



**Handelshögskolan**  
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

Handelshögskolans civilekonomprogram  
Företagsekonomiska institutionen

**Redovisning av utgifter**  
**rörande nedmontering av tillgång,**  
**bortforsling av tillgång och**  
**återställande av platsen på vilken en tillgång står**

Magisteruppsats i företagsekonomi  
Externredovisning och företagsanalys  
Våren 2008

**Handledare**

Jan Marton  
Anna Karin Petterson

**Författare**

Linnea Hansson  
Frida Nyström

# SAMMANFATTNING

**Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet**

**Extern redovisning och företagsanalys, Magisteruppsats, Våren 2008**

**Författare:** Linnea Hansson och Frida Nyström

**Handledare:** Jan Marton och Anna Karin Pettersson

**Titel:** Redovisning av utgifter rörande nedmontering av tillgång, bortforsling av tillgång och återställande av platsen på vilken en tillgång står.

**Bakgrund:** Under senare år har det skett en internationell harmonisering av den externa redovisningen. IFRS är ett principbaserat regelverk vilket innebär att företag i många fall får göra uppskattningar och tolkningar. Enligt IAS 16 ingår en uppskattad utgift för nedmontering, bortforsling och återställande av plats i anskaffningsvärdet. Förpliktelser för dessa utgifter redovisas och värderas i enlighet med IAS 37. Före övergången till IFRS redovisade de företag som författarna valt att se närmare på alla enligt Redovisningsrådets rekommendationer i vilka det finns liknande rekommendationer som i IFRS. Vid en genomgång av de valda företagens årsredovisningar ser författarna en variation gällande information och upplysningar inom uppsatsens valda problemområde, vilket gör att författarna anser att området är intressant att se närmare på.

**Problemformulering:** Hur hanterar och redovisar svenska företag utgifter rörande nedmontering av tillgång, bortforsling av tillgång och återställande av platsen på vilken en tillgång står?

**Syfte:** Syftet med uppsatsen är att kartlägga hur svenska företag som redovisar enligt IFRS förhåller sig till materiella anläggningstillgångar och avsättningar rörande nedmontering, återställande och liknande åtgärder samt hur de genom detta följer gällande regler och lagar. Författarna önskar därigenom se om och i vilka fall utgift för nedmontering, återställande och liknande åtgärder räknas in i anskaffningsvärdet för materiella anläggningstillgångar och avsättning görs och hur detta redovisas. Detta för att bidra till en ökad förståelse för företags redovisningsval.

**Metod:** Kvalitativa intervjuer genomfördes med respondenter på företag som författarna anser är av sådan art att de torde uppskatta en framtida utgift för nedmontering, bortforsling och återställande av plats. Dessutom gicks även de valda företagens årsredovisningar igenom. Därefter analyserades det empiriska materialet tillsammans med referensramen.

**Slutsats:** Sättet att redovisa framtida utgifter för nedmontering, bortforsling och återställande av plats skiljer sig åt mellan de studerade företagen. Detta då IFRS är ett principbaserat regelverk vilket innebär att företagen måste göra bedömningar och antaganden i redovisningen. Införandet av IFRS fick företag att gå igenom sin redovisning och mycket tyder på att det kan vara själva övergången till IFRS som är den utlösande faktorn för det sätt att redovisa som företagen följer idag. Respondenterna på samtliga företag anser att sättet att redovisa inom det valda uppsatsområdet enligt IFRS ger en rättvisande bild av företagen men vissa anser dock att det kan förekomma svårigheter i praktiken.

**Förslag till fortsatta studier:** Ett förslag till vidare studier är att genomföra en fallstudie av ett företag för att kunna göra en djupgående analys av hur det valda företaget resonerar kring redovisningen av utgifter för nedmontering, återställande och liknande åtgärder. Det vore också intressant att studera detta ur ett branschperspektiv.

# FÖRORD

Vi vill rikta ett stort tack till de personer som vi har intervjuat, som tagit sig tid att hjälpsamt svara på våra frågor. Vi vill även tacka våra handledare Jan Marton och Anna Karin Pettersson för deras synpunkter under arbetet med uppsatsen.

Göteborg, 30 maj 2008

Linnea Hansson

Frida Nyström

# INNEHÅLLSFÖRTECKNING

Inledning.....	1
Bakgrund .....	1
Problemformulering .....	2
Syfte .....	2
Disposition .....	2
Metod .....	4
Val av ämne.....	4
Val av metod.....	4
Val av företag .....	5
Datainsamling.....	5
Struktur på empiriskt material och analys.....	7
Validitet och reliabilitet.....	7
Vetenskaplighet .....	8
Referensram.....	10
Miljö .....	10
Princip- eller regelbaserad redovisning .....	10
Kvalitativa egenskaper.....	11
Kostnad och nytta .....	11
Materiella anläggningstillgångar .....	11
Avsättningar .....	12
Vägledning.....	13
Amerikansk reglering.....	14
Svenska nationella regler.....	16
Empiri .....	17
Företagspresentation .....	17
Genomgång av årsredovisningar .....	18
Intervjuer.....	20
Ragnvald Jonsson, Boliden.....	20
Magnus Forsberg, LKAB .....	21

Per Mikaelsson och Amanda Bagge, SCA .....	23
Yvonne Pettersson, Vattenfall .....	24
Analys.....	27
Information i årsredovisningarna.....	27
Materiella anläggningstillgångar .....	27
Redovisningsprinciper och rekommendationer .....	28
Fall då framtida utgift redovisas .....	28
Uppskattning av framtida utgift.....	29
Nuvärdesberäkning.....	30
Omprovning.....	30
Resonemang kring uppgifter i årsredovisning .....	30
Före övergången till IFRS.....	31
Redan anskaffade och befintliga tillgångar vid övergången till IFRS .....	31
Företagens diskussioner med revisorer .....	32
Att redovisa enligt IFRS .....	32
Slutsats .....	33
Förslag till fortsatta studier .....	34
Slutord .....	35
Källförteckning.....	36
Artiklar .....	36
Böcker .....	36
Internet.....	37
Intervjuer.....	37
Årsredovisningar.....	38
Övrigt.....	38
Intervjuguide .....	I

# Inledning

---

## INLEDNING

*Uppsatsens inledande kapitel börjar med en beskrivning av bakgrunden. Därefter följer uppsatsens problemformulering och syfte. Kapitlet avslutas med uppsatsens disposition.*

## BAKGRUND

Under senare år har det skett en internationell harmonisering av den externa redovisningen. Detta gällande koncernredovisning för noterade företag i och med införandet av IFRS. IFRS ska i Sverige tillämpas av noterade koncerner sedan 2005 men det är även tillåtet för icke-noterade koncerner att följa detta regelverk. IFRS är en serie av standarder framtagna och publicerade av IASB vilka ämnar utveckla principbaserade standarder. Principbaserade standarder utgår från redovisningens principer och är inte speciellt vägledande i specifika situationer utan enligt denna form av redovisning är det istället företagen som ska göra uppskattningar och tolkningar. (Marton, Falkman, Lumsden, Pettersson och Rimmel, 2008) Enligt principbaserad redovisning ligger alltså principerna som bas för mål och riktlinjer samtidigt som detaljer bestäms av praxis vilken i sin tur utformas av normgivare, redovisningsprofession och utövarna av redovisningen. I regelbaserad redovisning ligger däremot principerna till grund för en ansenlig mängd detaljerade regler och ansvaret för redovisningen ligger således i reglerna. (Grönlund, Tagesson och Öhman, 2005)

Materiella anläggningstillgångar regleras, för företag som följer IFRS, i standarden IAS 16 Materiella anläggningstillgångar. Materiella anläggningstillgångar definieras där som "fysiska tillgångar som innehas för produktion eller distribution av varor eller tjänster, för uthyrning till andra, eller för administrativa ändamål, och förväntas användas under mer än en period". I många branscher är dessa tillgångar mycket betydelsefulla för företagen, vilket exempelvis gäller för företag inom energibranschen, gruvbranschen samt företag inom tillverkningsindustrin. (Marton m.fl, 2008) Enligt IAS 16 ingår en uppskattad utgift för nedmontering och bortforsling av tillgången och återställande av plats eller område där den finns, i anskaffningsvärdet för tillgången. Förpliktelserna för dessa utgifter redovisas och värderas i enlighet med IAS 37 Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar. (IAS 16)

Före övergången till IFRS redovisade de företag som författarna valt att se närmare på alla enligt Redovisningsrådets rekommendationer, i vilka det finns liknande rekommendationer rörande nedmontering och bortforsling av tillgång samt återställande av plats som i IFRS. Detta torde enligt författarna innebära att de studerade företagen teoretiskt sett borde ha fört samma resonemang och redovisat på liknande sätt redan före övergången till IFRS. Området är präglad av uppskattningar och bedömningar vilket innebär svårigheter för företagen. Dessutom skulle resultatet påverkas i stor utsträckning när avsättning görs om utgiften inte tas med i anskaffningsvärdet

Vid en genomgång av de valda företagens årsredovisningar ser författarna en variation gällande information och upplysningar inom uppsatsens valda problemområde. Företagens val inom området beskrivs inte heller särskilt djupgående i årsredovisningarna. Detta gör att författarna till uppsatsen

# Inledning

---

anser det intressant att mer ingående undersöka hur företag hanterar och redovisar frågan rörande nedmontering och bortforsling av tillgången och återställande av plats eller område där den finns.

## PROBLEMFÖRMULERING

Hur hanterar och redovisar svenska företag utgifter rörande nedmontering av tillgång, bortforsling av tillgång och återställande av platsen på vilken en tillgång står?

## SYFTE

Syftet med uppsatsen är att kartlägga hur ett urval av svenska företag som redovisar enligt IFRS förhåller sig till materiella anläggningstillgångar och avsättningar rörande nedmontering, återställande och liknande åtgärder samt hur de genom detta följer gällande regler och lagar. Författarna önskar därigenom se om och i vilka fall utgift för nedmontering, återställande och liknande åtgärder räknas in i anskaffningsvärdet för materiella anläggningstillgångar och avsättning görs och hur detta redovisas. Detta för att bidra till en ökad förståelse för företags redovisningsval.

## DISPOSITION

Uppsatsens kapitel disponeras enligt nedan.



### **KAPITEL 1. INLEDNING**

*Uppsatsens inledande kapitel börjar med en beskrivning av bakgrunden. Därefter följer uppsatsens problemformulering och syfte. Kapitlet avslutas med uppsatsens disposition.*

### **KAPITEL 2. METOD**

*I metodkapitlet beskrivs tillvägagångssättet för genomförandet av studien och de val som gjorts motiveras och förklaras. Vidare redogörs för validitet och reliabilitet samt vetenskaplighet. Kapitlet avslutas med en presentation av strukturen på det empiriska materialet och analysen.*

### **KAPITEL 3: REFERENSRAM**

*Först integreras den ekonomiska frågan i ett större perspektiv genom att relatera den till miljö. Sedan kommer ett avsnitt med princip- och regelbaserad redovisning följt av kvalitativa egenskaper samt kostnad och nytta. Därefter presenteras materiella anläggningstillgångar, avsättningar, vägledning, amerikansk reglering samt svenska nationella regler.*

# Inledning

---

## **KAPITEL 4: EMPIRI**

*Kapitlet inleds med korta presentationer av valda företag. I kapitlet presenteras sedan det material som har samlats in genom undersökning av dessa företags årsredovisningar samt genom intervjuer med företagen.*

## **KAPITEL 5: ANALYS**

*I kapitlet genomförs en analys av uppsatsens empiri tillsammans med referensramen.*

## **KAPITEL 6: SLUTSATS**

*Slutsatsen syftar till att ge svar på den frågeställning som presenterades i uppsatsens inledande kapitel. Därefter följer förslag till fortsatta studier.*



## METOD

*I metodkapitlet beskrivs tillvägagångssättet för genomförandet av studien och de val som gjorts motiveras och förklaras. Vidare redogörs för validitet och reliabilitet samt vetenskaplighet. Kapitlet avslutas med en presentation av strukturen på det empiriska materialet och analysen.*

## VAL AV ÄMNE

Författarna intresserade sig redan tidigt i uppsatsprocessen för ämnen inom området materiella anläggningstillgångar. Uppsatsens ämne presenterades för författarna av Jan Marton som arbetar som universitetslektor på Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet och som redovisningsspecialist, främst med frågor kring IFRS, på KPMG i Göteborg. I hans yrkesverksamhet kommer han i kontakt med aktuella redovisningsfrågor vilket författarna anser stärka ämnets aktualitet.

## VAL AV METOD

Årsredovisningar från år 2007 har studerats för de valda företagen. Detta för att se hur mycket information och vilken information som ges om det valda ämnet. Informationen som författarna kan identifiera gällande företagens val vid nedmontering av tillgång, bortforsling av tillgång och återställande av platsen på vilken en tillgång står beskrivs inte särskilt djupgående i årsredovisningarna. Med anledning av detta samlades empirin främst in med hjälp av kvalitativa intervjuer med lämpliga företrädare för de utvalda företagen.

Vid genomförandet av en studie görs avvägningen att använda kvantitativ eller kvalitativ metod. Information kan hanteras kvantitativt, där produkten av det som undersökts ska vara generell. Det ska då vara möjligt att dra allmänna slutsatser om populationen genom att endast studera ett urval av den. (Patel och Davidsson, 1994) Vid användandet av kvantitativa studier samlas värden av numerisk karaktär in genom exempelvis frågeformulär (Eriksson och Wiedersheim-Paul, 2006). En avigsida med undersökningar av denna karaktär är att de bara ger ytlig kännedom om det som undersökts (Trost, 2005).

Kvalitativa studier är av språklig karaktär och sker exempelvis i intervjuform (Eriksson och Wiedersheim-Paul, 2006) och genom dessa undersökningar kan mer djupgående kunskaper inhämtas än vid exempelvis kvantitativa studier (Patel och Davidsson, 1994). Vid användningen av en kvalitativ metod läggs fokus på insikten av hur personer tänker (Trost, 2005). Användandet av kvalitativa metoder kan vara tidsödande och det intervjumaterial som samlats in vid intervjutillfällena kan vara betydande (Patel och Davidsson, 1994).

I en kvalitativ undersökning måste de som genomför studien vara flexibla och kunna ändra upplägget på undersökningen under studiens gång. Detta innebär till exempel att frågor kan läggas till eller utformas annorlunda om detta skulle behövas. Forskaren kan under studiens gång få ökad förståelse för det som undersöks, vilket kan göra det besvärligt att jämföra det som samlats in. Vid

# Metod

---

användandet av kvalitativ metod kan forskaren få anseilig information, men det kan vara svårt att utifrån samma information dra slutsatser om annat än det forskaren undersökt. (Holme och Solvang, 1997). Målet med denna uppsats är dock inte att dra generella slutsatser utan att istället att öka kunskandet inom området för redovisningen av nedmontering, bortforsling och återställande av platsen på vilken en tillgång står.

## **VAL AV FÖRETAG**

Studien har genomförts med fyra företag. Företagen valdes då de redovisar enligt IFRS och har betydande materiella anläggningstillgångar samt att företagen är av sådan art att författarna anser att de torde göra avsättningar för nedmontering av tillgång, bortforsling av tillgång och återställande av platsen på vilken en tillgång står. Såväl noterade koncerner som statliga bolag utsågs. För att underlätta kommunikationen mellan författarna till uppsatsen och intervjuföretagen valdes svenska företag. Till en början kontaktades sju företag i olika branscher men tyvärr hade inte alla möjlighet att delta i studien. De företag som kom att medverka i studien var Boliden, LKAB, SCA och Vattenfall. Det låga antalet företag som deltagit i studien innebär att möjligheten att dra slutsatser av generell karaktär försämras. Målet med studien, som tidigare nämnts, är dock inte att dra generella slutsatser av det material som samlats in, utan är istället att försöka få ökad kunskap och förståelse för hur företag resonerar om redovisningen av nedmontering, bortforsling och återställande av plats.

## **VAL AV RESPONDENTER**

För att få en så bred bild som möjligt av företagens sätt att redovisa och diskutera valen i redovisningen ville författarna komma i kontakt med personer med så stor insyn som möjligt i redovisningen. Där så var möjligt kontaktades därför finanschef för koncernen. I två fall kontaktades först studentansvarig respektive informationsavdelningen. Av dessa personer rekommenderas vidare kontakt vilket slutligen ledde till lämpliga respondenter. Intervjuer kom att hållas med Ragnvald Jonsson, redovisnings- och skattechef för Bolidenkoncernen den 23 april, med Magnus Forsberg, koncernredovisningschef på LKAB den 8 maj, med Per Mikaelsson och Amanda Bagge, båda Group Accountant på koncernstaben Finance på SCA den 15 maj och med Yvonne Pettersson, controller, som arbetar med IFRS-frågor på Vattenfall, den 25 april.

## **DATAINSAMLING**

Datainsamlingen har skett genom intervjuer med fyra företag samt genomgång av valda företags årsredovisningar. Datainsamlandet kan delas upp i två kategorier, nämligen i primärkällor och sekundärkällor. En primärkälla är en källa som uppstår under själva studien medan sekundärdata är en interpretation av sådant som redan skett, vilket grundas på en primärkälla. (Bell, 2000) I denna uppsats används både primärkällor i form av intervjuer och sekundärkällor i form av de årsredovisningar som studerats.

## **VAL AV LITTERATUR**

Standarderna IAS 16 Materiella anläggningstillgångar och IAS 37 Avsättningar samt IFRIC 1 Förändringar i befintliga skulder avseende nedmontering, återställande och liknande åtgärder

## Metod

---

studerades för att få en inblick i det område uppsatsen berör. För insamlandet av artiklar har databaser såsom FAR Komplet, Business Source Premier, Affärsdata och Google Scholar använts. Sökord som användes var IAS 16, IAS 37, materiella anläggningstillgångar, avsättningar, nedmontering och bortforsling samt begreppens engelska motsvarigheter. Branschtidningar, både svenska men även utländska, har använts vid inhämtandet av information. Exempel på dessa är Balans och the CPA Journal.

### **INTERVJUER**

Antalet intervjuer som genomförs begränsas av tiden och tillgängliga resurser. Tanken är att genom intervjuerna få ett tillräckligt representativt urval för att kunna erhålla svar på uppsatsens frågor och nå målen för uppsatsen. För detta ändamål väljs de metodiska verktygen ut. (Bell, 2000) Till grund för studiens empiri ligger material från fyra intervjuer. Där det var möjligt skedde intervjuerna på plats hos de valda företagen men även telefonintervjuer genomfördes på grund av att praktiska svårigheter förelåg. Besöksintervjuer genomfördes med Vattenfall och SCA. Telefonintervjuer genomfördes med Boliden och LKAB. Telefonintervjuerna valdes att genomföras med hjälp av högtalartelefon på en lugn plats och varade i ungefär trettio minuter vardera. De personliga intervjuerna varade i drygt en timma.

Intervjuer som skett på plats har den fördelen att det är lämpliga att använda för komplicerade frågor, vilket inte lämpar sig på samma sätt vid telefonintervjuer. (Eriksson och Wiedersheim-Paul, 2006) Med anledning av detta har författarna konstruerat en intervjuguide med frågor som lämpar sig för både besöks- och telefonintervjuer. Vid besöksintervjuer är det vidare möjligt att använda medel och verktyg såsom exempelvis diagram och bilder. Å andra sidan kan en telefonintervju innebära en lägre kostnad, speciellt om resor krävs mellan intervjuaren och respondenten. (Eriksson och Wiedersheim-Paul, 2006) Författarna tog anteckningar under intervjutillfällena men valde att inte göra några ljudupptagningar då de anser att inspelningar kan påverka respondenternas öppenhet negativt. Detta genom att respondenten kan känna sig hämmad och osäker över att bli inspelad. Att välja att inte spela in intervjuerna medförde dock att det, i efterhand, inte var möjligt att lyssna på intervjun ord för ord och höra uttrycksätt och betoningar. (Trost, 2005)

Båda uppsatsförfattarna deltog i samtliga intervjuer för att på ett så bra sätt som möjligt tolka intervjusituationerna och för att i efterhand bättre kunna återskapa vad respondenterna förmedlat. Efter intervjuerna gicks intervjumaterialet så snart som möjligt igenom för att undvika att information glömts bort eller förvrängts. För att undvika fel och misstolkningar sammanfattades intervjuerna i direkt anslutning till deras genomförande och skickades sedan till respektive respondenter. Respondenterna har fått ta del av och kommentera sammanfattningarna för att undvika missförstånd och felaktiga återgivanden. Författarna hade även i efterhand möjlighet att klargöra frågetecken som uppkom under arbetet med det empiriska materialet. Före intervjuerna förberedde sig författarna genom att gå igenom företagets årsredovisningar. Detta för att få en bild av företaget som helhet men också för att se vilka upplysningar som lämnats om det område som ämnats undersökas i uppsatsen.

# Metod

---

För att minimera risken för ledande frågor har en intervjuguide<sup>1</sup> använts genomgående i alla intervjuerna. Denna skickades till respondenterna före intervjuernas genomförande för att ge dem möjligheten att sätta sig in i de tänkta intervjufrågorna. Användandet av en intervjuguide syftar även till att få intervjuerna likartade och för att inte riskera att hamna alltför långt från det valda uppsatsämnet. Vid genomförande av intervjuer är det viktigt att vara medveten om att intervjuareffekt kan uppstå. Detta innebär att den som intervjuar kan inverka på svaret som respondenten ger genom sitt sätt att uppträda och sättet frågorna ställs på. Risken för intervjuareffekten kan bli lägre vid en telefonintervju då intervjuaren inte är synlig för respondenten. (Jacobsen, 2002)

## STRUKTUR PÅ EMPIRISKT MATERIAL OCH ANALYS

Det empiriska materialet disponerades per företag och inleds med en genomgång av varje företags årsredovisning gällande nedmontering, bortforsling och återställande av plats. Därefter följer materialet baserat på de genomförda intervjuerna med representanter från företagen. Författarna valde att strukturera materialet per företag för att ge en bild av hur respektive företag resonerar i frågan om nedmontering, bortforsling och återställande av plats och har således valt att inte direkt dela upp det empiriska materialet i enlighet med intervjuguiden. Detta för att läsaren lättare ska kunna få en helhetsbild av hur respektive företag resonerar kring de framtida utgifterna och de uppskattningar som de gör. Vidare ämnar detta upplägg öka förståelsen för företagets redovisningsval. I analysen analyseras uppsatsens empiri tillsammans med referensramen. Analysen följer upplägget i den intervjuguide som ligger till grund för intervjuerna. Författarna väljer att ha detta upplägg vilket skiljer sig från empiriavsnittet för att tydligare kunna se mönster i det empiriska materialet och kunna göra kopplingar till referensramen. Det empiriska materialet kopplas bland annat till principbaserad redovisning, redovisningens kvalitativa egenskaper samt avvägningen mellan kostnad och nytta. I och med detta förbereds materialet för den efterföljande slutsatsen i vilken uppsatsens problemformulering besvaras.

## VALIDITET OCH RELIABILITET

Validitet handlar om huruvida studien mäter det som avses att mätas (Ejvegård, 2003). Validitet kallas ibland även för tillförlitlighet och mäter hur väl ett mätinstrument vid flera olika tillfällen, allt annat lika, ger upphov till samma resultat. (Bell, 2000) Två metoder används för att bedöma eller beräkna validiteten. Dessa är inre- och yttre validitet. Den inre validiteten ser till att mätinstrumenten stämmer överens med definitionen av variabeln som studien utgår ifrån. Vidare finns för den inre validiteten tre olika typer av brister. Dessa brister handlar om huruvida mätinstrumentet täcker det studien syftar att behandla, täcker mer än vad studien syftar att göra samt om mätinstrumentet täcker en del av vad studien syftar till men därutöver även något annat. (Winter, 1982) Yttre validiteten anger hur väl mätvärdet från den operationella definitionen stämmer med verkligheten och går enbart att ta ställning till genom information om hur det

---

<sup>1</sup> Se bilaga

## Metod

---

empiriska materialet insamlats och ser ut. Slutligen är den yttre validiteten inte beroende av den inre validiteten. (Eriksson och Wiedersheim-Paul, 2006)

Då intervjuer förväntas ge hög validitet och då uppsatsen syftar till att få en bild av hur företag resonerar kring och redovisar det valda ämnet har intervjuer genomförts. Intervjuguiden är vidare skriven med uppsatsens syfte och frågeställning i åtanke och denna kommunicerades med uppsatsens handledare. För att ytterligare höja validiteten har författarna efterfrågat intervjuer med i ämnet väl insatta personer. Detta för att få intervjuer med respondenter som verkar och har tillräcklig kunskap inom det valda ämnesområdet. Att respondenterna är väl insatta i det valda ämnesområdet är även viktigt för uppsatsens reliabilitet.

Tillförlitligheten hos och användbarheten av ett mätinstrument och av måttenheten anges av reliabiliteten. Reliabiliteten visar alltså hur tillförlitligt studien mäter det den faktiskt mäter. Detta oavsett vad som var ämnat att mäta. (Ejvegård, 2003) Mätinstrumenten ska alltså ge varaktiga och trovärdiga utslag (Eriksson och Wiedersheim-Paul, 2006). Detta är något som bör beaktas. Reliabiliteten kan försämrans i och med att författarna utformar intervjuguiden själva men den risken begränsades genom att författarna även lät handledarna se och kommentera intervjuguiden i samband med dess framtagande. Låg reliabilitet för mätinstrument och måttenhet leder samtidigt till låg validitet. För att uppnå en tillfredsställande validitet så behövs alltså även god reliabilitet men detta är inte någon garanti för validitet. Med detta menas att god reliabilitet kan uppnås utan att studien har validitet. (Ejvegård, 2003)

### VETENSKAPLIGHET

Enligt Ejvegård (1996) ska vetenskapliga arbeten vara sakliga, objektiva och balanserade. Saklighet innebär att den information som lämnas ska vara sanningsenlig och korrekt. Detta innebär bland annat att författare till vetenskapliga arbeten ska vara källkritiska. (Ejvegård, 1996) Syftet med källkritiken är att se om källorna är valida, om de har relevans och om de är reliabla. (Eriksson och Wiedersheim-Paul, 2006).

Upplysningarna i en uppsats ska tillkännages objektivt vilket innebär att genom att använda sig utav samma genomförande så ska även läsaren kunna komma fram till samma resultat. (Rienecker och Stray Jørgensen, 2004) Författarna har för att uppnå objektivitet valt att genomföra just intervjuer med alla de valda företagen och en intervjuguide med förutbestämda frågor har använts. Objektivitet kan dock anses vara subjektivt (Sjöberg, 1999). Detta då det kan föreligga en svårighet i att förhålla sig objektivt då det ibland inte är lätt att se sina egna fördomar och förutfattade meningar. Dock är det inte fel att i ett vetenskapligt arbete skriva med åsikter, omdömen och utläggningar så länge det framgår att det rör sig om just detta. Vidare är det att föredra att använda sig av neutrala ord och därigenom undvika att ordvalet skadar arbetets objektivitet. Författarna har aktivt tänkt på att förhålla sig objektivt och har därmed försökt undvika att föra fram förutfattade meningar. Dessutom har ett neutralt språk används.

När det gäller balans så ska mindre viktiga detaljer inte ta överdrivet mycket plats i anspråk framför exempelvis viktiga resonemang, bedömningar och slutsatser. Dessutom ska vid en debatt båda sidor

## Metod

---

i en fråga få lika stor plats. (Ejvegård, 1996) Balans innefattar vidare att kunna se, uppfatta och lösa uppgifter genom andra perspektiv än det egna (Eriksson och Wiedersheim-Paul, 2006). Detta är något som författarna lagt vikt vid genom hela uppsatsens genomförande, exempelvis vid utformandet av intervjuguiden, tidsåtgången vid intervjuerna samt disponeringen av uppsatsen som slutprodukt i skriftlig form.

## REFERENSRAM

*Först integreras den ekonomiska frågan i ett större perspektiv genom att relatera den till miljö. Sedan kommer ett avsnitt med princip- och regelbaserad redovisning följt av kvalitativa egenskaper samt kostnad och nytta. Därefter presenteras materiella anläggningstillgångar, avsättningar, vägledning, amerikansk reglering samt svenska nationella regler.*

## MILJÖ

Miljölagstiftningen markerar den gällande miniminivån som gäller för företags miljöarbete men frågeställningen om redovisningen av framtida utgifter för nedmontering, bortforsling och återställande av plats är dock vidare än att bara röra miljörelaterade frågor. Ändock har utvecklingen inom redovisningsområdet föranlett att allt fler företag väljer att komplettera sin ekonomiska redovisning med en redogörelse för hur de ser på hållbar utveckling. Enligt Karl-Henrik Robèrt (2003) finns det olika sätt att definiera hållbarhet. Exempelvis skulle naturskador kunna ställas i relation till värdet av mänsklig produktion och med anledning av detta har det prövats att bestämma kostnaden för återställande av naturen. Detta anser Karl-Henrik Robèrt (2003) är en lämplig strävan men frågan är hur långt det är möjligt att driva återställandet av naturen vilket resulterar i en ekonomisk fråga och det kan konstateras att det är svårt att kombinera ekonomi och ekologi och försök leder till praktiska problem vilka kräver bedömningar och uppskattningar. (Robèrt, 2003) Praktiska problem med bedömningar och uppskattningar går i linje med principbaserad redovisning

## PRINCIP- ELLER REGELBASERAD REDOVISNING

Redovisningssystem kan som i det inledande kapitlet nämndes vara princip- eller regelbaserade. Skillnaden ligger i att enligt principbaserad redovisning så ligger principerna som bas för mål och riktlinjer samtidigt som detaljutformningen bestäms av praxis medan i regelbaserad redovisning ligger principerna till grund för en ansenlig mängd detaljerade regler. (Grönlund m.fl., 2005) Enligt Jan Marton (2007) finns det vidare åtminstone två olika typer av principbaserad redovisning. Den första innebär att företag använder sig utav IASBs principer och utifrån dessa ser till sin egen situation. Förutom detta sätt så finns det även vissa områden som inte är reglerade av IASB utan inom dessa måste företag själva utforma sin redovisning. Att redovisa utifrån IASBs principer ökar jämförbarheten mellan företag medan i det fallet då företagen utformar sin egen redovisning är denna jämförelse svårare då det kan uppstå skillnader i redovisningsval. (Marton, 2007)

Lars Träff och Peter Clemedtson menade som dåvarande ordförande och vice ordförande i FAR år 2005 att utvecklingen inom redovisningen går från en principbaserad redovisning mot en mer detaljstyrd redovisning. De anser att den internationella harmoniseringen av redovisningen är viktig men att IFRS som från början var principbaserad nu går mot mer detaljstyrning. Detta menar de är vad som tidigare även hänt med de amerikanska redovisningsreglerna. Träff och Clemedtson anser att redovisningen måste bygga på principer för att spelrum ska kunna ges för den professionella förmågan att bedöma. Detta är viktigt eftersom den alltid är bättre än de mest överlagda och

# Referensram

---

ingående reglerna. Slutligen menar de att uppvisandet av den rättvisande bilden måste bygga på vedertagna principer vilka tillämpas i enlighet med den professionella förmågan att bedöma. Detta för att redovisningen ska vara av värde för intressenterna. (Clemedtson, Träff, 2005)

## **KVALITATIVA EGENSKAPER**

För att finansiell information ska vara brukbar för användarna måste den besitta vissa egenskaper. Dessa är de kvalitativa egenskaperna. De fyra viktigaste kvalitativa egenskaperna är enligt IASBs föreställningsram för utformning av finansiella rapporter begriplighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet. (IASBs föreställningsram) Begriplighet eller som det också kallas förståelse innebär att redovisningen ska vara förståelig för användaren. Det förutsätts dock att användaren bestitter viss kunskap. (Marton m.fl., 2008) Relevans är enligt Smith (2006) att det ska vara möjligt att använda redovisningen för beslut. För att den ska vara användbar för beslutsfattande krävs bland annat att informationen är aktuell. Redovisningen ska även vara tillförlitlig, vilket innebär dess förmåga att återge företags ekonomiska verklighet. Redovisningen ska också vara jämförbar, dels över tiden, vilket innebär att företags ekonomiska verklighet ska redovisas på samma sätt över tid, men redovisningen ska även vara jämförbar mellan företag. Detta för att exempelvis investerare ska ha möjlighet att kunna jämföra olika företag. (Smith, 2006)

## **KOSTNAD OCH NYTTA**

Att upprätta redovisningsrapporter kostar pengar. Dock finns många som får nytta av sådan information. Detta kan exempelvis vara både den enskilde mottagaren av redovisningen som hela det ekonomiska samhället i stort. (Johansson, Johansson, Marton och Pautsch, 2006) En avvägning mellan kostnaden och nyttan av information är något som enligt IASBs föreställningsram ska utgå ifrån bedömningar och nyttan av den information som tagits fram bör överstiga kostnaden. Information från redovisning kan anses vara en aktivitet med en intäktssida och en kostnadssida. Bland intäkterna finns betydelsen av de beslut som förbättrats genom redovisningsinformationens tillgänglighet och på andra sidan finns redovisningsinformationens produktionskostnad, kostnaden för kommunikationen och användningen av informationen. (Smith, 2006)

Enligt Smith (2006) kan ett problem finnas att den kostnad eller den intäkt som uppstår vid upprättandet av redovisning kan spridas på ett ojämnt sätt mellan ett företags intressenter, där exempelvis kostnaden för bättre information får betalas av företagets kunder. Intäkten, i form av bättre beslut, kommer däremot aktieägarna till godo. (Smith, 2006)

## **MATERIELLA ANLÄGGNINGSTILLGÅNGAR**

De företag som valts ut i studien följer alla IFRS, vilket innebär att de redovisar sina materiella anläggningstillgångar enligt standarden IAS 16 Materiella anläggningstillgångar och sina avsättningar enligt standarden IAS 37 Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar.

Materiella anläggningstillgångar definieras enligt IAS 16 som "fysiska tillgångar som innehas för produktion eller distribution av varor eller tjänster, för uthyrning till andra, eller för administrativa



## Referensram

---

ändamål, och förväntas användas under mer än en period." I balansräkningen ska utgiften för en materiell anläggningstillgång, enligt IAS 16, endast redovisas om "det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången kommer att komma företaget till del", och "om tillgångens anskaffningsvärde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Initialt ska en materiell anläggningstillgång redovisas till anskaffningsvärde. (IAS 16)

Enligt standarden ska anskaffningsvärdet innehålla tillgångens inköpspris, men även andra utgifter som exempelvis krävs för att få tillgången på plats och i det tillstånd som krävs för att bruka den ska räknas med i anskaffningsvärdet. Enligt IAS 16 ska även "uppskattad utgift för nedmontering och bortforsling av tillgången och återställande av plats eller område där den finns" ingå i anskaffningsvärdet av en tillgång. Förpliktelser för dessa utgifter redovisas och värderas enligt IAS 37. (IAS 16)

### AVSÄTTNINGAR

En avsättning enligt IAS 37 är en skuld som är osäker gällande tidpunkt för förfall och beloppets storlek. Enligt standarden ska en avsättning redovisas i balansräkningen när "ett företag har en befintlig förpliktelse (legal eller informell) som en följd av en inträffad händelse, det är troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen samt en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras." För att det ska finnas en förpliktelse måste det finnas en motpart. Denna motpart behöver inte vara känd, och exempelvis kan allmänheten vara en motpart (IAS 37).

Vid redovisning av avsättningar redovisas utgiften i samma period som intäkten, vilket kan kopplas till matchningsprincipen (Smith, 2006). Matchningsprincipen innebär just att kostnader och intäkter ska matchas vilket sker genom att kostnaden för en aktivitet redovisas i den period som intäkten för den samma uppkommer. Detta för att få en rättvisande bild. Principen har kritiserats då den kan ses enbart som en resultatutredningsrapport och därmed inte kan användas för att fastställa företags finansiella ställning. Dessutom leder principen till subjektiva värderingar gällande framtida intäkter. (Falkman, 2000)

Värdering av en avsättning ska enligt IAS 37 göras "med det belopp som är den bästa uppskattningen av det som krävs för att reglera den befintliga förpliktelsen på balansdagen." En avvägning mellan relevans och tillförlitlighet uppkommer vid redovisning av avsättningar. En förpliktelse som ska regleras först längre in i framtiden är mycket osäker gällande värdering, vilket påverkar dess tillförlitlighet, men om avsättningen inte redovisas innebär det en försämring av relevansen. (Marton m fl., 2008) Varje balansdag ska en omprövning av avsättningen ske. Detta för att värdet på avsättningen ska vara aktuellt och motsvara den bästa uppskattningen. En avsättning ska även nuvärdesberäknas om verkan av när i tiden en avsättning ska regleras är betydande. På detta sätt kommer förpliktelser som ska regleras nära i framtiden att ha ett högre värde än de som har utbetalning längre fram i tiden. Den diskonteringsränta som används vid nuvärdesberäkningen ska avspegla marknadens uppskattning av pengars tidsvärde före skatt. (IAS 37)

# Referensram

---

## VÄGLEDNING

För förändringar i värdering av befintliga skulder avseende nedmontering, återställande och liknande åtgärder har IFRIC utfärdat en tolkning vilken ingår som ett komplement till IFRS och IAS i tillämpandet av full IFRS.

Tolkningen IFRIC 1 innehåller alltså vägledning i redovisningen av ändringar i värdering av redan existerande skulder gällande nedmontering, återställande och liknade åtgärder som redovisas både som del av en tillgångs anskaffningsvärde och som en avsättning. Värderingen av en avsättning kan ändras genom en förändring i de utbetalningar som uppskattats för nedmontering, återställande och liknade åtgärder, att den diskonteringsfaktor som använts vid nuvärdesberäkningen har förändrats eller att avsättningen ökar på grund av att den tidpunkt då avsättningen ska regleras kommer närmare. (IFRIC 1)

Vid en förändring av skulden som beror på ändringar i utbetalningarna eller en förändring i diskonteringsfaktorn ska denna förändring, om tillgången redovisas enligt anskaffningsvärdemetoden, läggas på eller dras ifrån tillgångens anskaffningsvärde. Är förändringen som ska dras ifrån anskaffningsvärdet större än tillgångens redovisade värde ska den del som återstår tas mot resultaträkningen. Vid förändring som läggs på anskaffningsvärdet ska reflektion göras om det finns något som tyder på att hela nya värdet på tillgången inte skulle vara återvinningsbart. Om så skulle vara fallet ska en nedskrivningsprövning göras. (IFRIC 1)

Vid redovisning av tillgång enligt omvärderingsmetoden kommer förändringar som är hänförliga till skulden för nedmontering, bortforsling och liknade åtgärder att påverka omvärderingsunderskott- och överskott som funnits för tillgången sedan tidigare. Detta innebär att förändringar som minskar skulden ska redovisas mot eget kapital, nämligen mot omvärderingsreserven, samt att den ska redovisas i resultaträkningen för den del som för tillbaka ett underskott som redan tidigare redovisats i resultaträkningen. Om en förändring ökar skulden ska denna redovisas mot omvärderingsreserven samt i resultaträkningen. Om en förändring som minskar skulden är större än det värde som tillgången hade haft om den hade redovisats enligt anskaffningsvärdemetoden ska resterande del tas mot resultaträkningen. (IFRIC 1)

För att vara säker på att tillgångens redovisade värde inte skiljer sig avsevärt från dess verkliga värde, vilket en ändring av skulden skulle kunna antyda, kan tillgångens värde behöva omprövas. Anskaffningsvärdet som reviderats för förändringar i skulden ska skrivas av under tillgångens återstående nyttjandeperiod. Efter det att en tillgång har nått slutet på sin nyttjandeperiod ska förändringar i skulden redovisas i resultaträkningen. (IFRIC 1)

Enligt IFRS 1 behöver ett företag, som för första gången tillämpar IFRS, inte tillämpa kraven i IFRIC 1 för förändringar i skulder som uppstått före övergången till IFRS. Om kraven i IFRIC 1 inte tillämpas ska skulden värderas per datumet för övergången enligt IAS 37. Det värde, som skulle ha ingått i anskaffningsvärdet vid tillfället när skulden uppstod, ska uppskattas genom diskontering till anskaffningstidpunkten och därefter ska ackumulerade avskrivningar fram till tidpunkten för övergången uppskattas. (IFRS 1)

## Referensram

---

I vissa branscher fick frågan om nedmontering uppmärksamhet före införandet av IFRS. Leontine Atkins (2004) uttalade sig som partner för KPMGs European chemicals group i november 2004 att en av frågorna som, vid övergången till IFRS, kommer att påverka kemiföretag mest är just frågan om nedmontering. Många företag i denna bransch har skyldighet att montera ned och forsla bort tillgångar eller återställa plats. Leontine Atkins skriver också att det är en utmaning för företagen i kemibranschen att identifiera det praktiska problemet med tillämpandet av IFRS och de frågor som uppkommer vid övergången.

Även i oljebranschen fick frågan uppmärksamhet och OIAC (Oil Industry Accounting Committee) har utformat rekommendationer för hur företag i oljebranschen ska redovisa. Dessa rekommendationer benämns SORP (statement of recommended practice). (Brooks, 2005) IFRS har inga branschspecifika riktlinjer och nationell praxis har utvecklats över tiden och kan i vissa fall stå i motsättning till de generella riktlinjerna för IFRS. I flera av IFRS-standarderna som är mest applicerbara på utvinningsindustrin finns omfattande luckor som gör att företag i denna bransch stod inför stora frågor i och med övergången till IFRS år 2005. (Lowe, 2004) Troligtvis kommer många utav de stora anläggningar som olje- och gasindustrin låtit uppföra någon gång även att behöva monteras ner och fraktas bort. Kostnaderna för sådana bortforslingar kan skilja sig mycket åt beroende på vad som behöver göras och för att kunna återspegla den totala kostnaden av oljan och gasen som produceras i dessa anläggningar måste en avgift tas mot resultaträkningen varje år som kolväten utvinns. (Brooks, 2005)

### AMERIKANSK REGLERING

De som i dagsläget har störst inflytande på redovisningen i världen är FASB och IASB, där FASB är normsättaren i USA. De två normsättarna har sedan 2002 arbetat med ett projekt som verkar för konvergens av FASBs regler US GAAP och IASBs regelverk IFRS. Detta för att det bland annat ska bli lättare att jämföra företag. (Marton m. fl., 2008) Enligt Schipper (2005) är vissa standarder i IFRS, som de såg ut 2005 betydligt kortare än motsvarande standarder i US GAAP. Detta anses av vissa som positivt, då US GAAP ses som för detaljerad och regelbaserad, medan IFRS ses som principbaserad, vilket då skulle vara att föredra. Dock anser Schipper att efterfrågan på vägledning för implementeringen av IFRS skulle öka efter 2005 och hon förutspådde att om IASB inte skulle tillhandahålla detaljerad implementeringsvägledning skulle revisorer och användare vända sig till exempelvis US GAAP för att få vägledning därifrån. Med anledning av detta har författarna valt att utöver IFRS även presentera amerikansk reglering i form av uttalande nr. 143 från FASB som reglerar uppsatsens valda område. Detta för att se vilket resonemang som fördes i USA, både före och efter införandet av regleringen vilket skedde tidigare än övergången till IFRS i Sverige. Dessutom tog IFRIC, för att konvergera med US GAAP, vid arbetet med IFRIC 1, det synsätt som finns i uttalande 143 Accounting for Asset Retirement Obligations i övervägande. Ändringar i uppskattat kassaflöde behandlas på liknande sätt i de båda. En skillnad mellan de två är dock att uttalande 143 inte kräver justering för kostnader för tillgången eller för avsättningen för att visa förändringar i diskonteringsräntan, som är marknadsbaserad. IAS 37 kräver att avsättningar ska motsvara den bästa rådande uppskattningen, något som ska avspegla aktuell diskonteringsränta. Så är inte fallet i US GAAP. ([www.iasplus.com](http://www.iasplus.com))

## Referensram

---

Frågan om nedmontering ledde till ett uttalande från FASB som påverkade US GAAP. US GAAP är en samling rekommendationer som ska tillämpas av alla börsbolag i USA och de grundar sig i de uttalanden som FASB har gjort. FASB är en oberoende organisation som finansieras av de amerikanska börsbolagen genom börsavgifter. De gör även tolkningar av GAAP. Ett av uttalandena från FASB handlar om redovisningen och rapporteringen för förpliktelser rörande utrangering av materiella anläggningstillgångar, uttalande nr 143. Uttalandet rör alla legala förpliktelser gällande utrangeringen av en anläggningstillgång som uppkommit vid anskaffandet, byggandet, utveckling och eller normal drift av en anläggningstillgång. ([www.fasb.org](http://www.fasb.org))

Idag ser viss praxis på förpliktelser för nedläggning som en eventalförpliktelse och tillämpar FASBs femte uttalande Accounting for Contingencies vid bestämmandet av en förpliktelse. I uttalande 143 används verkligt värde vilket inte överensstämmer med det femte uttalandet. Mätningen till verkligt värde sker som anpassning till osäkerhet gällande belopp och tid för när en förpliktelse tas. Detta skiljer sig mot uppskattningen i det femte uttalandet genom att bestämningen där baseras på graden av osäkerhet. ([www.fasb.org](http://www.fasb.org))

Eugene G. Chewning Jr. och Anita McKie skriver i en artikel i the CPA Journal 2002, före det praktiska införandet av uttalandet 143 att skyldigheten för nedläggning kommer från förpliktelsen att forsla bort själva tillgången och mildra negativ påverkan som utgjorts av användandet av tillgången. I gruvbranschen uppkommer exempelvis inte bara kostnader för att återställa själva gruvbrytningsplatsen, utan exempelvis även återställande av vägar och i investörägda samhällsnyttiga branscher innefattar kostnaderna bland annat bortforsling av anläggningar av kärnreaktorer. Chewning Jr. och McKie skriver vidare att för dessa typer av förpliktelser kan utgifterna komma att bli betydande i framtiden. (Chewning Jr. och McKie, 2002)

Efter införandet av uttalandet genomfördes en studie av Guinn, Schroeder och Sevin (2005) där följderna av införandet av uttalande 143 på finansiella rapporter i ett urval av publika bolag undersöktes. I artikeln de skrivit i the CPA Journal skriver de att uttalande 143 Accounting for Asset Retirement Obligations utfärdades i juni 2001 då FASB tyckte att praxis, på vilket sätt åtaganden förbundna med borttagandet av tillgångar med lång livslängd, inte var konsekvent. Avsikten med uttalandet som utfärdades var att det skulle vara bredare och täcka in alla åtaganden för avveckling av tillgångar. Oro över att ökade kostnader och ökning i tillgångar och förpliktelser skulle uppstå, som skulle bli så stora att de skulle komma att påverka företagets nyckeltal, såsom avkastning på totalt kapital och skuldsättningsgrad förmedlades av vissa vid utfärdandet av standarden. (Guinn, m.fl., 2005)

Resultatet av studien indikerar att mycket av den oro som fanns före införandet gällande kravet på kapitalisering av förpliktelser för nedläggning av anläggningar och bokföringen av ytterligare kostnader inte var befogad. I studien, som byggde på ett slumpmässigt urval var iakttagelserna att endast ungefär 10 % av publika bolag i USA påverkas av de upplysningskrav som standarden har och att de företag som påverkas rapporterade förhållandevis mindre förändringar i tillgångar, förpliktelser och kostnader. Dock påverkades vissa företag betydligt, både positivt och negativt, i sin redovisning och de företag som enligt undersökningen påverkades mest av uttalande 143 verkade i branscherna kolbrytning och olje- och gasindustrin. (Guinn, m.fl., 2005)

## Referensram

---

Studien visade också att det är en ungefärligt lika stor andel företag som fått en negativ respektive positiv effekt av införandet av uttalandet, vilket berodde på om företaget tidigare räknat in kostnad för nedmontering för tillgångar i anskaffningsvärdet. I studien sägs också att den indikerar att frågan om förpliktelser för nedläggning av anläggningar är komplex och att det i beräkningarna av kostnaderna ingår en mängd bedömningar och antaganden om bland annat livslängd på tillgången, diskonteringsräntor, inflationsfaktorer och även förändringar i lagar och regler samt miljö. (Guinn, Schroeder och Sevin, 2005)

### **SVENSKA NATIONELLA REGLER**

Uppsatsens valda företag följde alla före övergången till IFRS Redovisningsrådets rekommendationer och med anledning av detta har författarna valt att även se till hur dessa rekommendationer behandlade redovisningen av nedmontering, bortforsling och återställande av plats. Detta för att se om övergången till IFRS torde ha inneburit någon teoretisk skillnad för de valda företagen.

Anskaffningsvärdet för materiella anläggningstillgångar innefattar enligt Redovisningsrådets rekommendation 12 Materiella anläggningstillgångar kostnader för "nedmontering och bortforsling av tillgången och återsällande av plats eller område där tillgången varit installerad respektive uppförd till den del sådana beräknade kostnader uppfyller kriterierna för när en avsättning skall redovisas i balansräkningen". (RR 12) Detta område behandlas alltså i de svenska reglerna på liknande sätt som i IAS16.

## EMPIRI

*Kapitlet inleds med korta presentationer av valda företag. I kapitlet presenteras sedan det material som har samlats in genom undersökning av dessa företags årsredovisningar samt genom intervjuer med företagen.*

### FÖRETAGSPRESENTATION

Företagen har valts ut av författarna då de redovisar enligt IFRS och att de verkar i branscher där redovisningen av utgifter för nedmontering, bortforsling samt återställande av platsen på vilken en tillgång står bör diskuteras i företaget.

#### **Boliden**

Boliden har gruvor och smältverk i Sverige, Norge, Finland och på Irland och företaget har verksamhet inom gruvbrytning och anrikning, smältning, raffinering, återvinning samt prospektering. Metaller såsom koppar, zink, bly, silver och guld är Bolidens huvudprodukter. Företaget är noterat på OMX Nordiska Börs i Stockholm på Large Cap-listan och aktierna är också sekundärnoterade på Torontobörsen och omsättningen för företaget är 33 miljarder. ([www.boliden.com](http://www.boliden.com))

#### **LKAB**

LKAB producerar förädlade järnmalmsprodukter för tillverkning av stål. Företaget fungerar också som leverantör av mineralprodukter samt att de levererar produkter för gruvbrytning. LKAB-koncernen har bolag i 15 länder, bland annat i Sverige, Norge, Finland, Grönland, Nederländerna och Kina. LKAB-koncernen är helägd av svenska staten och de hade en omsättning 2007 på ungefär 16 miljarder kronor. ([www.lkab.com](http://www.lkab.com))

#### **Svenska Cellulosa Aktiebolaget, SCA**

SCA är ett pappersföretag samt konsumentvaruföretag som producerar och utvecklar personliga hygienprodukter, mjukpapper, förpackningar samt skogsindustriprodukter. Företaget tillverkar i ungefär 40 länder och de har försäljning i ungefär 90 länder. SCA:s aktier handlas i Stockholm, USA och London och nettoomsättningen för SCA 2007 var ungefär 106 miljarder kronor. ([www.sca.com](http://www.sca.com))

#### **Vattenfall**

Vattenfall är en el- och värmeproducent som är helägd av svenska staten. De är verksamma i hela näringskedjan för el med bland annat produktion, distribution och försäljning. Företaget har verksamhet i Sverige, Tyskland, Finland, Danmark samt Polen. Omsättningen för 2007 var ungefär 143 miljarder kronor. ([www.vattenfall.se](http://www.vattenfall.se))

## GENOMGÅNG AV ÅRSREDOVISNINGAR

Nedanstående information är den författarna har uppfattat presenteras i respektive företags årsredovisning med koppling till redovisningen av utgifter för nedmontering, bortforsling och återställande av plats.

### **Boliden**

#### *Balansräkning*

Bolidens materiella anläggningstillgångar uppgår för år 2007 till 10 269 MSEK. På skuldsidan återfinns avsättningen för företagets efterbehandlingskostnader i övriga avsättningar under långfristiga skulder och i avsättningar under kortfristiga skulder.

#### *Redovisningsprinciper*

Boliden reserverar för och kostnadsför över den totala beräknade verksamhetsperioden de beräknade efterbehandlingskostnader som förväntas uppstå i och med att en verksamhet stängs.

#### *Övriga avsättningar*

I not 17 kan läsas att avsättningarna för efterbehandlingskostnader uppgick till 591 MSEK per 2006 och 604 MSEK per 2007. Differensen mellan åren kan hänföras till tillägg till befintliga avsättningar (+30), betalningar (-30) samt en omräkningsdifferens (+13). Boliden anger även förväntade tidpunkter för utflöde av resurser när det gäller dessa 604 MSEK vilket är 50 MSEK år 2008, 55 MSEK år 2009, 100 MSEK år 2010 och 2011 samt 399 MSEK år 2012 och senare. Motsvarande information finns även för år 2006. I noten finns även angivet att avsättningar för efterbehandlingskostnader sker efter bedömning av framtida kostnader. Detta med utgångspunkt i den teknik och övriga förutsättningar som finns idag. För dessa reserverar Boliden för samt kostnadsför över den totala beräknade verksamhetsperioden. Vidare står här att Boliden eftersträvar successiv efterbehandling. Dock sker större delen av efterbehandlingsarbetet efter beslut om nedläggning. Boliden omprövar sina avsättningar för efterbehandling fortlöpande.

### **LKAB**

#### *Balansräkning*

LKABs materiella anläggningstillgångar uppgår för år 2007 till 16 702 MSEK. På skuldsidan återfinns avsättningen för företagets efterbehandlingskostnader i övriga avsättningar under långfristiga skulder.

#### *Redovisningsprinciper*

Under ägda tillgångar gällande materiella anläggningstillgångar skriver LKAB att i anskaffningsvärdet för egentillverkade anläggningstillgångar inkluderas uppskattade utgifter för nedmontering och bortforsling av tillgångarna och återställande av plats eller område där dessa finns. När LKAB har en befintlig legal eller informell förpliktelse redovisas avsättning för efterbehandlingskostnader. Detta kan exempelvis röra sig om att miljödomstolen kräver ekonomisk säkerhet för utvidgad verksamhet.

#### *Övriga avsättningar*

I not 28 kan läsas att övriga avsättningar uppgår till 521 MSEK per år 2007. Dessa återfinns bland de långfristiga skulderna. Det går även att läsa att i dessa är inräknat 411 MSEK för deformationer i

# Empiri

---

marken i Kiruna vilka skett till följd av gruvbrytningen där. Deformationerna kan komma att leda till väsentliga kostnader och investeringsutgifter för företaget och de avsätter successivt medel för detta allteftersom överenskomna avtal sluts eller informell förpliktelse uppstår. Dessutom är 108 MSEK hänförliga till de övriga avsättningarna som företaget har för efterbehandlingskostnader med anledning av domar från miljödomstolen gällande ansökan om utökning av företagets kapacitet. LKAB redovisar även ett motsvarande belopp i pågående nyanläggningar vilka sedan skrivs av på 20 år.

## **SCA**

### *Balansräkning*

SCA har per år 2007 byggnader, mark, maskiner och inventarier till ett värde av 56 447 MSEK och på skuldsidan återfinns övriga långfristiga avsättningar till ett värde av 869 MSEK och kortfristiga avsättningar till ett värde av 1 165 MSEK.

### *Redovisningsprinciper*

De kostnader som företaget bedömt behövs för att avsluta en verksamhet och återställa ett område läggs till anskaffningsvärdet till ett diskonterat nuvärde. Åtagandena redovisas även som avsättning och den värdeförändring som uppstår med anledning av tid redovisas i resultaträkningen som en räntekostnad.

## **Vattenfall**

### *Balansräkning*

Vattenfalls materiella anläggningstillgångar uppgår för år 2007 till 214 208 MSEK. På skuldsidan återfinns andra avsättningar under långfristiga skulder som uppgår till 51 614 MSEK och avsättningar under kortfristiga skulder och uppgår till 4 636 MSEK.

### *Redovisningsprinciper*

Vattenfall skriver under rubriken bedömningar och uppskattningar att företagsledning och styrelse måste göra bedömningar och uppskattningar samt antaganden vilka grundas i historiska erfarenheter tillsammans med andra faktorer. Dessa ligger sedan till grund för fastställandet av de redovisade värdena på tillgångar och skulder. När det gäller Vattenfalls kärnkraftsverksamhet i Tyskland och Sverige finns ett vid tiden för anskaffandet beräknat nuvärde för den uppskattade utgiften för nedmontering och bortforsling samt återställande av plats med i anskaffningsvärdet. Dessutom har företaget ett åtagande gällande omhändertagande och slutförvaring av radioaktivt material som är använt i anläggningarna. Även för gruvverksamheten i Tyskland tar Vattenfall med ett vid anskaffningstidpunkten beräknat nuvärde för den uppskattade utgiften för återställande av mark enligt de åtaganden som företaget har. Dessa uppskattade framtida utgifter redovisas även i form av avsättning.

### *Materiella anläggningstillgångar*

I not 21 Materiella anläggningstillgångar redovisar Vattenfall de aktiverade eller återförda framtida utgifter för exempelvis återställande. Dessa delas upp i byggnader och mark (254 MSEK) samt maskiner och andra tekniska anläggningar (2 821 MSEK).



## *Andra avsättningar*

I not 38 Andra avsättningar skriver Vattenfall relativt utförligt gällande företagets avsättningar för framtida utgifter för kärnkraft utifrån det åtagande som finns. Vidare skrivs även att företaget för avsättningar använder sig av en diskonteringsränta på 5,0 % för Sverige och 5,5 % för Tyskland. De andra avsättningarna delas upp i långfristiga och kortfristiga avsättningar samt bland annat i grupperna avsättningar för framtida utgifter för kärnkraft vilket totalt är 29 813 MSEK per år 2007 och avsättningar för framtida utgifter för gruvdrift vilket totalt är 11 975 MSEK per år 2007.

## **INTERVJUER**

Nedan presenteras det material som inhämtades vid genomförda intervjuer

### **RAGNVALD JONSSON, BOLIDEN**

Boliden är ett gruv- och smältverksföretag som främst producerar zink, koppar, bly samt guld och silver. Boliden har gruvor i Sverige och på Irland samt smältverk i Sverige, Norge och Finland. Ragnvald Jonsson arbetar som redovisnings- och skattechef i Bolidenkonglomeraten i vilken han verkat sedan 1971. Han har sedan 2000 arbetat på den post han har idag och är inblandad i upprättandet av konglomeratens bokslut.

Bland Bolidens betydande materiella anläggningstillgångar återfinns enligt Ragnvald Jonsson anrikningsverk, smältverk, tillredningar och maskiner vilka återfinns i företagets balansräkning. Alla Bolidens tillgångar återfinns dock inte i balansräkningen. Detta gäller de tillgångar som finns under jord i form av malmreserven. Denna har nämligen ingen explicit anskaffningskostnad och fram till det att Boliden har konstaterat att de lyckats få fram en kommersiell fyndighet kostnadsfritt deras prospekteringskostnader. Däremot balanseras kostnaden för tillredningarna, det vill säga det man arbetar med under jord för att utöka kapacitet för gruvdriften, för att ta fram nya malmkroppar samt för att förbereda gruvområden för framtida produktion. Dessa kostnader skrivs av under produktionstiden. Tillredningskostnaderna består alltså av arbeten för att komma åt malmen. Boliden tar inte upp utgifter för nedmontering, bortforsling och återställande av platsen på vilken en tillgång står i anskaffningsvärdet för de materiella anläggningstillgångarna utan de har istället valt att låta dessa ingå i den totala reserven för efterbehandling.

När det gäller gruvorna så menar Ragnvald Jonsson att dessa aldrig går att återställa vilket innebär att begreppet återställande av platsen på vilken en tillgång står inte är helt rättvisande. Gruvorna kan däremot efterbehandlas och det är också denna term som företaget använder sig av när de beskriver de reservationer som företaget gör för framtida och löpande efterbehandlingar. För gruvorna kan ett slut på livslängden uppskattas men denna livslängd kan med anledning av utveckling och ny teknik komma att förändras. Exempelvis har koppargruvan Aitik utanför Gällivare fått längre beräknad livslängd. Gruvan togs i drift 1968 och dess beräknade livslängd var då tio år men under tiden har livslängden förlängts och gruvan expanderar fortfarande. Detta innebär flertalet omvärderingar av reservationerna för efterbehandlingar.

Smältverken har längre livstid jämfört med gruvverksamheten. Denna är dessutom obestämd. Enligt Ragnvald Jonsson skulle en eventuell nedläggning av smältverk, liksom all annan industri med

# Empiri

---

obestämbar livslängd, generera stora efterbehandlingskostnader men på grund av den obestämda livslängden görs inga reservationer då det inte går att uppskatta när i tiden och därmed till vilken kostnad en eventuell nedläggning skulle komma att ske. Däremot görs fortlöpande reservationer för restprodukter som behöver tas om hand om under smältverkens livstid.

Kostnaden för efterbehandling av gruvverksamheten tar Boliden i takt med att malmen bryts. Boliden gör reservationer enligt de bästa bedömningar företaget kan göra med avseende på vad efterbehandlingarna kommer att kosta. Boliden efterbehandlar även successivt och cirka 200 miljoner kronor är exempelvis avsatta för efterbehandlingskostnader för åren fram till och med 2011. Ragnvald Jonsson anser att Boliden, i och med den fortlöpande efterbehandling som företaget genomför, har bra erfarenhet av att uppskatta framtida kostnader för slutlig efterbehandling. Boliden nuvärdesberäknar inte sina avsättningar för efterbehandlingsavgifterna utan baserar sina uppgifter på fortlöpande bedömningar och successiva omvärderingar. Detta beroende på när i tiden efterbehandlingar kommer att genomföras. Bolidens efterbehandlingsplaner har även en koppling till deras miljötillstånd.

I årsredovisningen har Boliden för avsikt att återspegla vad de gör gällande efterbehandlingskostnaderna vilka de har redovisat på samma sätt sedan mitten av nittioalet. Detta gör att övergången till IFRS 2004 inte direkt innebar några större förändringar i sättet att redovisa för Boliden. För företaget handlar det fortfarande om att göra den bästa bedömningen av tid och kostnad för efterbehandlingarna. För Bolidens del anser Ragnvald Jonsson inte att det tillför dem något att ta upp efterbehandlingskostnaderna på tillgångssidan eller att nuvärdesberäkna avsättningarna. Däremot menar han att de eventuellt skulle resonera annorlunda om de påbörjade ett helt nytt projekt men detta har inte skett sedan övergången till IFRS.

Ragnvald Jonsson anser att sättet att redovisa avsättningar för efterbehandlingskostnader enligt IFRS ger en rättvisande bild av företaget. Att redovisa efterbehandlingskostnader som både tillgång och skuld tycker han dock kan krångla till det för läsaren. Detta anser han då inte heller tillför redovisningen något utan han menar att IFRS i vissa fall är för teoretiskt. Ragnvald Jonsson på Boliden anser vidare att det sätt, på vilket de redovisar ger den bästa bilden av företaget och de har även diskuterat sitt sätt att redovisa med sina revisioner. Detta för att leva upp till de regelkrav som finns.

## **MAGNUS FORSBERG, LKAB**

Magnus Forsberg är koncernredovisningschef för LKAB vilket han har varit i drygt ett år. Han arbetar med upprättandet av riktlinjer för företagets redovisning, har kontakt med företagets revisorer och ekonomidirektör samt arbetar med framtagande av årsredovisning och andra finansiella rapporter. Magnus Forsberg har vidare arbetat i tolv år med redovisningsfrågor varav sedan 2002 på LKAB där han bland annat arbetat som controller.

LKAB är ett bolag med stor andel materiella anläggningstillgångar. De har per den 31 mars 2008 en balansomslutning på 32 miljarder varav 17 miljarder är materiella anläggningstillgångar. De mest betydande materiella anläggningstillgångarna är företagets pelletsverk, men de har även hamnar med byggnader och maskiner. Företagets mineralreserver aktiveras inte i balansräkningen. LKAB följer ägarens direktiv och redovisar enligt IFRS. LKAB tillämpar IAS 16, IAS 36 och IAS 37 samt IFRIC 1

# Empiri

---

vid redovisningen av materiella anläggningstillgångar, avsättningar och vidare nedmontering av tillgång, bortforsling av tillgång och återställande av platsen på vilken en tillgång står. Det finns ingen specifik IAS eller IFRS gällande detta område. Vid prospektering efter och utvärdering av mineraltillgångar finns däremot vägledning att finna i IFRS 6.

LKAB redovisar avsättning för nedmontering, bortforsling och återställande av platsen på vilken en tillgång står när kriterierna i punkt 14 i IAS 37 är uppfyllda. Dessa kriterier är att en avsättning ska redovisas i balansräkningen när ett företag har en befintlig förpliktelse som en följd av en inträffad händelse, det är troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen samt en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras. I de fall som avsättningar gjorts för nedmontering, bortforsling och återställande av platsen på vilken en tillgång står tas även utgiften med i anskaffningsvärdet. Avskrivningstid för dessa är 20 år. Det förs diskussioner vid respektive investering, beroende på bland annat vilken påverkan som görs på miljön, om huruvida utgifter ska aktiveras eller inte. Till de avsättningar som berör nedmontering, bortforsling och återställande av platsen på vilken en tillgång står hör per 2007 411 Mkr för deformationer i marken i Kiruna. Därutöver finns även avsättningar för efterbehandlingskostnader enligt domar från miljödomstolen.

Vilka faktorer som påverkar hur utgiften ska uppskattas beror på varje enskilt fall av investering i materiella anläggningstillgångar. Det finns alltså inget generellt tillvägagångssätt. Vid uppskattningen förs diskussioner med projektledningen och avdelningen för yttre miljö. Dessutom tas ibland in externa konsulter för att undersöka kostnader för återställning. LKAB nuvärdesberäknar inte sina avsättningar då de anser att den effekt av när i tiden betalning kommer att ske inte är väsentlig. Detta i enlighet med punkt 45 i IAS 37. LKABs alla avsättningar har projektnummer och med jämna mellanrum går dessa igenom av investeringscontroller och projektledning för att se om värdet står sig. I annat fall måste justering göras vilka bokas upp löpande under året. LKAB försöker vara tydliga vad gäller de uppgifter som de lämnar i sin årsredovisning. Rörande avsättningarna skriver de exempelvis hur stor den utestående skulden är. Vidare diskuterar LKAB sina redovisningsval som de gör inom området för nedmontering, bortforsling och återställande av plats med sina revisorer.

Före införandet av IFRS förde LKAB samma resonemang som idag gällande nedmontering av tillgång, bortforsling av tillgång och återställande av platsen på vilken en tillgång står. Detta gjorde att övergången inte direkt skapade några problem. Historiskt sett har dock denna typ av redovisning vilken innebär att avsättningar görs och utgift läggs till anskaffningsvärdet inte använts. Diskussioner kring detta har ändå förts då den bransch som LKAB verkar inom har varit uppmärksam inom detta område. Det har då gällt vilka åtaganden, skyldigheter och ansvarsförbindelser som LKAB har. Vid övergången till IFRS gjordes en genomgång av de tillgångar som anskaffades före övergången till IFRS. Företaget identifierade då inga tillgångar för vilka framtida utgifter för nedmontering, bortforsling och återställande av plats behövde eller praktiskt kunde redovisas eller uppskattas.

Magnus Forsberg anser att sättet att redovisa enligt IFRS gällande nedmontering och bortforsling är teoretiskt riktigt. Aktieägare vill veta vilka åtaganden som företaget har för att bedöma huruvida utgifterna är rimliga. Däremot anser han att det kan vara praktiskt svårt att tillämpa och göra

# Empiri

---

bedömningar enligt vissa standarder. Slutligen tycker Magnus Forsberg att det teoretiskt sett ger en rättvisande bild att följa IFRS.

## **PER MIKAELSSON OCH AMANDA BAGGE, SCA**

SCA är uppdelat i fyra verksamhetsområden vilka är Personliga hygienprodukter, Mjukpapper, Förpackningar och Skogsindustriprodukter och dess huvudmarknad är Europa med starka positioner även i Nordamerika, Latinamerika och Stillahavsasien. Företaget är verksamt inom alla led av förädlingskedjan, från plantering till förädlad slutprodukt. SCA verkar i en kapitalintensiv bransch och har totala tillgångar på närmare 150 miljarder. En tredjedel av detta är byggnader, mark, maskiner och inventarier.

Per Mikaelsson och Amanda Bagge arbetar båda som Group Accountants på SCA sedan två år tillbaka. Amanda Bagge har även tidigare arbetat inom SCAs affärsgrupp Forest products. På koncernstaben Finance arbetar cirka 15 personer men enbart fyra personer arbetar specifikt med koncernredovisningen. En stor del av uppföljningen av och efterlevnaden av SCAs redovisningsprinciper sker ute i SCAs sex olika affärsgrupper. De olika affärsgrupperna har egna huvudkontor och koncernens huvudkontor i Stockholm ger ut detaljerade instruktioner och riktlinjer för SCAs redovisningsprinciper samt följer upp att dessa efterlevs. På koncernredovisningsavdelningen hjälps medarbetarna åt med de frågor som uppkommer men vissa medarbetare är mer specialiserade på specifika områden. SCA har även en specialist på IFRS-frågor som pendlar mellan München där företaget även är verksamt och Stockholm och arbetar med IFRS-frågor inom SCA. Denne konsulteras i speciella frågor rörande IFRS.

Vid redovisningen av materiella anläggningstillgångar, avsättningar samt nedmontering, bortforsling av tillgång och återställande av platsen på vilken en tillgång står följer SCA IAS 16 och IAS 37 samt IFRIC 1. Vid alla investeringar som görs tar företaget ställning till om det finns ett behov av att lägga de framtida utgifterna för nedmontering, bortforsling, och återställande på platsen på vilken en tillgång står till anskaffningsvärdet och göra avsättningar för dessa. Det uppstår här en skillnad beroende på om SCA hyr eller äger marken där de verkar. Hyr SCA mark får de se till vad som krävs i enlighet med hyreskontraktet men äger de däremot marken och det är obestämt hur länge tillgången ska användas blir det oftast svårare att ta ställning hur de ska redovisa i och med att de driver verksamheten långsiktigt. Det sker individuella prövningar vid varje tillgångs anskaffande.

Vid anskaffandet av en tillgång tar SCA hänsyn till exempelvis kostnaden för att riva en tillgång och ta bort den samt återställandet av marken. Det sker en omfattande bedömning gällande uppskattningen av den framtida utgiften för nedmontering, bortforsling och återställande av platsen på vilken en tillgång står. På huvudkontoret arbetar de dock inte direkt med dessa frågor utan det arbetet sker lokalt ute i organisationen, men koncernredovisningsavdelningen instruerar hur redovisningen där ska ske. SCA nuvärdesberäknar sina avsättningar och använder sig då av företagets WACC som diskonteringsränta vilken skiljer sig åt mellan de olika länderna i vilka företaget är verksamt i. Omvärdering av avsättningar görs till stor del lokalt i dotterbolagen och på affärsgruppsnivå och inte på koncernredovisningsavdelningen. Detta sker vid varje bokslut om information indikerar att omprövning behöver göras. SCA har en nära dialog med sina revisorer och ibland sker omprövningarna i samråd med dessa.

# Empiri

---

Framtida utgifter för nedmontering, bortforsling och återställande av plats har hittills inte haft någon materiell betydelse för SCA och därför är de upplysningar som koncernen lämnar i detta avseende begränsade. SCAs ambition är att presentera redovisning av hög kvalitet i sina finansiella rapporter. Inventering av koncernens reserver avseende framtida utgifter för nedmontering, bortforsling och återställande av plats sker årligen och genom sitt koncernrapporteringsystem följer SCA hur dotterbolagen redovisar i boksluten.

I samband med övergången till IFRS skickade SCA ut ett frågeformulär utformat i samråd med företagets IFRS-specialist till affärsgrupperna. Detta för att se vilka tillgångar som fanns i företaget och vilka avsättningar som borde göras samt vilka framtida utgifter som borde aktiveras för dessa. SCAs undersökning resulterade i att man inte kunde se något materiellt reserveringsbehov för framtida utgifter för nedmontering, bortforsling och återställande av plats. Detta främst för att de äger marken och bedriver långsiktig verksamhet. Värdena för de framtida utgifterna för nedmontering, bortforsling och återställande blir då svåra att uppskatta. Före övergången till IFRS lämnades inte mycket information angående området i tidigare års årsredovisningar. Per Mikaelsson har intrycket av att ämnet kom mer på agendan och att större fokus lades på tillgångar vid övergången.

Området gällande nedmontering, bortforsling och återställande av plats har hittills inte diskuterats med revisorerna på koncernnivå då frågan inte är av tillräckligt stor materialitet. Vid behov har dessa diskussioner skett lokalt. På koncernredovisningsnivå diskuteras mer principerna för hur saker bör och ska vara. Dessutom går SCAs tillgångar att säljas i befintligt skick vilket gör att frågan om nedmontering i sådana fall övergår till den nye ägaren. De anser slutligen att sättet att redovisa enligt IFRS gällande nedmontering och bortforsling leder till en rättvisande bild men att det praktiskt inte är så lätt. De menar att IASB har utarbetat genomtänkta och bra regler. Dock är det svårt att på koncernnivå ta ställning till hur de framtida utgifterna för nedmontering, bortforsling och återställande av plats uppskattas då avdelningen för koncernredovisning är långt från tillgångarna. Mycket ansvar ligger således ute i verksamheten.

## **YVONNE PETTERSSON, VATTENFALL**

Yvonne Pettersson arbetar som controller på avdelningen för koncernekonomin med inriktning på IFRS-frågor för koncernen Vattenfall. Hon har haft denna position i 5 år vilket innebär att hon var med vid införandet, och arbetade aktivt med implementeringen, av IFRS i koncernen. På Vattenfall har Yvonne Pettersson arbetat i 18 år. Hon har bland annat varit ekonomichef för dotterbolag.

Betydande materiella anläggningstillgångar är för Vattenfall produktions- och distributionsanläggningar. Till produktionsanläggningarna hör kärnkraft, värmekraft, vattenkraft samt vindkraft. Till distributionsanläggningarna hör nätanläggningar på olika spänningsnivåer. De redovisningsprinciper som Vattenfall använder i sin koncernredovisning är för detta område IAS 16 Materiella anläggningstillgångar, IAS 37 Avsättningar och IFRIC 1 Förändringar i befintliga skulder avseende nedmontering, återställande och liknande åtgärder. Vattenfall har en gemensam handbok, en redovisningsmanual, för alla länder vilken uppdateras löpande. Vattenfalls bolag kan i denna finna stöd för sin rapportering till koncernen.

# Empiri

---

Vattenfall redovisar, vid anskaffande av tillgång, utgiften för nedmontering, bortforsling och återställande av platsen på vilken en tillgång står när de har ett åtagande. Vad gäller kärnkraften i Sverige och Tyskland har de ett åtagande att ta ned byggnader och ta hand om avfall för förvaring och slutförvaring. För gruvverksamheten handlar åtagandet om att återställa marken. Vattenfall redovisar både en uppskattad utgift som läggs till anskaffningsvärdet och en avsättning. Detta görs dock inte vid distributionsanläggningar eller vid vattenkraft då dessa beräknas ha en livslängd där det i princip inte kan ses ett slut. Vid kärnkraftsverksamheten i Sverige görs dessutom fortlöpande inbetalningar till kärnavfallsfonden, från vilken man även tar medel i anspråk. I Tyskland finns inte något motsvarande kärnavfallsfonden. Kärnavfallsfonden är en statlig fond som finns för att garantera att det finns tillräckliga medel för betalningen av de framtida kostnaderna för avfallshanteringen.

Den uppskattning av utgiften som Vattenfall gör vid anskaffandet av en tillgång är en teknisk beräkning som sker genom simuleringsmodeller. Bedömningen av utgiften läggs till anskaffningsvärdet. Utgiften nuvärdesberäknas med en nominell diskonteringsränta och redovisas som avsättning. Diskonteringsräntan som används vid nuvärdesberäkningen är för närvarande 5 % i Sverige och 5,5 % i Tyskland. Orsaken till de olika diskonteringsräntorna i de olika länderna ligger främst i skillnader i ländernas räntelägen. Vattenfall omprövar avsättningarna på balansdagen. De tar då hänsyn till att de till exempel nyttjat pengar för forskning ur kärnavfallsfonden, vilket gör att den del som är till för forskning i avsättningen minskar. Priserna på marknaden kan också ha ändrats vilket kan påverka avsättningen. Förändrad diskonteringsfaktor påverkar också avsättningens storlek. Dessutom har tidpunkten för utbetalning kommit ett år närmare vilket ökar avsättningen. Kring de upplysningar som Vattenfall lämnar i sin årsredovisning resonerar de att de förutom de upplysningar som krävs enligt IFRS även ska lämna ytterligare upplysningar om stora och viktiga händelser. Detta för att underlätta för läsaren.

Vid övergången till IFRS kom sättet att redovisa utgifter för nedmontering, bortforsling och återställande av platsen på vilken en tillgång står att förändras. För kärnkraftverk i Sverige gjorde Vattenfall före övergången ingen uppskattning av den framtida utgiften. Praxis i kraftbolagsbranschen var nämligen att inte uppskatta utgiften i anskaffningsvärdet eller göra avsättningar, inte heller att redovisa värdet i kärnavfallsfonden. Istället gjordes för Vattenfalls svenska kärnkraftsverk: Forsmark och Ringhals endast inbetalningar till kärnavfallsfonden vilka kostnadsfördes. I Tyskland däremot gjordes för kärnkraftverken avsättningar, och motsvarande summa las till anskaffningsvärdet. Detta redan före övergången till IFRS. För gruvdriften i Tyskland gjordes före införandet av IFRS endast avsättningar. Ingen uppskattning av utgiften lades till anskaffningsvärdet.

Vattenfall valde vid övergången till IFRS att tillämpa undantaget från IFRIC 1 i IFRS 1 gällande det förenklade sättet för ändringar i existerande avsättningar för nedmontering och återställande. För redan anskaffade tillgångar utgick Vattenfall från läget vid övergången, och tittade på hur stor avsättningen skulle vara vid denna tidpunkt, varpå de sedan flyttade nuvärdet bakåt i tiden. På så vis fick de anskaffningsvärdet vid anskaffningstillfället. Därefter räknades ackumulerade avskrivningar fram till tidpunkten för införandet av IFRS och diskonteringseffekten medförde att avsättningarna ökade då tidpunkten för utbetalningen kom närmre. Dessutom bokades även vid tidpunkten för

## Empiri

---

införandet av IFRS Vattenfalls del av kärnavfallsfonden in som en tillgång till det bokförda värdet den då hade hos kärnavfallsfonden. Skillnaden mellan det bokförda värdet hos kärnavfallsfonden och det av Vattenfall uppskattade värdet bokades mot eget kapital. De avsättningar som företaget gör är en bästa uppskattning av den framtida utgiften, medan däremot inbetalningen till fonden sker i form av en produktionsbaserad avgift. Vattenfall har en ständig dialog med sina revisorer och redovisningen gällande nedmontering, bortforsling och återställande av plats diskuterades speciellt mycket och ingående med revisorerna i samband med införandet av IFRS.

Enligt Yvonne Petterson är den främsta fördelen med IFRS att alla gör lika, vilket gör att jämförbarheten mellan företag ökar. Det blir också tydligare för läsaren då denne kan se de avsättningar som gjorts. Yvonne Pettersson anser vidare att det är bra att utgiften tas med i anskaffningsvärdet. I annat fall skulle det bli en orimligt stor resultatpåverkan (kostnad) det år som avsättningen bokas.

## ANALYS

*I kapitlet genomförs en analys av uppsatsens empiri tillsammans med referensramen.*

### INFORMATION I ÅRSREDOVISNINGARNA

Under redovisningsprinciper skriver Boliden kortfattat gällande efterbehandlingskostnader i den första noten redovisningsprinciper. Författarna anser att det är bra att denna information kommer så pass tidigt bland noterna som den gör men att den kunde ha varit något utförligare. Däremot förklarar Boliden utförligare när det gäller efterbehandlingskostnaderna under noten övriga avsättningar. LKAB, SCA och Vattenfall beskriver i sina årsredovisningar hur de gör, nämligen att de tar med framtida utgifter för nedmontering, bortforsling och återställande av plats i anskaffningsvärdet för tillgångar och gör avsättningar. Författarna skulle gärna i vissa hänseenden se mer information om hur uppskattningarna gått till. Detta för att som läsare av årsredovisningarna kunna bedöma de uppskattningar som gjorts. Det skulle även öka relevansen. Vattenfall beskriver under en egen rubrik bedömningar, uppskattningar och antaganden vilket verkar bra men detta är enligt författarna inte så informativt som rubriken ger sken av.

Hos Boliden, LKAB och SCA saknar författarna till vilken del den framtida kostnaden för nedmontering, bortforsling och återställande återfinns under noten övriga avsättningar. Författarna skulle önska att de skulle dela upp posten i kategorier för att se vad de olika avsättningarna är hänförliga till. Detta dels för att se vilka avsättningar som är hänförliga till uppsatsens valda område men även inom detta område vore ytterligare avgränsningar önskvärda. Vattenfall redovisar den framtida utgiften, förutom i noten andra avsättningar, även i noten materiella anläggningstillgångar och på båda ställena uppdelat i kategorier. Detta tycker författarna är ett bra sätt att tydliggöra vilka belopp som företaget valt att lägga till anskaffningsvärdena respektive avsättning.

Flera av de företag som författarna studerat ger som författarna kan urskilja begränsad information gällande redovisningen av de framtida utgifterna för bortforsling, nedmontering och återställande av plats. Generellt önskar författarna att mer information presenterades angående detta område.

### MATERIELLA ANLÄGGNINGSTILLGÅNGAR

De företag som författarna studerat har olika typer av betydande materiella anläggningstillgångar. Detta kan bland annat förklaras av att företagen verkar i olika branscher. Trots att företagen verkar inom olika branscher så anser författarna att de alla bör ha anledning att fundera över frågor rörande nedmontering, bortforsling samt återställande av plats. Vattenfall har som betydande materiella anläggningar produktions- och distributionsanläggningar. Till produktionsanläggningarna hör kärnkraft, värmekraft, vattenkraft samt vindkraft och till distributionsanläggningarna hör nätanläggningar.



# Analys

---

Boliden har anriktningsverk, smältverk, tillredningar och maskiner. Malmreserven återfinns dock inte bland företagets materiella anläggningstillgångar utan istället balanseras tillredningarna, alltså det som används för att komma åt malmen. LKAB har pelletsverk samt hamnar med byggnader och maskiner som sina mest betydande materiella anläggningstillgångar. Inte heller LKABs mineralreserv aktiveras i företagets balansräkning.

Att det faktiskt är tillredningarna och inte reserverna som balanseras skulle stämma överens med det som Chewning Jr. och McKie (2002) skriver angående uttalande 143 från FASB i artikeln Accounting for Asset Retirement Obligations, det vill säga att det i gruvbranschen inte bara ska återställas själva gruvbrytningsplatsen utan exempelvis även att vägar ska återställas. Detta skulle också kunna appliceras på Vattenfall då det i artikeln står att det för investmentägda samhällsnyttiga branscher även ingår kostnader för bland annat bortforsling av anläggningar av kärnreaktorer. (Chewning Jr. och McKie, 2002) Vattenfall har i Sverige och Tyskland att för kärnkraft ta ner byggnader och ta hand om avfall för förvaring.

## REDOVISNINGSPRINCIPER OCH REKOMMENDATIONER

Alla företag som författarna studerat följer IFRS och tillämpar således IAS 16 Materiella anläggningstillgångar och IAS 37 Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar samt IFRIC 1 Förändringar i befintliga skulder avseende nedmontering, återställande och liknande åtgärder men även vissa andra standarder kommer i fråga gällande detta område. Vid arbetet med framtagandet av IFRIC 1 så tog IFRIC i åtanke det synsätt som finns i FASBs uttalande 143. Detta för att försöka konvergera med US GAAP ([www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)).

Ragnvald Jonsson på Boliden anser att begreppet återställande som är uttryckt i IFRS inte kan anses helt rättvisande för gruvor då det enligt honom inte går att återställa en gruva till fullo. Gruvorna efterbehandlas istället vilket är det begrepp som företaget använder. Detta begrepp återfinns även i LKABs årsredovisning. Att inte allt är möjligt att återställa går i linje med den fråga Robert (2003) ställer om hur långt det är möjligt att återställa naturen.

## FALL DÅ FRAMTIDA UTGIFT REDOVISAS

Boliden gör reservationer både för löpande men även för framtida efterbehandlingar. Dessa kan komma att förändras beroende på tillkommande uppgifter såsom teknik och användningstid. För de tillgångar som har obestämd livstid redovisas inte någon framtida utgift i anskaffningsvärdet och ingen avsättning görs. För övriga tillgångar görs enbart avsättningar. LKAB gör avsättningar när kriterierna för en avsättning är uppfyllda och då tas den framtida utgiften även med i anskaffningsvärdet. SCA gör vid varje anskaffningstillfälle ett avvägande om huruvida det finns ett behov av att lägga den framtida utgiften till anskaffningsvärdet och göra avsättningar. Det föreligger en skillnad beroende på om företaget hyr eller äger marken på vilken de verkar och om tillgångens användningstid är obestämd.

Vattenfall ser till huruvida de har ett åtagande och gör vid sådana fall en avsättning och lägger till utgiften i anskaffningsvärdet. Detta gäller inte vid tillgångar med obestämd livslängd. Flera av

# Analys

---

företagen som studerats har tillgångar med obestämd livslängd för vilka de då inte tar med den framtida utgiften i anskaffningsvärdet eller gör avsättning. Detta troligtvis då det inte går att göra en tillförlitlig uppskattning enligt IAS 37. Det faktum att den framtida utgiften för nedmontering, bortforsling och återställande av plats inte tas med i anskaffningsvärdet eller görs avsättning för försämrar redovisningens relevans.

Det är intressant att se att Boliden trots att de väljer att göra avsättningar i enlighet med IAS 37 inte väljer att ta med den framtida utgiften i anskaffningsvärdet. Den utgift som ska läggas till anskaffningsvärdet ska värderas i enlighet med IAS 37 och är således redan uppskattad. Ragnvald Jonsson påpekar dock att vid påbörjan av ett nytt projekt så skulle Boliden eventuellt resonera på ett annat sätt. Dock har inget nytt projekt påbörjats sedan övergången till IFRS.

## UPPSKATTNING AV FRAMTIDA UTGIFT

Det förekommer inte något generellt tillvägagångssätt gällande hur företagen uppskattar den framtida utgiften för nedmontering, bortforsling och återställande av plats vilket kan kopplas till att IFRS är principbaserade och därmed inte är detaljstyrda. Boliden gör vad de anser är de bästa möjliga bedömningarna och de gör även successiva efterbehandlingar vilket gör att de anser att de har god erfarenhet av att göra uppskattningar för slutlig efterbehandling. Detta skulle kunna tyda på en bra tillförlitlighet då de har erfarenhet av vad efterbehandlingskostnaderna skulle kunna bli. Träff och Clemetson (2005) menar att för att det ska finnas spelrum för professionella bedömningar måste principer ligga till grund för redovisningen.

Guinn, Schroeder och Sevin (2005) har i sin studie gällande följderna av införandet av FASBs uttalande 143 sett indikationer på att i de framtida utgifterna för nedläggning ingår bedömningar om bland annat tillgångens livslängd. Detta är något som kan kopplas samman med det faktum att exempelvis livslängden på Bolidens gruvor av olika skäl kan ändras med tiden vilket gör att utgiften för efterbehandlingen kan komma att behöva omprövas. LKAB för diskussioner om huruvida en framtida utgift ska aktiveras eller inte vid varje tillfälle för investering där det i bedömningen bland annat tas med vilken påverkan på miljön som kommer att göras. Även detta stämmer överens med resultatet av den studie som Guinn, Schroeder och Sevin (2005) genomfört där det indikeras att det i kostnadsberäkningen ingår bedömningar av bland annat miljö. Hos SCA sker en omfattande bedömning gällande uppskattningen av den framtida utgiften. Även Vattenfall gör bedömningar. Detta sker genom simuleringsmodeller.

LKAB tar i vissa fall in externa konsulter som hjälp vid bestämmandet av återställningskostnader vilket skulle kunna tyda på att de har bra tillförlitlighet i dessa bedömningar, men det kanske skulle öka tillförlitligheten ytterligare om detta skedde vid varje anskaffande av tillgång. På Vattenfall finns en redovisningsmanual som gäller för alla företag inom koncernen. I denna kan de söka vägledning och på detta sätt borde tillförlitligheten kunna öka genom att alla bolagen inom koncernen kommer att redovisa efter samma principer. Även SCA ger ut detaljerade instruktioner och riktlinjer till bolagen inom koncernen vilkas användning följs upp.

# Analys

---

Magnus Forsberg på LKAB menar att det inte finns någon specifik standard med reglering för detta område i IFRS vilket stämmer väl överens med vad Lowes (2004) menar i sin artikel om utvinningsindustrin där hon skriver att det inte finns några branschspecifika riktlinjer i IFRS. Detta gör att det återigen är bedömningar som ligger till grund för företagens uppskattningar vilket beror på att IFRS är principbaserat och inte regelbaserat. Detta skulle kunna innebära att jämförbarheten mellan företag därmed blir sämre men att bilden av det specifika företags ekonomiska verklighet blir bättre.

## NUVÄRDESBERÄKNING

I enlighet med IAS 37 ska en avsättning nuvärdesberäknas om verkan av när i tiden en avsättning ska regleras är betydande. Boliden och LKAB nuvärdesberäknar inte sina avsättningar. Detta gör dock SCA och Vattenfall. Anledningen till att inte Boliden gör detta är att de gör fortlöpande bedömningar och successiva omvärderingar och LKAB gör det inte då de anser att den effekt av när i tiden betalningen kommer att ske inte är väsentlig. Detta innebär att det återigen från företagets sida måste göras uppskattningar om denna verkan är betydande och detta är i mångt och mycket vad principbaserad redovisning handlar om.

## OMPRÖVNING

LKAB går igenom sina avsättningar med jämna intervall för att se huruvida omvärdering behöver ske. SCA gör varje bokslut en omprövning och omvärderar vid behov. Ibland sker omprövning i samråd med företagets revisorer. Även Vattenfall omprövar sina avsättningar vid balansdagen. Då tar de bland annat hänsyn till kärnavfallsfonden vilket kan leda till att forskningsdelen i avsättningen minskar. De tar även i enlighet med IFRIC 1 hänsyn till eventuell förändring i priserna på marknaden, eventuell förändring av diskonteringsfaktorn samt avståndet till tiden för utbetalning. Detta tyder på att alla de studerade företagen redovisar i enlighet med gällande regler och i enlighet med IAS 37 försöker företagen hålla uppskattningen aktuell och så bra de kan. Att redovisningen är aktuell är viktigt för redovisningens relevans.

## RESONEMANG KRING UPPGIFTER I ÅRSREDOVISNING

Respondenterna för de fyra företagen som ingår i studien säger att företagen lämnar de uppgifter de anser krävs enligt IFRS och försöker då vara tydliga och ge en bra bild av hur företagen gör med avseende på hur de redovisar i denna fråga. SCA lämnar begränsade uppgifter då frågan om framtida utgifter för nedmontering, bortforsling och återställande av plats inte har varit av så stor vikt för företaget. Detta kan ha att göra med den avvägning mellan kostnad och nytta som måste göras vid framtagande av finansiella rapporter. Nyttan för användarna måste överstiga kostnaden för att ta fram denna information. Företagen vill antagligen spegla det som är av relevans för användaren av de finansiella rapporterna och därmed får detta område mer eller mindre vikt i de olika företagens redovisning.

## **FÖRE ÖVERGÅNGEN TILL IFRS**

Frågan om nedmontering, bortforsling och återställande av plats var enligt Magnus Forsberg på LKAB aktuell redan före övergången till IFRS för LKAB i och med den bransch i vilken de verkar. Författarna anser att detta också torde gälla Boliden och de redovisade redan innan övergången till IFRS på samma sätt som de gör idag. LKAB förde samma resonemang som de gör idag men de gjorde dock inga avsättningar eller tog med den framtida utgiften i anskaffningsvärdet före övergången till IFRS. Per Mikaelsson på SCA har fått intrycket att ämnet fick större fokus i och med övergången till IFRS men han säger också att SCA inte lämnade så mycket information om området i årsredovisningarna före införandet av IFRS. Före övergången till IFRS gjorde Vattenfall ingen uppskattning av den framtida utgiften för kärnkraftverken i Sverige då detta var praxis i kraftbolagsbranschen utan endast inbetalningar till kärnavfallsfonden gjordes. I Tyskland gjordes detta däremot vilket resulterade i att den framtida utgiften lades till anskaffningsvärdet och gjordes avsättning för. När det gäller gruvdriften i Tyskland gjordes dock endast avsättningar. Detta ändrades vid övergången till IFRS och nu läggs den framtida utgiften till anskaffningsvärdet och det görs en avsättning för densamma för både kärnkraften och gruvdriften.

Då samtliga företag som deltar i studien följde Redovisningsrådets rekommendationer före införandet av IFRS så anser författarna att företagen borde ha redovisat på liknande som de idag ska göra i enlighet med IFRS. Detta då dessa två regelverk i detta hänseende liknar varandra. Införandet av IFRS fick dock företag att gå igenom sin redovisning grundligt och troligt är att detta är ett område som uppmärksammades vilket fick företag att ändra sitt sätt att redovisa.

## **REDAN ANSKAFFADE OCH BEFINTLIGA TILLGÅNGAR VID ÖVERGÅNGEN TILL IFRS**

LKAB gjorde en genomgång av sina redan anskaffade och befintliga tillgångar vid övergången till IFRS och kom då fram till att det inte fanns några tillgångar där de behövde redovisa eller praktiskt kunde uppskatta den framtida kostnaden för nedmontering, bortforsling och återställande av plats. Inte heller SCA fann efter sin genomgång något behov av detta. Detta främst då de äger marken på vilken de verkar och bedriver långsiktig verksamhet vilket gör att värdena för de framtida utgifterna blir svåra att uppskatta. Vid övergången till IFRS tillämpade Vattenfall undantagsreglerna från IFRIC 1 i IFRS 1. Att företagen vid övergången gjorde så noggrann genomgång av anläggningstillgångarna kan även det tyda på att företagen såg övergången som ett skäl att se över redovisningen gällande denna fråga.

Vissa företag ansåg att de inte praktiskt kunde uppskatta utgiften för nedmontering, bortforsling och återställande av plats för redan anskaffade tillgångar vilket tyder på att detta skulle vara ett fall där kostnaden med att uppskatta detta värde skulle överstiga nyttan för intressenterna. Vattenfall däremot utgick från läget vid övergången för att se hur stor avsättningen skulle vara och flyttade därefter nuvärdet bakåt till tiden för anskaffandet. Sedan räknades ackumulerade avskrivningar till tiden för IFRS-införandet. På detta sätt kunde de lägga den framtida utgiften för nedmontering till anskaffningsvärdet och göra en avsättning. Vattenfall har vissa speciella utgifter för nedmontering med anledning av deras kärnkraftsverksamhet. Bland annat görs fortlöpande in- och utbetalningar till och från kärnavfallsfonden. Denna fond fick även bokas in som en tillgång vid övergången till

IFRS. Vid omprövningar av avsättningar måste Vattenfall ta hänsyn till om de har nyttjat medel för forskning ur fonden. Verksamheten gör att Vattenfalls redovisning innehåller vissa delar som inte finns för övriga studerade företag.

## **FÖRETAGENS DISKUSSIONER MED REVISORER**

Alla de fyra företagen diskuterar sina redovisningsval inom redovisningsområdet gällande nedmontering, bortforsling och återställande av plats med sina revisorer. SCA gör dock inte detta på koncernredovisningsnivå utan vid behov sker detta lokalt. Vattenfall diskuterade just dessa frågor väldigt mycket och ingående med sina revisorer i samband med införandet av IFRS. Detta tyder på att området kräver att företagen gör egna uppskattningar och att det kan vara intressant att diskutera dessa med revisorerna.

## **ATT REDOVISA ENLIGT IFRS**

Frågan om redovisning gällande nedmontering, bortforsling och återställande av plats enligt amerikanska regler kan enligt Guinn, Schroeder och Sevin (2005) anses vara komplex och de anser vidare att det är många bedömningar och antaganden som måste göras exempelvis gällande tillgångens livslängd, diskonteringsränta, förändringar i lagar och regler samt miljö. Respondenterna tycker att sättet att redovisa enligt IFRS gällande nedmontering, bortforsling och återställande av plats är bra och att det ger en rättvisande bild, men flertalet respondenter uttrycker att det kan vara svårt rent praktiskt. Detta kan enligt författarna bero på att det inte finns speciellt mycket konkret vägledning i IFRS utan att företagen tvingas göra egna bedömningar och uppskattningar vilket kan innebära svårigheter, något som skulle kunna kopplas till Schipper (2005) som anser att vissa standarder i IFRS är mindre detaljerade än exempelvis US GAAP. Detta kan vara en förklaring till att respondenterna anser att det är praktiskt svårt att redovisa denna fråga enligt IFRS.

## SLUTSATS

*Slutsatsen syftar till att ge svar på den frågeställning som presenterades i uppsatsens inledande kapitel. Därefter följer förslag till fortsatta studier.*

Syftet med uppsatsen är att kartlägga hur svenska företag förhåller sig till materiella anläggningstillgångar och avsättningar rörande nedmontering, återställande och liknande åtgärder samt hur de genom detta följer gällande regler och lagar. För att ge en bild av detta genomfördes kvalitativa intervjuer med respondenter på företag som författarna ansåg är av sådan art att de torde uppskatta en framtida utgift för nedmontering, bortforsling och återställande av plats. Dessutom gicks även de valda företagens årsredovisningar igenom. Intervjuerna och genomgången av årsredovisningarna skedde för att se om och i vilka fall utgift för nedmontering, återställande och liknande åtgärder räknas in i anskaffningsvärdet för materiella anläggningstillgångar och avsättning görs och hur detta redovisas. Detta för att bidra till en ökad förståelse för företags redovisningsval. Den problemformulering som författarna utformade lyder:

### **Hur hanterar och redovisar svenska företag utgifter rörande nedmontering av tillgång, bortforsling av tillgång och återställande av platsen på vilken en tillgång står?**

De företag som författarna har undersökt har alla betydande materiella anläggningstillgångar, dock av olika typ vilket bland annat kommer av att de verkar inom olika branscher. Boliden redovisar vid anskaffandet av en tillgång en avsättning för den framtida utgiften för nedmontering, bortforsling och återställande av plats. Dock tas utgiften inte med i anskaffningsvärdet. Författarna noterar detta med intresse då denna utgift redan torde vara uppskattad i och med att avsättning görs. De övriga tre företagen lägger vid anskaffningstillfället den framtida utgiften till anskaffningsvärdet och gör avsättning för densamma. Vidare ändrade vid övergången till IFRS flera av de studerade företagen sitt sätt att redovisa inom detta område. LKAB gjorde före övergången ingen avsättning eller tillägg till anskaffningsvärdet för utgiften, även om de förde ett liknande resonemang som idag. Vattenfall ändrade för vissa av sina tillgångar sitt sätt att redovisa. Detta då de före övergången exempelvis inte tog med någon utgift i anskaffningsvärdet för gruvdriften i Tyskland utan endast gjorde en avsättning. Även hur företagen valde att redovisa redan anskaffade tillgångar vid övergången skilde sig åt.

Respondenterna anser att företagen i sina årsredovisningar ämnar vara tydliga och ge en bra bild av hur företagen gör avseende nedmontering, bortforsling och återställande. Författarna anser dock att flera av de företag som studerats ger begränsad information angående redovisningen av de framtida utgifterna i årsredovisningarna. Detta gör att det är svårt att som läsare få en bild av hur företagen resonerat i frågan gällande de framtida utgifterna för nedmontering, bortforsling och återställande av plats. Författarna önskar att mer information presenterades gällande detta område, exempelvis att alla företag om möjligt skulle dela upp avsättningarna i kategorier för att se vad de är hänförliga till. Detta tror författarna skulle öka jämförbarheten, både mellan företag och över tid.

## Slutsats

---

Då samtliga företag som deltar i studien följde Redovisningsrådets rekommendationer före införandet av IFRS så borde de alltså ha redovisat på samma sätt som de idag ska göra i enlighet med IFRS. Detta då dessa två regelverk i detta hänseende liknar varandra. Det empiriska materialet tyder dock på att detta inte alltid är fallet. Införandet av IFRS fick företag att gå igenom sin redovisning grundligt och troligt är att detta är ett område som uppmärksammades vilket fick företag att ändra sitt sätt att redovisa. Mycket tyder alltså på att det kan vara själva övergången till IFRS som är den utlösande faktorn för det sätt att redovisa som företagen följer idag.

Författarna tycker sig kunna se att avvägningen mellan kostnad och nytta spelar en roll i hur de studerade företagen redovisar den framtida utgiften för nedmontering, bortforsling och återställande av plats. Exempelvis ansåg vissa företag att de inte praktiskt kunde uppskatta denna framtida utgift för tillgångar som redan var anskaffade före införandet av IFRS vilket skulle kunna vara ett tecken på att företagen ansåg att det som detta skulle tillföra redovisningen inte skulle överstiga kostnaden för att uppskatta utgiften. Ytterligare en avvägning mellan kostnad och nytta skulle kunna vara att respondenterna för SCA säger att de lämnar begränsade uppgifter om området i sin årsredovisning då detta inte är en fråga av större vikt för företaget.

Det finns skillnader mellan de valda företagens sätt att redovisa framtida utgifter för nedmontering, bortforsling och återställande av plats. Regleringen inom ämnesområdet innebär att företag måste göra många bedömningar och antaganden där det finns många faktorer som ska tas hänsyn till. Bedömningarna blir av naturliga skäl subjektiva då det är företagens bästa uppskattning som ligger till grund för redovisningen inom ämnesområdet. IFRS är dessutom ett principbaserat regelverk vilket generellt innebär avsaknad av detaljstyrning.

Respondenterna tyckte att sättet att redovisa enligt IFRS gällande nedmontering, bortforsling och återställande av plats är bra och ger en rättvisande bild av företagen. Däremot uttryckte flera att det finns svårigheter med att tillämpa gällande regler rent praktiskt. Detta område skulle enligt författarna möjligtvis kunna regleras mer vilket skulle innebära att uppskattningar inte skulle göras i samma utsträckning. Dock skulle detta kanske resultera i att avspeglingen av det enskilda företags ekonomiska verklighet försämrats. Författarna anser vidare att företagen själva borde ha den bästa kunskapen och informationen om hur de på bästa sätt ska uppskatta utgiften för nedmontering, bortforsling och återställande av plats.

Författarna anser slutligen att alla de studerade företagen följer IFRS angående redovisningen av nedmontering, bortforsling och återställande av plats. Dock ges det i regelverket stort utrymme för bedömningar och uppskattningar som företagen själva gör vilket resulterar i att företagen trots allt redovisar på olika sätt inom detta område.

### **FÖRSLAG TILL FORTSATT STUDIER**

Ett förslag till vidare studier är att genomföra en fallstudie av ett företag för att kunna göra en djupgående analys av hur det valda företaget resonerar kring redovisningen av utgifter för nedmontering, återställande och liknande åtgärder. Det vore också intressant att studera detta ur ett branschperspektiv.

# Slutsats

---

## **SLUTORD**

Författarna anser att de fick svar på den problemformulering som utformades och att syftet med uppsatsen uppnås. Dock hade det varit önskvärt att ha möjligheten att göra en mer djupgående studie av redovisningen av framtida utgifter för nedmontering, bortforsling och återställande av plats för de företag som deltagit för att se hur företagen praktiskt har resonerat i uppskattandet av den framtida utgiften. Det hade även varit intressant för uppsatsen att genomföra intervjuer med fler företag samt med revisorer, vilket hade kunnat resultera i en annorlunda slutsats.



## KÄLLFÖRTECKNING

### ARTIKLAR

Atkins, Leontine (2004): *Reacting to change*. In Accountancy magazine, november 2004.

Brooks, Mike (2005): *The mystery continues*. In: Accountancy. juli, 2005.

Chewning Jr, Eugene G., McKie, Anita (2002): *Accounting for Asset Retirement Obligations*, In: The CPA Journal, maj 2002.

Clemedtson, Peter; Träff, Lars: *Redovisning kan inte lagas enbart efter "kokboken"*. In: Dagens Industri, 22 augusti 2005.

Guinn, Robert E.; Schroeder, Richard G.; Sevin, Suzanne K. (2005): *Accounting for Asset Retirement Obligations*, In: The CPA Journal, december 2005.

Lowes, Juliette (2004): *Digging deep*. In: Accountancy. februari, 2004

Marton, Jan (2007): *Rättvisande redovisning - i princip?* In: Balans. Nr 11, 2007.

Schipper, Katherine (2005): *The introduction of International Accounting Standards in Europe: Implications for international convergence*. In: European Accounting Review, 14:1 2005.

### BÖCKER

Bell, Judith (2000): *Forskningsmetodik*. Tredje upplagan. Lund, Studentlitteratur.

Ejvegård, Rolf (2003): *Vetenskaplig metod*. Tredje upplagan. Lund, Studentlitteratur.

Eriksson, Lars Torsten; Wiedersheim-Paul, Finn (2006): *Att utreda, forska och rapportera*. Upplaga 8:1. Malmö, Liber.

Falkman, Pär; under medverkan av Hedin, Anna (2000): *Teori för redovisning*. Lund, Studentlitteratur.

Grönlund, Anders; Tagesson, Torbjörn; Öhman, Peter (2005): *Principbaserad redovisning*. Första upplagan. Lund, Studentlitteratur.

Holme, Idar Magne; Solvang, Bernt Krohn (1997): *Forskningsmetodik- om kvalitativa och kvantitativa metoder*. Andra upplagan. Lund, Studentlitteratur.

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

Johansson, Christer; Johansson, Rolf; Marton, Jan; Pautsch, Gunvor (2006): *Extern redovisning*. Andra upplagan. Stockholm, Bonnier Utbildning AB.

# Källförteckning

---

Marton, Jan; Falkman, Pär; Lumsden, Marie; Pettersson, Anna Karin; Rimmel, Gunnar (2008); *IFRS – i teori och praktik. Första upplagan*. Stockholm, Bonnier Utbildning.

Patel, Runa; Davidsson, Bo (1994); *Forskningsmetodikens grunder – Att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. Andra upplagan. Lund, Studentlitteratur.

Rienecker, Lotte; Stray Jørgensen, Peter (2004); *Att skriva en bra uppsats*. Upplaga 1:2. Malmö, Liber AB.

Sjöberg, Katarina (1999); *Mer än kalla fakta: kvalitativ forskning i praktiken*. Lund, Studentlitteratur.

Smith, Dag (2006); *Redovisningens språk*. Tredje upplagan. Studentlitteratur.

Trost, Jan (2005); *Kvalitativa intervjuer*. Tredje upplagen. Lund, Studentlitteratur.

Winter, Jenny (1992); *Problemformulering, undersökning och rapport*. Tredje upplagan. Stockholm, Almqvist & Wiksell.

## INTERNET

IAS Plus: [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com). *International Accounting Standards Board. Press release. Accounting Interpretation – Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities*. Publicerad 27 maj 2004. Hämtad 13 maj 2008.

Boliden: [www.boliden.com](http://www.boliden.com). Hämtad 7 april 2008.

FASB: <http://www.fasb.org/st/summary/stsum143.shtml>. *Summary of Statement No. 143 Accounting for Asset Retirement Obligations (Issued 6/01)*. Hämtad 13 maj 2008.

LKAB: [www.lkab.se](http://www.lkab.se). 7 april 2008

Det naturliga steget, Robèrt, Karl-Henrik: [www.detnaturligasteget.se](http://www.detnaturligasteget.se). *“Poetiskt... visst, men begreppen måste redas ut”*. Publicerade 8 september 2003. Hämtad 18 maj 2008.

SCA: [www.sca.com](http://www.sca.com). 7 april 2008

Vattenfall: [www.vattenfall.se](http://www.vattenfall.se). 7 april 2008

## INTERVJUER

Telefonintervju med Ragnvald Jonsson, Boliden. 23 april 2008

Telefonintervju med Magnus Forsberg, LKAB. 8 maj 2008

Personlig intervju med Amanda Bagge och Per Mikaelsson, SCA, 15 maj 2008

Personlig intervju med Yvonne Pettersson, Vattenfall. 25 april 2008

# Källförteckning

---

## ÅRSREDOVISNINGAR

Boliden Årsredovisning 2007

LKAB Årsredovisning 2007

SCA Årsredovisning 2007

Vattenfall Årsredovisning 2007

## ÖVRIGT

IAS 16

IAS 37

IASBs föreställningsram

IFRIC 1

IFRS 1

RR 12

## INTERVJUGUIDE

- Vad har du för position på företaget och vilka är dina huvudsakliga arbetsuppgifter?
- Hur länge har du haft din nuvarande position och vad har du för tidigare arbetserfarenhet?
- Är det i sin ordning om vi publicerar ert och företagets namn i vår uppsats?
- Vilka betydande materiella anläggningstillgångar har ni i er verksamhet?
- Vilka redovisningsprinciper och rekommendationer tillämpar ni vid redovisningen av materiella anläggningstillgångar, avsättningar och vidare nedmontering av tillgång, bortforsling av tillgång och återställande av platsen på vilken en tillgång står?
- I vilka fall redovisar ni, vid anskaffandet av tillgång, utgiften för nedmontering, bortforsling och återställande av platsen på vilken en tillgång står i anskaffningsvärdet samt avsättning för densamma?
- Hur uppskattar ni, vid anskaffandet av tillgång, den framtida utgiften för nedmontering, bortforsling och återställande av platsen på vilken en tillgång står? Vilka faktorer påverkar uppskattningen?
- Nuvärdesberäknar ni avsättningarna och i så fall vilken diskonteringsränta används?
- Hur omprövar ni era avsättningar vid balansdagen?
- Hur resonerar ni kring de uppgifter som ni lämnar i er årsredovisning? Vilka upplysningar lämnar ni?
- Skiljer sig ert sätt att uppskatta utgiften för nedmontering av tillgång, bortforsling av tillgång och återställande av platsen på vilken en tillgång står jämfört med före övergången till IFRS?
- Hur hanterade ni frågan om nedmontering och bortforsling för redan anskaffade och befintliga tillgångar vid övergången till IFRS?
- Brukar ni diskutera era redovisningsval inom detta område med er revisor/era revisorer?
- Anser du att sättet att redovisa enligt IFRS gällande nedmontering och bortforsling resulterar i en rättvisande bild? Vad ser du för fördelar och nackdelar med detta sätt att redovisa?