



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

Avskrivningar enligt IAS 16

Noterade företags val av avskrivningsmetod

Magisteruppsats i Företagsekonomi
Externredovisning, Vårterminen 2008
Handledare: Gudrun Baldvindottir
Pernilla Mannius-Lindholm
Författare: Erik Herlin
Johan Johansson

Titel: Avskrivningar enligt IAS 16 – Noterade företags val av avskrivningsmetod

Författare: Erik Herlin och Johan Johansson

Färdigställd (år): 2008

Handledare: Gudrun Baldvinsdottir & Pernilla Mannius-Lindholm

Sammanfattning

Sverige är sedan den 1 januari 1995 medlem av Europeiska unionen, vilket innebär att Sverige måste tillämpa det regelverk som utvecklats inom Europeiska gemenskapen. Den Europeiska gemenskapen antog i november 1995 en ny strategi för redovisningsharmoniseringen i unionen. Från och med 2005 skall alla noterade bolag upprätta sin koncernredovisning i enlighet med International Accounting Standards. Regelverket syftar till att öka jämförbarheten mellan företag och länder vilket i sin tur medverkar till att den internationella redovisningen i större grad blir harmoniserad.

Materiella anläggningstillgångar regleras i International Accounting Standard 16 och definieras som fysiska tillgångar som innehas för produktion eller distribution av varor eller tjänster som företaget förväntas använda mer än under en period. Olika avskrivningsmetoder skall användas för att systematiskt fördela av det avskrivningsbara beloppet över nyttjandeperioden. Företaget skall välja den metod som bäst återspeglar den förväntade förbrukningen av de framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången. Metoderna omfattar den linjära avskrivningsmetoden, den degressiva samt den produktionsberoende metoden.

Under senare år har det varit flera redovisningsskandaler där det framkommit exempel på att den ekonomiska informationen företagen lämnar ifrån sig inte alltid ger en rättvisande bild av företagets ställning och framtidsutsikter. I flera av de uppmärksammade fallen i USA är det inte uppenbart att man brutit mot några redovisningsregler, utan reglerna har i mångt och mycket kringgåts med så kallad kreativ bokföring. Mycket talar för att skandalerna kunnat undvikas om revisorer och redovisningsansvariga på europeiskt sätt krävt ett intygande att räkenskaperna uppvisar en rättvisande bild.

I Sverige är linjär avskrivning den helt klart dominerande avskrivningsmetoden. Redovisningsexperten menar att anledningen till att den är den mest använda beror förmodligen på att det är för dyrt att använda andra avskrivningsmetoder, då linjär är den enklaste och billigaste metoden.

Syftet med uppsatsen är att undersöka hur de noterade företagen motiverar sina val av avskrivningsmetod, och vilken syn de har på andra metoder samt regelverket. Undersökningen är avgränsad till svenska noterade bolag utifrån deras årsredovisning för 2007. Ostrukturerade och

semistrukturerade intervjuer har skett med redovisningsexperten och två noterade bolag för att få en förståelse och insyn kring hur företagen behandlar sina avskrivningar.

Uppsatsens syften och problemformulering har varit avgörande för de metodologiska val som gjorts i uppsatsen. Uppsatsen följer det hermeneutiska synsättet eftersom syftet inte är att söka några exakta svar utan snarare få en förståelse varför företagen gör som de gör. Studien bygger på en abduktiv ansats eftersom en växelverkan mellan den deduktiva och induktiva ansatsen. Eftersom studien söker en djupare förståelse har den kvalitativa metoden passat bäst.

Företagen menar att den bästa av världar skulle de vilja återspegla verksamheten som verkligen ser ut, men de menar att det är krångligt att byta principer och bristen på flexibilitet i lagstiftningen medför att ett byte inte kan göras hursomhelst. Ett annat argument är det inte skulle kunna göras av praktiska skäl, då det skulle innebära större grad av bedömningar och eget ansvar i varje enskilt bolag i koncernen. Dessutom anser Volvo att kostnaden inte skulle överstiga nyttan med bytet. SKF menar däremot att linjär faktiskt är den metod som speglar verksamheten bäst. Både Volvo och SKF är gamla företag som alltid gjort på samma sätt vilket också är något som kanske speglas i företagskulturen. Att byta principer är krångligt, men är inget som är säregnet för avskrivningar. I andra länder används andra avskrivningsmetoder än den linjära. Vi ställer oss därför frågande till svenska företags pessimism mot de andra metoderna. Det handlar dock till största del om bedömningar, vilket medför att det blir lätt att välja den metod som är billigast och enklast. Det är även svårt att skapa ett regelverk som passar alla, men IASB har trots allt lyckats bra med regelverket som bygger mycket på övergripande principer, trots att vissa principer talar emot varandra. För att uppnå förändringar på området tror vi att i man måste börja med att i grund och botten förändra det mänskliga beteendet som är negativt inställt till förändringar, gör som alla andra gör och dessutom inte agerar förrän det blivit problematiskt.

Förord

Avskrivningar är ett komplext område som består mycket av bedömningar. Vi hoppas att denna uppsats kan bidra till en djupare förståelse för den problematik som avskrivningar är förknippade med.

Ett stort tack till respondenterna Anna Sikström, Volvo AB, Jessica Nilsson, SKF AB och Jan Marton, KMPG som bidragit med sin tid och sina kunskaper, utan dem hade ingen uppsats blivit till.

Ett tack riktas även till handledarna Gudrun Baldvinsdottir och Pernilla Mannius-Lindholm som med sitt engagemang och sina goda förslag har varit ett stort stöd under arbetets gång. Till sist tackas alla de som läst igenom uppsatsen och kommit med förslag på förändringar.

Göteborg, den 30 Maj 2008

Erik Herlin

Johan Johansson

Innehållsförteckning

| | |
|---|-----------|
| 1 Inledning | 1 |
| 1.1 Bakgrund | 1 |
| 1.2 Problemdiskussion | 2 |
| 1.3 Frågeställningar | 4 |
| 1.4 Syfte | 4 |
| 1.5 Avgränsningar | 4 |
| 1.6 Disposition | 5 |
| 2. Metoddiskussion | 6 |
| 2.1. Vetenskapligt förhållningssätt | 6 |
| 2.1.1 Val av vetenskapligt förhållningssätt | 6 |
| 2.2 Forskningsansats | 6 |
| 2.2.1 Val av forskningsansats | 7 |
| 2.3 Bearbetningsmetod | 7 |
| 2.3.1 Val av bearbetningsmetod | 7 |
| 2.4 Urval | 8 |
| 2.4.1 Datainsamling | 8 |
| 2.4.2 Datainsamling i vår undersökning | 8 |
| 2.4.3 Intervjuer | 9 |
| 2.4.4 Val av intervjuobjekt och teknik | 9 |
| 2.5 Trovärdighet | 9 |
| 2.5.1 Validitet och reliabilitet | 10 |
| 2.5.2 Validitet och reliabilitet i vår undersökning | 10 |
| 3. Teoretisk Referensram | 11 |
| 3.1 Redovisningsutvecklingen | 11 |
| 3.2 Tillkomsten av avskrivningar | 12 |
| 3.3 Avskrivningar idag | 13 |

| | |
|---|-----------|
| 3.4 De olika avskrivningsmetoderna | 14 |
| 3.5 Lagar och rekommendationer..... | 15 |
| 3.6 Rättvisande bild | 16 |
| 3.7 Föreställningsramens kvalitativa egenskaper | 17 |
| 3.8 Redovisningsprinciper | 18 |
| 3.8.1 Periodiseringsprincipen | 18 |
| 3.8.2 Matchningsprincipen | 18 |
| 3.8.3 Försiktighetsprincipen..... | 19 |
| 3.8.4 Jämförbarhetsprincipen..... | 19 |
| 3.9 Redovisningsval..... | 19 |
| 4. Empiri | 21 |
| 4.1 Presentation av respondenter | 21 |
| 4.1.1 Anna Sikström | 21 |
| 4.1.2 Jessica Nilsson | 21 |
| 4.1.3 Jan Marton | 21 |
| 4.2. Volvo AB | 22 |
| 4.2.1 Avskrivningar på Volvo AB | 22 |
| 4.3 SKF..... | 25 |
| 4.3.1 Avskrivningar på SKF | 25 |
| 4.4 En redovisningsexperts syn på avskrivningar | 27 |
| 5. Analys | 28 |
| 5.1 Motiv till linjär metod | 28 |
| 5.2 Omprövning av avskrivningar | 29 |
| 5.3 Alternativa avskrivningsmetoder | 30 |
| 5.4 Synpunkter på regelverket..... | 31 |
| 5.5 Väsentlighet | 31 |
| 6. Slutsats | 33 |
| 6.1 Hur motiverar noterade bolag sina val av avskrivningsmetod? | 33 |
| 6.2 Vad anser företagen om alternativa avskrivningsmetoder? | 33 |

| | |
|---|-----------|
| 6.3 Vad anser respondenterna om IAS regelverket? | 34 |
| 6.4 Egna reflektioner utifrån respondenternas svar..... | 35 |
| 7 Avslutande diskussion..... | 36 |
| 7.1 Reflektion över ämnesområdet | 36 |
| 7.2 Förslag till vidare forskning | 37 |
| Källförteckning..... | 38 |
| Bilagor | 41 |

1 Inledning

I detta inledande kapitel går vi igenom bakgrunden till vårt problemområde och en diskussion kring problemet vilket leder fram till frågeställningen och syftet. Därefter presenteras de avgränsningar vi valt att göra.

1.1 Bakgrund

Sedan januari 1995 är Sverige medlem av Europeiska Unionen. Medlemskapet medför att det särskilda regelverk som utvecklats inom Europeiska Gemenskapen (EG) skall tillämpas i Sverige. Inom EG-rätten skiljer man mellan primär och sekundärrätt. Den primära EG-rätten består av de grundläggande gemenskapsfördragen. Och den sekundära EG-rätten utgörs av de rättsakter som har utfärdats av EG:s institutioner på grundval av de grundläggande fördragen, nämligen beslut, direktiv, förordningar, samt yttranden och rekommendationer. Förordningar är bindande och direkt tillämpliga i medlemsstaterna och varken kan eller får transformeras till nationell lagstiftning. I direktiven anges bara att ett visst resultat skall uppnås inom en bestämd tid men överlåter åt medlemsstaterna att själva bestämma form och förfaranden för genomförandet. Beslut är bindande för dem de är riktade till, medan yttranden och rekommendationer inte alls är bindande. (SOU 2003:71)

EG-kommissionen antog i november 1995 en ny strategi för redovisningsharmonisering, där det underströks att det var viktigt att ta fram en standardisering för att underlätta för företag med världsomspännande verksamhet. International Accounting Standards (IAS) förordningen antogs i Europaparlamentet 2002. Förordningen innebar att alla noterade bolag från och med 2005 skall upprätta sina koncernredovisningar i enlighet med IAS som utfärdats av International Accounting Standards Boards (IASB). Antagandet av enhetliga regler av hög kvalitet för finansiell rapportering på kapitalmarknaderna i EU ansågs komma att stärka marknadseffektiviteten och därigenom minska företagens kapitalkostnader. (SOU 2003:71)

Utveckling och förändring av redovisningsstandards har skett mycket de senaste åren i världen. Uppgiften har varit att föröka ta fram standards i redovisningsregler som kan tillämpas internationellt och därmed bidra till ökad harmonisering. (Prop. 2004/05:24). IASB har stått för större delen av den globala harmonisering som redan skett. IAS regelverket används i många länder, och regelverket anger de lagar och standard som skall följas. IAS har lyckats att öka harmoniseringen och jämförbarheten mellan länder och företag. Företag i Sverige skall i sin koncernredovisning följa olika regelverk beroende på om de är noterade eller onoterade. Onoterade företag skall följa årsredovisningslagen och bokföringslagen samt skaffa vidare tolkning från Bokföringsnämnden och Redovisningsrådets rekommendationer. Onoterade företag

kan använda IAS regelverket om det vill. Noterade företag är däremot tvingade att tillämpa IAS regelverket i sin koncernredovisning sedan 2005. (FAR, 2007)

Materiella anläggningstillgångar berörs i IAS 16, som är en standard i IASB: s regelverk. Enligt standarden definieras en materiell anläggningstillgång som:

Materiella anläggningstillgångar är 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. Olika avskrivningsmetoder kan användas för systematisk fördelning av det avskrivningsbara beloppet över tillgångens nyttjandeperiod. Metoderna omfattar den linjära avskrivningsmetoden samt den degressiva och den produktionsberoende metoden. Företaget väljer den metod som på bäst sätt återspeglar den förväntade förbrukningen av de framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången.

Även den progressiva metoden skulle kunna tillämpas enligt IAS trots att det inte uttryckligen står det i standarden, men det råder delade meningar om detta.¹

1.2 Problemdiskussion

Under senare år har det varit flera redovisningsskandaler där det framkommit exempel på att den ekonomiska informationen som företag lämnar ifrån sig inte alltid ger en rättvisande bild av företagets ställning och framtidsutsikter (Dagens Nyheter, 2002). Det har blivit naturligt att töja på redovisningsregler i företagskulturen så att till och med moraliska företagsledare ger efter för frestelsen att ”putsas till” sina vinster för att möta analytikerns och andra intressenters krav på ett jämnt stigande resultat och därigenom hålla uppe börskursen (Bennet, 2003). Företagen kan alltså anpassa redovisningen så att den visar upp det som företaget vill visa upp (Artsberg, 2005).

Avskrivningar kan användas till att medvetet påverka resultatet är genom så kallad Big Bath, som i korthet innebär att företaget gör extra avskrivningar ett år i syfte att få ett bättre resultat nästa år. Detta är olagligt men kan förekomma i samband med exempelvis byte av VD (Riahi Belkaoui, 2005).

Det är också viktigt för företagen att visa upp ett jämnt resultat då intresset bland företagens intressenter, exempelvis investerare eller banker ökar. Det kan göra att deras vilja att investera i företaget ökar. Ett jämnt resultat antas nämligen innebära en lägre risk (Trueman & Titman,

¹ Jan Marton, Redovisningsexpert KPMG, Intervju den 5 maj 2008

1988). Ett sätt att som företagen gör detta är genom så kallad Income Smoothing, vilket innebär att företaget medveten försöker styra och påverka resultatet genom att planera sin redovisning. Detta för att undvika fluktuationer. Riahi Belkaoui menar att när företagen försöker uppnå önskad tillväxt föredrar de ett något lägre resultat hellre än ett högt och volatilt resultat. Ett exempel som medför att resultatet blir jämnare för företag är att helt enkelt skriva av dem linjärt då kostnaden i så fall blir samma från år till år. Har företaget många anläggningstillgångar blir skillnaden i avskrivningskostnad stor jämfört med om de använder en annan avskrivningsmetod. Dessa exempel visar att den information som företaget lämnar ifrån sig inte alltid är rättvisande bild då redovisningsinformationen kan snedvridas för att "försköna" resultatet (Riahi Belkaoui, 2005).

I USA har det under åren kring millenniumskiftet skett ett antal uppmärksammade redovisningsskandaler som skulle kunna förklaras med att USA:s redovisningsnormer saknar hänvisning till "true and fair". I flertalet av fallen står det oklart om företagen verkligen officiellt har brutit mot redovisningsreglerna, utan istället tycks de ha kringgått dem med så kallad "kreativ bokföring". Hade dessa företags revisorer och redovisningsansvariga varit tvungna att lämna ett intygande på att räkenskaperna hade upprättats enligt rättvisande bild hade eventuellt dessa händelser kunnat undvikas. (Nilsson, 2005)

På grund av att de finansiella rapporterna ofta innehåller snedvriden eller förskönad information har det de senaste åren ställs allt högre krav på mer tillförlitlig och jämförbar rapportering. I takt med att det publika aktieägandet har ökat så har även kraven på en mer korrekt och rättvisande bild av företagets ställning ökat. Publika aktieägare har inte tillgång till samma information som de privata aktieägarna har (Artsberg, 2005). För att möta dessa krav har IASB, i linje med EU:s direktiv tagit fram sitt regelverk mycket baserat på att dessa krav skall uppfyllas och sedan 2005 skall alla publika bolag i Sverige följa IASB:s regelverk (Föreställningsramen, 2007).

I Sverige är linjär avskrivning den helt klart dominerande avskrivningsmetoden som företagen tillämpar för avskrivning. Artsberg ifrågasätter att förklaringen till detta skulle vara av praktiska skäl. Hon menar att linjär avskrivning används på grund av ett "Cost-Benefit" resonemang, att det är för dyrt att använda andra avskrivningsmetoder då linjär avskrivning antas vara den enklaste och billigaste metoden för företagen att använda. Artsberg menar därför att det egentligen inte finns några skäl till varför linjär avskrivning skulle vara det teoretiskt riktiga i många fall utan att det tvärtom finns teoretiskt mycket som talar för degressiv avskrivning då många tillgångars värde är störst i början för att sedan avta. I andra länder som exempelvis Tyskland och Frankrike är förekomsten av andra avskrivningsmetoder vanligt förekommande och den degressiva avskrivningsmetoden används flitigt. I USA används mestadels den linjära metoden men även progressiv och degressiv avskrivning förekommer (Artsberg, 2005).

När vi granskar bolag på Stockholmsbörsen upptäcker vi att majoriteten av företagen uppger att de använder linjär avskrivning, trots att de enligt lagtexten skall välja den metod som bäst återspeglar den förväntade förbrukningen av de framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången. Bolagen som vi tittat på är Assa Abloy, Broströms, Ericsson, Gant Company, Hemtex, H&M, Investor, Mekonomen, Telia Sonera, Sandvik, SKF och SSAB. Sandvik använde sig av den degressiva metoden på sina datorer och tillbehör. Om Sandvik anser att den metoden avspeglar värdet på datorer på ett korrekt sätt bör fler företag kunna resonera på samma sätt. En magisteruppsats på Handelshögskolan i Göteborg höstterminen 2006 av Eliasson, Ljungholm och Ragnarsson som har granskat hur svenska onoterade rederier väljer att göra avskrivningar på sina fartyg. Uppsatsen kom fram till att ett fartygs värdeminskning är störst i början av nyttjandeperioden, vilket skulle tala för en degressiv avskrivningsmetod skulle användas för att ge en rättvisande bild av verkligheten. Sveriges Redarförening rekommenderar en linjär avskrivning vilket de ifrågasatte. Förklaringen till varför linjär avskrivning rekommenderades var att det var den enklaste metoden och den hade stark förankring i svensk redovisningspraxis.

1.3 Frågeställningar

Utifrån problemdiskussionen ovan har en övergripande huvudfråga formulerats:

- Hur motiverar noterade bolag sina val av avskrivningsmetod?

För att ytterligare belysa problemområdet har vi formulerat två delfrågor:

- Vad anser företagen om andra avskrivningsmetoder än den linjära?
- Vad anser respondenterna om IAS regelverket?

1.4 Syfte

Huvudsyftet i denna uppsats är att undersöka hur de noterade bolagen motiverar sina val av avskrivningsmetod på sina materiella anläggningstillgångar. Vidare vill vi undersöka deras syn på andra avskrivningsmetoder samt hur de ser på regelverket.

1.5 Avgränsningar

Undersökningen är avgränsad till redovisningsmässiga avskrivningar för två stora svenska noterade bolag inom verkstadsindustrin utifrån deras årsredovisning för 2007, vilka har sina huvudkontor i Västra Götalandsregionen.

1.6 Disposition

Fortsättningen av rapporten kan ses i nedanstående disposition. En ingress inleder varje kapitel, vilken kortfattat beskriver kapitlets innehåll.

- **2. Metod** – I detta kapitel beskrivs våra val av synsätt, ansatser och metoder. Vi redogör även för källkritik samt rapportens giltighet.
- **3. Teori** – Kapitlet presenterar den teori som är aktuell för rapporten.
- **4. Empiri** – Här skildras samtal med insatta personer så som redovisningsexperter och företagsrepresentanter inom området.
- **5. Analys** – I analysen ställs teori mot empiri, vilket motiverar kommande slutsatser.
- **6. Slutsats** – I slutsatsen besvaras rapportens problemformulering.
- **7. Avslutande diskussion** – Här reflekteras över ämnesområdet och förslag ges till vidare forskning

2. Metoddiskussion

Här redogörs för rapportens metodologiska grund. Först ges en kortare redogörelse av de metodval vi valt kring förhållningssätt, ansatser, urval och trovärdighet. Efter varje redogörelse kommer vi beskriva varför vi valt de metoder vi gjort.

2.1. Vetenskapligt förhållningssätt

Positivism och hermeneutik är två dominerande förhållningssätt inom vetenskapsteorin. Den kvantitativa metodläran kommer ur positivismen, medan den kvalitativa kommer ur hermeneutiken. (Lundahl & Skärvad, 1999)

Centralt inom hermeneutiken är att forskaren försöker förstå helheten av ett fenomen genom olika synsätt och gör tolkningar och resonerar kring dessa. På så sätt skapas en bild av de olika delarna. Hermeneutik används inom samhällsvetenskapen och är motsatsen till positivism som används inom naturvetenskapen. Där undersöks istället enskilda delar och studerar dessa noggrant. Syftet med hermeneutiken är således inte att söka exakta svar, vilket är vanligt inom positivismen. Inom hermeneutiken existerar inte någon absolut sanning. (Andersen, 1998)

2.1.1 Val av vetenskapligt förhållningssätt

Då vi vill belysa problemområdet och dra egna slutsatser utifrån empirin har vi valt att använda oss av det hermeneutiska synsättet. Intervjuer och litteratur har använts för att belysa och få en förståelse för ämnet. Hermeneutiken passar bra i vår uppsats då syftet inte är att söka något exakt svar på hur det ska vara utan snarare undersöka vad och hur företagen gör, och resonera kring varför de gör så. Det kommer således inte finnas några exakta rätt och fel ur olika intressenters perspektiv.

2.2 Forskningsansats

För att kunna återspegla verkligheten på ett så korrekt sätt som möjligt och relatera den återspegligen till teorin finns tre olika ansatser: deduktiv, induktiv och abduktiv. (Davidson & Patel, 2003)

Den deduktiva ansatsen har sin utgångspunkt i redan befintlig teori. Syftet blir att utgå ifrån den befintliga teorin och testa denna genom att utveckla, förkasta, tillämpa eller förfina den. Den deduktiva ansatsen följer bevisföringens väg. En induktiv ansats utgår istället ifrån empiriska studier, det vill säga verkligheten. Utifrån empiriska studier ska generella och teoretiska

slutsatser kunna dras. En induktiv ansats följer därför upptäckarens väg. (Davidson & Patel, 2003)

Inom samhällsvetenskapen är det ibland svårt att skilja mellan det induktiva och deduktiva tillvägagångssättet då eftersom dessa är invävda i varandra och pågår samtidigt under hela processen. (Andersen, 1998)

2.2.1 Val av forskningsansats

Studien bygger på en abduktiv ansats eftersom det sker en växelverkan mellan den hypotetisk/deduktiva ansatsen och en induktiv ansats. Argument för att uppsatsen följer en hypotetisk/deduktiv ansats är att vi syftar till att förklara hur företagen motiverar sina val av avskrivningsmetod i koncernredovisningen. Att tala om hur någonting är betyder att syftet med uppsatsen är deskriptivt till skillnad från att ha ett normativt syfte då man talar om hur något bör vara (Artsberg, 2005). Argument för att uppsatsen även är induktiv är för att vi utifrån ett fåtal intervjuer försöker dra generella slutsatser om helheten. Enligt Patel och Davidsson antas dessa generella slutsatser vara allmängiltiga för hela populationen. Ansatsen blir till slut abduktiv eftersom vi utgår ifrån empirin som den induktiva ansatsen innebär men växlar sedan över till deduktion då vi utifrån slutsatserna försöker ge läsaren en förklaring till varför företagen gör som de gör. Genom att använda den abduktiva ansatsen anser vi att ett ganska bra helhetsperspektiv uppnås.

2.3 Bearbetningsmetod

Då information skall bearbetas och systematiseras för att kunna användas i forskningssyfte används två olika metoder. Den ena är kvantitativ metod som är en statistisk sammanställning över en oftast stor mängd data. Dessa data är hård, kall och rak information om exempelvis vikt, antal, längd, storlek osv. (Davidson & Patel, 2003)

Kvalitativ metod innebär en texttolkning av informationen som samlas in av forskaren. Det är mer mjuk information som inhämtas från exempelvis personliga intervjuer och innehåller beskrivningar av situationer, handlingssätt, åsikter osv. Den kvalitativa metoden hör oftast samman med hermeneutiken. Enligt den kvalitativa metoden skall forskaren skaffa sig djupgående kunskaper specifika situationer. Då finns inga förutbestämda krav finns för exakt hur datainsamling och analys ska gå till. Fokuset och syftet ligger på att se hela processen snarare än att bevisa vad slutresultatet blir. (Merriam, 1994).

2.3.1 Val av bearbetningsmetod

Då arbetet består av personliga intervjuer används en kvalitativ metod. Syftet med intervjuerna var för oss att komma in i diskussioner kring hur företagen gör med sina avskrivningar, hur de

motiverar sina val och vilka fördelar och nackdelar det finns med att jobba som de gör istället för att i siffror visa på vad som händer resultatmässigt om företagen använder en viss avskrivningsmetod istället för en annan. Den kvalitativa metoden passar som nämnt innan ihop med det hermeneutiska synsättet där en förståelse skapas kring varför det är som det är.

2.4 Urval

För att inte uppsatsen skall bli för omfattande, har ett antal urval genomförts. Vi valt att intervjua två noterade verkstadsbolag som är verksamma i Göteborgsområdet. Intervjuerna har gett oss svar på våra frågor om hur företagen motiverar sina val, samt vilka eventuella bakomliggande faktorer som finns till varför de gör som de gör.

Intervjuerna är en deskriptiv fallstudie av Volvo AB och SKF: s sätt att behandla val av avskrivningsmetod för deras materiella anläggningstillgångar. Vi har granskat företagens koncernredovisning för att få en överblick över de materiella anläggningstillgångarna. Sedan har vi fördjupat vår kunskap inom området genom att studera lagtext i form av lagar, rekommendationer, normer, samt läst redovisningsteori och artiklar. En intervju genomfördes med en redovisningsexpert för att få förkunskap om hur företagen bör resonera kring sitt val av avskrivningsmetod. Efter det har intervjuer genomförts med personer på de utvalda företagen.

2.4.1 Datainsamling

Det som är avgörande för är närheten till informationslämnaren som är avgörande för om det är primär eller sekundärinformation. Data som inte finns dokumenterad till exempel ögonvittnesskildringar och förstahandsinformation kallas primärkällor. Insamling av data sker huvudsakligen genom intervjuer eller enkätundersökningar. (Davidsson & Patel, 2003)

Övriga källor kallas sekundärdata och består således av information som redan är insamlad, till exempel böcker, lagtext, artiklar och andra tryckta publikationer. Denna information skulle kunna vara felaktig eller ledande, då det kan vara svårt att bedöma författaren och hur lång tid efter händelsen som dokumentet framställdes. Efter en längre tid finns också risk för minnesfel. Därför är det viktigt att ha ett kritiskt förhållningssätt till sekundärdata eftersom man inte kan vara säker på hur den uppstod. (Davidsson & Patel, 2003)

2.4.2 Datainsamling i vår undersökning

Vår uppsats består både av primär- och sekundärdata. Primärdata återfinns i arbetets empiriska del och skapas genom intervjuer med revisorer för att få deras syn på hur reglerna bör uppfattas och tillämpas, samt med kontaktpersoner på utvalda företag för att se hur de resonerar kring varför de tillämpar reglerna såsom de gör. Som grund för att förstå primärdata från intervjuer

skapar vi oss kunskap om teorin kring våra problemfrågor med hjälp av sekundärdata i form av böcker, Internet och tidskrifter.

2.4.3 Intervjuer

Intervjuer är en lämplig teknik att använda för att samla in primärdata. Anledningen är att den insamlade informationen inte analyserats eller tolkats av någon annan sedan tidigare. Således vet man var informationen kommer ifrån och att den inte har präglats av hur någon annan har införskaffat den. Merriam beskriver tre typer av intervjuer som kan användas vid kvalitativa intervjuer. Den första är en välstrukturerad intervju där slutna frågor används. I förväg bestäms frågor som besvaras i en följd likt en enkät. Nästa typ är en semistrukturerad intervju. Här ställs frågor utan bestämd ordningsföljd vilket öppnar för intervjuaren att ändra, utveckla och anpassa sina frågor utefter respondentens svar. Både öppna och slutna frågor används. I den tredje typen används en ostrukturerad teknik där inga förutbestämda frågor finns. Denna typ förekommer när intervjuaren inte har tillräcklig kunskap för att kunna ställa relevanta frågor innan. (Merriam, 1994)

2.4.4 Val av intervjuobjekt och teknik

Vi har valt att intervju en redovisningsexpert och redovisningsansvariga på två noterade bolag. Anledningen till att vi valt dessa är de är insatta i ämnet och att företagen i fråga har stor andel materiella anläggningstillgångar. Den första intervjun med redovisningsexperten var en explorativ ostrukturerad intervju. Målet med denna intervju var att införskaffa mer kunskap och lära oss mer kring ämnesområdet för att kunna formulera frågor inför kommande intervjuer. För intervjuerna med de redovisningsansvariga på SKF och Volvo AB använde vi oss istället av en semistrukturerad intervjuteknik med målet att skapa en diskussion kring hur de gör med sina avskrivningsmetoder, samt hur de motiverar dessa val. Alla intervjuer var personliga intervjuer på respondenternas arbetsplats då vi ville att respondenterna skulle känna sig bekväma. Det blev då lättare att komma med följdfrågor och svaren blev mer detaljerade och uttömmande. Frågorna skickades ut till respondenterna i förväg för att dessa skulle få chans att förbereda sig inför intervjun. Vi anser att vi har fått tillräckligt med svar för att kunna besvara vår frågeställning.

2.5 Trovärdighet

Det som är av största betydelse i en uppsats är trovärdigheten. För att detta skall uppnås har vi varit särskilt noga i våra metod- samt vägval. För att informationen som inhämtats skall vara trovärdig är det noga att vara kritisk till informationen och vad respondenterna säger. Detta gäller både primär- och sekundärdata. Dock kan det vara lättare att vara kritisk till primärdata då man vet hur den uppkom. Sekundärdata är svårare att bedöma eftersom det är svårt att veta hur väl författaren utfört sina tester eller om resultatet kan ha vinklats på något sätt. (Davidsson & Patel, 2003)

2.5.1 Validitet och reliabilitet

Normalt sett kan validitet delas upp i två delar, inre och yttre validitet. Den inre validiteten beskriver huruvida resultaten från undersökningen överensstämmer med verkligheten. Den yttre validiteten förklarar istället om ett visst undersökningsresultat kan anpassas och användas i andra situationer än den ursprungliga. För att få yttre validitet krävs att inre validitet redan har uppnåtts då forskaren inte kan dra generella slutsatser om information som inte stämmer överens med verkligheten. (Merriam, 1994)

Reliabilitet handlar om hur tillförlitlig informationen är som införskaffats genom primär och sekundärdata. Informationen kan ha påverkats av tillfälligheter och objektiva bedömningar. Informationen skall mäta det man verkligen vill mäta och stor noggrannhet krävs vid införskaffandet (Andersen, 1998). Validitet är beroende av *vad* som mäts medan reliabilitet är beroende av *hur* det mäts. Vid god reliabilitet skall resultatet av en undersökning bli samma oberoende av vem som utförde den. (Merriam, 1994)

2.5.2 Validitet och reliabilitet i vår undersökning

Respondenterna hade en mycket stor kompetens inom ämnesområdet, vilket medfört att vi fått väldigt bra svar utan någon större risk för felaktigheter. Stor vikt lades vid att respondenterna skulle ha all kunskap som krävdes för att svara på frågorna. Intervjufrågorna formulerades utifrån vårt syfte och problemfrågorna. I vår initiala kontakt med företagen såg vi till att respondenten var införstådda med vilket område vi ämnade undersöka. Dessa åtgärder tror vi bidrar till en hög validitet i vår uppsats. Trots att svaren i intervjuer kan vara något subjektiva hoppas vi att de skall vara rättvisande. Inre validitet tros vi kunna uppnå genom att intervjuobjekten är insatta i ämnet och dessutom får synpunkter från två olika sidor. Yttre validitet är svårare att uppnå då vi endast har intervjuat två företag inom samma bransch. Trots detta anser vi att slutsatser kan dras utifrån svaren då det beror mycket på bedömningar från personer.

För att eliminera de variabler som kan påverka utgången av resultatet försökte vi inte påverka respondenten med våra egna personliga åsikter och teorier om hur det är eller hur det borde vara. Istället lät vi respondenten berätta allting ifrån sitt eget perspektiv. Även frågorna formulerades så objektivt som möjligt för att våra värderingar inte skulle påverka svaren. För att undvika misstolkningar från författarnas sida spelades intervjuerna in och genomgicks efteråt i form av transkribering. Materialet har även skickas ut till respondenterna för bekräftelse på att allting har uppfattats rätt.

3. Teoretisk Referensram

I teorikapitlet ges en kortfattad tillbakablick över redovisningens utveckling, därefter beskrivs de olika avskrivningsmetoder som används idag. Vi tar upp viktiga lagar och rekommendationer som är aktuella för ämnet. Därefter kommer några viktiga redovisningsprinciper att beskrivas samt vilka faktorer som spelar in då redovisningsval görs.

3.1 Redovisningsutvecklingen

Redovisningen kännetecknas av två olika redovisningstraditioner, som kallas för den anglosaxiska respektive den kontinentala traditionen. Den anglosaxiska traditionen innefattar Holland, Irland, Storbritannien samt USA. Den kontinentala traditionen innefattar de västeuropeiska länderna förutom Holland, Irland och Storbritannien. Skillnader mellan de olika traditionerna har sitt ursprung i olika civilrättsliga traditioner. Den anglosaxiska traditionen har sitt ursprung i medeltida traditioner i England medans den kontinentala traditionen har sitt ursprung i romersk rätt och är baserad på nedskrivna lagar. Den anglosaxiska traditionen bygger mer på sedvanrätt. Vilket innebär att redovisningen baseras mycket på bruk, sedvänjor och rättspraxis. Detta har medfört att redovisningsprofessionen i länderna har stått för utvecklingen av redovisningen (Smith, 2006).

En orsak till att redovisningen utvecklats olika i de båda grupperna av länderna har varit hur ägarstrukturen sett ut i de större företagen. I länder inom den kontinentala traditionen har staten, banker och familjeintressen ofta haft ett betydande ägarinflytande (Smith, 2006) Den kontinentala traditionen har kännetecknats av försiktighetsprincipen, vilken innebär att intäkter skall värderas till det lägsta värde de beräknas inflyta och kostnader till det högsta värde. Principen motiverades med att redovisningens främsta syfte var att utreda resultatet och att borgenärerna måste skyddas genom att risken för övervärdering minimerades. Försiktighetsprincipen som den centrala värderingsprincipen och innebärandes en medveten undervärdering var inte ifrågasatt förrän i början på 1980 talet. Det anglosaxiska synsättet klandrar försiktighetsprincipen på grund av att aktieägandet är mer utbrett inom Holland, Irland, Storbritannien samt USA, vilket ökar betydelsen av redovisningens informationsvärde inom dessa länder. En förklaring till det amerikanska tänkande som hör samman med betoningen av aktiemarknadens behov av upplysande information är erfarenheterna från borskraschen 1929, då det framkom att redovisningen var otillräcklig i informationshänseende och därmed inte gett varningssignaler i tid till aktieägarna. Efter hand blev detta synsätt också viktigt för de svenska företagen i takt med att de blev alltmer beroende av utländskt kapital. Den huvudsakliga kapitalmarknaden för svenska företag har efter 1974 varit USA (Artsberg, 2005).

Eftersom ägarspridningen skiljer sig mellan de olika traditionerna och inom den anglosaxiska traditionen har företagen i större utsträckning varit börsnoterade och därmed haft en större ägarspridning. Aktieägarna har inte tillgång till samma information så som banker, stat och banker utan är hänvisade till företagets externa redovisning. (Artsberg, 2005)

De två traditionerna har gett upphov till olika syn på vad som anses med en "riktig" redovisning. Enligt den anglosaxiska traditionen är en riktig redovisning den som ger en "true and fair" bild av redovisningen, Det vill säga en redovisning som ger en rättvisande bild av verkligheten. Och enligt den kontinentala traditionen är en riktig redovisning den som stämmer med lagen. (Smith, 2006)

Redovisningsprinciperna i Sverige och har förändrats starkt över tiden och kommer med all sannolikhet att fortsätta göra det. Sverige är ett litet land beroende av internationell handel och kapitalförsörjning. De kontinentala länderna har i mer eller mindre utsträckning gått mot en mer anglosaxisk redovisning. Bland annat till följd av uppkomsten av multinationella företag, internationell standardisering som huvudsakligen bygger på den anglosaxiska traditionen och börsens inflytande och betydelse. Sedan Storbritanniens inträde i EG har "true and fair" blivit en övergripande princip i EG's redovisningsdirektiv. I den Sverige har begreppet översatts med "rättvisande bild". (Smith, 2006)

Många forskare menar att det inte finns några förutsättningar att nå en enighet omkring teori på redovisningsområdet. Mattessich (1972) konstaterar att många teorier används som argument av olika intressegrupper i kampen av normgivares stöd och för att legitimera sin egen roll. Ett exempel på detta är då Skatteverket framhöll administrativa skäl till att man ville ha egna redovisningsregler, men senare framkom det att det egentliga skälet var att det ledde till ökade skatteintäkter för staten, vilket legitimerar Skatteverket som en statlig myndighet snarare än skatteadministrativa skäl. Hendriksen & van Breda (1992) menar att redovisningen fortfarande är i ett primitivt utvecklingsstadium, en harmonisering och generell teori kan först kan skapas när kunskapen inom området har ökat.

3.2 Tillkomsten av avskrivningar

Användandet av avskrivningar inom redovisningen började inte tillämpas förrän på slutet av 1800-talet. Anledningen var att behovet av dem inte uppstod förrän järnvägsbolagen i USA gjorde allt fler kapitalinvesteringar. Då uppstod utdelningsproblematik med behov av att på rätt sätt beräkna vinsten. Debatten av avskrivningar satte igång och praxis utvecklades.

Utdelningsproblematiken grundade sig i hur bolagen skulle hantera "förluster" på grund av "nyttjande". Redan på 1600-talet förekom avskrivningar men det var endast enstaka fall och var inte generell praxis då. Debatten kring hur man skulle hantera avskrivningar var väldigt splittrad

till en början. Vissa menade att man inte skulle skriva av alls utan låta ersättningsdelar belasta resultatet. Genom dessa reparationer skulle tillgången behålla sitt värde. Andra förslag var att endast skriva av om "vinsten räckte till det" och lägga upp en reserv för framtida avskrivningsbehov. I USA fastställdes det senare i samband med denna diskussion enhetliga regler som innebar att avskrivningar skulle göras och belasta resultatet i den period som förslitningen inträffar. Diskussion kring varför avskrivningar som standard infördes så sent när anläggningstillgångar med lång och bestående värde, såsom skepp och handelshus funnits sedan länge. Anledningen kan tänkas ha varit att kunskapen helt enkelt inte har funnits innan och därför har inte avskrivningspraxis införts tidigare. Den anledningen innebar en väldigt evolutionär syn på redovisningen, att den blir bättre och bättre i takt med att kunskapen ökar. Andra förklaringar till varför avskrivningar infördes just vid denna tid är om järnvägsbolagen kunde visa att de hade högre kostnader, kunde de även ta ut högre avgifter. Vidare diskuteras att avskrivningar började tillämpas alla sorters bolag för att inkomstskattelagen i USA medgav reduktion för förslitningar på anläggningstillgångar. (Artsberg, 2005)

3.3 Avskrivningar idag

Avskrivningar är ett bokföringsmässigt sätt att ta hänsyn till värdetförändringar i ett företags tillgångar. Avskrivningarna skiljer sig oftast från förändringen i marknadsvärdet på tillgången. Vilket leder till att den bokföringsmässiga avskrivningen på företagets totala kapital i regel skiljer sig från den marknadsmässiga avkastningen på denna tillgång. (Hägg, 1993)

Anläggningstillgångar som används kontinuerligt i företag så som byggnader, maskiner och inventarier förslits och blir omoderna. Den årliga förbrukningen av dessa resurser skall belasta resultaträkningen i form av avskrivningar. Det vill säga att den ekonomiska förslitningen matchas mot intäkter för varje enskilt år tillgångarna används i företaget. Det är därför tillgången skall fördelas över de år den beräknas vara i bruk i företaget. IFRS kräver att avskrivningar skall specificeras i not på grund av de svårigheter som är förknippade med att beräkna storleken på dessa enskilda år. (Edenhammar & Thorell, 2005)

Bedömning av avskrivningarnas storlek innefattar minst tre faktorer. Först gäller det att beräkna anskaffningsvärdet, vilket är mer komplicerat om företaget tillverkat tillgången än om de köpt den. Sedan gäller det att uppskatta den beräknade ekonomiska livslängden i företaget. Till sist gäller det att uppskatta restvärdet, det vill säga det realiserbara värdet vid slutet av användningstiden i företaget i de fall tillgången inte helt förbrukats. (Edenhammar & Thorell, 2005)

Det finns många forskare som är negativa till avskrivningar. Bland annat ifrågasätter Rentrow (1969) avskrivningar då det inte går att fastställa något tydligt orsakssamband mellan företagens

ut- och inbetalningar. Rentrow anser att investeringsutgifter inte på något meningsfullt sätt kan fördelas i form av avskrivningar. Vilket medför att alla avskrivningsmetoder är godtyckliga fördelningar av investeringsutgifter. Auerbach & Jorgenson (1980) kritiserar avskrivningarna med utgångspunkt i att den skattereduktion de medför urholkas av inflationen. De föreslår därför att företagen istället får göra en partiell direk avkastning under anskaffningsåret som är lika med nuvärdet av de avskrivningar som annars skulle göras under tillgångens livslängd.

3.4 De olika avskrivningsmetoderna

Avskrivning är en systematisk periodisering av en tillgångs avskrivningsbara belopp över dess nyttjandeperiod (IAS, 2007). Det innebär att det är tillgångens värde för företaget, och inte värdet på marknaden som skall matchas mot de intäkter som tillgången genererar. Beloppet som skall skrivas av nämns ovan och bestäms av anskaffningsvärde, nyttjandeperiod och eventuellt restvärde. För att fördela det avskrivningsbara beloppet systematiskt över nyttjandeperioden används olika avskrivningsmetoder. De metoder som kan användas är den linjära, den degressiva och den produktionsberoende (IAS, 2007).

Linjär avskrivning är den avskrivningsmetod som idag nästan uteslutande används av företag i Sverige och innebär att tillgången skrivs av med ett lika stort belopp varje år. Kostnaden blir således samma från år till år och är därför den metod som är enklast att använda. Den degressiva avskrivningsmetoden innebär att avskrivningarna är störst i början för att sedan avta. Fallet när en degressiv avskrivning kan vara aktuell är då en produkt genererar ett högt kassaflöde i början då den är populär. Då skall de höga intäkterna mötas av en högre avskrivning. När kassaflödet sedan avtar minskas även avskrivningarna. Denna metod är enligt många ofta den som bäst återspeglar kassaflödet. Progressiv avskrivningsmetod är precis tvärtom mot den degressiva. Avskrivningarna är mindre i början för att sedan öka. Kan vara aktuellt om det tar lång tid att få igång försäljningen av en produkt, då maskinerna inte genererar så stort kassaflöde i början. En annan orsak kan vara att en tillgång har en lång livslängd med obetydlig teknisk utveckling. I den produktionsbaserade avskrivningsmetoden varierar storleken på avskrivningarna som namnet antyder efter den uppskattade framtida produktionen eller utnyttjandet av maskinen (Marton et al, 2008).

En naturlig företagsekonomisk utgångspunkt bör vara att avskrivningen följer lönsamheten på investeringen. Ett exempel kan vara då det är lång tid att göra inkörning av en anläggning, varför produktionen till en början inte går för fullt. På sådana tillgångar bör man teoretiskt göra låga avskrivningar i början som därefter stiger. Resonemanget grundas på ett matchningssynsätt. Edenhammar och Thorell tror att det är den linjära avskrivningsmetodens robusthet snarare än dess teoretiska fördelar som gjort att den kommit till så stor utbredd användning. (Edenhammar & Thorell 2005)

Den avskrivningsmetod skall väljas som bäst återspeglar hur tillgångens ekonomiska värde för företaget förbrukas. I den externa redovisningen skall utgångspunkt vara hur den tillgången bidrar till genererande av intäkter till företaget. Förväntar man sig att en anläggningstillgång ger större bruttointkomster under sina första användningsår då den är ny och effektiv samt produkterna som den producerar har en hög efterfrågan. Då bör man använda en degressiv avskrivningsmetod som ger större avskrivningsbelopp i början. Förväntar man sig däremot att det tar ett tag av intrimning och samordning innan en anläggning ger avkastning talar detta för progressiva avskrivningar eller produktionsberoende där avskrivningsbeloppet bestäms på basis av den förväntade produktionen. (Artsberg, 2005)

SAS har tidigare tillämpat progressiv avskrivning på sina flygplan med motiveringen att de normalt säljer flygplanen långt innan de är förbrukade. Marieberg är ett annat företag som tillämpat progressiva avskrivningar på sin tryckeriutrustning med motiveringen att kapacitetsutnyttjandet som successivt kommer stiga varit utgångspunkt för avskrivningsplanen. Det finns svårigheter med den progressiva metoden då den bygger mycket på bedömningar vilket kan leda till att tillgången inte är fullt avskriven när den uttrangeras. SAS praxis blev mycket omskriven i pressen och idag har de återgått till linjära avskrivningar. Det är svårt att bedöma en anläggningstillgångs ekonomiska livslängd, uppskattningar får göras utifrån tidigare erfarenhet man har i företaget av likartade tillgångar. Uppskattningarna skall provas löpande inför varje bokslut och avskrivningsplanen justeras både vad gäller avskrivningstid och avskrivningsmetod om det framkommer att en bedömning avviker från tidigare bedömningar. (Artsberg, 2005)

Traditionella avskrivningsmetoder av linjär och degressiv typ medför att avskrivningsbeloppen inte uppvisar samma cykliska regelbundenheter som investeringsbeloppen. Femåriga konjunkturcykler dämpas kraftigt av dessa avskrivningsmetoder. Så är inte fallet när det gäller nuvärdesavskrivningar, utan dessa uppvisar exakt samma periodiciteter som investeringsbeloppen. (Hägg, 1993)

3.5 Lagar och rekommendationer

IAS 16 reglerar de regler som rör materiella anläggningstillgångar för noterade bolag på koncernnivå. Materiella anläggningstillgångar definieras som fysiska tillgångar som innehas för produktion eller distribution av varor eller tjänster, för uthyrning eller för administrativt arbete. Exempel på materiella anläggningstillgångar är mark, byggnader, maskiner och transportfordon som förväntas användas under mer än en period. Förvaltningsfastigheter är ett exempel på en specifik anläggningstillgång som hanteras av andra standarder och i dessa fall gäller inte IAS 16. (IAS, 2007)

Syftet med standarden är att ange hur materiella anläggningstillgångar skall redovisas så att användare av finansiella rapporter kan ta del av information om ett företags investeringar i dess materiella anläggningstillgångar och förändringarna i sådana investeringar. De grundläggande frågorna vid redovisning av materiella anläggningstillgångar är redovisning av utgifter som tillgångar i balansräkningen, hur anskaffningsvärdet skall fastställas samt hur avskrivningar och nedskrivningar skall redovisas avseende dem. (IAS, 2007)

Utgiften för en materiell anläggningstillgång skall redovisas som tillgång i balansräkningen endast om det är sannolikt att den kommer bidra till genererandet av framtida intäkter till företaget samt att anskaffningsvärdet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. (IAS, 2007)

När en anläggningstillgång för första gången redovisas i balansräkningen värderas den till anskaffningsvärde (IAS, 2007). Med anskaffningsvärde avses utgifterna för en tillgångs förvärv eller tillverkning. Man skiljer inte mellan förvärvade tillgångar och egentillverkade när man talar om anskaffningsvärde (Artsberg, 2005). Avskrivningsbart belopp är en tillgångs anskaffningsvärde, eller det belopp som används istället för anskaffningsvärdet, efter avdrag för beräknat restvärde.

Alla avskrivningsbara tillgångar skall skrivas av över sin ekonomiska livslängd. Den ekonomiska livslängden är till skillnad från den fysiska den tid tillgången nyttjas i företagets affärsverksamhet och bidrar till skapande av ekonomiska värden för företaget. IAS säger att avskrivningen skall göras systematiskt över avskrivningstiden. Det man skall tänka på är tillgångens värde för företaget och inte värdet på en andrahands marknad, det vill säga hur den över tiden beräknas bidra till genererande av intäkter (Artsberg, 2005).

Grunden för hur den finansiella redovisningen skall upprättas och se ut är enligt de kvalitativa egenskaperna i IASB: s föreställningsram. Problemet med att redovisa enligt dessa blir då att många standards, däribland IAS 16, handlar om just bedömningar. Det är en väsentlig skillnad mot US GAAP som är betydligt mer detaljstyrt. Det regelverket lämnar inte mycket utrymme för egna tolkningar. FASB som är den amerikanska motsvarigheten till IASB har som strategi när de skapar normer att: *”Uniformera utan regler utan valmöjligheter”* IASB: s strategi är istället att skapa normer med: *”Valmöjlighet, men där önskvärt alternativ indikeras”* (Artsberg, 2005, sid 138).

3.6 Rättvisande bild

Rättvisande bild härstammar från det anglosaxiska redovisningsbegreppet ”True And Fair View” och introducerades först i Sverige genom årsredovisningslagen 1995. I IFRS tas begreppet upp i IAS 1 och är som en övergripande princip där man säger att de finansiella rapporterna skall ge en

rättvisande bild av företagets finansiella ställning, finansiella resultat och kassaflöden. En rättvisande bild kräver en korrekt bild av transaktionernas effekter, andra händelser och förhållanden i enlighet med de definitioner av redovisningsvillkor för tillgångar, skulder, intäkter och kostnader som framställs i Föreställningsramen. Tillämpningen av IFRS, med ytterligare upplysningar där så krävs, förutsätts leda till finansiella rapporter som ger en rättvisande bild. (IAS, 2007)

3.7 Föreställningsramens kvalitativa egenskaper

IASB:s Föreställningsram behandlar begrepp och grundprinciper för utformning av finansiella rapporter för företag som tillämpar IAS regelverket. Föreställningsramen behandlar bland annat övergripande principer och kvalitativa egenskaper och ger även vägledning i redovisningsfrågor som inte behandlas i någon yttrycklig rekommendation. Föreställningsramen nämner också redovisningens användare och deras behov. Denna uppräkningsfölj i stort sett den välkända intressentmodellen i företagsekonomisk teori. För att företag skall anses redovisa enligt rättvisande bild kräver föreställningsramen att informationen uppfyller de kvalitativa egenskaperna: *begriplighet, väsentlighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet*. I praktiken står oftast de kvalitativa egenskaperna i konflikt med varandra och då är det nödvändigt att göra en avvägning mellan dessa för att hitta en balans som är lämplig för just det specifika företaget. Detta är viktigt för att syftet med de finansiella rapporterna skall kunna uppnås. (Föreställningsramen, 2007)

Den första kvalitativa egenskapen *begriplighet* innebär att de finansiella rapporterna skall upprättas så att de är lättbegripliga för användarna. Det krävs dock att läsaren har en viss grundläggande kunskap inom ämnet. *Väsentlighet* spelar roll vid avvägandet kring vad som skall finnas med i rapporten. Exempel kan vara upplysningen om ett nytt affärsområde som påverkar bedömningen av företagets möjligheter och risker även om den aktuella periodens resultat är ointressant. Väsentliga händelser måste tas med om de påverkar läsarens bedömning av företaget och påverkas av storleken på posten eller händelsen. *Väsentlighet* hänger samman med hur relevant redovisningsinformation är. *Relevansen* är nämligen viktig då informationen måste vara viktigt och ha ett tillräckligt högt värde för läsaren, så att denna kan ta ett korrekt beslut. *Relevans* måste ofta vägas mot *tillförlitlighet* som innebär att informationen måste vara korrekt och inte innehålla väsentliga fel eller vinklingar. Föreställningsramen tar upp tidsaspekten som visar på relationen mellan relevans och tillförlitlighet. Lämnas den finansiella rapporten tidigt kanske den inte innehåller lika mycket information som när den genomarbetats mer. Det ger en lägre tillförlitlighet men högre relevans då intressenterna får informationen tidigare och kan ta ett snabbare beslut. Till sist spelar *jämförbarheten* stor roll då intressenterna måste kunna jämföra företagets information mot tidigare år, mot andra företag och mot andra branscher. Det kräver att värderingsprinciper och presentationstekniker för likartade händelser redovisas på ett likartat

sätt, dels i samma företag under en lång period, men även samma i olika företag. Det skall dock inte innebära att företaget behåller principer som inte uppfyller kraven på relevans och tillförlitlighet när det finns andra alternativ som är bättre. Avvägningar mellan olika kvalitativa egenskaper baseras på bedömningar och speglas därför av företaget. (Föreställningsramen, 2007) När redovisningsinformationen tas fram skall företagen enligt föreställningsramen även göra en avvägning mellan nyttan av informationen och kostnaden för att producera den. Även detta handlar om bedömningar då gränsen för vad som inte skall tillhandahållas på grund av för hög kostnad är svårdragen. Det är inte alltid som kostnaden faller på den part som drar nytta av informationen, utan nyttan kan även tillfalla andra än dem som informationen är avsedd för. Exempelvis kan information som lämnas till långgivare medföra en lägre lånekostnad för företaget. Grunden är dock att de kvalitativa egenskaperna inte skall åsidosättas. Normgivare och de som upprättar eller använder finansiella rapporter skall vara medvetna om problematiken. (Föreställningsramen, 2007)

3.8 Redovisningsprinciper

Redovisningsprinciper är inte detaljregler för redovisningen utan mer allmänna regler som kan användas som teoretisk hjälp och vägledning för att skapa detaljreglerna (Nilsson, 2005) Periodiseringsprincipen matchningsprincipen, försiktighetsprincipen och jämförbarhetsprincipen är några av de viktigaste och väsentligaste principerna för uppsatsen.

3.8.1 Periodiseringsprincipen

Eftersom många affärshändelser som bokförs under ett räkenskapsår helt eller delvis berör andra räkenskapsår. Dessa tillgångar eller skulder skall då periodiseras så att dessa utgifter och inkomster berör alla år de förväntas bidra till företaget. Periodiseringsarbetet vid bokslutet är alltså till för att ge en rättvisande bild av resultat och ställning. Dock är exempelvis bedömningar om en inventaries kommande livslängd starkt subjektiv och påverkar direkt det redovisade resultatet och den redovisade ekonomiska ställningen. (Nilsson, 2005)

3.8.2 Matchningsprincipen

Matchningsprincipen är besläktad med den mer allmänna periodiseringsprincipen. Principen ligger till grund för resultatmätningen och bestämmer vilka kostnader som bör dras av från intäkterna i resultaträkningen. Enligt matchningsprincipen skall resursförbrukningen kopplas ihop. Kostnader som uppstår skall kopplas med de intäkter som genereras. Denna koppling blir också delvis subjektiv vilket medför att den är svår att göra i praktiken. Matchningsprincipen kan också komma i konflikt med till exempel försiktighetsprincipen då den riskerar att medföra en senare kostnadsredovisning av svårbedömda utgifter. (Nilsson, 2005)

3.8.3 Försiktighetsprincipen

Försiktighetsprincipen är den viktigaste av restriktionerna och innebär att man i redovisningen alltid skall försöka gardera sig mot en överskattning av företagets resultat och ställning. Bedömningar som måste göras under osäkerhet görs med viss försiktighet så att tillgångar och intäkter inte överskattas och skulder och kostnader inte underskattas. Det innebär dock inte att dolda reserver och omotiverat stora reserveringar tillåts, inte heller avsiktliga underskattningar av tillgångar eller intäkter, eller avsiktliga överskattningar av skulder och kostnader. Då skulle inte de finansiella rapporterna vara neutrala och således inte heller tillförlitliga. Försiktigheten får inte drivas så långt att den kommer i konflikt med kravet på rättvisande bild av ställning och resultat, lagen tillåter således inte en medveten undervärdering och uppbyggande av dolda reserver. (FAR, 2007). (Nilsson, 2005)

3.8.4 Jämförbarhetsprincipen

Jämförbarhetsprincipen är tämligen okontroversiell och lättförståelig. Den innebär att redovisningsinformationen bör vara jämförbar mellan olika tidsperioder och mellan olika företag. Val av metoder skall vara konsekventa och redovisningsprinciper skall inte ändras utan goda skäl. Om ändringar har skett skall upplysningar lämnas. (Nilsson, 2005)

3.9 Redovisningsval

När det handlar om en så rättvisande redovisning som möjligt skulle idealet vara att utgå från den enskilda verksamheten och dess enskilda förutsättningar. Ett sådant tillvägagångssätt skulle dock leda till försämrade jämförbarhetsmöjligheter. På grund av olikheter som föreligger mellan olika verksamhetsformer och branscher finns det dock alltid en risk vid harmonisering att informationen inte blir så rättvisande som den kunde varit. En redovisningsrekommendation får aldrig vara så detaljerad att den inte kan användas för ett speciellt redovisningsproblem oavsett verksamhetstyp. Det måste finnas en ram, ett tolkningsutrymme menar Falkman. (Falkman, 2004) Principbaserad redovisning innebär ofta ett stort mått av bedömningar i redovisningen. Marton menar att bedömningar kan ha ett stort informationsvärde. Ett sätt att se på bedömningar är att de utgör företagsledningens syn på framtiden, vilket är högst relevant för aktiemarknaden. Exempel som kan belysa detta kan vara då ett företag skaffar en materiell anläggningstillgång och gör avskrivningar baserade på företagets bedömda nyttjandeperiod. Denna information speglar ledningens bedömning av hur länge företaget kommer nyttja tillgången, och informationen är svår att få på något annat sätt än genom redovisningen. Marton menar att det finns goda skäl till att tro att bedömningsmässiga periodiseringar kan tillföra information till redovisningens tänkta användare, det vill säga investerare på aktiemarknaden. Jan anser att ju fler bedömningar som ingår i redovisningen desto mer användbar blir den. (Marton, 2008)

Frågan är om redovisare väljer att redovisa som majoriteten av andra företag gör eller medvetet väljer metoder på grund av bakomliggande faktorer. Det finns teorier som talar för båda dessa lösningar, dock så existerar det inte mycket bevis för att så är fallet. (Watts & Zimmerman, 1986)

Människor reagerar olika på olika situationer, vissa reagerar genom att blunda för hotande händelser från omgivningen medan andra förtränger vissa händelser. Andra reagerar genom att bli vaksamma eller känsliga. Särskilt i tvetydiga situationer tenderar vi att förvränga originalmaterialet till att bli mer regelbundet och symmetriskt. (Hopwood, 1974) Även redovisare reagerar olika på olika situationer de ställs inför. De kan välja olika metoder på grund av bakomliggande faktorer eller blunda för hotande eller kostsamma händelser. Det finns teorier som beskriver hur företagen väljer att redovisa som liknande företag i samma bransch eller som majoriteten av alla företag. Det finns teorier som talar för detta, men bevisen är få (Watts & Zimmerman, 1986). Berger & Luckmann (1967) hävdar att regler ofta inte förändras förrän de blir problematiska, trots att reglerna för en utomstående betraktare verkar förlorat sin funktionalitet och praktiska fördel. Detta förklaras med att mänskliga aktiviteter uppvisar en tröghet beroende på att människor har fått en vana att göra på ett sätt och därmed tycker att det är det rätta sättet att göra. Covaleski & Dirsmith (1991) menar att tröghet inom företag ofta beror på att makthavarna är ovilliga att ändra på maktbalansen, ofta på grund av att de är rädda för förändringar. De hävdar att detta också gäller redovisningens aktörer.

4. Empiri

Kapitlet inleds med en kort beskrivning av respondenterna, sedan ges en redogörelse för resultaten av intervjuerna.

4.1 Presentation av respondenter

4.1.1 Anna Sikström

Anna Sikström arbetar på avdelningen för koncernredovisning hos Volvo AB. Anna är en redovisningsteknisk resurs på Volvo som tolkar redovisningsfrågor i samtliga standarder inom IFRS. Anna är även uppdaterad på utvecklingen inom de projekt som IASB bedriver, för att se hur det kommer att påverka Volvokoncernen. En stor del av arbetet går åt till att medverka i många grupper. Hon är bland annat med i näringslivsgruppen i Sverige där de största svenska företagen finns representerade. De diskuterar pågående projekt och befintliga standarder. Gruppen skickar även remiss svar på ”Discussion Papers” och ”Exposure Drafts”. Tidigare arbetade hon på Deloitte i cirka fyra år, där hon arbetade med noterade bolag som klienter i första hand. Det var i samma period som IFRS kom ut. Idag har Anna arbetat på Volvo i ungefär ett år.

4.1.2 Jessica Nilsson

Jessica Nilsson arbetar på avdelningen Group Controlling and Accounting på SKF. Där har hon arbetat i ungefär två och ett halvt år. Tidigare arbetade Jessica på en annan ekonomiavdelning hos ett företag inom SKF. På Controlling and Accounting har de hand om koncernredovisningen men även controller delen. Jessica jobbar med redovisningen, bland annat månadsbokslut, årsbokslut men även årsredovisningen. På avdelningen är det en person som är övergripande ansvarig över alla redovisningsprinciper, sen är de olika områdena fördelade mellan ett antal personer. Jessica har hand om bland annat materiella anläggningstillgångar.

4.1.3 Jan Marton

Jan Marton arbetar som universitetslektor på Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet. Jan undervisar i extern redovisning och forskar om redovisningens användning på kapitalmarknaden. Jan arbetar även som redovisningsspecialist på KPMG i Göteborg, främst med frågor kring IFRS. Innan dess arbetade han på Deloitte & Touche i New York som Certified Public Accountant.

4.2. Volvo AB

Volvo AB startades 1927 i Göteborg och idag är företaget en av världens ledande tillverkare av tunga fordon och anläggningsmaskiner. Koncernen har c:a 100'000 anställda och finns representerade i över 185 marknader, med produktion i 25 länder. År 1999 såldes Volvo Personvagnar till Ford.

Vid värdering av materiella anläggningstillgångar används anskaffningsvärde och avskrivningar bestäms med ledning av tillgångarnas anskaffningsvärden, i förekommande fall reducerade med nedskrivningar, och bedömda nyttjandeperioder som omprövas årligen.

4.2.1 Avskrivningar på Volvo AB

Utav årsredovisningen går inte att utläsa vilken avskrivningsmetod Volvo använder. Men Anna berättar att Volvo tillämpar linjär avskrivning i hela koncernen och andelen anläggningstillgångar uppgår till cirka 21 procent av balansomslutningen. Denna nivå har varit jämn under de senaste åren med undantag av år då större förvärv har skett. (Årsredovisning Volvo AB, 2007)

Volvokoncernen består av över 400 bolag. Organisationen är ganska decentraliserad vilket innebär frihet under ansvar för de olika avdelningarna. Volvo har riktlinjer som stiftas på huvudkontoret, reglerna finns samlade i form av en "lagbok" som heter Policies and Procedures vilka skall gälla för hela koncernen. Reglerna är Volvos tolkning av IFRS och de innefattar bland annat att linjär avskrivning skall tillämpas över hela koncernen. (Årsredovisning Volvo AB, 2007)

4.2.1.1 Volvo motiverar varför de använder linjär avskrivningsmetod

Anna menar att i den bästa av världar skulle Volvo vilja återspegla verkligheten både vad gäller avskrivningar av tillgångar men även med anskaffningsvärdet där företaget skulle vilja ha ett verkligt värde på allt. Problemet består i att det är svårt återspegla en rättvisande bild och dessutom blir det svårt att hantera på många sätt. Ett övergripande skäl till svårigheten med att hantera andra avskrivningsmetoder anser Anna vara att möjligheten för manipulation ökar. På grund av att val av avskrivningsmetod handlar mycket om bedömningsfrågor finns risken att redovisningsinformationen anpassas utefter vad man vill visa från period till period. Exempel kan vara om tillgångens värden är resultatstyrda och personen som gör bedömningarna också är resultatstyrd eller får ersättning som baseras utefter resultatet. Risken finns också att de olika delarna drar iväg åt olika håll genom att de gör egna bedömningar för sina respektive processer. Givetvis tycker Anna att man skall kunna lita på personer i organisationen men man bör vara försiktig med att dela ut ansvar som innebär en ökad insats av bedömningar. Finns tydliga riktlinjer som i Volvos fall med avskrivningar finns inget utrymme för medvetna eller omedvetna felbedömningar.

Anna menar vidare att en anledning till att Volvo tillämpar linjär avskrivning är att avskrivningsprinciperna inte får ändras hur som helst. Vid ett byte av en viss metod till en annan måste en upplysning av detta ske. Ett exempel skulle kunna vara att man ändrar avskrivningstid på grund av att en tillgång blivit omodern, vilket Anna anser inte vara något större problem. Men att byta från en princip till en annan anser hon vara betydligt mer komplicerat och dessutom tillåter inte lagstiftningen att förändringar och byten sker hur som helst. Anna anser att detta är positivt eftersom det skulle bli svårt att analysera företag från en tid till en annan om det skett ett byte av redovisningsprincip. Volvo använder sig inte av någon annan avskrivningsmetod eftersom de vill ha en konsekvent hantering av avskrivningarna. Anna hävdar att det vore svårt att få en likhet i koncernen om inte de inte hade den konsekventa hantering som idag finns.

Anna tycker att det bästa vore om ekonomistyrningsfunktionen kunde fungera så att den metod som bäst återspeglar kassflödet kan användas och att jämförbarheten blir korrekt, samt att bedömningarna är konsekventa i hela koncernen. Orsaken till att det inte är genomförbart är både av praktiska och ekonomiska skäl. Det praktiska skälet är att så som det ser ut idag finns inte tillräcklig kompetens att göra bedömningar som behövs i alla led. Då kan utomstående konsulter anlitas som kan utföra dessa bedömningar. Då kommer det ekonomiska skälet in, det skulle innebära enorma kostnader då konsulter är mycket dyra. Därför skulle kostanden överstiga nyttan anser Anna.

4.2.1.2 Årlig prövning av avskrivning

Enligt Volvos riktlinjer i ”Policies and Procedures” så skall avskrivningsmetod, avskrivningstid och behov av nedskrivning prövas varje år. Anna menar att det i Volvos inte förkommit någon ändring av avskrivningsmetod utan det har varit nedskrivning som blivit aktuellt om avskrivningsbedömningen varit felaktig. I riktlinjerna finns angivet vilka nyttjandeperioder som skall tillämpas för tillgångarna i koncernen. Skulle den återstående nyttjandeperioden visa sig vara missvisande för en grupp tillgångar av någon anledning kommer de prövas för nedskrivning. Volvo vill inte riskera att tillgångarna är övervärderade

4.2.1.3 Alternativa avskrivningsmetoder

Om Volvo skulle ändra avskrivningsmetod så skulle det kunna ge en mer rättvisande bild av tillgångarnas kassflöden, men Anna bedömer att de negativa effekterna hade varit större än de positiva. Om andra metoder skulle tillämpas skulle jämförbarheten i koncernen och även mellan olika år påverkas.

Ett exempel på när andra avskrivningsmetoder kan vara aktuella är enligt Anna vara när man producerar någonting med en maskin. När maskinen har tillverkat ett visst antal enheter går man över till någon sorts reservdelstillverkning med maskinen. Maskinen genererar då inte lika mycket

kassaflöde eftersom reservdelarna inte ger lika mycket och det talar för en degressiv avskrivningsmetod. Det skulle även kunna vara omvänt, att det tar ett tag innan försäljningen kommer igång och det progressiv avskrivning. Båda dessa exempel visar på att kassaflödet inte alltid är jämt under maskinens nyttjandeperiod. Ytterligare ett exempel som skulle kunna vara aktuellt för Volvo enligt Anna är vid en eventuell konjunkturnedgång då efterfrågan på produkterna minskar. Tillverkningen i Volvo kanske går ner från tre skift till två skift. Maskinerna slits då inte lika mycket men framförallt genererar inte maskinerna lika stort kassaflöde. Anna menar att i ett sådant fall kanske produktionsbaserad avskrivning skulle passa bäst, men det är snarare aktuellt med en nedskrivning i Volvos fall. Volvo kan inte göra en generell nedskrivning eller byta avskrivningsmetod bara för att ta hänsyn till en konjunkturnedgång.

Anna tror att det skiljer sig mycket mellan olika branscher. Det finns branscher där produktionen ger väldigt stora initiala flöden för att sedan minska under fler år. Exempel skulle kunna vara högteknologiska produkter. I ett sådant fall är inte kassaflödet jämnt och då kan en annan avskrivningsmetod vara befogad. Anna påpekar att det är skillnad på tung industri där produkter tillverkas som det finns ett ständigt behov av. Därför är kassaflödet jämnare eftersom att efterfrågan alltid kommer att finnas för dessa typer av produkter. Anna tror också att ett byte av avskrivningsmetod kan vara mer aktuellt för mindre företag med ett mindre allmänt intresse, där jämförbarheten inte har lika stor betydelse. Förmodligen skulle det vara lättare för dem då företaget inte är lika stort och svåröverblickbart. Centralstyrningen för ett mindre bolag kan därför vara starkare.

4.2.1.3 Vad anser respondenten om regelverket?

Anna tycker inte att IAS 16 borde se annorlunda ut än vad den gör idag. Hela poängen med IRFS ramverket är enligt Anna att det en principbaserad standard och principerna talar om hur tillgångens framtida kassaflöde, eller användning skall speglas i redovisningen. Att man skall ta hänsyn till användning, slitage, modernitet och så vidare. Utifrån ramverket får varje företag bilda sig en uppfattning om vad ramverket innebär och utifrån detta göra rimliga antaganden och utforma sin egen detaljstyrning. Anna anser att IAS 16, som många andra standarder är väldigt enkel och principbaserad men problem kan uppstå gällande reglerna kring komponentavskrivning och på vilken nivå det skall tillämpas. Av erfarenhet menar Anna att många företag tycker detta är svårtolkat.

Något som diskuterats mycket i Volvo är huruvida tillgången skall kostnadsföras överhuvudtaget och vart gränsen skall gå. Volvo har ingen direkt gräns för vad som skall kostnadsföras direkt och vad som skall tas upp som en tillgång. Även fastställande av nyttjandeperiod kan vara svårbedömt i standarden som inte anger några detaljer kring hur den skall beräknas. Istället

används tidigare erfarenheter kring vilken nyttjandeperiod som är lämplig när en ny tillgång köps in. Är den tidigare erfarenheten knapphändig ökar graden av bedömningar och uppskattning.

Vidare menar Anna att det alltid är svårt att införa förändringar och att företag som är så stora som Volvo tenderar att läsa in och tolka som de vill. Så är fallet med avskrivningsmetoderna i IAS 16. Volvo tolkar det som att linjär avskrivningsmetod är den bästa och den enklaste att tillämpa. Och eftersom IAS regelverket handlar mycket om bedömningar tror hon inte Volvo kan ställas till svars för en felaktig bedömning. Anna beskriver kopplingar till US GAAP regelverket som är väldigt tydligt strukturerad, och det som inte står i standarden är "tillåtet". Innehåller inte regelverket några detaljregler väljer Volvo att utveckla dessa själva utifrån huvudkontorets tolkning av standarden. Anna anser att de inte bryter mot principerna men att detaljstyrningen anpassas till "Volvo verklighet" utifrån huvudkontorets tolkning. Då Volvo tolkar standarden som att linjär avskrivningsmetod är den rätta får intressenterna den mest rättvisande bilden då principen genomsyrar hela organisationen. Detta är bättre än om ett ökat inslag av bedömning använts. Skulle en indikation på att tillgångens värde inte är korrekt kan en nedskrivning vara aktuell.

4.3 SKF

SKF startades 1907 i Göteborg. Idag är företaget ett globalt företag representerat i mer än 150 länder och med över 40'000 anställda. 2007 firade SKF hundra år och dessutom var det bästa året resultatmässigt i SKF's historia. (Årsredovisning SKF, 2007)

4.3.1 Avskrivningar på SKF

Linjär avskrivningsmetod är den enda metod SKF använder och den beräknas på tillgångarnas ursprungliga anskaffningsvärde. Avskrivningssatserna beror på tillgångarnas uppskattade nyttjandeperioder som omprövas årligen. Nyttjandeperioderna baseras på den uppskattade tidsperiod som tillgången genererar intäkter och är till stor del baserad på historiska erfarenheter av nyttjandet av likartade tillgångar samt teknologisk utveckling.

Eftersom SKF är en tillverkningsindustri utgör maskiner och andra tekniska anläggningar den största delen av materiella anläggningstillgångar. SKF har ungefär 25 % materiella anläggningstillgångar och denna nivå har varit relativt jämn under de senaste åren. Group controlling and accounting på SKF ger ut riktlinjer för hur avskrivning på dessa skall gå tillväga.

4.3.1.1 SKF motiverar varför de tillämpar linjär avskrivningsmetod.

Jessica menar att deras val av avskrivningsmetod speglar hur verksamheten bedrivs. SKF använder sina tillgångar lika mycket från period till period från det att dom tas i drift till dess att dom säljs ut eller skrotas. Hon hävdar vidare att det inte har att göra med kostnads- eller

praktiska skäl. Utifrån hur verksamheten bedrivs anser hon att det skulle vara sällsynt att någon annan avskrivningsmetod skulle vara mer lämplig.

SKF gör bedömningen att kassaflödet är jämnt under hela tillgångens/maskinens livslängd, men medger att produktionen påverkas av konjunktursvängningar och efterfrågan. Hon tror inte att en maskin skulle stå oanvänd på grund av detta. Däremot kanske den producerar mindre enheter än tidigare men påpekar att man måste se till ett längre perspektiv än ett par år. Och trots ett eventuellt produktionstopp kan man enligt standarden inte sluta med en avskrivning.

4.3.1.2 Årlig prövning av avskrivning

Prövning av avskrivningsmetod och nedskrivning gör årligen, men detta ansvarar Group Technology and Development för. Jessica påpekar att en nedskrivning inte skall rätta upp eventuellt felaktiga avskrivningsbedömningar, utan bara då det hänt något i verksamheten som gör att det inte genererar det kassaflöde som man räknat med. Hon menar dock att en konjunkturedgång skulle kunna vara en indikator på att nedskrivningar måste göras. Men med den avskrivningsmetod som SKF har valt så skall inte en nedskrivning behöva göras då avskrivningsmetoden följer verksamheten. Det innebär att tillgångar, och vissa komponenter byts ut löpande för att tillgången skall kunna användas på maxkapacitet under hela nyttjandeperioden.

4.3.1.3 Alternativa avskrivningsmetoder

Om SKF skulle ändra avskrivningsmetod så kommer det påverka jämförbarheten mellan åren. Något som vi måste kommunicera till aktieägare, investerare och andra intressenter så att de verkligen förstår förändringen. Det skulle dock orsaka mycket extra arbete för företaget då vi måste visa på jämförelser i våra rapporter. Men Jessica menar att det skulle vara praktiskt möjligt för SKF att använda andra avskrivningsmetoder, dock skulle många systemanpassningar behöva göras. Men så är alltid fallet när en ny princip eller standard skall införas. Jessica tror även att risken för manipulation kan komma att öka med en annan metod, i och med större ansvar och mer bedömningsjobb. Hon tror dock att det skulle kunna gå och kontrollera med processer, riktlinjer och kontroller. Om exempelvis en degressiv metod bättre hade speglat de framtida ekonomiska fördelarna på SKF's datorer, hade företaget valt den metoden. Det handlar bara om anpassning av systemet och se till så att alla jobbar på samma sätt.

4.2.1.4 Vad anser respondenten om regelverket?

Jessica tycker att IAS består mycket av bedömningar, hon menar att det inte direkt är svart på vitt, och hon anser att det finns en hel del problematik. Vad gäller just IAS 16 och val av avskrivningsmetod så är inte det något direkt problem. Hon anser vidare att IAS som regelverk kan vara svårt i och med bedömningar, man får ju tolka och bedöma. Det är enligt Jessica inte lika tydligt som US GAAP. Där finns det ju till och med värden och riktlinjer, tydligare definitioner. IAS/IFRS är lite mera luddigt eller övergripande. Ibland kan man enligt Jessica

behöva läsa i Basis For Conclusions för att få en djupare förståelse för vad som egentligen menas med standarden och hur det enskilda fallet skall tolkas.

4.4 En redovisningsexperts syn på avskrivningar

Jan Marton menar att det centrala i principen är hur tillgången genererar framtida ekonomiska kassaflöden. En av de vanligaste materiella anläggningstillgångarna är maskiner som används i produktion. Antingen för produktion av varor eller tjänster. Exempelvis köper ett företag in en maskin som man bedömer skall hålla för att tillverka en miljon enheter. Tillverkas 100'000 enheter per år tjänar man x antal kronor per år, vilket är de framtida ekonomiska fördelarna. Det finns ingen anledning att tro att dessa ekonomiska fördelar skall komma i någon annan ordning.

Ett skäl till att man skulle ha degressiv avskrivning skulle kunna vara om tillgångens förmåga att skapa kassaflöde minskar över tid. Detta skulle exempelvis kunna vara om maskinen föråldras snabbt. Det kommer nya maskiner som har bättre egenskaper, exempelvis flygplan, där nya flygplan drar mindre bränsle än äldre. Ett annat skäl skulle kunna vara att reparationerna ökar med tiden, vilket gör att den inte bidrar lika mycket till intäktsskapandet längre. Dels kanske den står stilla ibland och dessutom krävs ett utflöde av likvida medel för att reparera den.

Ett annat skäl för att använda någon annan avskrivningsmetod skulle kunna vara att man har en idé om att denna metod bäst skulle återspegla hur de framtida ekonomiska fördelarna förbrukas. Linjär metod är den enklaste och billigaste metoden att använda och företag bedömer att kostnaden skulle överväga nyttan med att använda en annan metod. Jan menar att nyttan inte överstiger kostnaden för företagen men kanske skulle ha gjort det för ekonomin som helhet. Det är väldigt svårt att avgöra och är till mångt och mycket en bedömningsfråga.

Både företagen och revisorerna verkar göra bedömningar att avskrivningsvalen är korrekta. Trots det skulle det fortfarande kunna vara ett problem. Om företagen gjort bättre och mer korrekta bedömningar skulle kanske exempelvis kapitalmarknaden kunna fungera mycket bättre. Jan menar att det skulle kunna vara ett problem, men att företagen ignorerar det på grund av olika anledningar. En annan aspekt är om det är en väsentlig skillnad, om det är det så uppnås inte den rättvisande bilden.

Om det skulle vara ett problem så anser Jan att en väg kan vara att Finansinspektionen går in kraftfullare eller hårdare övervakning från EU. Då de kan hävda att de inte håller med i bedömningen som företagen har gjort.

5. Analys

I detta kapitel analyseras resultaten som framkommit i den empiriska undersökningen. Resultaten diskuteras och jämförs med den teoretiska referensramen och genom detta sammanbinds teori och empiri. Kapitlet avslutas med en diskussion kring problemområdets väsentlighet.

5.1 Motiv till linjär metod

Volvos argument till att endast linjär avskrivningsmetod används är många, men grunden är att ett byte till annan metod inte är genomförbart är på grund av praktiska skäl. Eftersom andra metoder skulle innebära betydligt högre grad av bedömningar och eget ansvar i varje enskilt bolag i Volvokoncernen skulle det vara omöjligt för huvudkontoret att följa upp och kontrollera dessa bedömningar. Det uppstår även en risk när de olika delarna får ökat ansvar. Det är att manipulationen ökar eftersom personerna som gör bedömningarna kan vara resultatstyrda. Dessutom skulle jämförbarheten mellan de olika bolagen och mellan olika år minska. Enligt Anna på Volvo får man väga relevans mot tillförlitlighet. Informationen kanske blir mer tillförlitlig om en metod användes som avspeglade hur tillgångarnas framtida ekonomiska fördelar förväntas bli förbrukade av företaget på ett bättre sätt. I så fall skulle en högre grad av rättvisande bild uppnås, men eftersom jämförbarheten blir sämre skulle nyttan bli lägre då Volvo måste ta hänsyn till att deras intressenter vill kunna jämföra redovisningsinformationen på ett lättbegripligt sätt. Volvo vill ha en konsekvent hantering. En ”mindre tillförlitlig” information har en högre relevans och är på så sätt mer rättvisande eftersom jämförbarheten är högre anser Volvo.

Ett annat argument till att linjär avskrivningsmetod används på Volvo är att det är krångligt att byta princip och att bristen på flexibilitet i lagstiftningen medför att byte av princip inte kan göras hur som helst. Det skall finnas tydliga skäl till varför det i så fall. Skulle ett byte av princip genomföras måste marknaden tydligt informeras kring hur och varför. Då blir jämförelsen mellan år påverkad och även jämförelsen mellan olika branscher. Det kan vara exempelvis två verkstadsbolag som har en tillgång som används på samma sätt. Ett av bolagen använder en viss princip för avskrivning medan det andra bolaget tillämpar en annan. Skrivs samma sorts tillgång av på olika sätt kan förvirring och dålig jämförelse uppstå på marknaden.

Ytterligare ett argument till varför linjär avskrivningsmetod används är ur ett Cost Benefit resonemang. Kompetensen om vilket kassaflöde som tillgångarna egentligen generar är för dålig i de olika bolagen. Det skulle då behövas dyra konsulter för att hjälpa till med dessa bedömningar och därmed skulle kostanden överstiga nyttan för att ta fram den informationen.

Cost Benefit är inte huvudargumentet till varför endast linjär avskrivning tillämpas men har ändå en viss betydelse.

På SKF är huvudargumentet till att linjär avskrivning används att det är den metod som bäst följer verksamheten. Sättet som fördelarna förväntas bli förbrukade motsvaras av en linjär avskrivning då tillgångarna används lika mycket under hela nyttjandeperioden. Det har inte, till skillnad mot Volvo, med praktiska eller ekonomiska skäl att göra. En annan avskrivningsmetod skulle vara möjlig att använda, dock krävs en del systemförändringar och jämförelsen mellan år skulle bli svårare under en period. Så är dock alltid fallet när någonting nytt skall implementeras i redovisningen och det gäller att nå ut med förändringarna till marknaden.

Kravet på att återspegla verkligheten genom rättvisande bild och ge marknaden så relevant och tillförlitlig information som möjligt kommer från att Sverige går mer mot den anglosaxiska traditionen. Där riktas redovisningsinformationen mer till hela aktiemarknaden än till kreditgivare och stora aktieägare. De små aktieägarna kräver att informationen är relevant och tillförlitlig då de inte har samma insyn i bolaget som till exempel större investerare har. Volvo och SKF anser att deras redovisningsinformation återspeglar en rättvisande bild av resultat och ställning med den linjära avskrivningsmetoden. Det gäller dock att lyckas nå ut med informationen så att intressenterna kan skapa sig en heltäckande och begriplig bild av redovisningen för att förstå vad som ligger bakom siffrorna. IFRS kräver dessutom att avskrivningar skall preciseras i not eftersom att det är svårt för marknaden att sätta sig in i svårigheterna. Företagen måste uppfylla kraven på de kvalitativa egenskaperna begriplighet, relevans och jämförbarhet enligt IASB: s föreställningsram.

Volvo använder den linjära metoden för att jämförbarheten blir bäst och risken för manipulation ökar och SKF för att linjär följer deras verksamhet bäst. Linjär avskrivning innebär att förslitningen av tillgången skall matchas mot dess genererande av kassaflöde (intäkter). Att det skulle vara konstant från år till år, t.ex. 10 procent per år är föga troligt, ens på någon typ av tillgång enligt Edenhammar & Thorell. Även Artsberg avfärdar att linjär skulle vara den enda rätta då många typer av tillgångars kassaflöde skulle återspeglas bättre med andra metoder. Det finns teorier som talar för att redovisare väljer att redovisa som majoriteten av företag och välja metoder på grund av bakomliggande faktorer. Men det är mycket svårt att bevisa och det är inget som våra respondenter vill erkänna heller.

5.2 Omprövning av avskrivningar

Avskrivningsmetod och nedskrivning skall omprövas minst i slutet av varje räkenskapsår. Har det skett en betydande förändring av den förväntade förbrukningen av de framtida ekonomiska

fördelarna som är förknippade med tillgången, skall metoden ändras så att den återspeglar den ändrade förbrukningen. (IAS)

Respondenterna hävdar att omprövning sker enligt föreskrifterna i standarden, men utifrån svaren från intervjuerna är det tveksamt om detta sker i någon större utsträckning. Det kan också ifrågasättas varför de skulle göra omprövningen om de anser att bara den linjära metoden fungerar i deras respektive verksamhet. Det är betydligt enklare att göra en nedskrivning än att byta princip, vilket påverkar företagets val. Däremot skrivs tillgångarna ner direkt då en indikation föreligger om att värdet inte är riktigt. Detta för att företagen inte vill ha för högt värderade tillgångar. Volvo använder nedskrivningar för att rätta till felaktiga avskrivningar medans SKF hävdar att en nedskrivning inte skall användas till ett sådant syfte. SKF hävdar att det inte behöver göras då deras avskrivningar följer verksamheten. Man kan vidare ifrågasätta att andra avdelningar som inte har någon redovisningskunskap omprövar avskrivningarna, vilket sker på SKF där Group Technology and Development är ansvariga för omprövningar.

5.3 Alternativa avskrivningsmetoder

Volvo medger att andra avskrivningsmetoder kan ge en mer rättvisande bild av tillgångarnas framtida fördelar. Men nyttan av att redovisa dessa värden skulle vara mindre än enligt den linjära metoden eftersom jämförbarheten blir sämre och risken för manipulation ökar. Men rent teoretiskt skulle andra metoder kunna användas när tillgångens kassaflöde inte är linjärt över nyttjandeperioden. Det kan enligt Volvo vara när det tar tid innan en maskin börjar generera kassaflöde eller när kassaflödet minskar efter en tid av någon anledning. Volvo tror även att andra avskrivningsmetoder bör vara mer tillämpbara i företag med starkare centralstyrning som har bättre översyn över den ökade mängden bedömningar som behöver göras. Volvo kan inte byta metod hur som helst utan den valda metoden bör vara kvar för att inte jämförbarheten skall drabbas. Andra metoder innebär ökad grad av bedömning vilket ger minskad jämförbarhet och därigenom minskad relevans.

Även SKF anser att användandet av andra avskrivningsmetoder skulle drabba jämförbarheten och risken för manipulation. Men till skillnad från Volvo utesluter inte SKF användandet av andra avskrivningsmetoder, om de ansåg att kassaflödet återspeglades bättre.

Trots att avskrivningar tillämpats sedan 1800 talet förekommer det fortfarande tvivelaktigheter och området är fortfarande problematiskt. Lagtexten beskriver uttryckligen att företagen skall använda den metod som bäst återspeglar värdet på framtida kassaflöden. Ändå väljer Volvo och SKF den enklaste metoden. Företagen hävdar att det skulle uppstå problem med jämförbarheten om man bytte metod, vilket är ett godtagbart skäl. Men en konstant hänvisning till jämförbarheten skulle innebära att byte av principer aldrig skulle kunna ske. Många forskare

hävdar dessutom att det inte finns några förutsättningar för att nå en enighet förrän redovisningen blivit mer utvecklad.

5.4 Synpunkter på regelverket

Teorin målar upp en ideal bild av hur regelverket bör vara och användas, men i praktiken verkar det som om denna ideala bild är svårt att uppnå. Även många centrala redovisningsprinciper så som försiktighetsprincipen och matchningsprincipen frångås också i verkligheten. Risken finns att man värderar sina materiella anläggningstillgångar för högt. Matchning av utgifter och inkomster sker inte fullt ut. True And Fair View (rättvisande bild) är en annan övergripande princip som blivit allt viktigare sedan Storbritanniens inträde i EG. Den rättvisande bilden är fortfarande ganska övergripande och diffus men kommer förmodligen få mer betydelse i framtiden. Företagen tolkar den rättvisande bilden som om skillnaden måste vara väsentlig, vilket också är ett accepterat resonemang då IASB:s regelverk bygger mycket på bedömningar. Detta gör det ibland svårt att ifrågasätta hur företagen gör. Det är svårt för utomstående att tolka och bedöma om företagens bedömningar är korrekta och rättvisande.

Volvo anser att IAS 16 är en standard som innebär många bedömningar men som ändå är relativt enkelt att tillämpa då den innehåller åtskilliga beskrivningar för hur man skall göra. Det är sedan upp till varje enskilt företag att föra in och anpassa dessa i sin egen redovisning. Problem som kan uppstå i tolkningen av standarden är reglerna kring komponentavskrivning samt vad som skall kostnadsföras direkt eller tas upp som en tillgång i balansräkningen.

På SKF anser även Jessica att IAS 16 innehåller många bedömningar men till skillnad från Anna menar Jessica att det inte alltid är tydligt hur man skall göra på alla punkter och hur de skall tolkas. IAS är mer luddig än US GAAP där reglerna är mycket tydliga och detaljerade.

5.5 Väsentlighet

En sista kvalitativ egenskap som måste diskuteras är väsentligheten. Av Volvos totala tillgångar utgör cirka 22 procent materiella anläggningstillgångar. Motsvarande siffra för SKF är cirka 25 procent. Frågan är hur stor skillnaden blir på balansomslutningen om andra metoder används? Vi anser ändå att användandet av avskrivningsmetod är väsentlig då det inte bara är storleken på posten som räknas. Det handlar om att läsarens tillförlitlighet till informationen. Att läsaren skall kunna skaffa sig en heltäckande bild för att kunna ta ett beslut. Här kommer även nytta och kostnad in. Ett företag skall enligt föreställningsramen inte kunna välja att ej redovisa en viss sak eller välja en viss metod på grund av för hög kostnad. Det är återigen en avvägning. Anna på Volvo visade på en princip som användes för att behandla en post i Volvo Aeros verksamhet.

Den posten utgör endast någon promille av Volvos totala balansomslutning. Men huvudkontoret valde ändå att göra förändringen som krävdes och specificera den noggrant i noterna.

6. Slutsats

I kapitlet förs en diskussion kring de slutsatser som dragits utifrån problemformuleringen. Kapitlet avslutas med en sammanställning över olika perspektiv på tillgångars framtida ekonomiska fördelar.

6.1 Hur motiverar noterade bolag sina val av avskrivningsmetod?

Båda företagen, men framförallt SKF hävdar att de har valt rätt metod då de anser att linjär avskrivning följer verksamheten. Det skulle innebära att tillgångarnas framtida ekonomiska fördelar är ett lika stort kassaflöde, eller belopp varje år. Volvo menar dessutom att jämförbarheten blir sämre med andra avskrivningsmetoder.

Vidare tror vi att anledningen till att företagen använder linjär avskrivning är för att de alltid har gjort det. Det är som en tradition i företaget. De är gamla företag som alltid har haft materiella anläggningstillgångar. Många hävdar dessutom att företagen ser att andra företag gör på samma sätt vilket skulle rättfärdiga deras eget handlande. Både Volvo och SKF är gamla företag och sedan länge har traditionen funnits med linjär avskrivning. Att använda någon annan metod känns förmodligen främmande för dem eftersom linjär metod är självklar, naturlig och djup rotad hos dem.

En annan faktor som förmodligen spelar in vid beslutsfattandet är att människor eller beslutsfattare reagerar olika på olika situationer. Att beslutsfattare i tvetydiga situationer tenderar att förvränga situationen till att vara mer regelbundet och symmetrisk är något som eventuellt skulle kunna spela in då beslut tas när det gäller avskrivningar. Det finns också teorier som talar för att redovisare väljer att redovisa som majoriteten av företagen gör men detta är något som varken vi eller någon annan lyckats bevisa.

6.2 Vad anser företagen om alternativa avskrivningsmetoder?

Att byta metod skulle vara kostsamt, omständligt och komplicerat. Men så är alltid fallet när en ny standard eller princip skall införas i en koncernredovisning. Vi anser att det är en ekonomistyrningsfråga som skulle vara praktiskt möjligt. Vilket bekräftas av Jessica på SKF. Är det genomförbart på SKF bör det vara det även på Volvo. Självklart är det inte alla materiella anläggningstillgångar som skulle återspeglas bättre med andra metoder men under arbetets gång har flera exempel framkommit som visar på branscher där andra metoder skulle ha passat bättre. Läkemedelsbranschen är en sådan bransch nya läkemedel genererar mer kassaflöde i början.

Efter några år, när patentet gått ut kommer konkurrenter med likartade produkter som pressar ner priset, vilket gör att vinsten lägre. Även fartyg inom rederibranschen skulle kunna skrivas av med andra metoder. På dessa stora tillgångar är kostnaderna låga i början då lite reparationer och underhåll krävs, vilket ger högre intäkter. Efter några år blir kostnaderna högre och vinsten minskar vilket borde mötas upp av lägre avskrivningar.

I vår granskning av årsredovisningar såg vi dessutom att det fanns exempel på företag som använder degressiv avskrivning för sina inventarier. Detta anser vi bör vara tillämpligt även för andra företag av samma storlek. Regler och rekommendationer förändras oftast inte förrän de blivit problematiska, trots att de för en utomstående betraktare verkar förlorat sin funktionalitet och praktiska fördel. På grund av att tillförlitligheten blir så pass mycket sämre anser vi att Volvos argument att hänvisa till jämförbarheten är något svag. En avvägning måste ske mellan tillförlitlighet och jämförelsen. Under en period kommer jämförelsen att vara sämre, men det är övergående. Det gäller dock att nå ut till marknaden med vilka förändringar som skett.

6.3 Vad anser respondenterna om IAS regelverket?

Respondenterna hade olika uppfattningar om regelverket och det går kanske inte att skapa ett regelverk som passar alla. Båda var dock överens om att det är svårt att införa förändringar i koncernen för så stora företag som de arbetar för. Det kräver dessutom mycket arbete att kommunicera och visa jämförelser på dessa förändringar. Makthavare är ofta ovilliga att ändra på maktbalansen på grund av att de är rädda för förändringar. IASB har dock lyckats bra att skapa ett regelverk som är lätt att följa på grund av att de har övergripande principer som man skall följa. Dock finns det en möjlighet för företagen själva att tolka och bedöma innehållet för vad som är korrekt. Men om dessa principer också är bedömningsfrågor, vad spelar det då för roll? Det kan vara problematiskt då det kan leda till att företagen utnyttjar detta för att uppnå deras egna mål och se till sina egna intressen. Vår redovisningsexpert menar att finansinspektionen eller EU borde ha hårdare övervakning för att företagen inte skall kunna göra hur som helst.

Anledningen är att IASB verkar i många länder med olika kulturer och traditioner. Det skulle vara svårt för dem att skapa ett regelverk som är glasklart hur det skall följas då allting inte är tillämpligt i alla länder. FASB har mycket större befogenheter än IASB då de exempelvis kan stänga av ett bolag från börserna som inte följer deras regler. IASB har inte samma autoritära ställning utan försöker endast framstå som ett expertorgan. FASB verkar i USA och där är skillnaden inte så stor mellan delstaterna som mellan länder som IASB verkar i.

6.4 Egna reflektioner utifrån respondenternas svar

Nedan presenterar vi tre stycken perspektiv som sammanfattar hur vi ser att tillgångars framtida ekonomiska fördelar speglar rättvisande bild i olika situationer. Dessa perspektiv har vi sammanställt utifrån de svar vi fått i våra intervjuer under arbetets gång.

Perspektiv 1. Anta att ett stort bolag tillverkar produkter som alltid kommer behövas, som Volvo och SKF gör. Se till de framtida ekonomiska fördelarna under en lång period genom många konjunkturcykler, kanske 15-20 år. Under så lång period kommer fördelarna att kunna anses vara jämna då upp och nedgångarna jämnar ut varandra. Då kan en linjär avskrivning vara berättigad och rättvisande bild uppnås.

Perspektiv 2. Anta samma sorts företag som i perspektiv 1, fast i ett kortare perspektiv, mindre än 8 år. Då kan lågkonjunkturer göra att fördelarna blir lägre under vissa år. Om linjär avskrivning används möts enligt oss inte lika stora avskrivningar med lägre ekonomiska fördelar. Då visar företaget ännu lägre resultat än vad de behöver. Det är inte förenligt med rättvisande bild. Det borde ligga i företagets intresse att ha lägre kostnader i dåliga tider. Därför anser vi att jämförbarheten faktiskt blir bättre i detta kortare perspektiv eftersom avskrivningskostnaden blir mer utjämnat i sämre och bättre tider.

Perspektiv 3. Anta ett företag som tillverkar produkter som har ojämna framtida ekonomiska fördelar. Tidigare har vi angett exempel där de framtida fördelarna för produkten har varit lägre i början. Det kan exempelvis vara att det tar tid innan produkten blir populär eller att en maskin inte kan gå på full kapacitet på grund av inkörningstid. Exempel på när de framtida fördelarna är höga i början för sedan avta kan vara en högteknologisk produkt där efterfrågan sjunker snabbt efter en tid. Då anser vi att degressiv, progressiv eller produktionsberoende avskrivning möter fördelarna bättre och ger en mer rättvisande bild av verkligheten.

Dessa argument för och emot stöds utav Artbergs som ifrågasätter att linjär avskrivning är det enda teoretiskt korrekta och att andra avskrivningsmetoder är tillämpbara på flera typer av materiella anläggningstillgångar. Thorell och Edenhammar finner det ytterst troligt att tillgångars framtida ekonomiska fördelar genereras med samma belopp varje år. Det resonemanget grundar de i ett matchningssynsätt. Det är svårt att räkna ut hur tillgångens framtida kassaflöde skall matchas mot tillgångens kostnader. De tror därför att linjär används för att den är robust, även om inte tillförlitligheten är den bästa.

7 Avslutande diskussion

I detta kapitel avslutas arbetet med en reflektion över ämnesområdet och den genomförda studien. Kapitlet avslutas med förslag till vidare forskning.

7.1 Reflektion över ämnesområdet

Vår sammanfattade reflektion från den här uppsatsen är att det mesta kring val av avskrivningsmetod handlar om bedömningar. Det beror på att normgivningen från IASB lämnar utrymme för egna tolkningar vilket gör att företagen anpassar IAS 16 till deras egen verklighet utefter deras egna bedömningar. Det är som vi nämnt tidigare svårt för IASB att skapa ett regelverk som är tillämpbart i alla länder men den uppfattningen som vi fått från våra intervjuer är att företagen tycks göra i stort sett som de själva vill med tolkning och anpassning av regelverket. Det som vi ställer oss frågande till är till vilken grad dessa bedömningar och egna tolkningar kan ske? Kanske borde IASB ta mer intryck från FASB och utveckla regelverket mot mer detaljstyrning?

Det finns fortfarande stora hinder att övervinna i detta till synes primitiva och konservativa ämne. Mycket ligger rotat i vårt eget beteende. Vi påverkas av gruppsytryck och vill inte sticka ut från mängden. Regler förändras inte förrän de blir problematiska och makthavare är rädda för att sticka ut från mängden genom att göra stora förändringar. Vilket skulle kunna rubba maktbalansen inom företag.

Således finns inga exakta rätt och fel kring de val av avskrivningsmetod som företagen har gjort när regelverket är uppbyggt ser ut som det gör. Vi anser att valen i vissa fall inte är förenligt med rättvisande bild men vi tycker i det stora hela att företagens motiveringar till varför de gör som de gör är förståeliga. Det är svårt med avvägningar mellan kvalitativa egenskaper och självklart har företagen många intressenter att ta hänsyn till. Dessa vill ju ha jämförbar information och dessutom se ett resultat som har en jämn utveckling. Då är linjär avskrivning ett sätt eftersom avskrivningskostnaden inte förändras nämnvärt från år till år. Vi tror även att traditionen på företagen spelar stor roll. Linjär avskrivning är gammal praxis och alla vet om att det inte är helt tillförlitligt men det är ändå ”okej” att använda den. Jan Marton menar dock att ekonomin som helhet och kapitalmarknaden skulle kunna fungera bättre om mer korrekta bedömningar gjordes. Detta håller vi med om då de, i ett större perspektiv kan ta bättre beslut om marknaden är mer tillförlitlig.

Till sist anser vi det finns starka argument för användandet av andra avskrivningsmetoder. Flera exempel på när har framkommit under arbetets gång och stöd argumenten finns i teorin. För Volvo som inte tror att det inte är genomförbart anser vi att det handlar om ett beslut och en ekonomistyrningsfråga. Det är praktiskt möjligt att genomföra.

7.2 Förslag till vidare forskning

Nedan redogör vi för ett antal punkter som vi anser skulle vara intressanta att fortsätta studera inom vårt område.

- Hur går värdering och uppskattning av avskrivningsmetod och andra principer på materiella anläggningstillgångar till vid företagsförvärv och Joint Ventures? Hur gör man med det förvärvade företags värderingar och bedömningar av deras tillgångar med tanke på att företagens tankesätt bör skilja sig åt?
- Undersöka hur företag inom läkemedelsbranschen skriver av sina tillgångar då maskinerna som tillverkar produkterna förmodligen genererar ett högre kassaflöde i början innan patenttiden på produkterna har gått ut. Även undersöka andra branscher där man vet att tillgångens framtida ekonomiska fördelar är ojämnt fördelade.
- Vilka avskrivningsmetoder används internationellt? Det har framkommit att i bland annat Tyskland, Frankrike och i USA är de andra än den linjära metoden mer utbredda. Hur kommer det sig? Hur motiverar företagen sina val där? Är det endast inom vissa branscher?

Källförteckning

Andersen Ib (1998) *Den uppenbara verkligheten: Val av samhällsvetenskaplig metod* Lund: Studentlitteratur

Artsberg, Kristina (2005) *Redovisningsteori –policy och –praxis* Malmö: Liber Ekonomi

Bennet, G Stewart (2003) *How to fix accounting- Measure and report economic profit* Journal of Applied Corporate Finance vol. 15:3 p.63-82

Berger, Peter & Luckmann, Thomas (1967) *The social construction of reality – a treatise in the sociology of knowledge* New York: Anchor Books

Bonright, C James (1927) *May the same property have different values for different purposes.* The Quarterly Journal Of Economics Vol. 52 nr. 1 p.155-178 MIT Press

Covaleski, Mark & Dirsmith, Mark (1991) *The management of legitimacy and politics in public sector administration* Journal of Accounting and Public Policy vol. 10 p.135-156

Davidson, Bo & Patel, Runa (2003) *Forskningsmetodikens grunder: att planera, genomföra och rapportera en undersökning.* Lund: Studentlitteratur

Edenhammar, Hans & Thorell Per (2005) *Företagens redovisning: att förstå årsredovisningar* Uppsala: Iustus förlag

Eliason, Sofia, Ljungblom, Anders & Ragnarsson, Martina (2007) *Fartygsavskrivningar - En undersökning av hur svenska onoterade rederier väljer att göra avskrivningar på sina fartyg* Göteborg: Handelshögskolan

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

FAR Förlag (2007) *Samlingsvolymen 2007 Del 1.* Stockholm: FAR

Hendriksen, Eldon & van Breda, Michael (1992) *Accounting theory* Irwin

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

Hopwood, Anthony (1974) *Accounting and Human Behaviour*. London: Haymarket Publishing Limited

Hägg, Claes (1993) *Avskrivning och avkastning* Lund: Studentlitteratur

IASB (2007) *Föreställningsramen för utformning av finansiella rapporter* Internationell redovisningsstandard i Sverige IFRS/IAS 2007

IASB (2007) *IAS 16 Materiella anläggningstillgångar* Internationell redovisningsstandard i Sverige IFRS/IAS 2007

Marton, Jan (2008) *Vem har nytta av bedömningar?* Balans nr. 1 2008

Mattessich, Richard (1972) *Methodological preconditions and problems of a general theory of accounting*. Accounting Review p. 469-487

Jurgensen, Dale & Auerbach, Alan (1980) *Inflation- Proof Depreciation Of Assets*. Harvard Business Review 58 p.113-118

Lundahl, Ulf & Skärvad, Per-Hugo (1999) *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*. Lund: Studentlitteratur

Marton, Jan, Falkman, Pär, Lumsden Marie, Pettersson, Anna-Karin & Rimmel, Gunnar (2008) *IFRS – i teori och praktik* Stockholm: Bonnier Utbildning

Merriam, Sheran (1994) *Fallstudien som forskningsmetod* Lund: Studentlitteratur

Nilsson, Stellan (2005) *Redovisningens normer och normbildare* Lund: Studentlitteratur

Olsson, Anders (2002) *Ny företagsskandal skakar USA* Dagens Nyheter (2002-06-26)
Tillgänglig: <<http://www.dn.se/DNet/jsp/polopoly.jsp?d=678&a=30787>> (2008-04-02)

Proposition (2004) *Internationell redovisning i svenska företag* Prop. 2004/05:24

Riahi Belkaoui, Ahmed (2005) *Accounting theory* London: Academic Press

Rentrow, Thomas (1969) *A study of rank four permutation groups*

Smith, Dag (2006) *Redovisningens språk* Lund: Studentlitteratur

Statens offentliga utredningar (2030) *Betänkande av IAS-utredningen* SOU 2003:71

Thomasson, Jan (2005) *Den nya affärsredovisningen* Malmö: Liber

Trueman B. & Titman S. (1988) *An explanation for accounting income smoothing* Journal Of Accounting Research vol. 26, p 127-320

Watts & Zimmerman, (1986) *Positive Accounting theory* New Jersey: Prentice Hall Inc

Årsredovisningar:

Assa Abloy, 2007

Broströms, 2007

Ericsson, 2007

Gant Company, 2007

Hemtex, 2007

H&M, 2007

Investor, 2007

Mekonomen, 2007

Telia Sonera, 2007

Sandvik, 2007

SKF, 2007

SSAB, 2007

Volvo AB, 2007

Bilagor

Intervjumall

- Vilka typer av materiella anläggningstillgångar har ni?
- Hur stor del av balansomslutningen utgörs av materiella anläggningstillgångar?
- Vilka olika avskrivningstider tillämpar ni?
- Vilka avskrivningsmetoder använder ni för dessa tillgångar?
- Hur gör ni när ni väljer avskrivningsmetod och hur går bedömningarna till?
- Hur sker nedskrivnings bedömningar?
- Ger huvudkontoret ut några riktlinjer för hur redovisningen skall ske i koncernen?
- Hur ser företaget på att använda andra avskrivningsmetoder?
- Vad skulle det innebära för ert företag att använda andra avskrivningsmetoder?
- Sker det någon uppföljning av avskrivningsmetoderna?
- Är det vanligt att ni ändrar avskrivningsmetod?
- Tycker ni det finns svårigheter i att tolka och tillämpa regelverket IAS?