör eftersom anskaffningsvärdet är mindre utsatt för risk för manipulation. Då verkligt värde tas fram genom subjektiva bedömningar eller andra värderingstekniker så lämnas även visst utrymme för manipulation, dvs. det ger ledningen en möjlighet att driva och hantera resultatet åt ett önskat håll (Herrmann, Saudagaran & Thomas, 2006).

Det historiska anskaffningsvärdet som värderingsgrund är en traditionell och accepterad metod som använts länge i Sverige. Metoden blev ännu starkare då vissa forskare, efter börskraschen i USA år 1929, ansåg att värderingen till marknadsvärden kunde ha varit en bidragande orsak till själva börskraschen. Dock har det sedan 1900-talet riktats en del kritik

mot värdering till historisk anskaffningskostnad. Kritiken handlar bl.a. om att det är viktigt att ta hänsyn till förändringar i omvärlden och marknaden och med det menas att aktualitet är viktigare än objektivitet och verifierbarhet. Det växte därmed fram åsikter om att syftet med redovisningen i första hand borde vara att förse aktiemarknaden med relevant information som kan användas som underlag för beslutsfattande (Bengtsson, 2009). Krumwiede (2008) ställer sig dock frågan i sin artikel om hur användbar en otillförlitlig information kan vara för beslutsfattare som underlag? Han håller med om att det är en lämplig avvägning att offra en viss grad av tillförlitlighet mot mer relevant information, men även att en viss grad av tillförlitlighet borde vara en förutsättning till relevans (Krumwiede, 2008).

Herrmann, Saudagaran & Thomas (2006) ger i sin artikel en översikt av verkligt värde och anskaffningsvärde med hjälp av de kvalitativa egenskaperna som beskrivs i Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC), vilka är relevans, tillförlitlighet, jämförbarhet och konsekvens. Detta anser de därmed ge en rimlig och begriplig ram för att bedöma värdering till verkligt värde kontra anskaffningsvärde för materiella anläggningstillgångar.

RELEVANS

Gällande relevans har studier visat att omvärderingar av tillgångarna är mer värder relevanta än det historiska anskaffningsvärdet för att klargöra nuvarande avkastning och priser (Herrmann, Saudagaran & Thomas, 2006). Eftersom värdet på en tillgång ofta förändras efter förvärvet visar anskaffningsvärdet inte relevant information då det inte förändras över tiden. Anskaffningsvärdet förlorar alltså sin relevans över tiden i och med att värdet på tillgången förändras (Oncioiu, 2012), vilket ger en mer begränsad återkoppling till användare efter förvärvet. Värdering till verkligt värde sker däremot vid varje årsbokslut och kan då fånga upp dessa värdeförändringar och har därmed en bättre förmåga att ge en aktuell och relevant återkoppling till användarna (Herrmann, Saudagaran & Thomas, 2006).

TILLFÖRLITLIGHET

En fördel med anskaffningsvärdet som värderingsmetod är att det har en högre grad av tillförlitlighet då det nästan alltid är verifierbart. Det finns alltså en transaktion att förlita sig på, vilket minimerar subjektiva uppskattningar och bedömningar, och ger då information som är tillförlitlig och kontrollerbar (Krumwiede, 2008). Dock utmanas verifierbarheten när det gäller egentillverkade tillgångar då en viss del av anskaffningsvärdet består av mer subjektiva poster såsom direkta eller indirekta kostnader för arbetskraft etc. I sådana situationer väcks därmed frågor om anskaffningsvärdet verkligen är mer kontrollerbart än verkligt värde som är baserad på en självständig extern bedömning (Herrmann, Saudagaran & Thomas, 2006).

JÄMFÖRBARHET

Anskaffningsvärdet anses inte heller ha lika hög grad av jämförbarhet som verkligt värde. Detta eftersom anskaffningsvärdet inte identifierar likheter mellan liknande objekt eller skiljer på olika objekt. Den kommer alltså mäta tillgångar som på ett eller annat sätt är identiska till olika belopp, beroende på vad inköpspriset på tillgången var vid tidpunkten av förvärvet (Oncioiu, 2012).

Anta t.ex. en andel lika mark som köpts av två olika företag vid olika tidpunkter. Trots att marken nästan är identisk, inkl. läget för marken, så kommer marken redovisas till betydligt olika belopp i företagen då de införskaffats vid olika tidpunkter och förvärvspriset varit annorlunda. Anskaffningsvärdet har då underlåtit att identifiera likheterna mellan marken (Herrmann, Saudagaran & Thomas, 2006).

De finansiella rapporterna blir då alltså inte en lämplig eller jämförbar grund för investerare eftersom anskaffningsvärdet är beroende av tidpunkten av förvärvet, vilket kommer att variera mellan olika tillgångar, och därmed inte kan jämföra tillgångar på ett ekonomiskt meningsfullt sätt (Oncioiu, 2012).

KONSEKvens

Konsekvens handlar om att det skall finnas en överrensstämmelse från period till period med riktlinjer och rutiner som inte förändras. Vid tillämning av verkligt värde används en värderingsmetod över tiden, medan anskaffningsvärdet med nedskrivningar resulterar i en blandning av värderingsmetoder. Det tillämpas alltså olika beroende på om det förväntade framtida kassaflödet överstiger det bokförda värdet eller om bokförda värdet överstiger det förväntade framtida kassaflödet. Verkligt värde anses därmed vara mer konsekvent än vad anskaffningsvärdet är (Herrmann, Saudagaran & Thomas, 2006).

3.3.2 AVSKRIVNINGSPROBLEMATIKEN

Ett annat problem som tas upp är hur materiella anläggningstillgångar skall skrivas av på bästa möjliga sätt, där kritik riktats mot bl.a. de linjära och degressiva avskrivningsmetoderna. Då tillgångarna ofta består av olika delar jämför Starova och Carmakova (2010) i sin artikel de traditionella avskrivningsmetoderna med komponentavskrivningsmetoden. De lyfter där fram problemet med komponenter som har en betydligt kortare livslängd än hela maskinen. (Starova & Carmakova, 2010). Även Ogunba (2011) utvärderade i sin studie ett antal avskrivningsmetoder utifrån hur hållbara de är vid värdering av fastigheter, där hållbarheten granskades utifrån de fyra kriterierna tillförlitlighet, konsekvens, enkelhet i användning samt separat behandlande av avskrivningskomponenterna (fysisk, funktionell och ekonomisk värdeminskning). Oavsett om avskrivningen sker av maskiner eller av byggnader kom författarna fram till liknande slutsatser dvs. att de traditionella metoderna inte är tillräckligt starka. Då delar av maskiner tas ur drift och ersätts med nya så kommer värdet av komponenterna öka värdet på hela maskinen, och sedan succesivt överförs till kostnader igen. Starova & Carmakova (2010) ansåg därför komponent-avskrivningsmetoden vara en mer realistisk metod som ger en mer rättvisande bild av en tillgång och dess faktiska slitage då avskrivningarna för varje del är jämnt fördelade under hela dess nyttjandeperiod samt att de belastar resultaträkningen jämnt.

Ogunba (2011) skriver i sin tur att avskrivning efter livslängd, såsom linjär och degressiv, är enkel att använda, men har låg tillförlitlighet samt att den inte är konsekvent eller tar hänsyn till avskrivningskomponenterna. Därför anser Ogunba att metoden är ohållbar eftersom den inte skapar den praxis som möter de behov som dagens värderare har och kommer ha inom den närmsta framtiden. Författaren hänvisar dessutom i sin studie till tidigare kritik (Dotzour, 1990 se Ogunba, 2011 s.194) mot att den linjära avskrivningsmetoden är beroende av subjektiv bedömning av en byggnads livslängd och är därför inte tillförlitlig. Även Cannaday och Sunderman (1986, se Ogunba, 2011 s.194) påpekar att den linjära avskrivningsmetoden är opassande då felaktiga bedömningar av fastigheters livslängd ökar ju äldre fastigheten är.

Vad är då företagets motiv till de avskrivningsmetoder de väljer?

Enligt Kieso och Weygrandt (1986, se Berg & Moore, 1989) så borde kostnaden för avskrivningar och förbrukningen av tillgången matcha de intäkter som tillgången har bidragit med enligt matchningsprincipen. Om t.ex. intäkterna förväntas vara jämt fördelade över tid så bör också en linjär avskrivningsmetod användas. Om intäkterna istället förväntas vara högre i

början av nyttjandeperioden bör även avskrivningarna spegla detta. En del företag försöker istället välja den avskrivningsmetod som ger det lägsta nuvärdet av skattebetalningar. Författarna Berg och Moore (1989) jämför huruvida den linjära eller accelererande avskrivningsmetoden bör väljas när de framtida intäkterna (och därmed inbetalningarna) är svåra att förutspå utifrån två typer av skattesystem. Dels de skattesystem som medger avdrag för underskott vid förlust och dels de som inte medger detta. Författarna påstår i sin studie att den accelererande metoden är att föredra i de skattesystem som medger avdrag för underskott och att den linjära är att föredra när avdrag inte är tillåtet (Berg & Moore, 1989).

Dey et al. (2009), har gjort en studie av företags motiv till sina val av avskrivningsmetod i Egypten utifrån ett positivistiskt redovisningsteoretiskt perspektiv (PAT). I studien svarade 93 respondenter i olika branscher på frågor som rörde vilka motiv som styr deras val och på en skala från ett till fem ange hur viktiga de tyckte att ett antal olika motiv var. Han ville testa fyra olika hypoteser.

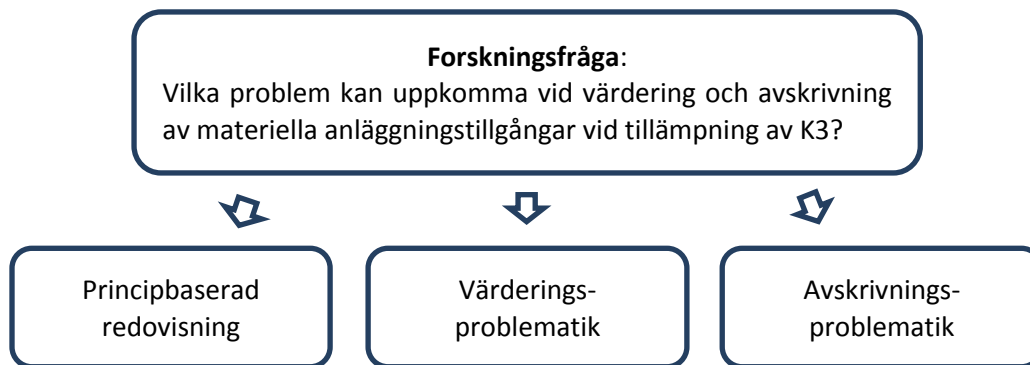
Huvudhypotesen, H1, innebar att effekten på företagets nettoinkomst var det viktigaste motivet för val av avskrivningsmetod. Detta för att testa agent-principalteorin om att företagsledningens egna intressen styr valet, framförallt när det gällde de företag som använder sig av bonussystem. Av det totala antalet respondenter som svarade på enkäten så använde sig 50 st av någon form av bonus-system för ledningen och resterade 43 st gjorde det inte. Detta gjorde att författarna kunde dela upp respondenterna i dessa två kategorier för att testa om det fanns någon skillnad i motiven. Författarna testade även tre alternativa redovisningstekniska hypoteser som är välkända inom forskningen sedan tidigare. **Hypotesen H2** innebar att enkelheten i användningen styr valet av metod och att företagen därmed strävar efter att sänka kostnaden för upprättning av redovisningen. **Hypotesen H3** innebar att företaget anpassar valet av metod beroende på vilken typ av tillgång det är som skall skrivas av och **hypotesen H4** innebar att företaget anpassar sitt val av metod efter vad som anses vara norm inom sin specifika bransch. Detta väljer företagen för att öka jämförbarheten mellan finansiella rapporter från konkurrenterna inom samma bransch.

Författarna jämförde även respondenternas svar med insamlad data om huruvida de faktiskt gör avskrivningar där 74 respondenter påstod sig alltid använda sig av linjär avskrivning, 16 respondenter använde sig aldrig av linjär avskrivning och 3 respondenter varierade metod för avskrivning. Totalt sett rankade respondenterna de tekniska motiven som mer avgörande än huvudhypotesen om påverkan på nettoinkomst. Det motiv som rankades som mest avgörande var klassificeringen av tillgångar (H3) samt enligt branschnormer (H4), även bland de företag som använde sig av bonussystem där författarna trodde att företagen skulle ranka huvudhypotesen (H1) som viktigast.

Att majoriteten (74 av 93) alltid använde sig av linjär avskrivning, såg författarna kritiskt på eftersom företagen påstod sig anpassa avskrivningarna efter vilken typ av tillgång de skulle skriva av. Huvudhypotesen (H1) som agent-principalteorin fick inget stöd i studien och inte heller hypotesen (H2) om enkelheten i användningen. Författarna var dock kritiska till enkäter som metodval eftersom respondenternas svar medvetet eller omedvetet kanske inte var objektiva. En risk finns att respondenterna snarare har angett de motiv som verkade mest accepterade snarare än vad som verkligen styrde deras val (Dey et al. 2009).

3.4 ANALYSMODELL

Då det nya K3-regelverket kommer att innebära en mer principbaserad redovisning är det viktigt för oss att ha en god kunskap om vad det innebär samt vilka problem det kan finnas kring att ha en principbaserad redovisning. Enligt Schipper (2003) innebär ett mer principbaserat synsätt bl.a. en uppoffring av jämförbarhet. Är detta ett problem som vi kan komma att stöta på i vår studie? För att vi även skall kunna förstå problematiken och svårigheterna vid redovisningen av de materiella anläggningstillgångarna som eventuellt uppstår med det nya regelverket, så är det även nödvändigt att ha kunskap om dagens värderings- och avskrivningsproblematik. Som nämndes i teorin riktas en del kritik mot anskaffningsvärdet i form av att det inte ger relevant information då värdet inte förändras över tiden samt att det inte är jämförbart då den inte identifierar likheter mellan liknande objekt eller skiljer på olika objekt. Avskrivningsproblematiken handlade i sin tur bl.a. om att de traditionella avskrivningsmetoderna har lägre tillförlitlighet, inte är konsekventa samt att de inte ger en rättvisande bild av en tillgång och dess faktiska slitage. Uppmärksammar vi samma problem och svårigheter som finns i dagsläget eller har det eventuellt uppkommit några nya svårigheter kring redovisningen av de materiella anläggningstillgångarna? Har det nya regelverket lyckats underlätta för de nuvarande problemen och svårigheterna?



För att kunna besvara våra frågeställningar, och framförallt vår formulerade forskningsfråga är det nödvändigt för oss att göra en insamling av fakta kring hur redovisningen av de materiella anläggningstillgångarna ska gå till enligt den nuvarande reglering och normgivningen men även enligt det nya K3-regelverket. Vi behöver också ha en god kunskap om de olika redovisningsprinciperna som företag enligt lag skall ta hänsyn till vid upprättande av redovisningen. Genom insamlingen av detta kan vi göra en bedömning av vilka regler som tillkommit med det nya regelverket samt hur de skall hanteras. I och med det får vi reda på vilka områden vi måste ta extra hänsyn till vid framtagandet av värderingsförslaget, och i samband med detta kommer analysen och tolkningarna att göras av de problem vi stöter på.

4 EMPIRI

Empirin består dels av den empiriska datainsamlingen i form av lagar, rekommendationer och praxis som är nödvändiga för att kunna utföra värderingsförslaget men även olika redovisningsprinciper som bör tas hänsyn till, och dels av resultatet där vi redogör för de regler som tillkommit kring redovisningen av de materiella anläggningstillgångarna i det nya regelverket. Vi beskriver även Modul ABs nuvarande redovisning och slutligen redogör vi för vårt egna värderingsförslag.

4.1 EMPIRISK DATAINSAMLING

4.1.1 REDOVISNINGENS KVALITATIVA EGENSKAPER

Syftet med den externa redovisningen är att ge information till olika intressenter om företagets ekonomi. Smith (2006) hävdar att ägaren är den viktigaste intressenten eftersom de har intresse av storleken på det resultat som tillfaller dem. Andra intressenter kan vara företagets långivare, leverantörer, kunder, konkurrenter, anställda och även stat och kommun. Hur den finansiella rapporteringen bör vara utformad beror på intressenternas informationsbehov, dock är behoven olika hos olika intressenter och även kunskapsnivån inom redovisning. Nyttan som intressenterna kan ha av informationen vägs dessutom mot den kostnaden företaget har för att producera den (Smith, 2006 s.17).

Ägare använder extern redovisning för att bedöma företagsledningens förvaltning av företaget och avgöra huruvida styrelsen skall beviljas ansvarsfrihet och få sitta kvar, men även som beslutsunderlag för att bedöma om personen ifråga bör köpa, sälja eller behålla aktier i företaget. I de fall då ägare även är företagsledare i ett företag så används informationen framförallt till intern styrning av verksamheten. Potentiella och befintliga investerare på aktiemarknaden är intresserade av prognoser över företagets framtida utdelning och ökning av aktievärdet och har därför behov av information om företagets ekonomiska ställning och resultat. Dels för att göra prognoser men även för att i efterhand utvärdera hur väl prognosen stämde överens med utfallet (Smith, 2006 s. 18-20). Långivare har behov av företagets finansiella rapportering för att bedöma kreditrisken, vilket författaren hävdar baseras på företagets likviditet, soliditet och lönsamhet på längre sikt. På liknande sätt kan även leverantörer som ger krediter och kunder som betalar i förskott ha behov av att bedöma företagets betalningsförmåga (Smith, 2006 s. 20-21). Även Skatteverket har naturligtvis behov av att bedöma företagets redovisning.

4.1.2 REDOVISNINGSPRINCIPER

I 2 kap. i Årsredovisningslagen (SFS 1995:1554) nämns i kapitel 2 de grundläggande principerna som styr redovisningen. Dessa är inte detaljregler för redovisning av specifika händelser utan kan användas som teoretisk hjälp och vägledning för att skapa detaljreglerna (Nilsson, 2005 s.31).

Fortlevnadsprincipen (Antagande om fortlevnad)

Enligt 2 kap. 4 § p. 1 i Årsredovisningslagen (SFS 1995:1554) skall redovisning ske utifrån antagandet att företaget kommer att fortsätta sin verksamhet. När ett företag köper en tillgång t.ex. en maskin förväntas nyttjandevärdet vara större än anskaffningsvärdet eftersom investeringen av tillgången förväntas ge upphov till framtida kassaflöden. Anskaffningsvärdet

ses då som en försiktig värdering av nyttjandevärdet. Värderingen antar därmed att företaget inte förväntas sälja tillgången inom den närmsta framtiden och bör därför inte värdera tillgången till marknadsvärdet (nettoförsäljningsvärdet) (Smith, 2006 s.77-79). Om ett företag inte anses ha en framtid skall värderingen av tillgångar istället ske till nettoförsäljningsvärdet, det s.k. ”slaktvärdet” (Nilsson, 2005 s.30).

Jämförbarhetsprincipen (principen om konsekvens)

Principen syftar till att redovisningsinformation bör vara jämförbar mellan olika tidsperioder och mellan olika företag. Det innebär att företag inte bör ändra valet av redovisningsmetoder och principer om det inte finns viktiga skäl till det och om ändringar görs bör information om ändringen lämnas (Nilsson, 2005 s.40).

ÅRL 2 kap. 4 § p.2 (SFS 1995:1554) anger att ”Samma principer för värdering, klassificering och indelning av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna skall konsekvent tillämpas från ett räkenskapsår till ett annat”. BFN nämner vidare i sin vägledning att användare skall kunna utläsa trender och bedöma utvecklingen av företagets finansiella ställning och resultat och även kunna jämföra finansiella rapporter med andra företag. Därför måste företag i årsredovisningen ange vilka principer som använts, vilka ändringar som gjorts och vilka effekter ändringen har fått (BFN, 2013¹).

Försiktighetsprincipen

Försiktighetsprincipen innebär att företag skall försöka att inte överskatta sitt resultat och sin ekonomiska ställning genom att värdera tillgångar lågt och skulder högt. Vinster bör heller inte redovisas förrän de har realiserats och därmed verifierats. Effekten blir då att företag inte kan dela ut vinstmedel som inte är realiserade. Nilsson (2005) hävdar att detta även är bra om företaget inte har överskattat sin ekonomiska ställning när kreditgivare skall bedöma företagets betalningsförmåga. Nackdelen med principen är dock att den finansiella rapporteringen blir ett sämre beslutsunderlag för investerare (Nilsson, 2005 s.34).

Försiktighetsprincipen finns i 2 Kap 4 § p.2 i ÅRL (SFS 1995:1554) och har historiskt sett haft en stark ställning i Sverige, vilket beror främst på kopplingen mellan redovisning och beskattning. Enligt försiktighetsprincipen skall varorna även redovisas till anskaffningsvärdet eftersom detta är lägsta värdet och även är verifierbart. Om däremot försäljningsvärdet skulle visa sig vara lägre än anskaffningsvärdet bör företag snarare välja det förstnämnda, som ett undantag från realisationsprincipen (Smith, 2006 s.86-87).

Realisationsprincipen

Principen syftar till att klargöra när en inkomst eller utgift skall redovisas som en intäkt respektive kostnad. En intäkt eller kostnad skall redovisas när en äganderättsövergång har skett och ett verifierbart värde kan fastställas. Detta innebär bl.a. att värdeökningar av tillgångar inte får påverka företagets redovisade ställning och resultat, för att förhindra att orealiserade och svårbedömda vinster redovisas. Realisationsprincipen kan därför hamna i konflikt med principen om rättvisande bild om det är stor skillnad mellan det bokförda värdet och det verkliga marknadsvärdet (Nilsson, 2005 s.32). Den normala tolkningen av principen är att försäljningen är den kritiska händelsen. Om ett företag köper in material, redovisas tillgången till anskaffningsvärdet. Trots att en värdeökning sker när materialet bearbetas så är det inte förrän försäljningen av varorna sker som värdeökningen kan verifieras och redovisas som en intäkt (Smith, 2006 s.80-81).

Matchningsprincipen

Principen innebär att företag skall matcha kostnader med de intäkter som hör till en bestämd tidsperiod, vilket påverkar främst arbetet med periodisering av kostnader. En annan definition av matchningsprincipen som gjorts (AAA-kommittén, 1967 samt Paton & Littleton 1940, se Artsberg, 2005 s.163) innebär att uppoffringar bör matchas med förtjänster. Artsberg (2005) påstår att det är svårt att hitta en bra metod för att hitta detta orsak-verkan samband för att matcha kostnaderna efter intäkterna (Artsberg, 2005 s.163-164)

Väsentlighetsprincipen

Väsentlighetsprincipen innebär att företag inte behöver använda redovisningsprinciperna fullt ut även på mindre, mer obetydliga transaktioner och därför tillåts företag istället tillämpa schablonregler eller kostnads föra inventarier av mindre värde. Syftet med principen är att förenkla arbetet med redovisning så länge kvalitén inte försämras på den finansiella rapporten. Nyttan av informationen måste överstiga kostnaden (Nilsson, 2005 s.36).

Objektivitetsprincipen

Objektivitetsprincipen innebär att redovisaren skall sträva efter objektivitet i redovisningsdata och att den skall vara verifierbar samt knuten till inträffade affärshändelser för att vara tillförlitlig. Nilsson (2005) hävdar att objektivitet i redovisningsarbetet är omöjligt så länge bedömningar görs av människor.

4.1.3 NUVARANDE REGLERING, REKOMMENDATIONER OCH ALLMÄNNA RÅD

Materiella anläggningstillgångar är de fysiska tillgångar som är avsedda att stadigvarande användas eller innehas i verksamheten (Grönlund, Tagesson & Öhman 2010, s. 53). Vid redovisning av materiella anläggningstillgångar finns det sex huvudsakliga frågor att ta hänsyn till. Dessa frågor handlar om när materiella anläggningstillgångar skall redovisas som tillgång i balansräkningen, hur anskaffningsvärdet skall beräknas samt hur avskrivningar, nedskrivningar, uppskrivningar och utrangeringar skall beräknas och redovisas. Regler och rekommendationer om detta finns i ÅRL samt BFNs kompletterande normgivning (BFN, u.å.¹). För att klargöra första frågan så kan en materiell anläggningstillgång redovisas som en tillgång då anskaffningsvärdet för tillgången kan beräknas på ett pålitligt sätt samt att innehavet av tillgången kommer att medföra framtida ekonomisk nytta för företaget (BFN, u.å.¹). Resterande frågor kommer att behandlas nedan.

VÄRDERING

De materiella anläggningstillgångarna skall i många fall värderas till anskaffningsvärdet, vilket överensstämmer med principen om historiska anskaffningsvärden (Grönlund, Tagesson & Öhman 2010, s.162). Enligt 4 kap. 12 § i Årsredovisningslagen (SFS 1995:1554) får det dock göras undantag för de anläggningstillgångar, råvaror och förnödenheter som omsätts och vars värde är av mindre betydelse för företaget. Dessa får då, om deras kvantitet, värde och sammansättning inte utgör en betydlig skillnad, tas upp till en bestämd kvantitet och ett bestämt värde. I 4 kap. 3 § ÅRL (SFS 1995:1554) anges att anskaffningsvärdet av den förvärvade tillgången utgörs av inköpspriset samt de kostnader som uppstod i samband med förvärvet. BFN förklarar att dessa kostnader kan vara t.ex. tullavgifter, punktskatter, leverans, installation, lagfart etc. (BFN, u.å.²). Då det gäller byggnader skall även utgifter för förbättringar samt om- och tillbyggnationer som ökar byggnadens värde läggas till i dess anskaffningsvärde (Grönlund, Tagesson & Öhman 2010, s.162).

Vidare skrivs i 4 kap. 3 § ÅRL (SFS 1995:1554) att anskaffningsvärdet för egentillverkade materiella anläggningstillgångar gäller samma regler som ovan, däremot får även en skälig andel av de indirekta tillverkningskostnaderna räknas in, t.ex. hyra, indirekt material, indirekta löner etc. Detsamma gäller ränta på det kapital som lånats för att finansiera tillverkningen under tillverkningsperioden. Det är dock viktigt att det är möjligt att med säkerhet kunna fastställa att kapitalet använts för anläggningstillgången eller en grupp anläggningstillgångar, och att anvisning i sådant fall lämnas i en not. Utgifter för förbättringar som görs för att höja värdet på en tillgång får också räknas in i anskaffningsvärdet.

En materiell anläggningstillgång kan även anskaffas genom att en tillgång av annan sort, t.ex. aktier lämnas i utbyte. Anskaffningsvärdet bestäms då av det verkliga värdet på den lämnade tillgången. Förvärvat istället en tillgång som är liknande den som lämnas i utbyte, och det verkliga värdet på båda tillgångarna är samstämmiga skall anskaffningsvärdet till den förvärvade tillgången utgöras av redovisat värde på den eller de tillgångarna som lämnats i byte med justering för ev. erhållna eller lämnade betalningar (BFN, u.å.²).

AVSKRIVNING

Det avskrivningsbara beloppet definierar BFN (u.å.²) som; anskaffningsvärdet med avdrag för beräknat restvärde. Om restvärdet anses vara obetydligt behövs det inte tas hänsyn till, men i annat fall ska det uppskattas vid förvärvstillfället i den prisnivå som gäller då. Om någon uppskrivning skett ingår även det belopp i det avskrivningsbara beloppet. Avskrivningen är en planmässig fördelning över den materiella anläggningstillgångens avskrivningsbara belopp över dess nyttjandeperiod. Ibland kan nyttjandeperioden vara kortare än tillgångens totala livslängd, ett företag kan t.ex. utifrån egen erfarenhet av hur länge liknande tillgångar brukats i verksamheten, göra en bedömning av den uppskattade perioden som tillgången förväntas användas. Den bestämda nyttjandeperioden ska sedan prövas kontinuerligt för att upptäcka om den nya bedömningen avviker väsentligt från de tidigare bedömningarna, vilket i så fall måste korrigeras för framtida perioder. Det kan t.ex. vara förbättringar av tillgångens prestationsförmåga som bidrar till en förlängd nyttjandeperiod eller teknisk utveckling som kan bidra till en förkortad nyttjandeperiod (BFN, u.å.²).

Det finns olika avskrivningsmetoder som kan användas för att visa hur tillgångens värde fortlöpande förbrukas (BFN, u.å.²). Avskrivningsmetoder som kan användas är:

- Proportionell avskrivning: avskrivningarna fördelas jämnt över nyttjandeperioden dvs. lika stora belopp skrivs av varje år.
- Degressiv avskrivning: avskrivningsbeloppet är störst i början och sedan minskar årligen.
- Progressiv avskrivning: mindre avskrivningar görs i början som sedan ökar, alltså ökar avskrivningsbeloppet över nyttjandeperioden. (Thomasson 2010, s. 219, 265 - 266).
- Produktionsberoende avskrivning: avskrivningsbeloppet fastställs i utgångspunkt av förväntad användning eller produktion (BFN, u.å.²).

Det är viktigt att den metod som väljs avspeglar hur det ekonomiska värdet tillgången har för företaget förbrukas. Den valda metoden skall även i detta fall prövas regelbundet för att se om en ändring av metod är nödvändig (BFN, u.å.²).

Maskiner och inventarier

I enighet med post-för-post principen skall maskiner och inventarier värderas och skrivas av var för sig, med undantag för sådana av samma sort som har liknande nyttjandeperiod, avskrivningsmönster och restvärde. I mindre företag är det vanligt att det görs schablonmässiga avskrivningar av maskiner och inventarier, medan det i större företag är mer ovanligt att gå tillväga enligt detta sätt. Istället bestäms avskrivningarna utifrån när på året tillgångarna införskaffades (Grönlund, Tagesson & Öhman 2010, s.162).

Mark, markanläggning och byggnad

Avskrivning på byggnader görs ofta med hänsyn till byggnadens användningsområde, alltså varierar avskrivningstiden från byggnad till byggnad. Då det gäller markanläggningar görs normalt årliga avskrivningar på 5 % av anskaffningsvärdet, och det är då endast tillåtet att göra en sådan avskrivning på de anläggningar som företaget själv har låtit uppföra och inte på de som fanns redan vid förvärvet. På mark görs det oftast inte avskrivningar då den normalt anses ha en obegränsad ekonomisk livslängd (Grönlund, Tagesson & Öhman 2010, s.162).

Då byggnader består av flera olika komponenter t.ex. tak, stomme, fasad etc., som har olika nyttjandeperioder, kan dessa komponenter skrivas av separat över sin egen nyttjandeperiod. Detta kallas komponentavskrivning. Då en viss komponent byts ut, uttrangeras ev. oavskrivet redovisat värde på den gamla komponenten och ersätts av anskaffningsvärdet utav den nya komponenten, som i sin tur skrivs av över den sin nyttjandeperiod. I de fall ett företag gör en genomsnittlig avskrivning för hela byggnaden skall hänsyn även tas till komponenternas olika avskrivningstider (FAR, 2011).

NEDSKRIVNING, UPPSKRIVNING SAMT UTRANGERING OCH AVYTTRING

Nedskrivning av en redovisad materiell anläggningstillgång skall göras om tillgången på balansdagen har ett lägre värde än anskaffningsvärdet minskat med gjorda avskrivningar, eller då en värdeminskning anses vara sannolik. Det är även viktigt att värdeminskningen av tillgången anses vara bestående (Artsberg 2005, s. 222-223). Enligt 4 kap. 5 § ÅRL (SFS 1995:1554) skall tillgången då skrivas ner till detta lägre värde som angivits. Om de antaganden som låg till grund för nedskrivningen har förändrats och det inte längre finns skäl till nedskrivningen skall denna återföras.

Uppskrivning av en materiell anläggningstillgång får, enligt 4 kap. 6 § ÅRL (SFS 1995:1554) göras av aktiebolag eller ekonomiska föreningar om tillgången har ett tillförlitligt och varaktigt värde som överstiger det bokförda verkliga värdet väsentligt. Tillgången får högst skrivas upp till detta värde med kravet att uppskrivningsbeloppet används för avsättning till en uppskrivningsfond eller för ökning av aktiekapitalet i form av en fondemission eller nyemission. Enligt 4 kap. 8 § ÅRL (SFS 1995:1554) skall vidare uppskrivningsfonden vid avskrivning, nedskrivning, avyttring eller uttrangering av tillgången minska i samma omfattning som den, men den får inte minska med mer än den del av uppskrivningsfonden som tillgången utgör. Vid uttrangering eller avyttring av en tillgång ska redovisningen av tillgången upphöra om det anses att den i samband med avyttring inte kommer att medföra något värde.

4.1.4 K3-REGELVERKET

BAKGRUND TILL K3-REGELVERKET

Sedan år 2004 har BFN arbetat med att ta fram nya regelverk för icke-noterade företag som skall upprätta årsbokslut eller årsredovisning. Utifrån bokföringslagen har BFN kategoriserat fyra olika regelverk (K1-K4), där bokföringslagen styr vilket regelverk ett företag skall tillämpa. Dock finns vissa undantag där BFN tillåter företag att tillämpa ett annat regelverk. K3 är huvudregelverket när ett aktiebolag enligt ÅRL är skyldig att upprätta årsredovisning, men även aktiebolag som enligt BFL är mindre får frivilligt tillämpa K3 istället för det mindre omfattande regelverket K2.

Vid utvecklingen av K3 har Bokföringsnämnden delvis utgått ifrån ”International Financial Reporting Standard for small an medium-sized entities” (IFRS for SMEs), men hänsyn har även tagits till beskattning, tidigare normgivning och tillämpad praxis (BFN, 2012). K3 innebär, i jämförelse med K2, ett mer principbaserat regelverk och i och med implementeringen av detta regelverk så försvinner nuvarande normgivning för aktiebolag och ekonomiska föreningar som upprättar årsredovisning (Drefeldt, Nordlund & Pramhäll, 2013). Vid övergången till K3 skall en ingångsbalansräkning upprättas och då skall en retroaktiv omräkning göras, dvs. som om K3 alltid har tillämpats. Det finns dock ett antal frivilliga eller tvingande undantag (Drefeldt et al., 2013).

VÄRDERING AV MATERIELLA ANLÄGGNINGSTILLGÅNGAR

BFNs definition av tillgångar är följande ”en tillgång är en resurs över vilken företaget har det bestämmande inflytandet till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett inflöde av resurser som innefattar framtida ekonomiska fördelar” (BFN, 2013¹). Krav ställs även på att anskaffningsvärdet skall kunna mätas på ett tillförlitligt sätt. Det är heller inte äganderätten som avgör om företaget innehar en tillgång utan även leasad egendom kan i vissa fall klassas som en tillgång. En anläggningstillgång är en tillgång som inte skall säljas eller förbrukas under företagets normala verksamhetscykel (normalt 12 månader). Det är därför avsikten med innehavet som avgör hur tillgången klassificeras. BFN definierar vidare i punkt 17.2 att materiella anläggningstillgångar är sådana fysiska tillgångar som företaget innehar för produktion eller distribution av varor eller tjänster, till uthyrning, administrativa ändamål eller till långsiktiga investeringsändamål (BFN, 2013¹).

De materiella anläggningstillgångarna värderas till anskaffningsvärdet som utgörs av inköpspriset samt utgifterna för inköpspris, tullavgifter, arvoden och utgifter för punktskatter. Även utgifter för att få tillgången på plats skall räknas med, såsom installation, leverans, montering och provning av funktioner (BFN, 2013¹). När väl tillgången har börjat användas får inga fler utgifter läggas på anskaffningsvärdet (Månsson & Stralström, 2012 s.333).

Vad gäller egentillverkade tillgångar skall förutom direkta tillverkningskostnader, även en skälig andel av andra indirekta kostnader räknas in i anskaffningsvärdet. Enligt BFN så får indirekta kostnader som utgör en väsentlig del av den totala utgiften för tillverkningen eller utgör ett betydande belopp, räknas in i anskaffningsvärdet för att ge en mer rättvisande bild (BFN, 2013¹). Till skillnad från ÅRL som tillåter indirekta kostnader att ingå i anskaffningsvärdet, ställer det nya regelverket krav på detta. Exempel på indirekta tillverkningskostnader kan vara avskrivningar på maskiner som använts vid tillverkning, löner till förmän, indirekt material och hyra. Om det tar lång tid att tillverka en tillgång så får även låneutgifter räknas in i anskaffningsvärdet. Detta regleras i ett särskilt kapitel (Kap 25) i K3. Med låneutgifter avses

ränta och andra utgifter för lånat kapital som företaget har använt till inköp, konstruktion eller produktion av tillgången. Om låneutgifter har räknats med i anskaffningsvärdet måste uppgifter om detta beskrivas i not (Månsson & Stralström, 2012 s. 332-334).

En materiell anläggningstillgång som förvärvats genom byte i syfte att den skall generera vinst bestäms till den erhållna tillgångens verkliga värde, med justering för ev. erhållna eller lämnade betalningar. Kan detta värde inte på ett tillförlitligt sätt bestämmas, ska den lämnade tillgångens anskaffningsvärde bestämmas till verkligt värde för den nya tillgången (BFN, 2013¹).

AVSKRIVNING OCH KOMPONENTAVSKRIVNING

Avskrivning skall beräknas på tillgångens anskaffningsvärde efter avdrag för eventuellt restvärde. Restvärdet skall uppskattas vid anskaffningstillfället men eftersom detta kan vara både svårt att uppskatta och obetydligt så behöver inte hänsyn tas till detta när avskrivningarna beräknas (BFN 2013¹). Nyttjandeperioden för en tillgång skall uppskattas utifrån hur länge den förväntas användas av ett företag eller utifrån hur många enheter tillgången förväntas producera. De faktorer som kan påverka nyttjandeperioden är därför dess kapacitet, produktion, slitage och planer för underhåll och reparationer. Även hur snabbt tekniken förväntas bli omodern eller minskning av efterfrågan på produkten som tillverkas med hjälp av tillgången kan påverkas nyttjandeperioden. Omprövning av nyttjandeperioden skall göras vid dagen för årsbokslut om det finns anledning att tro att nyttjandeperioden inte är rimlig (BFN 2013¹). I ÅRL står inte vilken avskrivningsmetod som skall tillämpas men Bokföringsnämndens allmänna råd (2012:1) påpekar att företag skall välja en avskrivningsmetod som speglar förväntad förbrukning av de ekonomiska fördelarna som tillgången förväntas tillföra. Som exempel anges linjär, degressiv, progressiv eller produktionsberoende avskrivning (BFN, 2013¹).

KOMPONENTAVSKRIVNING

En stor skillnad från tidigare normer är att Bokföringsnämnden har infört krav på komponentavskrivning. De har däremot inte för avsikt att komma med specifika anvisningar för hur uppdelningen av komponenterna skall gå till utan detta är upp till olika branschorganisationer att avgöra (Drefeldt et al., 2013). I Bokföringsnämndens allmänna råd anges: ”förväntas skillnaden i förbrukning av en materiell anläggningstillgångs betydande komponenter vara väsentlig, skall tillgången delas upp på dessa”. Med väsentlighet menar Bokföringsnämnden att ”informationen i en finansiell rapport är väsentlig om utelämnande eller en felaktighet kan påverka de beslut som användare fattar på basis av informationen” (BFN, 2013). En komponent skall alltså vara *betydande* och skillnaden i förbrukningen skall vara *väsentlig*.

Som exempel anger BFN fastigheter där mark är en komponent som skall särskiljas och inte skrivas av alls. Stomme, stammar, fasad, tak är exempel på komponenter som har väsentligt olika nyttjandeperioder och därför bör skrivas av i olika takt beroende på hur ofta de behöver bytas ut (BFN, 2013¹). Komponentavskrivning gäller dock inte enbart fastigheter utan alla tillgångar, t.ex. flygplan, fartyg och större maskinanläggningar. PWC (2012) påpekar att det är svårt att avgöra huruvida en komponent är betydande genom att jämföra påverkan av företagets nyckeltal eller resultat. De rekommenderar istället att företag skall sätta en procentuell gräns för hur stor del komponenten utgör av den totala tillgången samt en nedre gräns i kronor. Gällande nyttjandeperiod som avviker väsentligt rekommenderar PWC även att komponenten bör bytas ut minst en gång under tillgångens totala livstid och därmed skulle

företag kunna sätta en gräns där komponenten skall högst ha halva av huvudtillgångens nyttjandeperiod. Det är dock upp till varje enskilt företag att göra uppskattningar om vart gränserna bör gå. PWC tror dock inte att det är meningen att företag skall göra komponentavskrivning om utbytet av en sådan komponent inte påverkar resultatet med mer än 5-10 % (Månsson & Stralström, 2012 s. 323-327).

Vid utbyte av en komponent skall utgiften för komponenten räknas in i tillgångens redovisade värde, medan utgifter för löpande underhåll och reparationer (som inte förbättrar komponenten) skall redovisas som kostnader (BFN, 2013). Exempel på utbyte kan vara att lägga ett nytt tak, medan lagning av ett hål i taket räknas som underhåll. Förbättringar av en befintlig komponent som höjer värdet och förlänger nyttjandeperioden får även räknas in i tillgångens värde (Drefeldt et al., 2013). Syftet är att de redovisade värdena bättre skall spegla hur olika delar eller komponenter av en tillgång förbrukas olika snabbt.

Vad gäller komponentavskrivning så skall företag inte göra någon retroaktiv omräkning. Det är därmed ett tvingande undantag från huvudregeln. De redovisade värdena för tillgångarna skall istället delas upp på betydande komponenter (Drefeldt et al., 2013).

TILLKOMMANDE UTGIFTER

Tillkommande utgifter syftar på utgifter som uppkommer för en tillgång som företaget redan har. Om dessa utgifter skall redovisas som tillgång (aktiveras) eller som kostnad beror på om de bidrar med ekonomisk nytta (BFN, 2013¹). PWC ger ut rekommendationer i sin handbok för hur de anser att företag borde hantera dessa tillkommande utgifter:

- **Utgifter för löpande underhåll och reparationer:** skall redovisas som kostnad. Det kan dock vara svårt att bedöma om en utgift är underhåll eller värdehöjande eller både och.
- **Värdehöjande åtgärder på befintlig komponent:** bör aktiveras och öka komponentens redovisade värde.
- **Utbyte av särredovisad komponent:** bör redovisas som tillgång, samtidigt som den utbytta komponenten bör utrangeras och finns det ett oavskrivet värde kvar så bör detta tas bort.
- **Utbyte av icke särredovisad komponent:** Här finns två valmöjligheter. Antingen får en uppskattning göras av hur stor del utav tillgångens anskaffningsvärde som motsvarar den utbytta komponenten och utrangera/skriva ner detta värde, samtidigt som tillgångens redovisade värde ökas med den nya komponentens värde. Det andra alternativet är att dela upp utgiften i en del som ökar tillgångens redovisade värde till den del som är värdehöjande (utan att utrangera värdet på den utbytta komponenten) och resterande del redovisas som kostnad för reparation och underhåll.
- **Inköp av helt ny komponent:** bör självklart särredovisas som tillgång så länge den medför ekonomiska fördelar. Om inte, skall utgiften redovisas som kostnad (Månsson & Stralström, 2012 s.330-331).

Hantering av komponentavskrivning vid övergången till K3

Drefeldt et al. (2013) redogör, i sin artikel i tidningen Balans, för tre stycken alternativ för hur komponentavskrivning kan hanteras vid övergången till K3.

Alternativ 1: Anläggningsregister

Om företaget har ett anläggningsregister som redan delar upp tillgångarna i komponenter bör detta användas som utgångspunkt. (Drefeldt et al., 2013)

Alternativ 2: Underhållsplan eller besiktning av fastigheten

En underhållsplan för när komponenter skall bytas ut kan användas som underlag. En komponent som snart skall bytas ut kan då ges en låg andel av det redovisade värdet. På motsvarande sätt kan en nyss utbytt komponent ges en högre andel eftersom den kvarvarande nyttjandeperioden är längre. Alternativet är att göra en besiktning av fastigheten för och på så sätt få komponenterna uppdelade efter och en bedömning av komponenternas kvarvarande nyttjandeperiod. Detta underlag kan sedan användas för att skapa ett anläggningsregister. (Drefeldt et al., 2013)

	Anskaffningsvärde	Andel	Nyttjandeperiod	Avskrivning
Komponent A	1 000 kr	10 %	15 år	67 kr
Komponent B	1 000 kr	10 %	40 år	25 kr
Komponent C	6 000 kr	60 %	55 år	109 kr
Komponent D	2 000 kr	20 %	100 år	20 kr
Totalt:	10 000 kr	100 %		221 kr
	Ack. Avskrivningar	Fördelning Ack. Avskrivningar	Redovisat värde	Fördelning redovisat värde
Komponent A	- 400 kr	6 %	600 kr	21 %
Komponent B	- 700 kr	10 %	300 kr	10 %
Komponent C	- 5 000 kr	70 %	1 000 kr	34 %
Komponent D	- 1 000 kr	14 %	1 000 kr	34 %
Totalt:	- 7 100 kr	100 %	2 900 kr	100 %

Tabell I. Alternativ 2: Tabellen visar hur en äldre tillgång har delats upp i komponenter och skrivs av beroende på dess uppskattade återstående nyttjandeperiod (Drefeldt et al., 2013).

Alternativ 3: Ändrad viktad avskrivningsprocent

Om företaget saknar anläggningsregister så kan fastighetens redovisade värde istället delas upp utifrån typ och skick genom att räkna en viktad avskrivningsprocent. Därmed görs inget anläggningsregister (Drefeldt et al., 2013). Metoden kan i vissa fall även användas på likartade byggnader så att företaget slipper bedöma varje enskild byggnad för sig. Företaget kan då välja ut en representativ byggnad och analysera denna för att särskilja väsentliga komponenter. FAR nämner att det även kan finnas branschvägledning som kan vara till hjälp. Sedan fördelas rimliga belopp på de olika komponenterna och återstående nyttjandeperiod för komponenterna uppskattas. De faktorer som är viktiga att ta hänsyn till är; vilken typ av byggnad det är (användningsområde), skick, ålder och geografiskt läge. (FAR, 2013).

Metoden skall dock inte användas efter övergången till K3 och inte heller vid utbyte av komponenter hädanefter (Drefeldt et al., 2013). När komponenter sedan byts ut efter övergången så kommer basen för den viktade avskrivningen ändras och avskrivning får göras utifrån de komponenter som finns kvar. De nya komponenterna kommer med tiden bygga upp ett anläggningsregister som stödjer komponentavskrivning. Hur företaget skall dela upp tillgångarna i komponenter och hur nyttjandeperioder skall uppskattas ger inte FAR några instruktioner för utan det är upp till varje företag (FAR, 2013).

(tkr)	Anskaffningsvärde	Ack. Avskrivningar	Redovisat värde	Återstående avskrivningsperiod	Avskrivning vid övergång
Hiss	4 000	– 1000	3 000	12	250
Stammar	7 000	– 2500	4 500	25	180
Badrum	5 000	– 3500	1 500	22	68
Kök	12 000	– 4500	7 500	8	938
Fasad	8 000	– 3500	4 500	35	129
Fönster	4 000	– 1000	3 000	15	200
Plåttak	3 000	– 1000	2 000	3	667
Övrigt	20 000	– 5000	15 000	25	600
Totalt:	63 000	– 22000	41 000		3 031

Tabell II. Alternativ 3: Viktad avskrivningsprocent av anskaffningsvärdet blir då 3 031 tkr/63 000 tkr = 4,8 %

NEDSKRIVNING OCH UPPSKRIVNING

Endast om en tillgång har ett lägre återvinningsvärde än avskrivet anskaffningsvärde, ska tillgången skrivas ned till detta värde om det kan anses bestående, enligt 4 Kap 5 § i ÅRL (SFS 1995:1554). Med återvinningsvärde menas att en bedömning görs av de kassaflöden som tillgången kommer generera under sin resterande nyttjandeperiod. Det finns då en långsiktighet i bedömningen, vilket gör att ÅRLs krav om att värdenedgången skall vara bestående därmed uppfylls. En bedömning om det finns något som tyder på att en tillgång har ett lägre värde än avskrivet anskaffningsvärde skall göras varje balansdag. Vidare ges information att både extern och intern information som kan visa sådana indikationer, skall beaktas. Bl.a. anges att marknadens krav på avkastning på investeringar har stigit på ett sätt som antas påverka diskonteringsfaktorn för beräkning av tillgångens värde, och kan leda till minskning av tillgångens återvinningsvärde, vilket i sin tur innebär fler nedskrivningar. Om det inte längre finns skäl till nedskrivning, skall den återföras (BFN, 2013¹).

Även uppskrivning är tillåtet om värdet är tillförlitligt och bestående, men enbart aktiebolag och ekonomiska föreningar får göra sådana uppskrivningar. Uppskrivningsbeloppet måste dock användas för avsättning till en uppskrivningsfond, fondemission eller nyemission. En materiell anläggningstillgång skall inte längre redovisas i balansräkningen vid utrangering eller avyttring av den (BFN, 2013¹).

TILLÄGGSUPPLYSNINGAR FÖR FÖRVALTNINGSFASTIGHETER

En förvaltningsfastighet är en fastighet som ett företag äger eller leasar genom ett leasingavtal i syfte att generera hyresintäkter eller värdestegring. Om ett företag innehar en sådan förvaltningsfastighet skall upplysningar lämnas om både det redovisade värdet och fastighetens verkliga värde tillsammans med metoden för värdering. Verkligt värde skall dock bara redovisas om värdet är tillförlitligt och inte bidrar till oskäliga kostnader för företaget.

Om fastigheten har delad användning och är delvis förvaltningsfastighet skall, i den mån det är möjligt, värdet delas upp i förvaltningsfastighet, byggnad samt mark (BFN, 2013).

4.2 RESULTAT

4.2.1 SKILLNADERNA MELLAN TIDIGARE NORMGIVNING OCH NYA K3-REGELVERKET

Redovisningen av de materiella anläggningstillgångarna enligt det nya K3-regelverket stämmer till stor del överens med de nuvarande redovisningsreglerna. Dock är det nya K3-regelverket mer omfattande och innehåller mer definitioner och tydligare förklaringar. Bl.a. så har ett separat kapitel skrivits om nedskrivningar av anläggningstillgångar.

En stor skillnad är dock att Bokföringsnämnden har infört krav på komponentavskrivning. Enligt K3-regelverket ställs det krav, till skillnad från tidigare normgivning, på att en materiell anläggningstillgång som består av olika komponenter vars nyttjandeperiod väsentligt skiljer sig från tillgången i sig skall delas upp på dessa komponenter. Varje komponent skall då skrivas av var för sig över sin nyttjandeperiod. Detta innebär att företagen skall dela upp det redovisade värdet av sina anläggningstillgångar på dess olika komponenter vid övergången till K3. Vid utbyte av en komponent så kommer då den gamla komponentens eventuella kvarvarande värde uträngöras och anskaffningsvärdet för den nya aktiveras, utgifterna för utbytet av tillgången skall då räknas in i tillgångens redovisade värde. Då det gäller förbättringar av komponenten kommer även dessa att ingå i anskaffningsvärdet då de höjer värdet och förlänger nyttjandeperioden, medan utgifter för löpande underhåll, precis som tidigare, skall kostnadsföras.

En annan skillnad med det nya regelverket är att företag skall lämna vissa tilläggsuppgifter då det gäller förvaltningsfastigheter. Bland annat skall upplysning lämnas om redovisat värde, verkligt värde samt metoder som använts och betydande antaganden som gjorts för att fastställa verkligt värde. Dessa upplysningar behövs dock endast lämnas om värdet kan fastställas på ett tillförlitligt sätt samt om de kan tas fram med en rimlig kostnad. En annan skillnad gällande egentillverkade tillgångar så ställs det krav, till skillnad från nuvarande reglering, på att en skälig andel av även indirekta kostnader räknas in i anskaffningsvärdet för att ge en mer rättvisande bild.

Då det gäller nedskrivningar finns det även vissa skillnader och förtydliganden, bl.a. så har innebörden av ÅRLs krav på ”bestående värdenedgång” preciserats. Det skall finnas en långsiktighet i bedömningen av de kassaflöden som tillgången bidrar med under sin nyttjandeperiod som gör att kravet nu skall anses vara uppfyllt. Sedan ställs även krav på ett marknadsmässigt avkastningskrav vid diskontering av kassaflöden, vilket kan leda till att nya nedskrivningsbehov kan komma att uppstå. Tidigare har detta inte varit ett krav, utan om tillgången har täckt löpande räntebetalningar och avskrivning så har inte någon nedskrivning behövts göras.

4.2.2 MODUL AB:S NUVARANDE REDOVISNING

Vid uppbyggnaden av huvudbyggnaden använde Modul AB sig av s.k. delad entreprenad, vilket innebär att företaget har avtal med flera olika entreprenörer som bygger upp olika delar av byggnaden. Detta innebär för dem att de genom fakturorna lätt kunde fastställa värdet på olika komponenter av byggnaden och därmed redovisa dem var för sig. I och med det anser

företaget att de har en viss fördel vid införandet av de nya K3-reglerna gällande komponentavskrivning, till skillnad från de företag som använt sig av totalentreprenad och då kanske har en enda summa på den totala byggnadens kostnad.

Modul ABs redovisning ser idag ut på det sättet att de redovisar sina tillgångar till anskaffningsvärdet och använder sig av den traditionella linjära avskrivningsmetoden. Vad gäller utbyte eller förbättringar av delar av tillgångarna har företaget valt att kostnadsföra dessa, istället för att utrangera de gamla. Då de anser att deras fastigheter och moduler fortfarande har ett värde efter själva ”nyttjandeperioden” så sätter de ett skrotvärde på dessa, som de kallar det, vilket är detsamma som restvärde. Modul AB skriver alltså inte av fastigheterna eller modulerna till 0 kronor, utan de gör en uppskattning av vad de tror att marknaden är beredd att betala när modulerna är avskrivna och skall säljas. Ofta ligger dessa uppskattningar på ca 20 procent av anskaffningsvärdet. Dock skrivs andra korttidsinventarier såsom datorer, möbler, verktyg etc. ner till 0 kronor då de oftast inte anses ha något betydande värde vid avskrivnings-periodens slut.

Då företaget startades så var de mer försiktiga vid avskrivningarna av modulerna och skrev därmed ner dessa långsamt. Men allteftersom de fick mer erfarenhet om hur länge modulerna håller samt för hur förslitningen ser ut så började de skriva av dem allt snabbare. Idag har modulerna olika nyttjandeperioder beroende på hur de är uppbyggda samt beroende på hur olika fort de slits. Vissa är byggda av trämaterial och slits därmed fortare än de som är byggda i stål. Modulerna i trä har därmed en nyttjandeperiod på 10 år, medan de som byggs i stål har en nyttjandeperiod på 15 år istället. Byggnaden skrivs i sin tur av på 25 år.

4.2.3 VÄRDERINGSFÖRSLAG

Vårt värderingsförslag fokuserar på företagets huvudbyggnad som består av ett antal komponenter. Företaget ansåg det rimligt att sätta en nedre gräns på 100 000 kronor eftersom komponenter under detta värde inte är värt att studera. Tillgångarna som vi då fick fram och därmed ingår i värderingsförslaget anges i tabellen nedan.

Huvudbyggnad	Inventarietyp	Anskaffningsdatum
Väggelement	Huvudbyggnad material	1985-12-18
Luftbehandlingsanläggning	Huvudbyggnad material	1986-04-16
Elmaterial	Huvudbyggnad material	1986-04-02
Betongstomme	Huvudbyggnad material	1985-09-17
Portar	Huvudbyggnad material	1986-03-27
Llentabhall 10,3x40,9 m	Huvudbyggnad material	1986-01-24
Travers	Huvudbyggnad material	1985-09-10
Elmaterial	Huvudbyggnad material	1985-12-31
Lagerhyllor	Huvudbyggnad material	1988-03-16
Travers	Huvudbyggnad material	1987-07-27
Llentabhallar 2 st	Huvudbyggnad material	1987-06-12
Brandlarm kontor/lager	Huvudbyggnad material	1996-02-01
Stomentreprenad inkl. komplettering	Huvudbyggnad arbeten	1986-06-27
Konstruktionsarbete	Huvudbyggnad arbeten	1985-12-18
Konstruktionsarbete	Huvudbyggnad arbeten	1985-07-07
Byggnadsarbete Tg o ändr.	Huvudbyggnad arbeten	1986-04-24

Huvudbyggnad	Inventarietyp	Anskaffningsdatum
Rörinstallationer	Huvudbyggnad arbeten	1985-12-23
Byggledning	Huvudbyggnad arbeten	1986-02-24
Fjärrvärmeanslutning	Huvudbyggnad material	2005-10-27
Fjärrvärmeinstallation	Huvudbyggnad arbeten	2005-10-27

Tabell III. Modul ABs tillgångar tillhörande huvudbyggnaden efter nedre gränsen på 100 000 kronor.

Som tabellen visar så är huvudbyggnaden ursprungligen byggd år 1985, och som tur är så uppfördes byggnaden genom s.k. delad entreprenad och därför är anskaffningsvärdet för byggnaden redan uppdelad på flera olika fakturor från olika entreprenörer som var delaktiga i bygget. Detta är en stor fördel för företaget som då har bra koll på många av byggnadens olika komponenter såsom väggelement, stomme etc. samt vad de olika installationerna i byggnaden kostade. Flera komponenter särredovisas därmed redan och behöver inte justeras vid övergången. Gällande de som skall särredovisas finns det en del osäkerheter kring hur företaget skall gå tillväga då större delen av byggnaden och byggnadsinventarierna har redan blivit avskrivna, och idag endast har ett restvärde på alla sina tillgångar. Hade byggnaden varit nyare och avskrivningarna inte lika långtgående så hade de troligtvis behövt särredovisa alla komponenter såsom tak, stomme, travers, hiss, port och liknande och det redovisade värdet hade delats upp på komponenterna beroende på deras värde och återstående nyttjandeperiod. Vi har valt att titta närmre på en del tillgångar som vi anser kan behövas särredovisas då utbyte av tillgångens komponenter kan behöva göras.

Brandlarmet hade vid installationen en uppskattad nyttjandeperiod på 25 år. Detta brandlarm består därmed av olika komponenter, och av den kunskap vi lyckades skaffa oss så består brandlarmet av rökdetektorer, dvs. själva brandvarnarna, de har sedan ledningar kopplade till dem som leder till brandlarmscentralen. Ledningarna har ofta en lång livstid och behöver inte bytas ut ofta, vilket inte heller brandlarmscentralen behöver göras. Dock rekommenderar Brandskyddsföreningen att brandvarnarna skall bytas ut efter 8-10 år då de har en begränsad livslängd. På Modul AB byter de ut dem efter fem år. Men oavsett om rökdetektorerna byts ut efter fem eller tio år så har de ändå en nyttjandeperiod som skiljer sig väsentligt från brandlarmet i sig. Frågan är då om dessa komponenter dessutom är betydande, dvs. om en eventuell komponentavskrivning skulle påverka redovisningen så pass att det är nödvändigt att särredovisa dessa. Hur uppskattas sedan värdet på dessa rökdetektorer?

Vad gäller fjärrvärmeinstallationen, har den också en uppskattad nyttjandeperiod på 25 år. Vi hade dock inte mycket information kring detta men efter att ha besökt hemsidan Svensk Fjärrvärme, samt tagit kontakt med dem via mail så fick vi en del kunskap kring detta. Fjärrvärmenät är dyrbara att bygga, men ett välbyggt sådant kan ha en livslängd upp till 100 år. Fjärrvärmecentralen består av komponenter såsom växlare, rör, pumpar, regulatorer etc. I mailet fick vi konstaterat att rören kan ha en lång livslängd upp mot 100 år, men att andra komponenter såsom pumpar och regulatorer beräknas behöva bytas ut betydligt oftare än så. De anses ha en livslängd kring ca 20 år. Utgår vi ifrån dessa så behövs eventuellt dessa rör och de andra komponenterna redovisas för sig eftersom nyttjandeperioden skiljer sig såpass mycket. Att bedöma komponenternas värde är betydligt svårare, framförallt då företaget inte visste värdet på dem. Frågan är då också hur arbetskostnaden för installationen av fjärrvärmen i sådana fall skall kunna delas upp mellan dessa komponenter.

Huvudbyggnaden bestod även av elektroniska portar. Dessa portar består bl.a. av motorer som öppnar och stänger portarna. Då motorn belastas varje gång porten öppnas eller stängs, vilket sker dagligen, behöver den troligtvis förbättras och bytas ut betydligt tidigare än vad själva portdörrarna behövs göras. Dock kan det finnas ett antal faktorer som påverkar hur lång livslängd motorn har, en påverkande faktor kan som sagt vara användningen av den, dvs. hur ofta porten öppnas och stängs per dag. En motor som öppnar och stänger porten 15 gånger per dag kommer troligtvis behövas bytas ut snabbare än en som endast öppnar och stänger porten två gånger per dag. Sedan påverkar säkert kvalitén i själva motorn och porten också. Det beror alltså på vilken modell det är samt hur ofta den belastas. Frågan är då även här, om motorn är av väsentligt värde?

Företaget hade även en hiss i sin huvudbyggnad, som troligtvis ingår någon av deras redovisade tillgångar i tabellen. En hiss består vidare av komponenter såsom hissmaskin, elsystem, signalsystem, hisskorgen och hissdörr. Hissdörren och hisskorgen är ofta byggda av starkt och hållbart material för att klara av mycket tyngd och har därmed en mycket längre livslängd. Hissmaskinen är dock den som belastas mest i hissen och har därmed en mer begränsad livslängd, och bör av säkerhetsskäl bytas ut oftare och regelbundet. Även elsystemet har en begränsad livslängd, vilket kan leda till krångel med hissen (Kone, 2013). Dessa komponenter bör därmed också bytas ut oftare än hissdörren och hisskorgen. Utifrån vår kunskap vet vi dock ingen specifik nyttjandeperiod för komponenterna eller om de faktiskt är betydande.

Gällande övriga tillgångar i byggnaden, så kan t.ex. betongstommen eventuellt behöva delas upp i tak, fasad, stomme och andra eventuella komponenter, medan andra tillgångar kan fortsätta redovisas som de gör nu. Frågan är som sagt hur värdet skall delas upp mellan komponenterna, då det endast finns ett restvärde kvar att utgå ifrån. Vid utbyte av en särredovisad komponent bör företaget redovisa det som en tillgång, till skillnad från hur de gjort tidigare dvs. kostnadsfört dem. Hur företaget skall göra med restvärdet finns det då en osäkerhet kring.

Modulerna och modulinventarierna kommer troligtvis inte att påverkas så mycket av komponentavskrivningen, trots att det handlar om stora belopp, eftersom de betydande komponenterna redan särredovisas. Exempel på komponenter är ventilationsaggregat, vitvaror, inredning och liknande som idag skrivs av som inventarier. Eftersom de själva verkar ha en bra uppfattning om hur lång livslängd modulerna och inventarierna har så anser inte vi att det finns någon anledning att ändra nyttjandeperioden av dessa heller.

Företagets tillgångar kommer såsom tidigare värderas till anskaffningsvärdet. Angående val av avskrivningsmetod så ser inte vi något behov av att använda något annat än linjär avskrivning av modulerna och inventarierna eftersom det speglar förbrukningen av dem. Vad gäller huvudbyggnaden ser vi heller ingen anledning till att använda varken progressiv, degressiv eller produktionsbaserad avskrivning. Företaget äger heller inga förvaltningsfastigheter, där upplysning av verkligt värde skulle ha krävts.

5 ANALYS

I analysen förs en diskussion kring teorin och empirin med hänsyn till frågeställningarna och syftet i studien. Utifrån de problem vi stött på under framtagningen av värderingsförslaget, görs en återkoppling till den presenterade problematiken och svårigheterna i teoriavsnittet vid redovisning av materiella anläggningstillgångarna.

5.1 PRINCIPBASERAD REDOVISNING

Schipper (2003, se Alexander och Jermakowicz 2006, s. 149-150) ansåg att ett principbaserat synsätt uppoffrar en viss grad av jämförbarhet, och att en ökning av relevans även ökar beroendet av uppskattningar. Även jämförbarheten och kontrollbarheten har då en viktig betydelse.

I och med att K3-regelverket är principbaserat finns det inte någon klar vägledning över hur företag skall gå tillväga vid bl.a. komponentavskrivningen då vägledningen som BFN ger är ” förväntas skillnaden i förbrukning av en materiell anläggningstillgångs betydande komponenter vara väsentlig, skall tillgången delas upp på dessa”. Som Schipper påpekar så innebär detta principbaserade regelverk ökad relevans, och även nödvändigheten av mer uppskattningar. Detta kan därmed leda till att en viss grad av jämförbarhet uppoffras. De bedömningar företagen måste göra tror vi eventuellt leda till att olika företag värderar och skriver av lika komponenter till olika belopp och på olika vis. Detta kommer i sin tur leda till att jämförbarheten, men även tillförlitligheten, mellan de olika företagen blir lägre. Dock anser vi det mycket troligt att detta problem kommer att försvinna med tiden om någon form av branschpraxis växer fram. Och i det fallet lär jämförbarheten till och med öka bland företagen även i andra länder eftersom K3-regelverket är influerat av IFRS för små och medelstora företag och syftar till en mer internationell utveckling och harmonisering av redovisningsregler.

Rättvisande bild och god redovisningssed är begrepp som än idag är oklara och svåra att sätta en definition på. Med den kunskap vi har kring dessa ämnen utifrån datainsamlingen anser vi att de nya regler som kommit i och med det nya regelverket kommer att bidra till en ökad rättvisande bild av företagens resultat och ekonomiska ställning. Vi anser att komponentavskrivningsmetoden, i och med uppdelningen och avskrivning av tillgångens komponenter över deras egen livslängd, kommer att bidra till en mer rättvisande bild av företagens tillgångar och deras faktiska slitage. Även kravet på upplysning om verkligt värde för förvaltningsfastigheter kommer att bidra till en mer rättvisande bild över fastigheternas värde då både anskaffningsvärde och verkligt värde måste lämnas (så länge verkligt värde kan fastställas på ett tillförlitligt sätt och tas fram med en rimlig kostnad).

Vad vi har saknat hitintills har varit instruktioner som tar hänsyn till restvärden, t.ex. vid viktad avskrivning och hur dessa skall hanteras. Detta kanske saknas till en följd av att regelverket är principbaserat, företag kanske får göra en uppskattning själva kring huruvida en tillgång anses ha ett värde efter själva nyttjandeperioden? Många tillgångar går ju trots allt att sälja vidare och har ett marknadsvärde även efter avskrivningarna har gjorts. Detta anser vi vara en fråga som även har med rättvisande bild att göra. Ger det t.ex. verkligen en rättvisande bild att skriva ner byggnader, eller i vårt företags fall, moduler till 0 kronor? Det anser inte vi.

5.2 VÄRDERINGSPROBLEMATIKEN

Som Bengtsson (2009) skrev har en hel del kritik har riktats mot anskaffningsvärdet i form av att den inte förser användarna och aktiemarknaden med relevant information, och att aktualitet bör anses vara viktigare än objektivitet och verifierbarhet. Krumwiede (2008) håller med om att relevans är viktigt, men att tillförlitligheten som anskaffningsvärdet bidrar med bör vara en förutsättning till relevansen. Han frågar sig därmed hur användbar otillförlitlig information är som beslutsunderlag för användarna.

Även efter övergången till K3 så kommer alla materiella anläggningstillgångar värderas till anskaffningsvärde, så vi tror att en stor del av denna värderingskritik kommer att kvarstå även efter implementeringen av de nya redovisningsreglerna. Vi håller med om att relevans är viktigt för användarna, men tycker även att Krumweide har en mening i det han säger. Vi anser att det är viktigt att den information som används som underslag för beslutfattande är tillförlitlig för att kunna försäkra sig om att informationen faktiskt stämmer. Dessutom har anskaffningsvärdet stöd av både realisationsprincipen, fortlevnadsprincipen och framförallt försiktighetsprincipen som fortfarande är väldigt viktig inom svensk redovisning. Vad som då är positivt med det nya regelverket är att upplysningar om verkligt värde av förvaltningsfastigheter kommer att bli ett krav. Det kommer därmed att lämnas information om både anskaffningsvärdet samt en uppskattning av verkligt värde. Vilket vi i detta fall tror kommer att ge en bättre och mer varierande grad av relevans och tillförlitlighet, och kravet på relevans kommer därmed inte stå emot kravet på tillförlitlighet i samma utsträckning, som Bengtsson (2009) även skrev om i sin artikel. Kritiken kring relevans och aktualitet kommer därmed att mötas till viss del inom fastighetsbranschen och vi tror att användarna av de finansiella rapporterna i detta fall kommer att uppskatta dessa tilläggsupplysningar, de kommer därmed att ha upplysningar om både anskaffningsvärde samt det uppskattade marknadsvärdet på fastigheterna. Hur dessa värderingar skall göras och hur tillförlitliga de är har vi däremot inte gått in på närmare i vår studie eftersom företaget i vår fallstudie inte ägde några förvaltningsfastigheter.

Vidare kunde vi identifiera två nya problem utifrån vår studie vilket handlar om att veta huruvida en tillgång består av andra komponenter eller inte samt hur anskaffningsvärdet skall delas upp på respektive komponent. För att kunna veta vilka olika komponenter en tillgång består av samt om tillgången innefattar någon komponent som är av värde och som har en nyttjandeperiod som väsentligt avviker från huvudtillgången i sig så krävdes det även att vi hade en viss kunskap om tillgången. Det är inte alltid att de personer som upprättar redovisningen t.ex. redovisningsekonomer, redovisningskonsulter eller dyl. har en sådan kunskap och erfarenhet kring de olika tillgångarna, och om företagen inte har den kunskapen kring sina tillgångar så lär de, precis som vi, stöta på problem vid identifiering av komponenterna. Att kunna göra en sådan bedömning om tillgångars komponenter tror vi framförallt kan skapa ett problem vid övergången till K3-regelverket, om företagen inte redan har ett anläggningsregister som stödjer komponentavskrivningen, då tillgångarnas redovisade värde skall delas upp på dess olika komponenter. Vi tror även att det kan vara en svårighet vid tillfällena då företag införskaffar nya tillgångar som det saknas kunskap om.

Problemet kring bedömning av hur anskaffningsvärdet skall dela upp i komponenter uppstår i de fall då anskaffningsvärdet för respektive komponent inte är specificerat vid inköpet och på t.ex. fakturan. Har upprättaren av redovisningen inte kunskap om tillgångarna och dess komponenter lär detta bli ännu svårare att bedöma. Gällande byggnader kan företag välja att anlita s.k. totalentreprenör, generalentreprenör eller delad entreprenör. Vid total- och generalentreprenad anlitas endast en entreprenör som uppför själva byggnaden. Detta kan

skapa större svårigheter vid övergången till K3-regelverket då det ofta betalas ett totalpris för både material och arbetskostnaden, eller ibland uppdelat på ett flertal fakturor. I ett sådant fall då företaget har ett totalpris för hela byggnaden kan det vara väldigt svårt att bedöma värdet för varje komponent av byggnaden och därmed dela upp beloppet på komponenterna. Problemet uppstår även när det finns arbetskostnader som är relaterade till en tillgång. Hur skall då arbetskostnaden fördelas på respektive komponent? Det är framförallt svårt att fastställa värdet av en viss komponent, t.ex. taket på en byggnad, när ett företag hitintills inte har behövt byta ut komponenten.

Vi undrar om företag skall behöva kolla upp med sina leverantörer och tillverkarna för att få kunskap om tillgångarna och vad det skulle kosta att byta ut en komponent? och ska företag då utgå ifrån komponentens återanskaffningsvärde, t.ex. en reservdel till en maskin? Är tanken att företag skall behöva anlita t.ex. byggkonsulter eller liknande för att uppskatta komponenternas värden vid införandet av de nya reglerna? Vi tror därmed att komponentavskrivningen kommer att kräva mycket tid och kunskap av företagen, men att det dessutom kommer att bidra till ökade administrativa kostnader för företag som skall upprätta redovisningen. Det kommer troligtvis vid övergången till K3-regelverket innebära en hel del subjektiva bedömningen kring bl.a. komponenternas värde. Vi tror därmed att dessa svårigheter som uppstår med komponentavskrivningen kan leda till att företag i framtiden måste ställa krav på sina leverantörer, dvs. att de i faktureringen specificerar allt material för att stödja en uppdelning av komponenter, men även på kostnaden för arbetet så att det är möjligt att dela upp anskaffningsvärdet och kunna relatera till respektive komponent.

Vi tror dock att det är troligt att dessa svårigheter kring identifiering av komponenterna kommer vara stort vid övergången till det nya regelverket då det i dagsläget inte finns någon etablerad praxis kring det. Men att det sannolikt kommer att växa fram någon form av branschpraxis med tiden vilket vi anser kommer att kunna fungera som ett stöd och vägledning för företagen. Även problemet kring bedömningen av komponenternas anskaffningsvärde kan komma att minska i det fall leverantörer samarbetar med företag och specificerar fakturorna med den information kring komponenterna som behövs.

5.3 AVSKRIVNINGSPROBLEMATIKEN

Då det gäller avskrivningsproblematiken som diskuteras i dagsläget, så riktades mycket kritik mot de traditionella avskrivningsmetoderna såsom linjär och degressiv avskrivning. Starova & Carmakova (2010) ansåg att dessa metoder inte ger en komplett bild av en tillgång och dess faktiska slitage, och ansåg därmed komponentavskrivningsmetoden vara en mer realistisk metod. Ogunba (2011) skrev i sin tur att de traditionella metoderna är enkla att använda men den har lägre tillförlitlighet och inte är konsekventa. Avskrivningar av tillgångar präglas sedan tidigare av subjektiva bedömningar av livslängden, vilket i sin tur innebär lägre jämförbarhet och lägre tillförlitlighet eftersom nyttjandeperioden kan uppskattas olika av olika företag och inte är verifierbar. Ogunba (2011) kritiserade därför avskrivning efter livslängd för att vara ohållbar, men även för att den inte tar hänsyn till värdeminskningarnas tre komponenter (ekonomisk, fysisk och funktionell värdeminskning).

Vi tror att komponentavskrivningen kan göra en viktig skillnad, framför allt i de branscher som har stora mängder anläggningstillgångar, vilket vi även anser kommer att bemöta en del av kritiken. Genom att dela upp tillgången på dess komponenter och skriva av dem efter sin egen nyttjandeperiod så kommer det ge en mer komplett och realistisk bild av företagets tillgångar och dess faktiska slitage, då den sprider ut kostnaderna för förbrukning istället för

att utbytet av en komponent skall belasta just det årets resultat som en kostnad, samt att den ger en bättre bild av företagets lönsamhet över tid, vilket är positivt. I enlighet med Starova & Carmakova (2010) anser vi därmed att komponentavskrivning ger en mer rättvisande bild av företagets ekonomiska ställning. Detta är något som vi tror kommer att öka informationens värde och framför allt gynna användarna av informationen vid bl.a. investeringsbeslut och kommer därmed bättre tillfredsställa deras informationsbehov. Det är dock viktigt att nyttan av informationen överstiger kostnaden som uppstår för att ta fram den, i enlighet med väsentlighetsprincipen, annars finns risken att företagen lägger ner onödigt mycket arbete på att särredovisa komponenter som inte är väsentliga och gör uppskattningar av dem i onödan.

Ytterligare ett problem som vi stötte på i vår studie är hur den återstående livslängden för komponenterna skall uppskattas. Detta är speciellt svårt då företag har tillgångar som består av komponenter som ännu inte har behövts bytas ut. Det kan vara nog svårt för en redovisningsekonom att uppskatta den ekonomiska livslängden för tillgångarna i sin helhet, och att då även behöva uppskatta nyttjandeperioden för en tillgångs komponent kan därmed anses vara ännu svårare. Det är sällan något som en redovisningsansvarig har kunskap om och eventuellt måste ta hjälp av någon med byggteknisk kunskap.

Återigen ställer vi oss då frågan om det även här är meningen att företag ska behöva kolla upp med sina leverantörer eller anlita t.ex. byggkonsulter för att få en uppfattning av hur länge en komponent håller i genomsnitt? Komponentavskrivningen är något som kommer innebära en hel del subjektiva bedömningar även kring komponenternas livslängd. Så trots att komponentavskrivningsmetoden underlättar för en del svårigheter så tror vi att problematiken kring de subjektiva bedömningarna kommer att kvarstå. Till en början så tror vi till och med att fler subjektiva bedömningar kommer att behövas göras än i dagsläget i det fall företagen inte har den kunskap som krävs om sina tillgångar. Dock kommer troligtvis detta att avta, som vi nämnde tidigare, om någon form av branschpraxis växer fram samt i det fall leverantörer samarbetar med företagen och lämnar den information som behövs om komponenterna. Men uppskattningar av den totala tillgångens komponenter och komponenternas nyttjandeperiod kommer alltid att behöva göras och därmed att präglas av en del subjektiva bedömningar även i framtiden.

Då Dey et al. (2009) såg kritiskt på resultatet av sin studie då de använt sig av ett metodval där respondenternas svar medvetet eller omedvetet kanske inte var objektiva, och det därmed finns en risk att respondenterna angett det metod som verkade mest acceptabel, är det svårt att göra en säker koppling till resultatet av deras studie. Vi kan dock konstatera att Modul AB använder linjär avskrivning, vilket stämmer överrens med vad författarna (Dey et al, 2009) studie visade. Utifrån de tillgångar vi tagit del av så anser vi att den linjära avskrivningsmetoden är den metod som företaget borde använda sig av då vi anser att det speglar förbrukningen av deras tillgångar på bästa sätt. Så trots att Dey et al. (2009) ser kritisk på resultatet så tror vi nog att det kan stämma att företag väljer avskrivningsmetod beroende på tillgångens klassificering samt enligt vad som anses vara branschpraxis. Men det finns självklart en möjlighet att de företag som deltagit i undersökningen som använder sig av avskrivningsmetoder som ligger till fördel för dem, inte velat ange detta och därmed angett det val som ansågs vara mest acceptabelt.

6 SLUTSATS

I slutsatsen besvaras studiens forskningsfråga som ställdes i inledningskapitlet. Det görs även en återkoppling till syftet med studien för att visa att denna uppfyllts. Vidare ger vi en reflektion över studiens genomförande och rekommendationer till fortsatta studier Okring K3-regelverket.

6.1 SLUTSATS

Genom en djupgående undersökning av lagar, bokföringsnämndens rekommendationer och annan praxis kunde vi först och främst få en uppfattning av hur det nya K3-regelverket skall tillämpas i praktiken vid redovisning av de materiella anläggningstillgångarna. Då vi även studerade den nuvarande regleringen och normgivningen kunde vi lättare identifiera hur det nya regelverket skiljde sig åt från de nuvarande reglerna. Efter att vi hade fått klarhet kring detta började vi arbeta med att ta fram värderingsförslaget för företaget Modul AB, och i samband med det kunde vi uppmärksamma och analysera vilka olika problem och svårigheter vi stötte på under arbetets gång. Vi kunde vidare med hjälp av teorin kring dagens problematik och svårigheter undersöka om vi stötte på samma eller liknande problem som de som finns i dagsläget, eller om det var några nya svårigheter som uppstått. Vi kunde därmed även se om det nya K3-regelverket löst eller underlättat för någon av de nuvarande svårigheterna. Dessa steg var nödvändiga och hjälpte oss att få fram det som behövdes för att kunna besvara vår formulerade forskningsfråga, och skapa oss en klar förståelse kring den påstötta problematiken. Forskningsfrågan besvaras nedan:

- **Vilka problem kan uppkomma vid värdering och avskrivning av materiella anläggningstillgångar vid tillämpning av K3?**

Framförallt uppkommer nya problem i samband med införandet av komponentavskrivning. Vi identifierade tre huvudsakliga problem vid den praktiska tillämpningen av reglerna:

6.1.1 IDENTIFIERING AV KOMPONENTER

Hur skall komponenter identifieras? D.v.s. hur skall den person som upprättar redovisningen kunna veta vilka komponenter som eventuellt behöver särredovisas. Det krävs en viss kunskap kring företagets tillgångar för att veta om de består av olika komponenter som är av värde, och vars nyttjandeperiod avviker väsentligt från tillgången i sig eller inte. Framförallt är det ett problem vid övergången till K3-regelverket när företaget saknar ett anläggningsregister som redan särredovisar komponenter.

6.1.2 BEDÖMNING AV KOMPONENTERS ANSKAFFNINGSVÄRDE

Hur skall tillgångens anskaffningsvärde delas upp i komponenter? Framförallt är detta ett problem i de fall då anskaffningsvärdet för respektive komponent inte är specificerat vid inköpet samt när det dessutom finns arbetskostnader medräknade i anskaffningsvärdet och det inte finns uppgifter om hur stor del av arbetskostnaderna som går att relatera till en viss komponent. Detta problem uppstår framförallt när s.k. totalentreprenörer är anlidade för att uppföra en byggnad till ett pris och dess komponenter samt material- och arbetskostnaderna inte är specificerade på fakturan. Det är då väldigt svårt vet hur detta totalbelopp ska delas upp på respektive komponent.

6.1.3 BEDÖMNING AV KOMPONENTERS ÅTERSTÅENDE LIVSLÄNGD

För att veta om en komponent skall särredovisas krävs att nyttjandeperioden skiljer sig väsentligt ifrån huvudkomponenten. Så hur skall då den återstående nyttjandeperioden för respektive komponent uppskattas? Framförallt är det ett problem när en komponent inte har hunnits bytas ut ännu och företaget därför inte har någon bra uppfattning och erfarenhet av hur länge en komponent håller. Även i detta fall gäller det att den som upprättar redovisningen har kunskap om tillgångarna och dess komponenter. Detta är ett problem som kommer innebära subjektiva bedömningar och i samband med de två ovanstående problem kommer att bli relativt tidskrävande och resurskrävande för företagen.

Vi ansåg det även relevant och intressant att göra en bedömning av dessa uppkomna problem och svårigheter i förhållande till den nuvarande problematiken för att se om de nuvarande problemen kvarstår, alltså om det är samma problem som upptäckts eller om det uppstått nya. Även eventuellt om någon av dagens svårigheter har försvunnit eller underlättats för.

Vi upptäckte därmed att det både tillkommit nya problem och svårigheter, att det underlättat för vissa svårigheter till viss del, men även att en del av dagens problematik kvarstår. En stor del av kritiken kring värdering handlar om ifall företag skall värdera tillgångarna till verkligt värde eller till anskaffningsvärdet. Då tillgångarna även efter övergången skall värderas till anskaffningsvärde så kommer kritiken kring det att kvarstå. Gällande förvaltningsfastigheter skall dock upplysning lämnas både om redovisat värde och verkligt värde, vilket, i en viss utsträckning, kan underlätta för problemen kring det. Men i övrigt lär denna kritik att kvarstå. Då det gäller avskrivningar så har det riktats en del kritik mot de traditionella avskrivningsmetoderna i form av att de inte är konsekventa och inte ger en korrekt bild av en tillgång och dess faktiska slitage. I och med komponentavskrivningen tror vi att den kritik kommer att avta, då det troligtvis kommer att ge en mer rättvisande bild. Dock tror vi fortfarande att kritiken som avser att avskrivningarna präglas av subjektiva bedömningar kvarstår då uppskattningar av komponenterna och dess nyttjandeperiod fortfarande alltid kommer att behöva göras.

6.2 REFLEKTION ÖVER STUDIENS GENOMFÖRANDE

Vi anser att tillvägagångssättet i denna studie har fungerat bra, genom att steg för steg ta fram och analysera den data som var nödvändig så har vi lyckats få ut det vi ville med studien. Dock var värderingsförslaget svårare att ta fram än vad vi väntade oss. Vi insåg ganska snabbt att det behövdes både mer tid och mer material, men även kunskap kring tillgångarna för att kunna ta fram ett konkret och utförligt förslag. Då vi inte hade någon kunskap om tillgångarna hade det krävs mer tid för att behöva kolla upp modell etc. och kontakta leverantörer/tillverkare för att få reda på vad tillgångarnas komponenter är. Vi fick gå på det företaget gav oss, samt ta hjälp av olika branschers hemsidor i den utsträckning vi hann med och utifrån det ta fram att så bra förslag vi kunde. Vi lyckades i slutändan besvara alla våra frågeställningar väl och vi uppnådde även syftet som låg till grund för själva studien.

Resultatet vi kom fram till är beroende av företaget i sig, kanske hade resultatet till viss del sett annorlunda ut om studien utförts på ett annat företag med andra typer av tillgångar el dyl., men vi tror dock att identifieringen av problem och svårigheter trots det hade sett någorlunda lika ut. Oavsett vilka tillgångar företagen har eller beroende om de använt sig av total-, general- eller delad entreprenad så lär det fortfarande finnas en svårighet i att identifiera

komponenterna samt bestämma en återstående livslängd på dem, bara att svårigheterna skulle uppstå i större eller mindre utsträckning.

6.3 FÖRSLAG TILL FORTSATTAS STUDIER

Förslag till fortsatta studier hade varit att göra fallstudier av företag som har andra typer av tillgångar såsom, fartyg, flygplan, förvaltningsfastigheter eller maskiner av stora belopp. Det hade även varit intressant att göra en likande studie efter att K3 har tillämpats, och undersöka hur övergången har gått genom t.ex. intervjuer av företag som har tillämpat K3 under en period. Intervjuer av revisorer hade även varit intressant att göra när K3 har blivit lite mer etablerat och revisorerna har byggt upp lite mer erfarenhet för att ta reda på huruvida praxis har utvecklats inom området för komponentavskrivningar och hur de upplever det nya regelverket.

REFERENSER

Alexander, David & Jermakowicz, Eva (2006). A true and fair view of the principles/rules debate. [Elektronisk]. *Abacus*, 2006, Vol. 42(2), pp. 132-164. Tillgänglig: Wiley Online Library 2013 Full Collection. [2013-05-01]. DOI:

10.1111/j.1468-4497.2006.00195.x

Citerar: Schipper, K. (2003). Principle-based Accounting Standards. *Accounting Horizons*, Vol. 17, No 1, 2003.

Artsberg, Kristina (2005). *Redovisningsteori: -policy och -praxis*. 2. uppl. Malmö: Liber ekonomi. Citerar Wolk, H.I., & Tearney, M.G. (1997) *Accounting Theory, A Conceptual and Institutional Approach*, South-Western College Publishing, Cincinnati, Ohio.

Citerar: Paton, W.A. & Littleton, A.C. (1940). *An introduction to corporate accounting standards*. Ohio: AAA

Bengtsson, Bengt (2009). Bengtsson, Bengt, Redovisning till verkligt värde eller redovisning till anskaffningsutgift, *Ekonomiska Samfundets Tidskrift*, nr 3, 2009: Ett val mellan relevans och tillförlitlighet. [Elektronisk]. *Ekonomiska Samfundets Tidskrift*, nr 3, s. 113-118.

Tillgänglig: (SwePub) <http://www.ekonomiskasamfundet.fi/est/files/estissue3year2009.pdf>. [2013-04-24].

Citerar: Paton, W.A. & Littleton, A.C. (1940): *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, *American Accounting Association*.

Berg, Menachem. & Moore, Giora (1989). *The choice of depreciation method under uncertainty*. [Elektronisk] *Decision Sciences*; Fall 1989; 20, 4; ABI/INFORM Global pg. 643 [2013-05-03]

Citerar: Kieso, D.E. & Weygandt, J.J, (1986) *Intermediate accounting*. New York: Wiley

Blake, John, Fortes, Hilary, Gowthorpe, Catherine & Paananen, Mari (1999). Implementing the EU Accounting Directives in Sweden - Practitioners' Views. [Elektronisk]. *International Journal of Accounting*, 1999, Vol. 34(3), pp. 421-438. Tillgänglig: (Primo), Elsevier SD Freedom Collection. [2013-04-26]. DOI:

10.1111/j.1467-6281.2006.00198.x

BFN, Bokföringsnämnden (u.å.¹). *BFNs normgivning*. [Elektronisk]. Tillgänglig: <http://www.bfn.se/bfn/normgivning.aspx> [2013-04-08]

BFN, Bokföringsnämnden (u.å.²) *Bokföringsnämndens vägledning – materiella anläggningstillgångar*. [Elektronisk]. Tillgänglig:

<http://www.bfn.se/redovisning/vag/VL01-3-materiellaAT.pdf> [2013-04-10]

kan hittas genom <http://www.bfn.se/redovisning/VAG/vagledning-070101.aspx>

BFN, Bokföringsnämnden (2001) *Bokföringsnämndens vägledning – materiella anläggningstillgångar*. [Elektronisk]. Tillgänglig:

<http://www.bfn.se/redovisning/vag/VL01-3-materiellaAT.pdf> [2013-04-10]

kan hittas genom <http://www.bfn.se/redovisning/VAG/vagledning-070101.aspx>

BFN, Bokföringsnämnden (2002). *Vägledning*. [Elektronisk]. Tillgänglig:

<http://www.bfn.se/redovisning/vag/Arkiv/arkiv-vagledningar.aspx> [2013-04-10]

- BFN, Bokföringsnämnden (2004). *Information om ändrad inriktning på normgivning*. [Elektronisk]. Stockholm: Bokföringsnämnden. Tillgänglig: <http://www.bfn.se/aktuellt/nyhetsmeddelande-lang.pdf>
- BFN, Bokföringsnämnden (2012). *Bokföringsnämndens allmänna råd: BFNAR 2012:3*. [Elektronisk]. Stockholm: Bokföringsnämnden. Tillgänglig: <http://www.bfn.se/REDOVISNING/RAD/bfnar12-3.pdf> [2013-04-09].
- BFN (Bokföringsnämnden). (2012). *Bokföringsnämndens allmänna råd 2012:1. [Elektronisk]* Tillgänglig: <http://www.bfn.se/REDOVISNING/RAD/bfnar12-1-grund.pdf> [2013-04-10]
- BFN (Bokföringsnämnden). (2012). *K-projektet*. [Elektronisk] Tillgänglig: <http://www.bfn.se/aktuellt/info-kprojekt-och-kregelverk-20120615.pdf> [2013-04-10]
- BFN, Bokföringsnämnden (2013). *BFNs normgivning*. [Elektronisk]. Tillgänglig: <http://www.bfn.se/bfn/normgivning.aspx> [2013-04-08]
- BFN (Bokföringsnämnden). (2013¹). *Bokföringsnämndens vägledning -Årsredovisning och koncerner*. [Elektronisk] Tillgänglig: <http://www.bfn.se/redovisning/VAG/VL12-1-K3-kons.pdf> (Hämtad 2013-04-10)
- Bryman, Alan & Bell, Emma (2005). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. 1. uppl. Malmö: Liber ekonomi
- Collin, Sven-Olof Yrjö, Tagesson, Torbjörn, Andersson, Anette, Cato, Josefin & Hansson, Karin, (2009). Explaining the choice of accounting standards in municipal corporations: Positive accounting theory and institutional theory as competitive or current theories. [Elektronisk]. *Critical Perspectives on Accounting*, 2009, Vol. 20(2), pp. 141-174. Tillgänglig: (Primo), Elsevier SD Freedom Collection. [2013-04-29].
- Dennis, Ian (2008). A conceptual enquiry into the concept of a 'principles-based' accounting standard. [Elektronisk]. *The British Accounting Review*, 2008, Vol. 40(3), pp. 260-271. Tillgänglig: (Primo), Elsevier SD Freedom Collection. [2013-04-29].
- Citerar FASB (2002). Proposal Principles-Based Approach to U.S. Standards Setting. FASB, Connecticut.
- Citerar SEC (2003). Study Report Pursuant to Section 108(d) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002.
- Dey, C., Grinyer, J., Sinclair, D. & El-Habashy, H. (2009). An exploration of managers' reasons for depreciation method choice in Egyptian companies. [Elektronisk] *Journal of Applied Accounting Research*, Vol. 10 No. 1, 2009 pp. 20-32. Tillgänglig: Emerald [2013-05-02].
- Drefeldt, C., Nordlund, B. & Pramhall, C. (2013). *Fördjupning: Hur kan en fastighet delas upp i komponenter vid övergången till K3?* [Elektronisk]. Balans, (3). Tillgänglig: FAR Komplet Online (Hämtad 2013-04-10)
- Falkman, Pär (2001). *Redovisningens reglering*. Lund: Studentlitteratur

- FAR (2011). *RedU 12 avskrivning av byggnad vid tillämpning av årsredovisningslagen*. [Elektronisk]. Tillgänglig: http://www.far.se/PageFiles/2442/REDU_12.PDF [2013-04-11].
- FAR (2013). *RedU 13 Övergång till komponentmetod – fastigheter*. [Elektronisk] Tillgänglig: http://far.se/PageFiles/8048/Uttalande_FAR_RedU_13_Overgang_till_komponentmetod_130313.pdf [2013-05-03]
- Grönlund, Anders, Tagesson, Torbjörn & Öhman, Peter (2010). *Principbaserad redovisning*. 4., [uppdaterade och bearb.] uppl. Lund: Studentlitteratur
- Herrmann, Don, Saudagaran, Shahrokh M. & Thomas, Wayne B (2006). The quality of fair value measures for property, plant, and equipment. [Elektronisk]. *Accounting Forum*, 2006, Vol. 30(1), pp. 43-59. Tillgänglig: Elsevier SD Freedom Collection (Primo). [2013-04-25].
- Johansson, Caroline & Svensson, Ann (2008). A true and fair view: harmonization of the accounting. [Elektronisk]. *European journal of management*. Summer. Tillgänglig: (SwePub) <http://www.freepatentsonline.com/article/European-Journal-Management/182924513.html> [2013-04-26].
- Kirk, Ngaire (2006). Perceptions of the true and fair view concept: an empirical investigation. [Elektronisk]. *Abacus*, 2006, Vol. 42(2), pp. 205-235. Tillgänglig: (Primo), Wiley Online Library 2013 Full Collection. [2013-04-27].
- Citerar Flint, D. (1982). *A True and Fair View of Company Accounts*. (Institute of Chartered Accountants of Scotland)
- Citerar Tweedie, D. (1994). 'Preface', in R. H. Parker and C. W. Nobes (eds). (An International View of True and Fair Accounting, Routledge, 1994.)
- Kone Sverige (2013). Byta ut hisskomponenter. [Elektronisk]. Tillgänglig: http://www.kone.com/countries/sv_SE/modernisering/Moderniseringslosningar/hissar/refine/Pages/default.aspx
- Krumwiede, Tim (2008). Why historical cost accounting makes sense. (Accounting). [Elektronisk]. *Strategic Finance*, Vol. 90(2), p. 33(6). Tillgänglig: ABI Inform. [2013-04-29].
- Merriam, Sharan B. (1994). *Fallstudien som forskningsmetod*. Lund: Studentlitteratur
- Månsson, Johan & Stralström, Christian (2012). *K3 i praktiken: PwC:s handbok vid tillämpning av K3*. 1. uppl. Lund: Studentlitteratur AB
- Nilsson, Stellan (2005). *Redovisningens normer och normbildare: en nationell och internationell översikt*. 3., [uppdaterade] uppl. Lund: Studentlitteratur
- Nyberg, Rainer (2000). *Skriv vetenskapliga uppsatser och avhandlingar med stöd av IT och Internet*. 4., [bearb.] uppl. Lund: Studentlitteratur
- Ogunba, Olusegum (2011). Valuers' perceptions of depreciation models in DRC valuations. [Elektronisk] *Journal of Property Investment & Finance* vol. 29 No. 2 Tillgänglig: ABI Inform [2013-03-23].
- Citerar: Dotzour M.G. (1990). An empirical analysis of the reliability and precision of the cost

approach in residential appraisal”, *The Journal of Real Estate Research*, Vol. 5 No. 1, pp.67-74, Tillgänglig: <http://aux.zicklin.baruch.cuny.edu/jrer/papers/pdf/past/vol05n01/v05p067.pdf>
 Citerar: Cannaday, R.E. and Sunderman, M.A. (1986), Estimation of depreciation for single family appraisals, *AREUEA Journal*, Vol. 14 No. 2, Summer, pp. 272-3.

Oncioiu, Ionica (2012). Fair value between perception and reality (accounting standards) (Report). [Elektronisk]. *Research in Applied Economics*, Vol. 4(2), p. 23(10). Tillgänglig: (Primo) <http://www.macrothink.org/journal/index.php/rae/article/download/1315/1301>. [2013-04-25].

Rådet för finansiell rapportering, RFR (u.å.). *Övertagna rekommendationer och uttalanden från Redovisningsrådet*. [Elektronisk]. Stockholm: Rådet för finansiell rapportering. Tillgänglig: http://www.radetforfinansiellrapportering.se/arkiv__52 [2013-04-09]

Rådet för finansiell rapportering, RFR (2010). *Rådets roll i normgivningsprocessen*. [Elektronisk]. Stockholm: Rådet för finansiell rapportering. Tillgänglig: http://www.radetforfinansiellrapportering.se/UserFiles/Radets_roll__uppdatt100413_i_normgivningsprocessen__Publ_underlag20100413.pdf [2013-04-09]

Rådet för finansiell rapportering, RFR (2011). *Förord till rekommendationer och uttalanden från Rådet för finansiell rapportering*. [Elektronisk]. Stockholm: Rådet för finansiell rapportering. Tillgänglig: http://www.radetforfinansiellrapportering.se/UserFiles/Forord_till_rekommendationer_20110321.pdf [2013-04-09]

SFS 1995:1554. *Årsredovisningslag*. Stockholm: Justitiedepartementet

SFS 1999:1078 *Bokföringslag*. Stockholm: Justitiedepartementet

SFS 2009:547. *Lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)*. Stockholm: Finansdepartementet

Smith, Dag (2006). *Redovisningens språk*. 3., rev. uppl. Lund: Studentlitteratur

Sterova, M. & Carmakova, Helena (2010). Method of Component Depreciation of Fixed Assets and Its Comparison with Traditional Method. [Elektronisk]. *AGRIS on-line Papers in Economics and Informatics*, Vol 2. No.3 pp. 37-46. Tillgänglig: *AGRIS on-line Papers in Economics and Informatics* [2013-03-31].

Svensson, Per-Gunnar & Starrin, Bengt (red.) (1996). *Kvalitativa studier i teori och praktik*. Lund: Studentlitteratur

Thomasson, Jan (2010). *Den nya affärsredovisningen*. 18., [uppdaterade] uppl. Malmö: Liber

Thurén, Torsten (2005). *Källkritik*. 2., [rev. och utök.] uppl. Stockholm: Liber

Thurén, Torsten (2007). *Vetenskapsteori för nybörjare*. 2., [omarb.] uppl. Stockholm: Liber