

Masteruppsats i offentlig förvaltning – Förvaltningsekonomi [VT13]

Förvaltningshögskolan, Göteborgs universitet

Sebastian Berntsson

Johan Selin

Handledare: Stellan Malmer

Examinatorer: Osvaldo Salas

Komponentavskrivning

Trög implementering och effekter?

Summary

Organizations use accounting to communicate its financial position. In addition, it is a product of the historical development of accounting practices. To reflect the consumption of a tangible asset, tangible assets are depreciated. However, there are different depreciation methods in organizations. Our focus has been on the municipal organization. A common method of depreciation within municipalities is straight-line depreciation. But in recent years the method of “component depreciation” have been discussed and many benefits have been raised, including that it provides a more accurate picture of the depreciation. However, the implementation hasn’t come so far yet. Within private companies arising demands for large companies have risen, but in the current situation for municipalities are different. Our purpose has been to explain the effects of applying component depreciation, both in the financial statements and management accounting, and to explain the slow pace of the implementation of component depreciation among municipalities.

To explain our purpose, we have used interviews with accountants and financial managers in different municipalities, accountants in two different accounting firms, articles and calculations. In our framework contains accounting theory and calculations. In our analysis and conclusion, we have brought together the framework explicitly with empirical data and based on this we have drawn conclusions about the slowness with implementing component depreciation among municipalities and its consequences within management accounting and financial Accounting. We concluded several conclusions. The main one was that component depreciation gives a better picture of the use of an investment. It’s also linked to higher costs and several difficulties.

Sammanfattning

Organisationer använder sig av redovisning för att förmedla sin ekonomiska ställning. Den redovisning vi har idag är en produkt av den historiska utvecklingen inom redovisningspraxis. För att spegla förbrukningen av en materiell anläggningstillgång används avskrivning. Dock finns det olika avskrivningsmetoder att välja emellan. En vanligt förekommande avskrivningsmetod inom kommuner är rak avskrivning. Men på senare år har avskrivningsmetoden komponentavskrivning diskuterats och många fördelar har förts fram, bland annat att det ger en mer rättvisande bild. Dock har implementeringen inte kommit så långt. Inom privata sektorn finns det krav på stora bolag, men i dagsläget är det inget krav på kommuner. Vårt syfte har varit att förklarat effekterna av att tillämpa komponentavskrivning i externredovisningen och internredovisningen, samt att förklara varför det är förhållandevis få kommuner som tillämpar komponentavskrivning.

För att förklara vårt syfte har vi använt oss av intervjuer med redovisningsansvariga och ekonomichefer på olika kommuner, revisorer på två olika revisionsbyråer, artiklar och kalkyler. I vår referensram innehåller redovisningsteori, kapitalkostnader och kapitalkostnadsmetoder. Vi har i vår referensram använt oss av en bredd av olika källor för att fastställa syftet med komponentavskrivning och dess effekter. I empirin presenterade vi först resultat från två olika artiklar. Därefter sammanställde vi resonemangen från intervjuerna. I vår analys och slutsats har vi fört samman referensramens uttryckliga information och empirins insamlade data och utifrån detta har vi dragit slutsatser om hur trögheten med implementeringen av komponentavskrivning ser ut bland kommuner samt vad konsekvenserna är på intern- och externredovisningen.

I slutsatsen kunde vi bland annat konstatera att komponentavskrivning ger en bättre finansiell bild av resursutnyttjandet, men metoden medför både kostnader och innehåller en rad olika svårigheter. Oklart är även om metoden ger ett mervärde för kommuner.

Innehållsförteckning

SUMMARY	2
SAMMANFATTNING	3
INNEHÅLLSFÖRTECKNING	4
1. BAKGRUND	6
1.1 INLEDNING	6
1.2 KOMMUNERNAS SITUATION	6
1.3 REDOVISNINGENS ROLL	7
1.4 AVSKRIVNING AV MATERIELLA ANLÄGGNINGSTILLGÅNGAR	8
1.5 K-REGELVERKEN	9
1.6 K-REGELVERKETS INVERKAN PÅ KOMMUNERNA	11
2. PROBLEMFÖRMULERING	12
2.1 INLEDNING	12
2.2 FÖRÄNDRING AV DEN KOMMUNALA REDOVISNINGEN.....	13
2.3 PROBLEMATIKEN	14
2.4 PROBLEMATIKEN KRING AVSKRIVNINGAR.....	15
2.5 TRADITIONELL RAK AVSKRIVNINGSMODELL	17
2.6 AVSKRIVNINGARS INVERKAN PÅ KAPITALKOSTNADSBERÄKNINGAR	17
2.7 PROBLEM DISKUSSION.....	18
3. SYFTE	19
4. AVGRÄNSNINGAR.....	19
5. REFERENSRAM	19
5.1 REFERENSRAMENS DISPOSITION	20
5.2 KVALITATIV KARAKTÄR	20
5.3 ÄGARTEORI	21
5.4 KAPITALKOSTNADER.....	21
5.5 KAPITALKOSTNADSBERÄKNINGSMETODER	22
5.6 EXTERNREDOVISNING	24
5.7 KOSTNADER.....	25
5.8 FÖRDELAR MED KOMPONENTAVSKRIVNING	26
5.9 NACKDELAR MED KOMPONENTAVSKRIVNING	28
5.10 ÖVERGÅNG TILL KOMPONENTAVSKRIVNING	28
6. METOD OCH TILLVÄGAGÅNGSSÄTT.....	30
6.1 INLEDNING	30
6.2 FORSKNINGSDSIGN	30

6.3 KOMMUNER OCH INTERVJUOBJEKT	31
6.4 METODOLOGISK ANSATS OCH DATA INSAMLING.....	32
6.6 DATABEARBETNING.....	34
6.7 REFERENSRAMENS ANVÄNDNING.....	36
7. EMPIRI	37
7.1 SEKUNDÄRA STUDIER	37
7.2 FALLSTUDIEN KOMMUNERNA.....	45
7.4 REVISIONSBYRÅER.....	62
7.4 KAPITALKOSTNADSBERÄKNING.....	68
8. ANALYS	77
8.1 TRÖGHETEN.....	77
8.2 KONSEKVENSERNA PÅ EXTERNREDOVISNING.....	80
8.3 KONSEKVENSERNA PÅ KAPITALKOSTNADSBERÄKNINGAR	82
9. SLUTSATS	85
10. AVSLUTANDE REFLEKTIONER	89
11. LITTERATUR.....	91
12. BILAGOR.....	96

1. Bakgrund

1.1 Inledning

Under 2013 kommer flera vad som lagstiftningen kallar stora bolag att börja tillämpa ett nytt regelverk för redovisningen. I detta regelverk stipuleras att en viss avskrivningsmetod ska användas för materiella anläggningstillgångar. Regelverket gäller inte för kommuner men väl för de kommunala bolag som uppfyller rekvisiten för stora bolag. Detta medför att kommuner behöver beakta regelverket i egenskap av att vara moder i sin koncern. Utöver detta har branschorganisationen Sveriges kommuner och landsting (SKL) samt Rådet för kommunalredovisning (RKR) rekommenderat kommuner att använda avskrivningsmetoden. Inom den privata sektorn har avskrivningsmetoden funnits förhållandevis länge framförallt för noterade bolag. Detta har föranlett att avskrivningsmetoden nu blir obligatorisk även för stora onoterade bolag. Hur situationen ser ut gällande avskrivningsmetodens utbredning inom kommunerna är emellertid oklar. Likaså de effekter avskrivningsmetoden kommer att medföra om kommuner börjar tillämpa den. Avskrivningsmetoden som här avses är komponentavskrivning vilken även kan benämnas som komponentansats för avskrivningar. Komponentavskrivning är en avskrivningsmetod för materiella anläggningstillgångar. Denna avskrivningsmetod avser att materiella anläggningstillgångar särskiljs i olika komponenter och varje komponent skrivs av var för sig vilket utgår ifrån att varje separat del har olika lång ekonomisk livslängd.¹

1.2 Kommunernas situation

Kommunal verksamhet kan delas in i två övergripande kategorier sådant som kommuner enligt lag måste tillhandahålla och sådant som kommuner frivilligt har åtagit sig att tillhandahålla. Exempel på lagstadgad verksamhet är grundskola och socialtjänst. Medan verksamheter likt kultur och bostäder är frivilliga åtaganden.² Den kommunala verksamheten går även att dela in utifrån sättet den finansieras vilket antingen är genom avgiftsuttag eller skatteupptag. Tjänster och nyttigheter som kommunen inte är tvingade att tillhandahålla kan avgiftsbeläggas om kommunen så vill i olika stor omfattning. Exempel på detta är VA-tjänster som är en typ av tjänster som till sin natur är sådana att det är förhållandevis enkelt att identifiera brukarna. Denna typ av kommunalverksamhet finansieras generellt sett inte av

¹ Stark, Agneta 1994:16

² SKL 1

skatteuttag utan av avgiftsuttag så kallad taxefinansiering vilket regleras i kommunallagen kapitel 8 §§3a-3c. Självkostnadsprincipen är av central betydelse då det gäller denna typ av verksamhet och innebär att avgiften (taxan) som tas ut bör täcka alla kostnader för en verksamhet. Subventioner kan även förekomma, dock får avgiften aldrig vara högre än vad verksamhetens faktiska kostnader är då det i sådant fall blir ett slagssparande.³ Således bör inte kostnader föras över på skattekollektivet ifrån taxekollektivet eller omvänt då det rör sig om olika typer av brukarkollektiv. Detta innebär att det finns ett behov av att kunna ange vad som är kostnader.

Det är här som redovisning och kapitalkostnadsberäkning fyller en funktion som bland annat är att fastställa och identifiera vad som är kostnader. Både redovisning och kapitalkostnadsberäkning utgör beslutsunderlag och är en del av ekonomistyrning avseende uppföljning och planering.⁴

1.3 Redovisningens roll

Organisationer använder sig av redovisning för att förmedla sin ekonomiska ställning. Den redovisning vi har idag är en produkt av den historiska utvecklingen inom redovisningspraxis. Redovisning delas in i intern- och extern redovisning. Inom kommunal verksamhet har externredovisning som syfte att ge intressenter som fullmäktige, kommuninvånare samt andra intressenter information av relevans om hur verksamhetens finansiella resultat och ställning ser ut. Detta är en viktig del för att utöva styrning och uppföljning.⁵

I kommuner efterfrågas god redovisning och redovisningen har i uppgift att kommunicera ett rättvisande resultat och en rättvisande bild för olika intressenter. Redovisningen har stor betydelse för beslut om organisationens framtid då den utgör basen för beslutsunderlag. Dock finns god redovisning inte bara av den anledningen att god redovisningssed existerar utan när en redovisningsfråga hanteras på ett vanligt förekommande vis.⁶ För att få en god redovisning behövs en ständig utveckling, bedömning och kontroll av rådande redovisning och redovisningspraxis. Utveckling kan komma av att behoven förändras och de tidigare tillvägagångssätten bedöms vara otillräckliga. Komponentavskrivning är ett resultat av sådan utveckling.

³ Svedin 1996:14

⁴ Andersson 2008:45

⁵ Brorström, Haglund och Solli 2005:84

⁶ Brorström 2008:16f

Inom näringslivet har det i under ett antal år funnits en etablerad praxis att använda sig av komponentavskrivning och det har även börjat tillämpas på kommunal nivå. Intresset växer och möjligtvis även behovet av mer exakt information. Regleringen av den svenska kommunala redovisningen har genomgått grundläggande förändringar över senaste decennierna. Kommunal redovisning blev reglerat 1 januari 1998 från att varit frivilligt reglerad. I samband med lagstiftning bildades ett normgivande organ med ansvar för utveckling och tolkning av god redovisningssed för kommunal redovisning. Viktiga mål i lagstiftningen och reformer var tänkta att dämpa "kreativ" bokföring och öka harmoniseringen och jämförbarheten.⁷ Redovisningsområdet bygger i hög grad på praxis och utvecklingen av god redovisningssed sker mestadels inte genom lagstiftning utan genom rekommendationer. Det främsta normgivande organet för den svenska redovisningen är Bokföringsnämnden (BFN) som är en statlig myndighet som har till uppgift att utveckla redovisningen och utfärda rekommendationer.⁸

1.4 Avskrivning av materiella anläggningstillgångar

Kommuner i Sverige hand har som en naturlig följd av den kommunala verksamheten en mängd olika typer av materiella anläggningstillgångar (en fysisk tillgång avsedd för stadigvarande bruk eller innehav⁹). Då anskaffning och nyttjande av dessa tillgångar påverkar resultat och hur den finansiella ställningen i kommunen ser ut uppmärksammas detta både av lagstiftare och normgivare. I den kommunala redovisningslagen 6 kap § 4 står det bland annat:

”Anläggningstillgångar med begränsad livslängd skall skrivas av systematiskt över denna livslängd...”

De flesta anläggningstillgångar har en begränsad livslängd ska avskrivningar göras vilket innebär att anskaffningsutgiften fördelas över den bedömda livslängden ”nyttjandeperioden”. Varje år kostnadsförs en del av anskaffningsutgiften i form av den årliga avskrivningen vilket representerar resursförbrukningen av den aktuella tillgången.¹⁰

⁷ Falkman och Tagesson 2008:271

⁸ Internet 2

⁹ Rådet för kommunal redovisning 2009:10

¹⁰ Smith 2000:170

Avskrivningar är det systematiska sättet att skriva av anläggningstillgångar och fördelar värdet på en anläggningstillgång över den period som tillgången nyttjas i en verksamhet. Avskrivningar är samtidigt det periodiserade belopp som uppdelningen av exempelvis en anskaffningsutgift ger upphov till.¹¹

Dock föreligger det en rad svårigheter gällande avskrivningar främst gällande nyttjandeperioden den så kallade livslängden på tillgången. Den tekniska livslängden på en tillgång bidrar inte med hela lösningen då andra typer av förändringar vid sidan om förslitningen kan inverka på nyttjandeperioden. Förändringar likt tekniskutveckling eller förändrade verksamhetsbehov kan göra en tillgång olönsam alternativt överflödig. Effekten blir att nyttjandeperioder ofta kan vara kortare än vad den tekniska livslängden är på en tillgång.¹² Om avskrivningstiderna blir kortare får detta resultatpåverkan genom att avskrivningskostnaderna blir högre. Materiella anläggningstillgångarna skall avskiljas ifrån övriga tillgångar och anges i en egen post i balansräkningen. Där visas det aggregerade värdet på redovisningsenhetens samtliga materiella anläggningstillgångar vilket dock inte är tillräckligt. Alla materiella anläggningstillgångar måste även finnas upptagna i ett register där anskaffningsvärde, anskaffningstidpunkt och bedömd nyttjandeperiod framgår.¹³ Vid byte av avskrivningsmetod utgör detta register en källa för att få fram ingångsvärden. Om det ska göras en retroaktiv övergång krävs denna information.

1.5 K-regelverken

I linje med sitt uppdrag har BFN utvecklat olika regelverk som anger hur bolag eller ekonomiska föreningar ska upprätta sina finansiella rapporter. Sedan 2004 har bokföringsnämnden arbetat med att utveckla ett nytt redovisningsregelverk som finns i fyra olika utformningar K1, K2, K3 och K4. De olika versionerna har olika typer av tilltänkta användare allt från enskilda firmor och små bolag till stora koncerner. Graden av komplexitet följer vilken målgrupp regelverket är avsett för vilket innebär att K1 och K2 är mer förenklade regelverk än K3 och K4. Det övergripande målet med K-projektet har varit att skapa ett förenklat regelverk för att underlätta redovisningen.¹⁴ Eftersom BFN är upphovsmakaren för projektet är det normgivande för svensk redovisning och regelverket ska tillämpas av alla

¹¹ Stark 1994:7f

¹² Smith 2000:171

¹³ FAR:s samlingsvolym 2013:534

¹⁴ Internet 1

bolag som omfattas av årsredovisningslagen (ÅRL1995:1554). Det finns vissa undantag men generellt så måste bolag som årsredovisningslagen avser tillämpa regelverket till sin helhet.¹⁵ De juridiska personer som berörs av K-regelverken är i huvudsak bolag av olika storlek men även stiftelser eller ideella föreningar berörs. Beroende på storlek så tillämpar bolagen K-reglerna i stigande ordning vilket innebär att enskilda firmor endast måste tillämpa K1 medan koncerner behöver tillämpa K4. Möjligheten finns att tillämpa ett ”högre” regelverk om så önskas medan det inte är möjligt att byta till ett ”lägre” om definitionen i ÅRL för större bolag är uppfylld. Införandet av K-regelverken innebär att komponentavskrivning blir tvingande för alla större bolag och koncerner som redovisar enligt K3 och K4. Definitionen av större bolag är enligt ÅRL 1 kap 3§ 50 anställda eller 40 miljoner i balansomslutning eller 80 miljoner i omsättning. Från och med 2014 skall K3 tillämpas men övergången ska ske 2013 då det behövs ingångsvärden för 2014 såvida inte övergången har skett tidigare.¹⁶ Internationellt finns regelverket IAS 16 (international accounting standard) vilket noterade bolag tillämpar. Det övergripande syftet med ett internationellt regelverk är att få en enhetlig redovisning av materiella anläggningstillgångar vilket underlättar bedömningarna av bolagets investeringar. Det är mottagarna av redovisningen som är i fokus för denna standard.¹⁷ De nya reglerna anger tydligt att:

- Avskrivningar skall göras separat för varje del av en tillgång med en anskaffningskostnad som är ”*significant*” i förhållande till totala anskaffningskostnaden för tillgången och som har annan bedömd nyttjandeperiod än moderdelen av tillgången (när man delar upp en tillgång i flera delar benämns delarna ”komponenter”).
- Avskrivning skall ske systematiskt för varje komponent över ”*usefullife*”, bedömd nyttjandeperiod.
- Grupper av komponenter med samma bedömd nyttjandetid får dock avskrivas tillsammans.

Kontentan av ovanstående är att komponenter av en anläggningstillgång ska behandlas enskilt i redovisningen. Även innan nuvarande regelverk ansågs det att detta krav redan fanns i tidigare IAS 16 versioner.¹⁸

¹⁵ BFNAR 2012:1 s1ff

¹⁶ Internet 2

¹⁷ FAR förlag AB 2007:265ff

¹⁸ Jansson och Nordlund 2005

K3s kapitel om materiella anläggningstillgångar formulerar komponentavskrivning enligt följande: ”I det fall betydande komponenter i en anläggningstillgång förbrukas på väsentligt olika sätt ska anskaffningsvärdet delas upp på dessa komponenter” och formuleringen bygger på IASB:s standard för SME-företag (IFRS for SME:s).¹⁹

1.6 K-regelverkets inverkan på kommunerna

BFN:s K-regelverk omfattar inte kommuner då den associationsform kommuner är inte omfattas av årsredovisningslagen istället är det lagen om kommunal redovisning (1997:614) som reglerar kommuners redovisning. Vad som däremot berörs av K-regelverket och framförallt då berörs av K3 är alla de kommunala bolag som klassificeras som stora bolag. Vilket kan tänkas utgöra en god andel av alla kommunala bolag. Således blir komponentavskrivning tvingande för många kommunala bolag vilket gör att avskrivningsmetoden får en ökad närhet till den reguljära redovisningen inom kommuner. En omständighet som kommer av att kommunen är att anse som huvudman för de kommunala bolagen och måste som sådan upprätta en koncernredovisning.²⁰ Följande läge kan således föreligga att en kommun inte använder sig av avskrivningsmetoden komponentavskrivning men dess kommunala bolag som redovisar enligt K3 måste använda metoden. Kommunen ifråga måste sedan upprätta en koncernredovisning för dessa bolag.

För de statliga myndigheternas del så har Ekonomistyrningsverket (ESV) utfärdat rekommendationer som förordar komponentavskrivning. Som skäl för detta anger ESV att avskrivningar ska i största möjliga mån matcha den resursförbrukningen som avskrivningen symboliserar.²¹

Det finns emellertid ingen svensk lagreglering gällande avskrivningsmetoder utan lagstiftningen är som tidigare nämnt mer generellt utformad. Den vanligaste avskrivningsmetod som används i kommuner idag är rak avskrivning över objektets nyttjandeperiod. Metoden går ut på att tillgången skrivs av med lika stort belopp varje år i nominella termer. Utöver det finns den degressiva avskrivningen som resulterar i kraftigare avskrivningar i början och en långsammare avskrivning i slutet till skillnad från den progressiva avskrivningen som skrivs av på ett omvänt vis. I redovisningen användes således avskrivningar för att fördela utgifterna en tillgång har över dess nyttjandeperiod. Detta för att

¹⁹ Hellman, Nordlund och Pramhäll 2011:49ff

²⁰ Brorström, Haglund och Solli 2005:75

²¹ ESV 2009:32:47

kunna spegla en rättvisande bild av förbrukningen av tillgången.²²

2. Problemformulering

2.1 Inledning

Kommuner måste inte använda komponentavskrivning men av praktiska skäl kan en övergång vara väl motiverad efter som många kommunala bolag måste använda avskrivningsmetoden. Övergång till komponentavskrivning skulle även vara i linje med RKR:s rekommendation om materiella anläggningstillgångar något som kan ses som skäl nog för att gå över.²³ Emellertid så är avskrivningsmetoden inte utvecklad för den kommunala sektorn utan för den privata med allt det innebär. Offentliga organisationer så som kommuner skiljer sig på flera plan ifrån privata bolag. De områden som skiljer sig åt innefattar i första hand:

- a) Verksamhetens mål och resultat
- b) Redovisningsenhet
- c) Tillgångar
- d) Intäkter.²⁴

Detta är inte de enda skillnaderna även exempelvis skattelagstiftningen utgör en skillnad då denna inte riktar sig till den offentliga sektorn. Medan den stipulerar en rad olika direktiv för bolag som påverkar deras handlingsutrymme gällande redovisningen. Mål likt vinstmaximering och intäkter som privata bolag vill uppnå som en följd av försäljning av varor och tjänster gäller inte för kommuner eftersom kommuner har andra mål och intäktskällor. Däremot så kan de kommunala bolagen ha samma målsättning som ett privat dito. Kommunala mållikt de som finns i kommunallagens andra kapitel § 1 och § 8 att kommunerna ska verka för det allmännas intresse och för att främja näringslivet är svåra att kvantifiera. Genom staten är kommuner garanterade en viss inkomst oavsett dessas egna prestationer. Skatteunderlaget som är garanterat för kommuner är dock inte ämnat för sådan verksamhet som bedrivs affärsmässigt eller är tänkt att bekostas genom avgiftsuttag.²⁵ Garanterade inkomster är självfallet inget som existerar på en marknadsekonomi utan endast på den kvasimarknad som kommuner agerar på.

²² Rådet för kommunal redovisning 2009:8f

²³ Rekommendation 11.3:5

²⁴ Ekonomistyrningsverket 2002:6

²⁵ Brorström och Solli 1990:13

De ovannämnda områdena knyter an till redovisning på olika sätt och ingår i den informationsbild redovisningen förmedlar. Kommuner agerar dock i en något annan miljö än de privata bolagen blir det naturligt att informationsbehoven ifrån redovisningen skiljer sig åt. Inte minst så medförkravet om god ekonomisk hushållning i kommunallagens 8 kapitel 1§ ett behov av att ha en adekvat redovisning. För om inte redovisningen ger en tillräckligt tydlig bild av de faktiska kostnaderna och intäkterna blir det rimligtvis svårt att uppfylla detta krav. Vilket förövrigt är svårt nog då begreppet god ekonomisk hushållning saknar en tydlig definition och synen på vad en kommuns egna kapital representerar skiftar. Men det finns en underliggande tanke om att varje generation skall bära sina egna kostnader.²⁶ Fastställandet av vilka och vad kostnaderna är kan således anses fylla flera behov för en kommun. Om medborgare eller brukare ska kunna bedöma om kostnaderna är rimligt fördelade behöver informationen vara sådan att den speglar verkligheten så väl som möjligt.

2.2 Förändring av den kommunala redovisningen

Förändringen av lagstiftningen gällande kommunal ekonomi och redovisning som skedde på 1990-talet visar att statsmakten har fått ett betydligt större intresse av att hålla efter kommunernas handlingsutrymme gällande deras ekonomi som visade sig i att lagstiftningen blev betydligt mer reglerad och att en särskild lagstiftning om kommuners redovisning instiftades.²⁷ Då kommunsektorn är den största välfärdsproducenten påverkar dessas förmåga att sköta ekonomin på ett ändamålsenligt vis om inte alla så i vart fall en stor andel av landets befolkning. För att kunna sköta ekonomin behövs redovisning vilket även gäller för bolag. Därav är det naturligt att mycket av den tillämpade redovisningen inom kommuner är i hög grad influerad av den privata sektorn. På senare år har den kommunala redovisningen närmast sig den privata sektorns redovisning mer och vad som tidigare var viktigt för privata bolag är nu även viktigt för den offentliga sektorn. Detta avseende olika nyckeltal som ger en bild av redovisningsenhetens ekonomiska ställning.²⁸

²⁶ Falkman och Orrbeck 2001:107ff

²⁷ Falkman och Orrbeck 2001:112

²⁸ Stark 1994:11

2.3 Problematiken

Inom redovisning är det viktigt att fastställa vad som utgör ekonomiskt värde då det är dessa värden som utgör grunden för bedömningar av en redovisningsenhets ställning. Dock så föreligger det ett fundamentalt problem vid värdering då själva begreppet värde är subjektivt. Detta är en följd av att begreppet innefattar människors subjektiva preferenser.²⁹ Avsaknaden av en objektiv måttstock utgör ett fundamentalt problem vilket förövrigt även gäller för begreppet kostnad. Olika sätta att kringgå eller lösa detta problem blir därmed föremål för invändningar och kritik i avsaknad av en universell sanning.

För att uppfylla syftet med redovisning att ge en rättvisande bild av redovisningsenhets finansiella ställning används en mängd olika principer. Dessa principer tar fasta på de olika frågor som redovisningens syfte ger upphov till och en rad olika förhållningssätt.³⁰

Gällande tillgångar finns i huvudsak fyra principer som anger vilket förhållningssätt som bör tillämpas för att bedöma dessa, fortlevnadsprincipen, realisationsprincipen, matchningsprincipen och försiktighetsprincipen. Inom redovisning finns det olika värderingsmetoder vilka har koppling till dessa principer. Vanligtvis är det den historiska kostnaden som tillämpas som värderingsmetod vilket anses tillgodose många aspekter.³¹ Den historiska kostnaden är det samma som anskaffningsvärde och innebär att värderingen utgår ifrån det belopp som överfördes ifrån redovisningsenheten som en följd av förvärvet. Värderingen bygger således på en faktiskt inträffad händelse i motsats till en framtida eventuell händelse. Värdering efter återanskaffningsvärde eller nettoförsäljningsvärde (marknadsvärde) bygger på det sistnämnda.³²

När en verksamhet väl börjar använda resurser som har en längre nyttjandeperiod än vad bolaget har användning för blir problemet hur de ska värderas och hur förbrukningen ska behandlas. Problematiken förstärks om tillgångens livslängd överstiger den bedömda tiden då frågan blir vad kostanden är för verksamheten att använda tillgången. Tillgången i fråga kan ändras på många plan eller vara oförändrad. Används tillgången kan den förändras fysisk eller så kan det ekonomiska värdet förändras. Ekonomiskt värde kan följa förbrukningsmönstret. Detta behöver dock inte vara fallet, utan värdet kan stiga trots tillgångens fysiska förbrukning. Även en tillgång som är oförändrad kan minska i värde genom att den exempelvis blivit omodern. Det är först när verksamheten läggs ner som det går att fastställa vad de faktiska

²⁹ Kam 1990: 136

³⁰ Brorström och Solli 1990:73

³¹ Smith 2000:81

³² Smith 2000:50

kostnaderna var. Problem som uppkommer inom redovisningen är svårheten att upprätta konsekventa och systematiska periodiska rapporter som beräknar vad tillgången ifråga kostat eftersom justeringar av bedömningarna kanske måste göras. Oklarheter existerar således hur kostnader för nyttjandet av tillgångar med långt liv ska behandlas.³³

En annan viktig fråga är hur utgifter över tid ska fördelas till att bli årliga kostnader vilket både påverkar det årliga resultatet och kanske även taxor eller internhyror om dessa är kostnadsbaserade.³⁴

2.4 Problematiken kring avskrivningar

Enligt Agneta Stark hävdas det ibland att avskrivningar inte är ett etablerat problem och det finns så många komplikationer att det inte har någon betydelse vilken avskrivningsmetod som används och att det på lång sikt inte har någon direkt påverkan vilken metod man väljer.

Anspråken grundar sig i att avskrivningar är ett mätteoretiskt problem och inte ett beteendeproblem. Idag finns ingen riktig bra teoretisk lösning på hur man ska hantera avskrivningar, dock finns det mycket stränga restriktioner. Det påpekas även att det inte ses som ett "bra" ämne att forska i och att detta kan vara en förklaring till att det finns lite forskning i ämnet. Många läroböcker tar upp ämnet i sig, dock med mycket allmän och teknisk ansats. Vad avskrivningar syftar till, teoretiska diskussioner och hur det kopplas till företagsekonomisk teori är mycket sällsynt. Dock är avskrivningar en kontinuerlig del av ett bolags agenda och alla bolag sysselsätter sig minst en gång om året med denna problematik.³⁵

Likt mycket annat finns många tillvägagångssätt eller metoder för att uppfylla ett mål så också med avskrivningar. Olika avskrivningsmetoder liksom degressiv, progressiv eller produktionsberoende avskrivning ger olika typer av kostnadsbild av avskrivningarna och förmedlar därmed en annan bild av den resursförbrukning som avskrivningar speglar.³⁶

Avskrivningsproblematiken går det att dela in i två separata delar, där den första frågan är vad som är underhåll och vad som är investering. Det vanligaste sättet är att klassificera återställande av ursprunglig standard som underhåll och därefter kostnadsföra detta. Det som däremot höjer standarden sett utifrån ursprunget är en investering. Dock framgår det i vissa studier att principen inte alltid efterföljs och vid upprustningar i av en fastighet, där t.ex. stor

³³ Stark 1994:7

³⁴ Lind och Hellström 2002:13ff

³⁵ Stark 1994:24

³⁶ Internet 1

del av utgifterna ses som investeringar detta till trots att mycket även är återställning.³⁷ Tillämpas regelverket strikt finns risk att byggnaden är väl underhållen, men har ett bokfört värde av 0. Det bokförda värdet kommer då att vara 0 då den ursprungliga investeringen är avskriven efter ett antal år i det fall att alla insatser har blivit kostnadsförda. Frågeställningen som ställs är vilken avskrivningstid och avskrivningsmodell som då ska användas. Fastigheter har vanligtvis en rak avskrivning. Regelverket säger att avskrivningarna ska spegla det faktiska förbrukningsmönstret, vilket har sina svårigheter och därmed finns det stort utrymme för av olika varianter av avskrivningsmetoder. Det handlar inte enbart om att tillämpa den princip som ger ”rätt” värde.³⁸ En anläggningstillgång som har många tekniska komponenter vars livslängd varierar kommer att vara föremål för många underhållsinsatser under dess nyttjandeperiod. Teknisktunga tillgångar kräver ofta att olika delar regelbundet byts ut. Alternativt så kan de behov som tillgången är tänkt att uppfylla förändras vilket medför att insatser behövs för att möta de nya kraven. RKR har utfärdat rekommendationer om att anläggningstillgångar vars komponenter har ett väsentligt värde bör skrivas av separat.³⁹ RKR anser således att komponentavskrivning ger en mer rättvisande bild av den faktiska resursförbrukningen. Vilket även ESV anser då de även som tidigare nämnts ger en mer rättvisare bild av resursförbrukningen. Dock så förordar de metoden endast för större objekt som till sin natur är sådan att det är möjligt att tydligt särskilja olika delar. De olika delarna eller komponenterna ska dessutom vara av avsevärt ekonomiskt värde och ha en väsentlig varierande livslängd.⁴⁰ Detta kan tolkas som att det kan bli något problematiskt att tillämpa metoden på objekt som inte uppfyller dessa rekvisit. Vid gränsdragningsproblem är det viktigt att tillämpningen av regelverken inte ändras från år till år vilket kan ge effekter på kostnadsredovisningen. Kostnadsfördelningen skall utgå ifrån väsentlighetsprincipen, alltså att arbeta utefter att inte skapa onödig administration utan att ge avkall på kvaliteten.⁴¹

En systematisk plan måste fastställas som avspeglar nyttjandeperioden. Dock föreligger det inget hinder att använda olika avskrivningstider för olika delar i en anläggningstillgång om delarna i sig har olika nyttjandetider.⁴² Vidare så förordas det även att en redovisningsenhet avskrivningsmetod ska prövas allt eftersom och då tillräckliga skäl finnes för att byta ska en

³⁷ Lind och Hellström 2011:11ff

³⁸ Lind och Hellström 2011:11ff

³⁹ Rådet för kommunal redovisning 2012:5

⁴⁰ ESV 2009:32:47

⁴¹ Rådet för kommunal redovisning 2009:8

⁴² Rådet för kommunal redovisning 2009:16

övergång ske. Ett byte innebär dock att avskrivningsbeloppen behöver justeras utifrån ändringen.⁴³

2.5 Traditionell rak avskrivningsmodell

Enligt vad som tidigare har framgått är rak avskrivning en väl utbredd avskrivningsmetod men oproblematiserad är den inte. Rak avskrivning medför flera konsekvenser exempelvis återger det bokförda värdet inte hur väl underhållen byggnaden är och det årliga resultatet återger inte det riktiga eller ”verkliga” resultatet i och med att den verkliga resursförbrukningen inte visas i den bokförda kostnaden med denna avskrivningsmetod.⁴⁴ Avskrivningsmetodens bristande förmåga att spegla den verkliga resursförbrukningen har medfört att många anser att det är en högst tveksamt metod i förhållande till andra metoder.⁴⁵ En annan konsekvens av den raka avskrivningen är att om en organisation vill redovisa ett jämnt resultat måste organisationen rätta sina underhållsinstanter, vilket blir ”fel” sett från det enskilda objektet.⁴⁶

2.6 Avskrivningars inverkan på kapitalkostnadsberäkningar

Kapitalkostnaden består av ränta och avskrivning vilket får följden att förändringar av avskrivningarna ger en inverkan på resultatet på kapitalkostnadsberäkningar. Detta gäller emellertid inte om finansieringssynsätt används på investeringen. Med sådant synsätt så är inte kapitalkostnaden ränta och avskrivning utan ränta och amortering. Det finns emellertid invändningen att finansieringssynsättet bygger på att det är med lånade pengar investeringen är gjord och det då handlar om att fastställa kapitalutbetalningen.⁴⁷ Så för att lämna den skillnaden därhän och fokusera på kapitalkostnader som är baserade på avskrivning och ränta så blir frågan om och i så fall hur komponentavskrivning påverkar. Ett objekt ska med komponentansats som vi tidigare nämnde delas in i olika delar utifrån deras ekonomiska livslängd och dess värde. Med andra ord så blir det inte samma avskrivningstid på hela objektet och avskrivningsbasen det vill säga summan som avskrivningskostnaden beräknas på

⁴³ Redovisningsrådet 12:10

⁴⁴ SKL 2

⁴⁵ SKL 2

⁴⁶ SKL 2

⁴⁷ Brorström, Haglund och Solli 2005:221

är inte heller samma. Sedan måste förhållandet att komponenter byts ut beaktas. Den ekonomiska livslängden för varje enskild komponent är kanske fast men nyttjandetiden för objektet kanske kan variera eller vara fast. Svårigheten här ligger i att komponenter som byts ut efter en viss tid kan därmed få en ekonomisk livslängd som går långt över nyttjandetiden för objektet. Det är inte den enda svårigheten med denna ansats. Byte av komponenter sker i framtiden och inte vid investeringstillfället. Dessa utbytesutgifter eller återinvesteringar som nog är mer lämpligt att kalla dem kommer då förmodligen vara högre med tanke på den köpkraft förlust inflation för med sig.⁴⁸ Avskrivningsbasen som avskrivningskostnaden för de individuella komponenterna beräknades på kan därmed bli felaktig efter en återinvestering och kan behövas ändras på den framtida utgiften. Eftersom olika komponenter har olika livslängd sker detta vid olika tillfällen dessutom med varierande inverkan då komponenterna även har olika värden i förhållande till objektets totala värde. Ändring av den årliga avskrivningskostnaden och återinvesteringar kan även få inverkan på räntekostnaden beroende på vilken bas beräkningsmetoden räknar räntan på. Komponentansats knyter helt enkelt an på de avvägningar som är orsaken till att det finns flera beräkningsmetoder för kapitalkostnader. Det finns olika räntebaser det finns olika avskrivningsbaser och till detta kommer inflationsfrågan.⁴⁹

2.7 Problem diskussion

Enligt ovanstående går det att konstatera att det finns en rad olika avskrivningsmetoder och att den mest använda är rak avskrivning, men den beskriver och förmedlar inte den ekonomiska förbrukningen på ett optimalt vis därav finns komponentavskrivningsmetoden. Denna metod är under diskussion och då förhållandevis många använder rak avskrivningsmetod uppkommer frågan om varför exempelvis inte komponentavskrivning etablerats i någon stor omfattning bland kommunerna. Och om komponentavskrivning används för den externa redovisningen hur blir det då med den interna. Om komponentavskrivning ger en bättre bild av den faktiska resursförbrukningen är den då lämpad för kapitalkostnadsberäkningar. Är en fullständig implementering av komponentavskrivning något som kan vara till gagn för kommuner eller överstiger eventuella kostnader mervärdet. Denna frågeställning utmynnar i att vi vill utreda konsekvenserna av komponentavskrivning samt förklara trögheten i implementeringen av komponentavskrivning i kommuner.

⁴⁸ Malmer 1996:84

⁴⁹ Brorström, Haglund och Solli 2005:221

3. Syfte

Utifrån ovanstående resonemang har vi utformat följande syfte som vi ämnar att besvara:

- Att beskriva konsekvenserna av komponentavskrivning för kommuners intern- och externredovisning.
- Att förklara trögheten i implementeringen av rekommendationen om komponentavskrivning i kommuner.

4. Avgränsningar

I vår första del av syftet att beskriva konsekvenserna för intern- och externredovisning avgränsades konsekvenserna av internredovisningen till att bli konsekvenser på kapitalkostnadsberäkningar. I konsekvenserna av externredovisningen avgränsades vår uppsats till att inte presentera någon balans- eller resultaträkning, utan enbart olika kostnadsposter. I vårt syfte om att förklara trögheten i implementeringen av komponentavskrivning, avgränsades att inte förklara den generella implementeringen utan endast implementering av komponentavskrivning.

5. Referensram

Ämnesområdet redovisning är något speciellt och ej helt oproblematiskt gällande bruket av begreppet teori. Ämnet som sådant är både ett fackområde och en vetenskap. Inom professionen är normgivning en central syssla och för att kunna uppfylla denna uppgift krävs det att normerna är praktiskt möjliga att tillämpa. Dessa praktiska hänsyn gör att de principer och regler som professionen utfärdar kan inte utan vidare kan anses vara teorier i en akademisk mening. Inte heller går det genom särskiljning mellan normativ och deskriptivteori lösa denna gränsdragning. Eftersom redovisningsforskning genererar båda typer av teorier går det generellt att säga att redovisningsprofessionen till största del är normativt inriktad.⁵⁰ De olika redovisningsprinciperna är traditionella produkter av professionen ämnade att lösa olika redovisningsproblem. I hög utsträckning är principerna en avvägning mellan vad som anses vara önskvärt ur professionens synvinkel och vad som är praktiskt möjligt för användarna.⁵¹

⁵⁰ Artsberg 2005:19

⁵¹ Artsberg 2005:18

Principerna utgör emellertid inte ämnets referensram då denna består av en rad kvalitativa kriterier. Det går dock att relatera till referensramen då principerna är ett resultat av synen på redovisning som ett informationsredskap.⁵² Den teori som ingår i vår referensram behandlar synen på redovisning utifrån dess syfte.

5.1 Referensramens disposition

Inledningsvis behandlas redovisningens karaktär för att därefter följas av en genomgång av ägarteori. Dessa kapitel efter följs av en genomgång av det bakomliggande syftet med avskrivningar för att påvisa varför avskrivningar görs. Utifrån syftet med avskrivningar framkommer vilka handlingsalternativ som står till buds för kommuner gällande avskrivningar. Därefter följer en genomgång av hur de olika associationsformer som kommunalverksamhet kan bedrivas i påverkar. Dels gällande handlingsalternativen och dels effekten som kommer av avskrivningar eller förändrade redovisningskrav.

Efterföljande avsnitt behandlar hur interna kapitalkostnader bör beräknas och vad skälen till att detta behövs göras är. Vilket knyter an till hur avskrivningar är att anse som en typ av kapitalkostnad och hur en förändrad avskrivningsmetod skulle påverka sådana beräkningar. Därefter görs en genomgång av två metoder som används för att beräkna kapitalkostnader. Det efterföljande avsnittet behandlar redovisningsprofessionens syn på komponentavskrivning och vilka effekter avskrivningsmetoden anges ha. Något som innefattar ett antal handlingsalternativ för övergång till komponentavskrivning. Den avslutande delen innehåller studier som behandlar erfarenheter av övergångar och hur komponentavskrivning har operationaliserats inom olika organisationer. I bakgrunden och problembeskrivningen nämndes att avskrivningar är till för att fördela en tillgångsvärde över tid.

5.2 Kvalitativ karaktär

Financial Accounting Standards Board (FASB) är en organisation som startades för skapa en bred representation för intressenter av redovisningsstandarder.⁵³ FASB menar att relevans och reliabilitet är de två delar som behövs för att få en redovisning som är användbar för beslutsfattande. Med relevans menas kapaciteten av information för att kunna göra en skillnad

⁵² Artsberg 2005:165

⁵³ Kam 1990:39

när beslut skall göras. Med reliabilitet menas att kvaliteten ger en försäkran om att informationen är fri från fel och/eller förvriden samt verkligt representerar det den är menad att representera.⁵⁴

5.3 Ägarteori

Ägarskapet är grunden i dubbel bokföring. Utan det finns det ingen anledning till att debet är lika med kredit. Dubbel bokföring är karaktärsmissigt en uppsättning av ett antal regler.⁵⁵ Denna synvinkel kommer från sjuttonhundratalet och bygger på logiken att redovisning utgår ifrån ett fundamentalt syfte vilket sammanfattas i uttrycket "Syftet med företaget, kapitalets natur och betydelsen av räkenskaperna kommer från ägarens synvinkel."⁵⁶ Ägaren är i centrum. Alla redovisningens begrepp, rutiner och regler är formulerade med ägarens intressen i åtanke.⁵⁷

5.4 Kapitalkostnader

Med kapitalkostnad menas kostnaden som uppkommer när en organisation använder sitt kapital alternativt tar lån för att finansiera en investering eller investeringar. Kapitalkostnaden består av två separata delar, vilket tidigare nämnts. Dels förbrukningen av kapitalet vilket utgörs av avskrivningen och dels brukande av kapitalet, det vill säga räntan. Kapitalkostnaden är tänkt att fördela en investering över tid. Skulle investeringen vara finansierad genom lån så är det amortering av lånet och räntebetalning av lånet som blir kapitalkostnaden.⁵⁸

Investeringens utgift, räntan och den ekonomiska livslängden på investeringen är de tre delar som bestämmer kapitalkostnadens storlek. Vid finansieringssynsätt ersätts den ekonomiska livslängden på investeringen med ett låns amorteringstid. Beroende på vilken beräkningsmetod som används påverkas fördelningen över tiden. Det finns ett antal olika beräkningsätt eftersom beräkningarna kan göras på olika baser, inflationen kan beaktas på olika vis, räntan kan vara real eller nominell och avskrivningarna kan baseras på

⁵⁴ Kam 1990:515

⁵⁵ Kam 1990:302

⁵⁶ Chatfield 1977:220

⁵⁷ Kam 1990:302

⁵⁸ Malmer 1996:84

anskaffningsvärdet eller nuanskaffningsvärdet. Skillnaden är att vid nominell ränta så tar man hänsyn till inflationen.⁵⁹

5.5 Kapitalkostnadsberäkningsmetoder

Det finns ett antal olika beräkningsmetoder för kapitalkostnader fem av de vanligaste är N-metoden, R-metoden, S-metoden, RA-metoden och NA-metoden⁶⁰. Metoderna som används i uppsatsen är N-metoden och RA-metoden.

N-metoden är den nominella metoden och i den beräknas avskrivningarna på anskaffningsvärdet. Metoden använder sig av den nominella räntesatsen och räntan utgår ifrån det bokförda restvärdet. Årlig ränta summerat med årlig avskrivning ger årets kapitalkostnad. Har det tagits ett lån för att finansiera investeringen måste rak amortering och nominell ränta användas på återstående skuld. Kapitalkostnaderna blir med metoden höga i början av livslängden och sedan sjunker dessa både reallt och nominellt.⁶¹

RA-metoden är den reala annuitetsmetoden och uträknas genom att använda den reala räntesatsen i annuitetsfaktorn som sedan multipliceras med anskaffningsvärdet på investeringen.

Annuitetsfaktorn beräknas enligt följande $Ann_n^r = \frac{r}{1-(1+r)^{-n}}$ lilla r är räntan och lilla n

livslängden på investeringen. Vid nyttjande av denna modell blir den reala kapitalkostnaden lika stor under hela livslängden. Genom uppräknings av den reala kapitalkostnaden med inflation framkommer den nominella kapitalkostnaden och utvecklas på så sätt att den är låg i början av livslängden för att därefter öka. Därav syns kapitalkostnaden direkt i RA-metoden.⁶²

För att frambringa vad som är ränta och vad som är amortering tas räntan på den rådande aktuella räntan och skillnaden mellan kapitalkostnaden och räntan är amorteringen/avskrivningskostnaden.

Vilken metod som är att föredra ska bedömas utifrån kriterierna kostnadsriktighet, tidsriktighet, rättvisa och begriplighet. Vidare påpekas även att människor ofta tänker i nominella termer och därav kan N-metoden vara att föredra. N-metoden ger dock höga kapitalkostnader i början vilket kan verka negativt på beslutsfattarnas vilja att genomföra

⁵⁹ Brorström, Haglund och Solli 2005:220ff

⁶⁰ Malmer 1996:85

⁶¹ Brorström, Haglund och Solli 2005:221,222

⁶² Brorström, Haglund och Solli 2005:220ff

investeringen. RA-metoden fördelar kapitalkostnaderna jämnt övertiden men medför samtidigt att huvuddelen av räntekostnaderna kommer i början av tidperioden.⁶³ De olika för och nackdelarna med beräkningsmetoderna medför att det inte finns någon metod som är bäst snarare får de bedömas utifrån vilken som ger minst problem. Kontexten spelar även in i val av metod. Externredovisning tillåter inte reala metoder och självkostnadsberäkningar tillåter inte metoder som inte uppfyller kostnadsriktighetskriteriet. Växla mellan metoder är inte oproblematiskt. En befintlig metod har därav en fördel då övergångsproblematisks undviks att inte byta metod.⁶⁴

Inom internredovisning är tillvägagångssättet för prissättningen en central del då detta får effekter på fördelningen av medel inom en organisation och anger hur höga kostnader som taxekollektivet skall belastas med. Svårigheten med att fastställa avgifterna inom den kommunala verksamheten kommer av att marknadspris inte finns eller inte är tillämpbara. Istället är det kostnaderna som är utgångspunkten för prisbildningen.⁶⁵

Det råder således en skillnad i prissättningen mellan marknadsekonomin och den situation som råder för kommuner med sin monopolsättning. I en perfekt marknadsekonomi så kommer priset av vad som i makroekonomi kallas jämviktspriset som är en funktion av det rådande utbudet och efterfrågan. Utbudet är i sig en funktion av produktionskostnaden, nivån av konkurrens och teknologisk kapacitet. Medan efterfrågan är en följd av konsumenternas preferenser, behov, inkomster och priset.⁶⁶

Den offentliga sektorn däremot har helt andra förutsättningar då denna har inkomster likt skatt som inte är kopplat till någon specifik motprestation och permanenta monopol inom vissa verksamhetsområden.⁶⁷

Kommunala taxekonstruktioner som genererar ett pris förekommer i en rad olika uppsättningar då det inte finns något objektivt rätt sätt att beräkna avgifter på. Avgiften kan vara grundad på nyttjandegrad, engångsavgifter, fasta avgifter eller kombinationer av olika aspekter. Även abstrakta aspekter likt rättvisa och politisk vilja kan utgöra beräkningsvariabler.⁶⁸

Självkostnads kalkylering syftar till att fastställa vad det kostar att producera en viss vara eller tjänst genom att identifiera och kvantifiera samtliga kostnader som är hänförliga därtill. Då

⁶³ Brorström, Haglund och Solli 2005:222ff

⁶⁴ Malmer 1996:91

⁶⁵ Malmer 2003:44

⁶⁶ Andersson och Ohlsson 1999:84

⁶⁷ Ekonomistyrningsverket 2002:6

⁶⁸ Malmer 1996:5

kommuner måste följa självkostnadsprincipen för VA är vinstpåslag inte aktuella däremot föreligger det en alternativkostnad. Denna kostnad avser den kostnad som uppstår av att inte använda resursen till den näst bästa användningen. Detta är en kalkylmässig kostnad och är inget som behandlas inom externredovisning.⁶⁹

Självkostnadsprincipen utgör den övre gränsen för avgifterna men någon undre gräns finns i realiteten inte vilket innebär att kopplingen mellan avgiftens nivå och kostnaderna är något skiftande. Men om kraven på avgiftsfinansiering är högställda är länken mellan kostnader och avgifter tydligare. Dock föreligger det ett definitionsproblem för vad som är kostnader då det finns flera olika definitioner vilket skapar en oklarhet inom fältet.⁷⁰

Inom internredovisning förekommer det ofta att kostnaden för användandet av kapital behöver uppskattas, vilket kallas kapitalkostnader. Kapitalkostnaden består av två delar, avskrivningen som representerar förbrukningen av kapitalet och alternativkostnaden. Alternativkostnaden innehåller komponenterna ränta och inflation där den sist nämnda kommer av att pengar förlorar sitt värde övertid.⁷¹

De som i slutändan betalar avgiften som självkostnadsberäkningen resulterar i har i princip ingen möjlighet alls att påverka beloppet och förmodligen en låg grad av insikt i vilka variabler som ligger bakom. Högre kostnader har sedan länge ansetts som en legitim orsak till att höja avgifterna för olika verksamheter. Oavsett vad som är bakgrunden till kostnadsökningen vilket inte verkar för någon ökad effektivitet eller ger incitament för besparingar.⁷² Likaledes väcks inte frågan om kostnadsbilden som anges verkligen speglar den faktiska resursförbrukningen.

5.6 Externredovisning

Storleken på en avskrivning under en viss period avgöras av följande tre faktorer:

- Avskrivningsbasen: Vilket totalvärde har förändras? Vad är den historiska utgiften (den summa som erlades som köpeskilling), vad är nuanskaffningsvärdet (den summa som skulle behövas för att idag anskaffa samma kapacitet), diskonterande nuvärdet för det framtida inbetalningsöverskottet om tillgången efterlämnar det eller om det finns ett annat värde? Med mera.

⁶⁹ Malmer 1996:33

⁷⁰ Malmer 2003:285

⁷¹ Svedin 1996:9

⁷² Malmer 2003:306

- Avskrivningstiden: vilken tid ska avskrivningsbasen fördelas över?
- Tidsfördelningsmönstret: hur skall periodiseringen av avskrivningsbasen ske över nyttjandeperioden.

En förutsättning för att kunna göra en avskrivning inom externredovisning är att tillgången är aktiverad, det vill säga att avskrivningsbasen är flyttad till balansräkningen. Därefter minskas avskrivningsbasen etappvis på så vis att delar lyfts som kostnader till resultaträkningen. Detta för att beskriva tillgångens nyttjande under en period.

I ÅRL omnämns tre vad som kan anses som fundamentala principer för ämnesområdet god redovisningssed, rättvisande bild och överskådlighet. Kravet på god redovisningssed återkommer även i kommunal redovisningslag kap 1 § 3 vilket innebär att även kommuner ska uppnå detta. Innebörden av god redovisningssed är att även praxis ska efterföljas inte enbart vad som står explicit angivet i lagtext eller förordning.

Den linjära avskrivningen är en pedagogiskt lättförståelig metoden och enkel att tillämpa inom externredovisning.⁷³

5.7 Kostnader

Kostnadsbegreppet är som tidigare nämnts svårdefinierbart och väldigt kontextberoende. För materiella anläggningstillgångar används begreppet nukostnad vilket kan avse återanskaffningsvärdet som är det pris som skulle behöva erläggas om en ny likvärdig tillgång skulle bli inköpt vid balanstillfället. Alternativt kan begreppet avse det kvarvarande värdet efter de ackumulerade avskrivningarna vilket är ett restvärde utifrån det ursprungliga värdet.⁷⁴

Det är dessutom inte nödvändigt att tillämpa samma avskrivningsprincip i den externa redovisningen som i den interna vilket kan rör sig om olika beräkningar. I kapitalkostnadsberäkningar ingår avskrivningar som en del i kapitalkostnadsbegreppet och är därmed en vital del för dessa beräkningar.⁷⁵

Oavsett om det gäller att framta beslutsunderlag för investeringar eller för att fastställa taxor för befintlig verksamhet kommer avskrivningsmetoden ha en inverkan

⁷³ Stark 1994:8

⁷⁴ Smith 2000:166

⁷⁵ Svedin 1996:9

5.8 Fördelar med komponentavskrivning

Ett vanligt förekommande argument för komponentavskrivning är att metoden ger en mer rättvisande redovisning. Beträffande exempelvis en fastighet så ökar det bokförda värdet vid insatser i fastigheten. I och med att enbart årets värdeminskning på byggnaden i detta fall ses som kostnad och inte hela underhållsutgiften som i det traditionella tillvägagångssättet blir även resultaträkningen mer rättvisande. När större underhållsinsatser anses vara en komponent som skrivs av under flera år kan resultatet jämnas ut under en period, vilket kan vara svårt med det traditionella redovisningssystemet.⁷⁶ För att illustrera skillnaden följer här ett exempel av traditionell avskrivning och avskrivning med komponentansats.

Om en byggnad är avsedd att nyttjas i 50 år och kostnaden för bygget var 25 000 kr/kvm. Då delas kostnaden på 25 000 kr på 50 och då får fram den procentuella avskrivningen och kostnaden per kvm, alltså 2 % eller 500 kr. Ett annat exempel på att tolka nyttjandeperioden kan vara att dela upp det hela i komponenter, men att komponenterna ses som en helhet och sammanväger nyttjandeperioden för dessa komponenter med utgångspunkt i hur stor del av grundinvesteringen komponenten är. Är det tre komponenter summeras kostnaderna för respektive komponent och delar allt med genomsnittliga nyttjandeperioden. Problem som uppkommer när en stomme exempelvis existerar i 90 år och den inte förväntas ha en nyttjandeperiod på mer än 50 år uppkommer frågan om det verkligen på ett ”rättvisande” sätt går skriva av en byggnad med en konstant procentsats när vissa komponenter har kortare livslängd än till exempel 50 år.

Med rak avskrivning på exempelvis 50 år med avskrivningar på säj 500 kr per år blir den linjära avskrivningen helt rak ner i degressiv riktning. Även om skulle göras underhållsinsatser under dessa 50 år. Därav påverkas inte det bokförda värdet och därav speglas inte det objektets verkliga egenskaper eller värde.

Som noterats ovan så blir kostnaderna och därmed också resultatet hackigt och det speglar inte det riktiga resursutnyttjandet och som många myndigheter gör så arbetar de med årsbudgetar som inte varierar av betydande art och med underhållskostnader som uppkommer exempelvis efter 20 år kan vara problematiskt. För att motverka ojämnheter görs andra anpassningar som jämnar ut detta i resultatet och det är problematiskt. Exempelvis kan man aktivera insatser som egentligen skulle vara underhåll alternativt om man rör sig om ett större bestånd kan det vara så att underhållsinsatser fördelas på olika år vilket medför att underhållskostnaderna blir likadana varje år. Dessa nackdelar är komponentavskrivning tänkt

⁷⁶ SKL 2

att rätta till.⁷⁷ Avskrivningsprincipen får således en resultatpåverkan i den externa bokföringen och kalkyler.

Avskrivningstider bygger på antaganden om den framtida utvecklingen vilket gör att de har en inneboende osäkerhet i sig. Framtida händelser kan medföra att den tidigare antagna nyttjandetiden blir felaktig i någon mening. Om det visar sig att avskrivningstiden är för lång i förhållande till den faktiska nyttjandetiden för objektet innebär det en nedskrivning av det bokförda värdet. Vilket ofrånkomligt blir resultatpåverkande, något som ger ett ryckigt resultat som dessutom inte ger en korrekt ekonomisk bild av den underliggande verksamheten.⁷⁸

Kortare avskrivningstider minskar denna risk men de kan i gengäld medföra oskäligt höga avskrivningskostnader vilket även det ger en missvisande bild. Genom att använda sig av en genomsnittlig avskrivningstid som fås genom sammanslagning av alla livslängderna ett objekts komponenter skapas en avskrivningstid som är längre än vissa komponenters tekniska livslängd eftersom komponenter med väldigt lång livslängd drar upp genomsnittet. Med komponentavskrivning så sker inte denna sammanvägning och således genereras ingen genomsnittlig avskrivningstid. Istället blir avskrivningarna automatiskt anpassade efter objektets egenskaper då varje komponents livslängd bedöms och skrivs av enskilt utifrån den bedömningen.⁷⁹

Svårigheten med att bedöma längden på avskrivningstiden minskar när det är en specifik komponent som ska bedömas i motsats till exempelvis en hel fastighet som i realiteten är en samling av olika komponenter. Även med komponentavskrivning så kan det ske att avskrivningstiden blir fel och det behövs göras en nedskrivning om det skulle visa sig att en komponent måste bli föremål för en underhållsinsats innan den har blivit avskriven helt. Men det blir mer tydligare om en komponent har blivit avskriven eller inte vid tidpunkten för underhållsinsatsen. Om det visar sig att komponenter har längre nyttjandetid än vad som var bedömt innebär det att avskrivningarna minskar under perioden mellan det att den sista avskrivningen genomförs till dess att komponenten ersätts. Detta får resultat inverkan på den totala avskrivningen något som inte sker vid sammanslagen rak avskrivning.⁸⁰

⁷⁷ Lind och Hellström 2011:11ff

⁷⁸ Lind och Hellström 2002:12ff

⁷⁹ Lind och Hellström 2002:34

⁸⁰ Lind och Hellström 2002:35

5.9 Nackdelar med komponentavskrivning

De nackdelar som åberopas gällande komponentavskrivning handlar främst om ökad administrativ belastning.

Komponentavskrivningsmetoden förefaller sätta vissa krav på objektet som den ska tillämpas på. Dessa krav eller rekvisit går att dela in i två kategorier en ekonomisk och en fysisk dels det monetära att de potentiella delarna representerar ett signifikant värde i förhållande till det totala värdet på objektet.

Hur bolag har valt att implementera komponentavskrivning varierar gällande vad som anses som betydande värde och urskiljningen av komponenterna. Vissa bolag har angett minimum belopp medan andra utgår ifrån att komponenten ska vara av ett visst värde i förhållande till moderkomponentens värde. Vilket operationaliseras till att bli andelar av moderkomponentens värde exempelvis 1/5. Dock föreligger det en outtalad undre beloppsgräns.⁸¹ Begreppet betydande värde är således subjektivt och relativt vilket ställer krav på organisationen som ska konkretisera begreppet.

Gällande komponentsindelningen tenderar bolag vars anläggningstillgångar inte består av fastigheter att ha fåtal komponenter. Moderkomponenten finns självklart alltid men sedan kanske det bara finns ytterligare en eller två komponenter. Något som uppges komma av att det inte anses att värdet av ytterligare komponenter inte är i paritet med kostnaden. Det råder en svårighet att urskilja delar av en tillgång tillfredsställande väl för att kunna göra en komponent av dem.⁸² Som tidigare nämnts så kan komponenter med samma nyttjandeperiod slås samman för att bilda en egenkomponent vilket kan ses som ett sätt att kringgå urskiljningsproblemet.

5.10 Övergång till komponentavskrivning

Vi byte av avskrivningsmetod uppkommer frågan hur de befintliga anläggningstillgångarnas avskrivningar skall hanteras. Detta sker ur huvudmannens synvinkel vilket innebär att samtliga materiella anläggningstillgångar betraktas som en del av ett bestånd. För varje objekt står valet mellan att göra en retroaktiv övergång eller att undanta objektet vilket innebär att den tidigare avskrivningen fortsätter som planerat. Utan att göra en retroaktiv övergång så blir det i praktiken ingen övergång als då nyttjandetid för objektet kan vara tämligen lång. För

⁸¹ Bengtsson och Magnusson 2007:49

⁸² Bengtsson och Magnusson 2007:53

beståndet som helhet finns det däremot i huvudsak fyra olika alternativ för att hantera övergången till komponentavskrivning.⁸³

Alternativ 1:

Hela beståndet som finns vid övergången blir indelat i komponenter som i sin tur blir avskrivna var för sig. Vilket är en direkt övergång utan någon slags infasnings tid. Detta innebär en avsevärd administrativ börda då en total genomgång av anläggningsregistret krävs.

Alternativ 2:

Endast för helt nya objekt tillämpas komponentavskrivning och alla befintliga bibehåller den tidigare metoden. Effekterna på underhållsinsatser och avskrivningskostnader som följer av komponentavskrivning uteblir nästan helt tills dess tillräckligt många nya objekt har tillkommit. De befintliga objekten kan ha kvarvarande nyttjandetider som är relativt långa och då den redovisade kostnadsbilden är en aggregerad produkt märks således knappt övergången.

Alternativ 3:

Komponentavskrivning tillämpas för nya objekt och i samband med större reoveringar (insatser) av befintliga objekt. Övergången blir således gradvis i takt med att upprustningar sker av det befintliga beståndet. Bedömningen om vad som är att anse som underhåll eller investering lämnas med detta alternativ därhän då hela insatsen blir aktiverad.

Alternativ 4:

Övergången till komponentavskrivning sker i samband med att man gör insatser på enskilda komponenter. Insatserna behöver dock vara väldigt specifika då det annars inte är möjligt att göra en komponents indelning. Dessutom måste en kontroll ske av att komponenten som insatsen avser ursprungliga kostnader redan har blivit avskrivna då det annars krävs att en nedskrivning genomförs på restvärdet.⁸⁴

Vid en övergång finns det ett antal faktorer som kan inverka och behöver beaktas. Effekten av att hålla sig med ett lågt antal komponenter är att anläggningsregistret inte ökar så extremt mycket och att den administrativa bördan lättas något som en följd av detta. Vidare så kan

⁸³ Lind och Hellström 2011:29

⁸⁴ Lind och Hellström 2011:30

komponenter vars enskilda avskrivningstider varierar ge en lägre avskrivningskostnad om tillgången delas in i få komponenter.⁸⁵

Att det skulle råda någon konsensus kring att det är svårigheter att urskilja komponenter är dock en felaktig tolkning då även det omvända kan föreligga. Att det går att urskilja för många komponenter ifrån moderkomponenten. Problemet blir då vart gränsdragningen ska gå en svårighet som framförallt gäller för fastigheter. I en fastighet finns det många komponenter så som golv, ytter/innertak, väggar, stomme, ventilation, värmepanna. Alla är förhållandevis enkla att urskilja. Det är här urskiljningsproblematiken är sammankopplad med bedömningen av vad som är väsentligt värde.⁸⁶

6. Metod och tillvägagångssätt

6.1 Inledning

För att uppfylla syftet att beskriva konsekvenserna av komponentavskrivning på extern och internredovisningen samt att förklara trögheten i implementeringen av rekommendationen om komponentavskrivning i kommuner användes främst intervjuer med redovisningsansvariga alternativt ekonomi chefer i väst svenska kommuner. Detta för att ta reda på den bakomliggande anledningen till den upplevda trögheten av implementeringen av komponentavskrivning. För att inhämta professionens syn på frågan samt få kunskap om konsekvenserna av komponentavskrivning intervjuades två auktoriserade revisorer. Vidare så har vi använt dokumentation i form av artiklar och publikationer som beskriver vilka konsekvenser komponentavskrivning medför. Denna empiriska insamling kopplades samman med teoretisk referensram i analysen. Slutligen presenterades slutsatsen för att därigenom kunna uttala oss om den upplevda trögheten samt avskrivningsmetodens konsekvenser för svenska kommuner.

6.2 Forskningsdesign

I vår uppsats har vi utgått från vad Alan Bryman kallar Cross-sectional design. En forskning av cross-sectional design är intresserad i variation av olika fall. Detta kan vara variation i olika familjer, olika befolkningar eller organisationer. Att studera olika fall möjliggör att

⁸⁵ Bengtsson, Larsson och Magnusson 2007:56

⁸⁶ Forster, Olsson och Stockhem 2007:19

eventuella variationer kan upptäckas.

Designen bygger på att studien görs vid samma tidpunkt eller hyfsat nära tidpunkter. Det går även att använda kvantitativ eller kvalitativ data. Man behöver även ha variabler som är jämförbara.⁸⁷ Således utesluts tidsstudier då den metoden inte ger möjlighet till att utesluta tidsskillnaden som en faktor till variationen. Vi var intresserade av om det fanns olika skillnader mellan uppfattningar gällande anledningen till komponentavskrivnings begränsade utbredning.

Cross-sectional design lämpas för en deskriptiv analys. Dock föreligger det en begränsning att det endast är en återgivning av det vid mättillfället rådande förhållandet.⁸⁸ Denna begränsning utgör dock inget nämnvärt hinder för denna studie då vårt syfte inte är avhängt på denna begränsning.

6.3 Kommuner och intervjuobjekt

För förklara trögheten i implementeringen av rekommendationen om komponentavskrivning valdes att intervjua redovisningsansvarig alternativt ekonomichef i nio slumpmässigt utvalda kommuner i Västra Götalands och Hallandslän på kommunhusen i respektive kommun.

Alternativt kunde varit kommuner i andra delar av landet. Dock bedömde vi kostnaderna och tiden för transport till kommuner längre bort var för höga och för tidsödande. Vi valde även att intervjua två auktoriserade revisorer, en från KPMG samt en från Ernst and Young på deras kontor i Göteborg. Även andra revisionsbyråer kunde ha valts. Anledningen till valet av KPMG och Ernst and Young var för att vi hade kontakter på dessa revisionsbyråer sedan tidigare vilket medförde att vi snabbare kunde få till stånd våra intervjuer. Valet att använda just revisionsbyråer var att dels få professionens bild av trögheten samt att kunna uppfylla den första delen av vårt syfte att kunna beskriva konsekvenserna av komponentavskrivning. Med konsekvenserna avses sådant som även kan beskrivas som avskrivningsmetodens för och nackdelar men då det blir något problematiskt att uttala sig om vad en fördel respektive nackdel är har vi valt det mer neutrala begreppet konsekvenser. Kommunerna som ingår i uppsatsen är både kommuner som tillämpar och inte tillämpar komponentavskrivning. Kommunerna är Ulricehamn, Alingsås, Borås, Lerum, Kungsbacka, Falkenberg, Varberg, Uddevalla och Partille. Vi gjorde ett avsiktligt val att endast välja små till medelstora kommuner och utlämnat den stora kommunen Göteborg då Göteborg är en större kommun

⁸⁷ Bryman 2008:44

⁸⁸ De Vaus 2009:194

med andra förutsättningar och skiljer sig mycket från de andra kommunerna avseende kapacitet. En viktig faktor till val av kommuner var att dessa kommuner ställde upp på en intervju inom skälig tid.

6.4 Metodologisk ansats och data insamling.

Empiriska data som samlades in består av artiklar, publikationer, beräkningsexempel och intervjuer. Således består empirin av både befintlig och egen skapad data i form av intervjuer och beräkningsexempel. Bortsett ifrån vår egenskapade primärdata innehåller uppsatsen källdata som är av sådant ursprung att den inte skapades för eller som ett resultat av denna uppsats. Avsikten med denna sekundär data var att utgöra en grund för analys. Fördelen med denna typ av källdata är att den inte är reaktiv i förhållande till vår studie något som ökar dess validitet.⁸⁹ Data mängden är i huvudsak att anse som kvalitativ då vi i första hand studerar ord, men detta innebär inte en total frånvaro ifrån siffror då även kvantitativ data förekommer. Kvalitativ data är dessutom inte enkom sådan som är i avsaknad av insamlad sifferdata.⁹⁰ Intervjuerna som genomfördes var karaktärsmässigt semistrukturerade vilket är en intervjuemetod som används för kvalitativa intervjuer. Vi intervjuade intervjupersonerna på plats. Alternativet kunde varit telefonintervjuer, men detta anser vi skulle minska den personliga upplevelsen och helhetsintrycket.

Metoden fungerar som så att den eller de som håller i intervjun har en lista med olika frågor som håller sig inom ett ämnesområde. Ordningen på frågorna kan variera eller så kan nya frågor uppkomma på basis av vad intervjuobjektet säger. Principen är dock att likartade frågor ställs på ett likartat sätt till samtliga intervjuobjekt. Då vi avsåg att göra en jämförelse mellan olika kommuner behövdes en fallstudie vilket genomfördes med intervjuer som verktyg och därav föll valet på denna intervjuemetod.⁹¹ Fördelen med metoden är att den är förhållandevis öppen och möjliggör för följdfrågor. Just följdfrågor och situationsanpassade frågor passade oss väl då vi saknade förkunskap om hur väl intervjuobjekten var insatta i ämnet. Intervjuerna spelades in för att därefter transkriberas vilket innebar att vi inte behövde föra anteckningar under själva intervjun. Detta möjliggjorde för en ökat deltagande i samtalen då vi inte behövde avdela uppmärksamhet på att anteckna. Vidare så var vi intresserade av sättet som intervjuobjekten besvarade de olika frågorna på och deras argumentationsstruktur. Dessa

⁸⁹ Bryman och Bell 2005:555

⁹⁰ Bryman och Bell 2005:403

⁹¹ Bryman och Bell 2005:474

aspekter gjorde det i princip nödvändigt att spela in intervjuerna då det annars skulle vara för svårt att få tillstånd en korrektåtergivning.⁹²

Då de olika intervjuvaren som inhämtades hade blivit transkriberade valde vi ut olika delar ur denna informationsmassa baserat på dess relevans till vårt syfte. Det var inte de enskilda intervjuerna i sin helhet som var av intresse för oss utan endast de delar som var väsentliga för uppsatsens informationsbehov. Följden blev en viss variation gällande hur mycket från de olika intervjuerna som fördes in i empirin.

Källdata som används kommer bland annat ifrån organisationen Branschorganisationen för redovisningskonsulter, revisorer & rådgivare (FAR) som är en branschorganisation som utför egna studier. Data vi använt oss av är skapat av FAR. Vidare så har vi använt publikationer ifrån Sveriges kommuner och landsting (SKL) som är en offentlig branschorganisation.

Fördelen med dessa sekundär data är att det inte råder någon osäkerhet kring ursprunget vilket ger god tillförlitlighet till informationen. Data mängden har inte uppkommit för eller av denna uppsats och är således inte anpassad därefter. Ett förhållande som är vanligt för allehanda studier som använder sig av olika typer av publikationer som källdata.⁹³

Uppsatsen innehåller även en viss mån egenskapad kvantitativdata vid sidan om intervjuerna i form av kapitalkostnadsberäkningsexempel som är den andra delen primärdata. Avsikten med denna typ av data var att påvisa den effektskillnad som kommer av komponentavskrivning. Sådan typ av kvantitativ data är både replikerbar och är inte föremål för den subjektiva bedömning som kvalitativ data är. Sätillvida att syftet gör att det objektivt går att uttala sig om det föreligger en skillnad eller inte så länge inte något beräkningsmisstag föreligger.

Replikerbarhet är det centrala då denna typ av data ska bedömas vilket gör det viktigt att beskriva vilken kalkyleringsmetod som används.⁹⁴ De metoder vi har använt är N-metoden och RA-metoden vilka förklarades i den teoretiska referensramen. Skälet att dessa metoder valdes ut är att dessa har rekommenderats av SKL eller det tidigare kommunförbundet och är vanligt förekommande bland kommuner.⁹⁵ Att RA-metoden är en annuitetsmetod medan N-metoden är det inte bidrog även i valet av beräkningsmetod. Dessa beräkningsmetoder applicerades på ett fiktivt investeringsexempel som förklaras närmare i empiri kapitlet.

Ytterligare källdata kommer ifrån några magisteruppsatser skrivna av studenter på Handelshögskolan i Göteborg som behandlar ämnet komponentavskrivning utifrån olika

⁹² Bryman och Bell 2005:489

⁹³ Bryman och Bell 2005:555

⁹⁴ Bryman 2007:157

⁹⁵ Brorström, Haglund och Solli 2005:223

ansatser. Även om de olika uppsatserna inte behandlar kommuner och dess implementering av komponentavskrivning explicit utgör de en adekvat informationskälla. Eftersom de behandlar implementeringen av metoden inom den privata sektorn och dess effekter för bolag. Avskrivningsmetoden är den samma oavsett om redovisningsobjektet redovisar enligt K3 eller enligt en internationell redovisningsstandard likt IAS 16. Främst var det information om implementeringen av metoden och dess effekter som var av intresse för oss då detta är i linje med vårt syfte. Med härledning av bolagens implementeringserfarenheter gavs förklaringar till varför det råder en tröghet i kommunsektorns implementering.

6.5 Källdata analys

I vår analys av insamlad källdata har vi anammat en traditionell ansats som ofta förekommer i kvalitativdataanalys. Analysansatsen går ut på att urskilja ett eller flera underliggande teman ur data mängden.⁹⁶ Vilket är nödvändigt då data mängden inte är skapad för denna uppsats utan för andra ändamål. För denna uppsats del har detta tema varit innebörden och konsekvenserna av komponentavskrivning. Beroende på hur närliggande detta tema de olika källdata har legat har de används i olika stor utsträckning.

6.6 Databearbetning

För att beskriva konsekvenserna av komponentavskrivning och trögheten i implementeringen av rekommendationen om komponentavskrivning formades intervjufrågorna för att ta reda på anledningen till att varför kommuner inte använder eller använder komponentavskrivning samt dess konsekvenser.

Vi delade in våra intervjufrågor utefter icke-användare eller användare av den påtalade avskrivningsmetoden. Alltså hade vi hade olika uppsättningar av frågor för kommuner som tillämpade komponentavskrivning och för kommuner som ej tillämpade komponentavskrivning. Därefter hade vi frågor som var till för revisorerna. Frågornas struktur såg ut enligt följande (Se intervjufrågor under Bilagor):

- Situation idag/Användande av komponentavskrivning eller ej?
- Anledning till beslut eller anledning till att tillämpa komponentavskrivning.
- Fördelar och nackdelar?

⁹⁶ Bryman och Bell 2005:571

- Lämplighet.
- Bedömning av fördelar och nackdelar

Frågan gällande avskrivningsmetodens för och nackdelar hade ett två delat syfte dels för att eventuellt förklara trögheten och dels för att få kunskap om effekterna. Utöver de centrala frågeställningarna innehöll intervjufrågorna en rad frågor som var avsedda att förse oss med lite kompletterande information. Detta för att ge oss en bättre bild av kommunen ifråga vilket i sin tursyftade till att upptäcka eventuella samband. Något som låg bakom valet av att ha likartade frågor till samtliga intervjuobjekt vilket är en operationalisering av vår valda design. Kunskap om vilka svar som var vanligast och hur vanliga de var utgjorde en grund för analys.⁹⁷

Svaren från intervjuerna som behandlade fördelar och nackdelar av avskrivningsmetoden behandlade vi fram till slutsatsen som konsekvenser. Utifrån informationen vi fått i intervjuerna så har vi sammanställde vi denna information och strukturerade viden genom uppdelning. Uppdelningen uppbringades genom att användare av komponentavskrivning och icke användare samt information från studier i artiklar särbehandlades. Vad som bör nämnas är att det som vi klassificerade som användarna av komponentavskrivning innefattar alla de kommuner som i någon mån använder sig av avskrivningsmetoden. Det innebär således att kommuner som endast använder metoden i en mindre omfattning ingår i denna grupp. Skälet till detta var att det skulle bli en gränsdragningsproblematik eller väldigt många uppdelningar som skulle skapa förvirring. Eftersom att det inte finns någon objektiv och meningsfull metod för att avgöra om en kommun kan klassas som användare eller inte baserad på graden av implementering. Alternativet skulle vara att endast klassa kommuner som har implementerat komponentavskrivning för all sin verksamhet som användare. Denna ansats skulle dock ha inneburit att inga av de kommuner som vi har valt att intervjua skulle klassas som användare då inga av dessa har i skrivande stund genomfört en sådan implementering.

Under respektive indelnings avsnitt har vi framfört anledningar och svar på tröghet. Därefter har vi valt att ta upp vad de båda auktoriserade revisorerna sagt på liknade sätt.

Sammanfattningsvis samlade vi alltså in anledningar till tröghet i implementering och konsekvenserna av komponentavskrivning genom intervjuer, beräkningsexempel samt artiklar. Därefter följde analyskedet i vilket vi gick igenom vår empiri utifrån vad som angavs i vår referensram. Empirin jämfördes med vad som angavs i den teoretiska

⁹⁷ De Vaus 2009:195

referensramen för att se om de angivna för- och nackdelarna stämde överens. Dels försökte vi bekräfta de olika påståendena för att genom detta kunna förklara trögheten och dels beskriva effekterna genom att visualisera dem vilket genomfördes med våra räkneexempel.

Kapitalkostnadsberäkningarnas resultat presenteras som diagram och tabeller vilka visar nominella kapitalkostnaderna samt nuvärdesummorna. De nominella kapitalkostnadernas utveckling ger en bild av vilken påverkan komponentansats har på beräkningarna. Valet av beräkningsmetod inverkar även på vilka värden som presenteras RA-metoden fördelar som bekant de reala kapitalkostnaderna jämnt över hela tidsperioden. Således förekommer det inga förändringar över tid i reala belopp men däremot i nominella vilket är mer illustrativt tilltalande. Presentation av både nominella och reala kapitalkostnader skulle även innebära risk för sammanblandning utöver det faktum att antalet diagram skulle fördubblas. Av samma skäl presenteras inte andra värden likt nuvärdets utveckling eller årligavskrivning.

6.7 Referensramens användning

Referensramen berör både olika områden och olika aspekter, där avföljer här en beskrivning av vad avsikten är med de olika avsnitten.

Avsnittet gällande avskrivningar generellt är för att belysa de olika problemen och avvägningar som inverkar på valet av avskrivningsmetod. Vilket syftar till att skapa en förståelse av varför en avskrivningsmetod väljs framför en annan och det utgör en grund för att kunna uttala sig om för och nackdelar. Avsnittet som berör olika associationsformer syftar till att belysa hur det faktum att kommunalverksamhet går att bedriva i olika former påverkar kommuners val av avskrivningsmetod. Beroende på formen verksamheten bedrivs i så förändras förutsättningarna och därmed handlingsmöjligheterna och behoven.

Avsnittet som berör kapitalkostnadsberäkningar syftar främst till att göra det möjligt att påvisa vilken effekt komponentavskrivningens ger på beräkningen av kapitalkostnader och hur detta i sin tur påverkar beslutsunderlaget som sådana beräkningar ger upphov till. För att möjliggöra detta använder vi de beräkningsmetoder som beskrivs i nämnda avsnitt. Detta då det finns ett antal olika metoder för sådana beräkningar vilket gör det påkallat att noga förklara de som används i denna studies beräkningsexempel.

Avsnitten rörande komponentavskrivning syftar till dels till att belysa synen som finns om metoden och dess för- och nackdelar vilket kan beskrivas som effekterna. Vilket även innefattar själva övergången då även denna får anses vara en effekt av komponentavskrivning.

7. Empiri

7.1 Sekundära studier

När K3s kapitel om materiella anläggningstillgångar var ute på remiss möttes den av mycket kritik gällande komponentavskrivning.

Det är i första hand fastighetsbranschen som mött med kritik. Bland annat uttalar sig Fastighetsbolaget Castellum enligt följande:

”Castellum anser att komponentavskrivning innehåller alltför många bedömningar och antaganden, utan att tillföra mervärde. Detta tillsammans med en betydligt ökad administrativ börda medför att Castellum anser nyttan är obefintlig och att redovisningen avseende förvaltningsfastigheter inte blir bättre.”

Ingemar Rindstig poängterar ståndpunkten att komponentfrågan är annorlunda vad gäller just förvaltningsfastigheter. Han säger:

”Komponentavskrivning är teoretiskt tilltalande och för ett industriföretags produktionsresurser (maskiner och byggnader) sannolikt angeläget för en god redovisning. Det är annorlunda för förvaltningsfastigheter, vilkas tillgångar innehas i helt annat syfte och där väsentlig information för läsaren är kassaflöden och fastighetsvärden. Där är avskrivningar en förhållandevis (en del tycker helt) ointressant information.”

I den rådande BFNAR (Bokföringsnämndens allmänna råd) 2001:3 *Redovisning av materiella anläggningstillgångar* skrivs följande i avsnitt 6.3:

”Viktiga delar av vissa tillgångar kan behöva ersättas regelbundet. Så kan till exempel en masugn kräva ny inklädnad efter en viss tid eller ett flygplan en ny inredning. Sådana delarbör, när så är möjligt, redovisas och därmed avskrivs som separata enheter eftersom de har en annan nyttjandetid och därmed avskrivningstid än tillgången i övrigt (komponentavskrivning). Utgiften för att ersätta en dylik enhet redovisas som anskaffning av en ny tillgång och eventuellt kvarvarande redovisat värde för den ersatta enheten kostnadsförs.”⁹⁸

⁹⁸ Hellman, Nordlund och Pramhäll 2011:49ff

För att illustrera tillvägagångsättet med komponentavskrivning inom externredovisning följer ett fiktivt fastighetsexempel med komponentindelning utifrån två ansatser hämtat från en artikel.

Ex:

Figur 1

Nybyggt bostadshyreshus skaffas vid utgången av år 0 för 15 000 tkr och antas generera hyresintäkter på 1 000/ år under de följande 100 åren. Man antar att drifts- och reparationskostnader antas bli 300 respektive 50 per år och vi subtraherar skatteeffekter.

Hyreshuset har följande komponenter:

Värde	Värde	Andel	Antal år	Avskrivning
Komponent A	3.750	25%	100	37,5
Komponent B	9.750	65%	50	195
Komponent C	750	5%	33,33	22,5
Komponent D	750	5%	16,67	45
Summa	15.000	100%		300

⁹⁹

Två redovisningsansatser:

Prestandahöjandeansatsen: Hyreshuset skrivs av över 100 år och då blir det 150 tkr per år (15 000/100). Komponenten byts ut och kostnadsförs när så behövs.

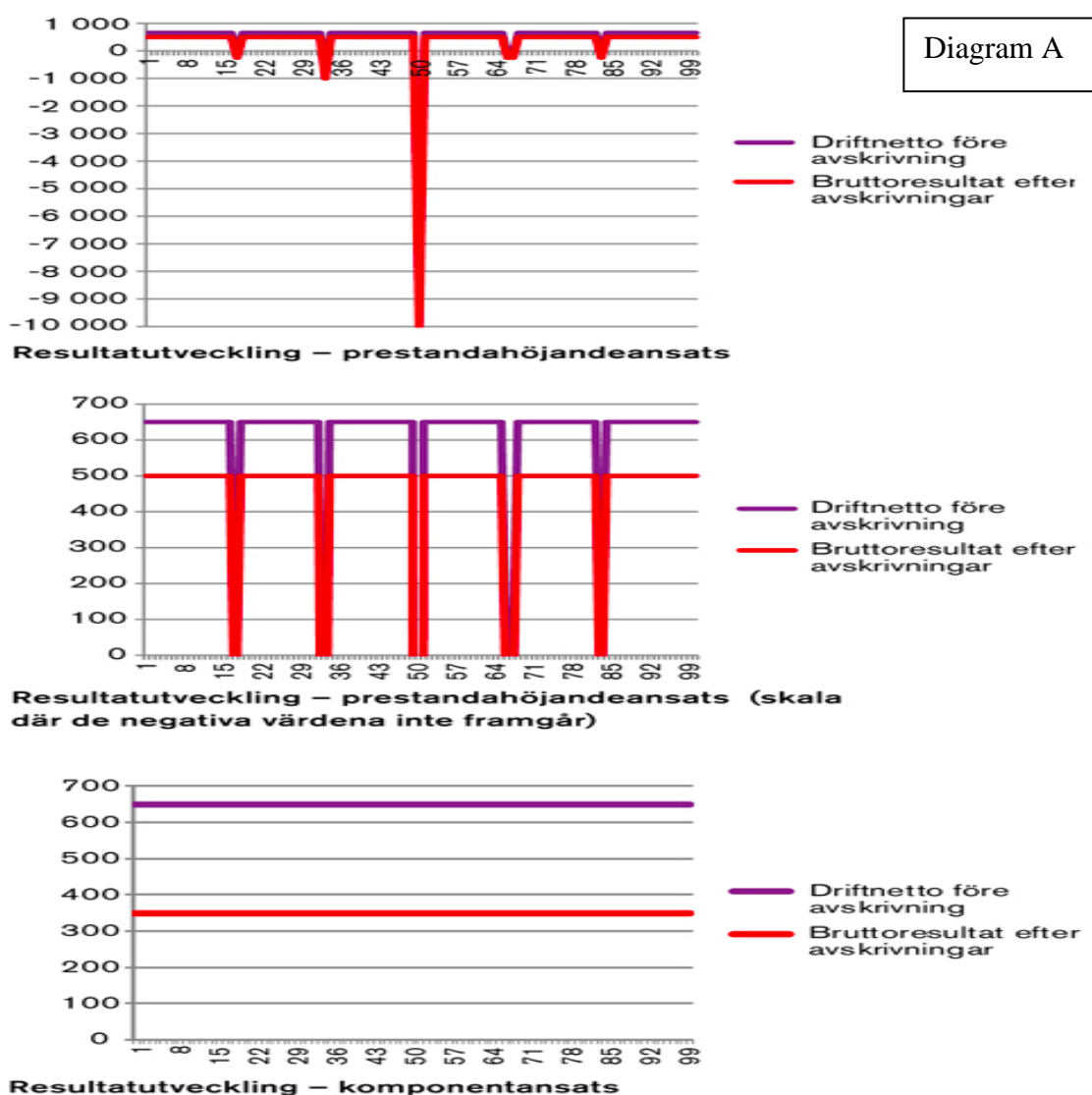
Komponentansatsen: Tillgången delas upp i olika komponenter som utefter förbrukningens takt på respektive komponent. Byten av respektive komponent aktiveras och dessa komponenter skrivs av var för sig med olika nyttjandetider. Avskrivningsmetoden skall även enligt IAS 16 spegla förväntningar av de ekonomiska fördelarna som kommer av tillgången. I exemplet motsvarar de årliga hyresintäkterna samt drift- och reparationskostnaderna betalningsflöden.

Om det vore så att komponenterna har olika nyttjandetider så kunde det tänkas att hade någon form av vägd nyttjandeperiod på respektive ingående komponent används. Dock finns skillnaden i synen på komponentbyte. I komponentavskrivning betyder nyinvestering att en gammal komponent ersätts med en ny då den gamla är avskriven. Är det frågan om en tillgång som utgör hela avskrivningsobjektet uppkommer frågan om hur och om hela tillgången eller någon del skall aktiveras och skrivas av. FAR skriver i ett remissvar och poängterar att komponentavskrivningens effekter syns i redovisningen av komponentbyten. I prestandahöjandeansatsen betraktas tillgången som en homogen tillgång där det finns en nyttjandeperiod och när komponenter byts ut kostnadsförs detta. I komponentansatsen delas

⁹⁹ Hellman, Nordlund och Pramhäll 2011:49ff

komponenterna in i olika komponenter och förbrukas olika och avskrivningarna sker utefter varje komponents nyttjandeperiod. När komponentbyten sker så aktiveras de igen.¹⁰⁰

Följande exempel som utgår ifrån ovanstående exempel på hur resultatutvecklingen ser ut med prestandahöjande- och komponentansatsen över tid:



101

Här syns resultatutvecklingen för de olika ansatserna både innan och efter avskrivningar. Bruttoresultatet efter avskrivningar är alltid lägre än vad nettoresultatet är på samtliga grafer. Vid komponentansatsen så blir driftnettot 650 tkr per år innan avskrivningar medan det blir 350 tkr per år efter avskrivningar och därmed blir det mer jämn utveckling i och med att alla

¹⁰⁰ Hellman, Nordlund och Pranhäll 2011:49ff

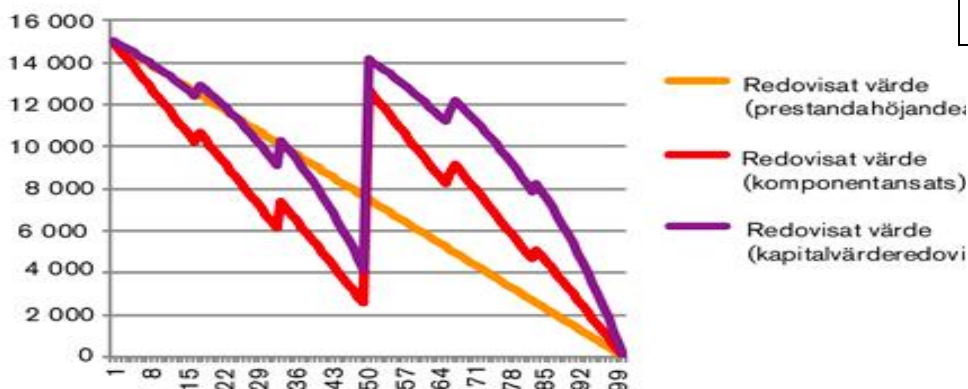
¹⁰¹ Hellman, Nordlund och Pranhäll 2011:49ff

komponentbyten aktiveras och de skrivs av under deras egna nyttjandeperioder.

Vid prestandahöjandeansatsen är däremot driftnettot samma som vid komponentavskrivning innanavskrivning görs och så länge det inte görs något komponentbyte så förblir det, det samma. Å ena sidan blir, bruttoresultatet och skillnaden i den årliga avskrivningen mellan komponentansatsen och prestandahöjandeansatsen efter avskrivningar, 150 tkr högre. Det går att observera den största skillnaden i det år komponentbyten genomförs. Det sker en radikal minskning i driftnettot vid prestandahöjandeansatsen och därav underskattas resultatet. Det beror på att underhållet kostnadsförs även om det uppfyller kravet för att kunna redovisas som en tillgång. Detta gör att vid år som inga underhåll görs så överskattas resultatet istället och på så vis vilseleds bolagens intressenter med redovisningen. Det visar även på att om avskrivningar ses som relativt ointressant information och att driftnettot före avskrivningar varje år är det som visar en mer rättvisande bild av bolagets lönsamhet spås denna vilseledning på, för det stämmer inte. Vid eventuella hyresförhandlingar kan nivåerna på driftnettot vara intressant då hyran sätts efter kostnaderna.¹⁰²

Här följer samma exempel dock med det bokförda värdet. Vad som tydligt framgår är att komponentansatsen ger ett liknande avskrivningsförlopp med kassaflödesmönstret, alltså kapitalvärdebaserad avskrivning. Komponentansatsen ger en mer överensstämmande bild av tillgångens värdeutveckling i balansräkningen till skillnad från prestandahöjandeansatsen.¹⁰³

Komponentansatsen innebär dock att utvecklingen inte blir jämn.



104

I Balans nr 12 2011 hävdas det att just ”...den kombinerade effekten av att byte av komponenter aktiveras och därefter skrivs av som ger en väsentligt bättre redovisning än nuvarande praxis.” Vad som menas är att komponentavskrivning ger en förbättrad

¹⁰² Hellman, Nordlund och Pramhäll 2011:49ff

¹⁰³ Hellman, Nordlund och Pramhäll 2011:49ff

¹⁰⁴ Hellman, Nordlund och Pramhäll 2011:49ff

redovisning i väsentlig grad till skillnad från den praxis som bygger på prestandahöjandeansatsen som finns idag. Vad som poängteras är att nyttan bör vägas mot kostnaden att anskaffa sig komponentavskrivning och från remissvar BFN tagit del av så är just kostnaden den dominerade diskursen. Diskursen om, om komponentavskrivning ger bättre eller sämre bild av den ekonomiska utvecklingen diskuterades inte uttryckligt. I rapporten hävdas det att det är rimligt att fastighetsföretag som tillämpar just K3 bör ha koll på komponenter som det är fråga om. Dessutom framförs att det krävs att en avskrivningsplan upprättas. Uttrycket ”betydande komponenter i en anläggningstillgång som förbrukas på väsentligt olika sätt” innebär att, i detta fall, fastighetsföretag bör hålla koll på dessa komponenter i vart fall. Dock påpekade FAR och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF) att större bolag ska tillämpa detta. Hyresgästföreningen och Sveriges Allmännyttiga Bostadsföretag (SABO) uttalade sig att de tyckte att det skulle vara frivilligt. Oro finns kring att det kan bli väldigt många komponenter och FAR och SABO pekar på att vägledning bör finnas. Även så angavs det i rapporten att branschorganisationerna har en betydande roll i utvecklandet av praxis om vad som skall anses som betydande komponenter med olika förbrukningsmönster. I artikeln anges att merkostnader kommer att uppstå, men att det kommer vara av engångskaraktär och att den ökade nyttan överväger kostnaden. Samtidigt påpekas det att tillämpning av komponentansatsen med sannolikhet kan leda till löpande merkostnader i jämförelse med den prestandahöjandeansatsen vid uppdateringen och hållande av anläggningsregister för respektive komponent.¹⁰⁵

Bolag med fastigheter står inför frågeställningen hur de skall hantera övergången till K3 och fastighetsföretag som redan infört komponentavskrivning har stött på en rad svårigheter. En aktuell fråga i diskursen är hur hanteringen av det ”gamla beståndet” ska skötas. Vanligt förekommande inom fastighetsföretag är att byggnader skrivs av på 100 år, detta trots att den sammansatta nyttjandetid kan vara kortare beroende på vilken byggnad det handlar om. Tar man t.ex. ett bolag som lagar sitt tak blir det en reparation och det kostnadsförs. Byter man ut taket helt, så blir det ett byte av komponent oavsett om det anses som en förbättring av prestandan. Vad som framförs i artikeln skriven av Drefeldt, Nordlund och Pramhäll har BFN ingen avsikt, att komma med specifika anvisningar hur själva uppdelningen ska gå till utan det blir en fråga för branschorganisationer. För bolag som skall använda regelverket K3 behövs det upprättas en ingångsbalansräkning per tidpunkten för införandet och då gäller huvudregeln att man skall använda full retroaktiv tillämpning, vilket betyder att det skall

¹⁰⁵ Hellman, Nordlund och Pramhäll 2011:49ff

införas så att det skall synas även bakåt i tiden. Exempelvis blir den då 1 januari 2013 om den finansiella rapporten skall införas för år 2014.

Frågan som kommer upp bland bolag med fastigheter är då hur uppdelningen skall se ut.

Här kommer några alternativ:

Alternativ 1:

Här används anläggningsregistret för uppdelning av exempelvis fastighetens redovisade värde i komponenter och detta är menat för bolag som redan har en bra indelning och specificerar olika komponenter. Exemplet är ett hyreshus som anskaffas vid utgången av år noll för 15 000 tkr och består av fyra komponenter indelade enligt följande:

Tabell 1.	Värde	Andel	Livlängd	Avskrivning
Komponent D	750 tkr	5 %	17 år	45 tkr
Komponent C	750 tkr	5 %	33 år	22,5 tkr
Komponent B	9 750 tkr	65 %	50 år	195 tkr
Komponent A	3 750 tkr	25 %	100 år	37,5 tkr
SUMMA	15 000 tkr	100 %		300 tkr

¹⁰⁶

Alternativ 2:

Finns det en underhållsplan i bolaget för komponenter av betydande art är det att föredra att använda sig av denna plan för komponentsindelningen men det innebär även att om planeras utbyten av komponenterna inom en snar framtid kommer det redovisade värdet bli lågt. Har det redan byts ut en komponent blir det istället högt. Alternativet är att göra en besiktning för att avgöra uppdelningen av komponenterna och sedan skrivs varje komponent av på nyttjandetid. Komponenten läggs in i anläggningsregistret och vid slutet av avskrivningstiden, då den byts ut, så bokas det eventuella redovisade värdet som ej är avskrivet bort. Utgår man från samma exempel från ovan så ser fördelningen ut enligt tabell 2 och 3. Detta om övergången sker när fastigheten är 25 år samt 50 år. Vid dessa byts komponenter ut i slutet av nyttjandetid och införskaffas med likadant belopp som de ursprungliga utgifterna.

¹⁰⁶ Hellman, Nordlund och Pramhäll 2011:49ff

Tabell 2

Anta övergång till K3 när byggnaden är 25 år

Byggnad	Anskaffningsvärde	Ursprunglig fördelning	Nyttjande-period år	Årligt avskrivnings-belopp	Akkumulerad avskrivning	Akkumulerad avskrivning fördelning	Kvarvarande redovisat värde	Redovisat värde fördelning
Komponent D	750	5%	17	45	-375	6%	375	5%
Komponent C	750	5%	33	23	-563	8%	188	2%
Komponent B	9 750	65%	50	195	-4 875	72%	4 875	59%
Komponent A (Modertillgång)	3 750	25%	100	38	-938	14%	2 813	34%
Summa byggnad	15 000	100%		300	-6 750	100%	8 250	100%

Viktad avskrivning i förhållande till anskaffningsvärde 2%

Tabell 3

Anta övergång till K3 när byggnaden är 50 år

Byggnad	Anskaffningsvärde	Ursprunglig fördelning	Nyttjande-period år	Årligt avskrivnings-belopp	Akkumulerad avskrivning	Akkumulerad avskrivning fördelning	Kvarvarande redovisat värde	Redovisat värde fördelning
Komponent D	750	5%	17	45	-705	6%	45	2%
Komponent C	750	5%	33	23	-390	3%	360	16%
Komponent B	9 750	65%	50	195	-9 750	77%	0	0%
Komponent A (Modertillgång)	3 750	25%	100	38	-1 875	15%	1 875	82%
Summa byggnad	15 000	100%		300	-12 720	100%	2 280	100%

Viktad avskrivning i förhållande till anskaffningsvärde 2%

107

Alternativ 3:

Oftast saknas ett anläggningsregister som är kompatibelt med komponentavskrivning i många bolag och det är därav svårt att gå över till K3 på kort tid. Därför finns alternativ 3 där fastighetens redovisade värde delas upp i komponenter med utgång ifrån fastighetens typ och skicket den befinner sig i och då används en viktad komponentprocent istället för att dela upp i komponenter. Det går även att senare använda denna modell för liknande byggnader. Viktigt är att modellen beskriver det faktiska förhållandet. När komponenter byts ut noteras de nya komponenterna i anläggningsregistret en efter en. Samtidigt ändras den viktade komponentprocenten. Därav blir det en mindre och mindre andel av byggnaden som består av komponenter som skrivs av med en viktad del. Notera att detta alternativ endast kan användas

¹⁰⁷ Hellman, Nordlund och Pranhäll 2011:49ff

vid övergången till K3. Tabell 4 och 5 illustrerar exemplet.

Tabell 4
Anta byggnad vars skick motsvarar byggnad 25 år
Redovisat värde 8 250

Byggnad	Fördelning	Fördelning redovisat värde	Kvarvarande nyttjandeperiod år	Årlig avskrivning belopp
Komponent D	5%	375	8	45
Komponent C	2%	188	8	23
Komponent B	59%	4 875	25	195
Komponent A (Modertillgång)	34%	2 813	75	38
Summa byggnad	100%	8 250		300

Viktad avskrivning i förhållande till anskaffningsvärde 2,0% (Kvarvarande komponenter)
Viktad avskrivning i förhållande till redovisat värde 3,6%

Tabell 5
Anta byggnad vars skick motsvarar byggnad 50 år
Redovisat värde 2 280

Byggnad	Fördelning	Fördelning redovisat värde	Kvarvarande nyttjandeperiod år	Årlig avskrivning belopp
Komponent D	2%	45	1	45
Komponent C	16%	360	16	23
Komponent B	0%	0	0	0
Komponent A (Modertillgång)	82%	1 875	50	37
Summa byggnad	100%	2 280		105

Viktad avskrivning i förhållande till anskaffningsvärde 2,0% (Kvarvarande komponenter)
Viktad avskrivning i förhållande till redovisat värde 4,6%

108

I artikel säger författarna uttryckligen att de är "...övertygade om att komponentmetoden ger en bättre bild av bolagets resultat och ställning än prestandahöjandesynsättet."¹⁰⁹

I en empirisk fallstudie SKL publicerat konstaterades att det finns både principiella och pragmatiska skäl till varför komponentavskrivning införs. Även denna studie konstaterar att komponentavskrivning på ett mer rättvisande sätt beskriver fördelningen av kostnader över tiden samt kapitaltillgångarnas storlek. Ett argument i en kommun som framfördes i studien var att organisationen står inför en hög nivå av underhållskostnader och svårigheterna med att genomföra stora insatser skapas om dessa underhållskostnader bokförs direkt på grund av redovisat underskott. Då belastas enbart årets resultat genom komponentavskrivningar med avskrivningar med utgångspunkt i bedömd nyttjandetid hos de insatser som genomförs. En fördel som poängteras i studien är att komponentavskrivning "tar bort" gränsdragningen

¹⁰⁸ Hellman, Nordlund och Pranhäll 2011:49ff

¹⁰⁹ Drefeldt, Nordlund och Pranhäll 2013:32ff

mellan underhåll och investering. Detta på grund av att alla insatser utom reparationer som sker under investeringens nyttjandetiden ses som investeringar. Oberoende om dessa är standardhöjande eller inte, måste de ha en nyttjandetiden på flera år.¹¹⁰

7.2 Fallstudien kommunerna

7.2.1 Kommuner som använder komponentavskrivning:

Här presenteras kommuner som använder sig av komponentavskrivning i både stor och någon omfattning. Uppdelningen sker efter nuläget, fördelar, nackdelar och övergången med indelning efter kommuner i bokstavsordning.

7.2.1.1 Nuläget

Alingsås:

Kommunen använder lite av en förenklad komponentavskrivning och vår intervjuperson uppgav att svaret på om de använder komponentavskrivning var både ja och nej. Alingsås använder det främst på gator och vägar. Dessa delas upp i två komponenter, topp beläggningen som skrivs av på 12, 15 och 20 år beroende på hur hårt belastad den är och sedan det som är under topp beläggningen byts i princip aldrig ut och därav det skrivs av på 50 år. Avskrivningstiden beror även på om det finns VA i vägen. Vår intervjuperson påtalade att det är viktigt att vara konsekvent och att avskrivningsperioden är rätt på investeringarna om komponentavskrivning ska tillämpas. Tidigare förfarande angavs ha varit ett bakomliggande skäl till övergången då förfarandet ledde till en situation som exemplifierades på följande sätt. Innan användes en avskrivningsperiod på 50 år och Alingsås tog hälften eller 70 % på underhåll och resterande på investering. Vilket innebar i en situation och problematik med eftersatta ledningar.

Borås:

Intervjupersonerna angav att komponentavskrivning inte används i Borås såtillvida att man inte gjort någon praktisk studie av några anläggningar och delat upp de i olika komponenter. Men enligt en intervjuperson har man sett att en differentiering på avskrivningstidens längd på fastighetssidan. Dock har stora delar av verksamheten bolagiserats, så det ligger inte så mycket i förvaltningsform. Utan det är på fastighetssidan som det görs en uppdelning vid större investeringar och då delas det in på 33 år och 50 år. Vid en nybyggnation av exempelvis en förskola görs ett antagande att 10 % av investeringskostnaderna består av ventilation och sådana delar som har en kortare livslängd än 33 år. 10 % tas av

¹¹⁰ Lind och Hellström 2011:24ff

investeringskostnaderna och läggs på en avskrivningstid på 20 år. Det kan vara mer än 10 % eller mindre. Eller om endast ventilationssystemet skulle behövas bytas ut på en fastighet så skulle det bli 20 år på hela investeringen.

Falkenberg:

Falkenberg har tagit beslut om att införa komponentavskrivning under år 2013. Beslutet togs nyligen i kommunstyrelsen i och med att K3 reglerna kommer att träda ikraft. Bostadsbolaget i kommunen måste använda det så då blir det enklare om kommunen i sig också gör det, menade vår intervjuperson.

Kungsbacka:

Kungsbacka var en kommun som använde sig komponentavskrivning i liten omfattning. Kommunen uppgav att de ”smugit in det lite grann”. Dem har börjat använda det i delar av verksamheten. Kommunen har ett energieffektiviseringsprojekt som är en mångmiljonsatsning på att energieffektivisera. Inom ramen för denna satsning bytes ventilation och lysrör m.m. Kommunen poängterade att det är väldigt lång avskrivningstid om de skall skriva av alla nya investeringar på 33 år. Därav har kommunen valt att använda kortare avskrivningstid på de nyinvesteringar som har med energieffektivisering att göra. Anledningen till att kommunen använder sig av komponentavskrivning i liten omfattning var att arbetsinsatsen och den administrativa bördan sågs för krävande och påpekade att:

”Det är ett jätte projekt. Vi är en tillväxt kommun som bygger väldigt mycket. Mycket handlar om lokaler och väldigt många olika projekt pågår. Och skulle man dessutom för varje sådant projekt definiera att det här är den sorten som ska gå på det antalet år och det året. Det kan vara svårt att hålla reda på dem olika byggnationerna, för en del är enkla som kanske ska gå på kortare tid och en del är dem mer kvalificerade.”

Ulricehamn:

Kommunen tillämpar komponentavskrivning i en liten omfattning och vår intervjuperson uppgav att anledningen till att kommunen tillämpar komponentavskrivning hade med att det finns rekommendationer från RKR som anger att detta ska göras. Utgångspunkten var alltså att det finns råd och anvisningar som kommunen vill följa. Kommunen tillämpar komponentavskrivning på så sätt att mark inte skrivs av någonting på väghållning eller

publika fastigheter och när något förnyas i en fastighet används en avskrivningstid på 15 år, på övriga gatubyggnader 33 år. På fastigheter tillämpas också komponentavskrivning som generellt har 20, 33 eller 50 år i avskrivningstider beroende på vilken typ av fastighet det är. Insatser på exempelvis ventilation eller lås, hissar så använder kommunen kortare avskrivningstider, exempelvis 10 år som det ofta är. Vår intervjuperson poängterade att det är först när en ombyggnad av befintlig fastighet görs som komponentavskrivning tillämpas. Vidare påpekades det att kommunen inte går in i detalj och tittar på varje del i en ombyggnad vad de innehåller för delar.

Varberg:

Historiskt sett har Varberg tillämpat komponentavskrivning på det viset att först när en fastighet byggs använder separata avskrivningstider på själva byggnaden och därefter på inventarierna, vilket inte är komponentavskrivning enligt gängse praxis. Alltså menade vår intervjuperson att kommunen hittills inte delat upp själva byggnaden i komponenter, men att dem börjat med komponentavskrivning för bokslutet år 2012 i den bemärkelse som komponentavskrivning avser. Till exempel så byggdes en konstgräsplan där uppdelning skett enligt: markarbeten, i belysning, under maskiner och turfen, alltså i fyra komponenter. Vår intervjuperson uppgav att idag skrivs en byggnad av på 50 år och efter 25 år byts ventilationen och då finns en ny ventilation som då ytterligare skrivs av på 25 år. Kommunen behandlar alltså ventilationen som en egen komponent. De skriver dock av två stycken ventilationer samtidigt i dagsläget på grund av att Varberg i dagsläget inte har möjlighet att utränga den gamla ventilationen efter 25 år. Vilket kommer av att kommunerna saknar anskaffningsvärdet.

7.2.1.2 Fördelar med komponentavskrivning

Alingsås:

Vår intervjuperson menade på att det blir en mer rättvisande bild med komponentavskrivning. Komponentavskrivning innebär även att det som tidigare bokades som underhåll nu går att boka som investering. Exempel på sådant är vägars ytskikt som tidigare gick på underhåll och skrevs av direkt, men nu går att skriva av på 5,10 och 15 år. Något som gör det lättare att motivera underhållsinsatser då de aktiveras vilket i sin tur gör att man inte behöver tänka årsbudgetar utan nu går det att fokusera på att lösa (akuta) problem. Därmed ges större möjlighet att göra stora investeringar vilket i sig gör att det går att komma ikapp om kommunen har en underhållsskuld. Ovanstående problematik uttrycktes enligt följande:

”Om det skulle inträffa en stor vattenläcka så behöver vi inte ställa in en massa annat vilket var fallet tidigare då man bara har haft ex antal miljoner i underhåll. Så det planerade underhållet har man inte kunna göra om det har varit en stor vattenläcka och det har hela tiden kommit sådant.”

Intervjupersonen menade att redovisningen kommer närmare verkligheten vilket gör att saker blir tydligare. Kommunen använder sig inte av komponentavskrivning inom fler områden än gator och vägar så var administrationen av komponenter inget som tog någon större tid och det uppgavs vara ganska lätt då de använder den förenklade modellen. En underlättande faktor är att det finns en tydlig skillnad i tid mellan de olika komponenterna som en väg delas upp i. Vägkroppen färdigställs. Därefter så tar det ett år för vägkroppen att sätta sig innan ytskiktet kan läggas. Intervjupersonen angav explicit att det blir väldigt enkelt administrativt med komponentavskrivning. Komponentavskrivning uppgavs även vara ett bra sätt att styra, att det skulle vara en slags ekonomistyrning. Möjligheten att dela upp kostnaden på tiden, minskar en del av problematiken med kostnader menade vår intervjuperson.

Borås:

En av våra intervjupersoner uppgav att komponentavskrivning ger ett mer utjämnat resultat vilket gör det enklare att budgetera. En ytterligare fördel som var kopplat till budgeten är att underhållsinsatser som tas på resultatet kanske inte blir gjorda om det inte finns utrymme för det vilket kan göra det mer kostsamt på långsikt, menade en av intervjupersonerna. Vidare menade en av de intervjuade att utjämningseffekten på resultatet även medför jämnare internhyror för verksamheterna vilket är en följd av att kommunen debiterar kostnader på hyran.

Falkenberg:

Vår intervjuperson påpekade att komponentavskrivning har fördelen att det stämmer bättre överens med verkligheten och syftade till att det i en fastighet finns olika delar som förbrukas olika snabbt. Kan man få det att stämma bättre överens med verkligheten så är det bra, menade vår intervjuperson. Behövs något bytas ut så går det med tillämpande av komponentavskrivning att se det som en investering. Det traditionella förfarande ansågs medföra något märkliga konsekvenser.

”Det känns lite märkligt att man kan byta ut till en ny värmepanna på 250 tkr och inte kalla det för en investering. Men det är ju så det har varit att det har kallats löpande drift. Det blir mer spritt under nyttjandeperioden i stället för att ta kostnaden på ett år.”

Vad gäller komponentavskrivnings påverkan på eventuell underhållsskuld, så menade vår intervjuperson att en överflyttning till investeringsbudgeten kan ses som en fördel men det bara är initialt. Med tiden så kommer de ökade kapitalkostnaderna att slå över. Men till viss del kan man komma ikapp om man har kvar budgeten och lägger till extra investeringsmedel, tillade vår intervjuperson.

Kungsbacka:

Fördelarna med komponentavskrivning som framfördes var att med komponentavskrivning så slipper man diskussionerna om underhåll och investering, vilket förenklar. Det exemplifierades att om man byter en ventilationsanläggning så behövs den gamla utrangeras. Ett exempel gavs på en gammal ventilationsanläggning som ligger på 33 år och inte håller i 33 år. Vår intervjuperson visade då risken att man då utrangerar kvarvarande bokfört värde och riskeras att ha för höga bokförda värden i redovisningen.

Vår intervjuperson i Kungsbacka ansåg att ur perspektivet rättvisande redovisning är komponentavskrivning en lämplig metod för kommuner. Men intervjupersonen menade på att balansräkningen inte är det viktigaste dokumentet i relation till andra inom den kommunala verksamheten, resultaträkningen sågs som viktigare. Med motiveringen att det är via resultaträkningen som kommuninvånarna kan se hur och till vad pengarna använts.

Ulricehamn:

Generellt så fick kommunen kortare avskrivningstider med komponentavskrivning vilket uppfattades som positivt. Vår intervjuperson menade att försiktighetsprincipen är en övergripande princip och att kortare avskrivningstider är i linje med denna princip.

Varberg:

Intervjupersonen på kommunen tyckte absolut att komponentavskrivning är att föredra och hävdade att det ger en mer rättvisare kostnadsbild. De fördelar som uppgavs var att metoden ger en mer rättvisande och bättre redovisning.

Vidare uppgav vår intervjuperson att det ur en ekonoms synvinkel är det väldigt bra med komponentavskrivning och sa att alla nog tycker att det är väldigt bra. Dock menade vår intervjuperson att gränsdragningen mellan investering och underhåll inte hade avhjälpits och menade att det mer var av politiskt fråga.

”Eftersom att kommunstyrelsen och fullmäktige skall besluta om investeringarna så är man mån om att hålla en rimlig investeringsvolym och då kanske man redan innan i bakgrunden har bestämt, egentligen investeringen 9, men vi tar två på underhåll för vi skulle ändå byta ventilation, eller vi skulle ändå behöva åtgärda taket.”

7.2.1.3 Nackdelar med komponentavskrivning

Alingsås:

En betydande nackdel som uppgavs var att det medför mer räknande på en högre detaljnivå och det blir mer komplicerat att se vad för effekter det får för verksamheten. Detta ansågs dock inte vara något oöverstigligt problem. Vad som däremot sågs som en viss fara var att det administrativa kan bli väldigt tungt om det görs för avancerat och om objekt delas in i för många delar. Vidare påpekade vår intervjuperson att ekonomisystemet sätter begränsningar på vad som kan göras. Om fastighets alla kostnader och utgifter skall bokas på detta objekt så går det inte att ha mer än en avskrivningstid. Det skulle då behöva läggas upp 5 eller 10 objekt i anläggningsregistret för en fastighet och det klara inte ekonomisystemet av idag, uppgav vår intervjuperson. Indelningen i komponenter och en ökad aktivering av tidigare underhållskostnader medför även att anläggningskontrat, kommer att stiga och avskrivningarna kommer att öka. Gällande kapitalkostnadsberäkningar såg intervjupersonen en situation som i sig är en utmaning med tanke på självkostnadskravet. Det är inom VA som denna problematik kommer med komponentavskrivning vilket återges i följande citat:

”Om man tittar på VA så blir det ett problem i sig för nu har man anpassat avgifterna till att ta hälften på underhåll och resten på investering. Så nu när vi ska anpassa oss efter verkligheten mer så kanske det blir allt på investering och inget underhåll. Det blir lite förskjutet nu när vi inte har gjort en retroaktiv övergång utan istället pö om pö. Kortsiktigt skulle man kunna tänka sig att det skulle innebära att det egna kapitalet skulle byggas upp vilket skulle vara ett problem. Taxan skulle då behövas sänkas för att sedan öka den igen när de här investeringarna aktiveras. Det är svårt.”

Borås:

Komponentavskrivning skapar mer administration och det är en av nackdelarna, menade vår intervjuperson. Att det blir mer att hålla reda på i anläggningsregistret är en del av denna ökade administration. Vidare påpekade vår intervjuperson att kommunen tillämpar real annuitetsmetod (RA-metoden) för de interna kapitalkostnaderna och utifrån detta har kommunen en underhållsplan. Hur detta kommer att påverkas är oklart.

Den ökade administrativa bördan som metoden medför ansågs vara starkt kopplad till komponentsindelningen.

”Vissa forskare som skriver rekommendationer för RKR tycker ju att man borde gå ner på skruv och mutter nivå när man delar in i komponenter. Då skulle man få en administration som nästan skulle bli dyrare än investeringen.”

En annan effekt som kommer av komponentavskrivning är att det påverkar jämförbarheten mellan kommuner om en kommun skriver av alla sina investeringar på 50 år och en annan har delat upp det på 10, 20 och 33 år så kan kostnaderna slå väldigt olika, uttrycktes det av de intervjuade, vilket slår igenom i nyckeltal och räkenskapsammandrag som SCB samlar ihop. Gällande komponentavskrivning inverkan på underhållskostnaderna och avskrivningskostnaderna sågs inte detta inte utgöra vare sig något direkt fördel eller nackdel. Detta då avskrivningsmetoden på långsikt är i stort sett kostnadsneutralt då det som sker är att underhållskostnader byts mot kapitalkostnader. Dock så påpekades det att på kortsikt kan det bli extra vinster eller extra kostnader så utjämningsen är det långsiktiga resultatet.

Falkenberg:

Nackdelar som uppgavs med komponentavskrivning var att det blir mycket mer jobb i själva implementeringen av komponentavskrivning, men det påpekades samtidigt att när kommunen väl har fått ordning på hur hanteringen av komponentavskrivning ska gå till trodde vår intervjuperson att det förmodligen inte skulle vara några problem. När övergången är gjord blir det till att bestämma hur fördelningen ska ske mellan investerings- och underhållsbudgeten, vart pengarna ska ligga och hur stort belopp det skall vara på respektive. Vår intervjuperson menade på att något som kan vara svårt är att det inte är samma komponenter på olika byggnader och att det kan bli många olika varianter av uppdelning. Det finns ingen mall så det kan bli lite olika upplägg beroende på vad det är för fastighet.

Vår intervjuperson beräknade att anläggningsregistret troligen kommer att bli 7 gånger större eller 5 gånger större beroende på hur många komponenter en fastighet delas in i.

Kungsbacka:

För några år sedan hade kommunen ett investeringsprojekt under vilket de såg över investeringshanteringen samt budgetprocess. I det sammanhanget togs frågan upp om komponentavskrivning, men då konstaterades det att om de skulle genomföra komponentavskrivning i kommunen så skulle det behövas göra en särskild bedömning kring det. Det bedömdes att resurser skulle behöva avsättas för hanteringen av komponentavskrivning. Dessa resurser fanns inte vid denna tidpunkt. Uppfattningen var alltså att en övergång kräver ett tillskott av resurser. Vidare poängterades det att kommunen har ett bokfört värde på 3 miljarder i sitt anläggningsregistervars objekt är i tusental. En övergång skulle försvåras av det faktum att information försvunnit vid tidigare byten av anläggningsregister.

Intervjupersonerna betonade att det krävs administrativa resurser för att hålla reda på komponentavskrivning. Vilket delvis kommer av att kommunen inte får en faktura på exempelvis bärlager och resten. Kommunen får inte en faktura på enskilda komponenter utan ett sammanslaget belopp. För att kringgå uppdelningsproblematiken ansåg intervjupersonerna att schabloner borde användas.

Kommunen hade inte gjort någon uträkning på hur mycket högre de administrativa kostnaderna är att använda komponentavskrivning. Intervjupersonerna ansåg att komponenthanteringen ska vara beslutad innan investeringsprojektet sätts igång. Detta eftersom att de ansåg att hanteringen som sådan är det största hindret.

”Vem skall dela in komponenterna? Det krävs mycket kompetens när det gäller avskrivningar vad gäller verksamheten, för det är dem som kan göra bedömningar av vilka komponenter det handlar om och sedan är det dem som skall följa det. Man måste ha med verksamhetsfolket på central del för att det skall fungera.”

Ulricehamn:

Intervjupersonen ansåg att den största nackdelen är att metoden är administrativt merkrävande. Emellertid fanns inga uträkningar hur mycket mer omfattande kostnaderna är.

Varberg:

En nackdelen som uppgavs är att de som inte är ekonomer tycker det är krångligt, då det ställer krav ifrån första investeringsutgiften fram till bokslutet. Relaterat är när ett objekt

skallaktiveras krävs ordning på vilken kostnad som härrör till vilken komponent. Ett alternativ som uppgavs var att använda schabloner, exempelvis att en byggnad skulle bedömas med tak på 25 %, 50 % hus stomme och 25 % ventilationer. Det nämndes även att de som sitter och redovisar det till ekonomikontoret centralt tycker nog det är krångligt att förstå om hur de skall hänföra kostnaden till varje komponent. Denna problematik uppgavs komma av att många varit med länge och var vana med att använda rak avskrivning. Därav ser de inget mervärde med komponentavskrivning, menade vår intervju person.

Argumentet att det är arbetskrävande med komponentavskrivning tyckte inte vår intervju person fanns fog för så länge det blir rätt från början, men det krävs att många fler människor involveras för att få till stånd detta från början. Till skillnad mot tidigare då det bara var att lägga investeringen på ett investeringskonto, så måste de nu berörda personer resonera kring vart komponenten skall läggas. Förutom ovanstående såg vår intervju person inga direkta nackdelar med att använda komponentavskrivning. Dock förde vår intervju person fram att det för en liten kommun kan finnas nackdelar med att det är arbetskrävande och att de i regel inte har resurser för detta.

Vad gällde frågan om komponentavskrivning ger ökad administration påpekade vår intervju person att detta uppvägs av det ger en ökad kontroll. Komponentavskrivning ansågs inte generera mer jobb centralt, men där emot troligen mer jobb ute i verksamheterna. För att avhjälpa detta ansåg intervju personen att kommunen egentligen inte borde acceptera fakturor som bara är en klumpsumma.

Problematik kring att ha många anläggningar trodde vår intervju person troligen uppvägs av att staben som hanterar detta är större.

Däremot påpekade intervju personen att mindre kommun med få anläggningar kanske inte har kapaciteten att skapa ett strukturerat arbetssätt. Man borde alltså ställa krav hela vägen så att det i slutändan är leverantören som är skyldig att redovisa det enligt dem komponenterna man bestämde från början, menade vår intervju person.

7.2.1.4 Övergången

Alingsås:

Anledningen till att Alingsås började använda komponentavskrivning var att kommunens redovisningschef för 5-6 år sen började prata om det och efter det har det diskuterats mer och mer, uppgav vår intervju person. Vår intervju person menade vidare att det blir enklare att motivera saker. Tidigare gick många investeringsprojekt på driften. Historiskt sett har det

varit en resultatutjämnande post. Tidigare har pengar flyttats fram och tillbaka och även mellan projekt, vilket inte har varit populärt bland ekonomerna. Komponentavskrivning gick igenom med politikerna då det infördes. Det uppkom lite nya budgetposter i samband med detta. När syftet presenterades för politikerna så angavs det att det var för att kunna ta igen eftersatt underhåll enklare. Politikerna gillar det, menade vår intervjuperson och påpekade att deras uppdrag är att se till att det inte är något eftersatt underhåll eller någon underhållsskuld för att hålla invånarna nöjda.

Själva övergången uppgavs vara förhållandevis enkel administrativt men kunskapsmässigt var det svårare då många behövde förstå konceptet.

Vidare menade vår intervjuperson att kommunen har som mål att försöka följa vad RKR vill. På frågan om varför metoden inte är så etablerad inom kommunerna kopplades detta samman med hur det är inom övriga redovisnings områden. Att det finns en viss tröghet och att det ibland krävs att det kommer in nytt folk för att förändringar ska genomföras även om nyttan med förändringen kan vara känd.

Borås:

Det angavs att kommunen skulle se över införande av komponentavskrivning på gatusidan i och med att man kommit igång med många nya exploateringsområden. Det som kommer att göras, enligt vår intervjuperson, är att gatuinvesteringarna i dessa områden. För nya gator så kommer bärlagret ha oändlig avskrivning medan det som är synligt kommer att skrivas av. Ifrån revisorernas sida förefaller övergången inte vara så angelägen i nuläget, då dessa inte har uttalat sig om saken.

Falkenberg:

De hade enligt vår intervjuperson redan börjat med att titta på vad som finns i underhållsplanen och sett över vad som kan anses vara investeringar för att kunna få en uppfattning om hur stor summa per år det rör sig om. Alltså det som tidigare gick som underhåll och nu kommer att klassas som investering. Dettasamt hur komponentindelningen ska gå till utgör det första steget för kommunens övergångsfas. Det kommer röra sig om fastigheter då kommunen inte har VA, påpekade vår intervjuperson. Anledningar till varför det inte är så många kommuner som använder komponentavskrivning var att i lagtext och rekommendationer så nämns det inte så mycket om komponentavskrivning, enligt vår intervjuperson.

Sen så är kommuner gamla institutioner så när nyanställda kommer så fortsätter de där de tidigare slutade.

”...så här har vi alltid gjort och så här ska vi alltid göra tills någon annan kommer då som visar att det finns ett annat sätt.”

Kungsbacka:

Vår intervjuperson på kommunen uppgav att mycket av den förändring som sker på den privata marknaden kommer att ändras och tillämpas för den offentliga. Dock tar det tid innan det blir genomfört i och med att det handlar om en mer komplex verksamhet med många gamla anläggningar och därav är det svårt att genomföra en sådan förändring.

Intervjupersonen menade att om en övergång skall genomföras bör det ske till full styrka från början.

Några planer på att införa komponentavskrivning för hela kommunen finns inte i dagsläget vilket styrktes av följande citat:

”Vi kommer nog att avvakta så länge det går”.

Revisorer har inte kommit med några påpekanden. Det uppgavs dock att det finns önskemål ifrån verksamheten om en mer rättvisande bild. Uppenbarligen tycker vissa att de saknar en tillräckligt tydlig bild över hur energikrävande deras verksamhet är. En fråga som uppkommer är hur mycket det har lönat sig att genomföra deras energibesparingsprojekt i jämförelse sett till förändringen av driftkostnaderna. Vad som framfördes av kommunen var att vid en eventuell övergång till komponentavskrivning så:

”behövs... ett sidoordnat anläggningsregister”.

Ulricehamn:

Kommunen lade fram att dem avvaktar med att fortsätta med komponentindelningen och att det beror på vad revisorerna kan ha i åsyn. Dock kommenterade dessa inte övergången till komponentavskrivning och är därav tveksamt om några synpunkter kommer påföras.

Det fanns inget formellt beslut om övergången utan kommunen anpassade sig efter rekommendationen. Kommunen har blivit mer varse om att följa rekommendationerna.

Varberg:

Övergången skedde med bas i redovisningsrekommendationer. Vår intervjuperson trodde att vid ett senare tillfälle kommer behöva ha en så kallad ”lathund” för klassificeringen av komponenter. Inledningsvis kommer förmodligen uppdelningen av komponenter göras på en mindre vetenskaplig grund utan mer på en ”känsla”. Med tiden skulle man växla över att ha mer koll på komponenter.

Vidare ansåg vår intervjuperson på att det är viktigt att kommuner gör på likadant vis. En uppfattning som grundar sig på att kommunernas redovisning egentligen syftar till att ge en transparens utåt sett.

Vår intervjuperson hänvisade till privata bolag där det är vinsten som är intressant och menade att det i kommuner snarare är intressant hur pengarna används och därav är det egentligen jämförelse med andra kommuner som är relevant. Han påvisade även att det är viktigt att vi bedriver redovisningen på samma vis så inte vissa kommuner använder komponentavskrivning och andra inte.

Övergången till komponentavskrivning kan hämmas av att kommuner har ofta ett invariant arbetssätt som gör det svårt till förändring om inte mervärdet är uppenbart.

Varberg har flera kommunala bolag och därav måste tillämpa koncernredovisning.

I dagsläget finns ingen dialog mellan kommunen och dess bolag gällande hanteringen av koncernredovisningen och avskrivningarna.

Vad gällde frågan om det behövdes mer hjälp från exempelvis SKL och RKR menade vår intervjuperson att regelverket egentligen är ganska tydligt och ganska öppet för egen tolkning. Intervjupersonen såg ett problem med att regelverket är ganska öppet för egen tolkning. Vår intervjuperson menade att det mer handlar om att ställa krav i verksamheten. När verksamheten använt en stor summa så bör det från centralt håll frågas vad investeringen består av och hur lång avskrivningstid respektive komponent har. Således något som är kopplat till interna processer och sättet arbetet är strukturerat.

Vår intervjuperson trodde att i och med att kommunernas stora egenbestämmande gör så att införandet av komponentavskrivning förhållas. Han menade vidare att RKR lämnat ut sina rekommendationer i många år, men att kommunerna väljer att anpassa sig i den takt dem själva önskar. Vidare menade han att kraven som finns i bolagsvärlden med att redovisa rätt resultat med åtanke på skatter inte existerade i kommunvärlden.

Han menade vidare att det klart och tydligt står att avskrivningen skall spegla förbrukningen och linjär avskrivning inte är tillämplig på till exempel en fastighet. Vår intervjuperson

påpekade att en uppdelning i komponenter bör ske av objektet. Åtminstone menade han att en annan form avskrivningskurva borde tillämpas till skillnad från den linjära.

7.2.2 Kommuner som inte använder komponentavskrivning:

Här presenteras kommuner som inte tillämpar komponentavskrivning i någon omfattning.

Indelningen är uppbyggd med rubrikerna: Nuläge, fördelar, nackdelar och ställningstagande.

7.3.2.1 Nuläget

Uddevalla:

Uddevalla kommun har varit lite försiktiga med komponentavskrivning och det finns inga planer på att införa det då det finns andra frågor som anses av mer betydande art. Kommunen har riktlinjer där möjligheten att använda komponentavskrivning finns, men vår intervjuperson på kommunen uppgav att det är upp till de olika förvaltningarna att välja att använda detta eller ej. Förvaltningarna får värdera nyttan av att tillämpa det kontra arbetet med komponentavskrivning. Hittills har ingen förvaltning valt att tillämpa komponentavskrivning. De anvisningar som kommunen idag har var enligt vår intervjuperson två år gamla och innan hade kommunen inga direktiv om att använda komponentavskrivning. Förvaltningarna har således möjlighet att tillämpa komponentavskrivning men enligt utsaga är efterfrågan är inte jätte stor ifrån organisationen och det ställs inga krav ifrån centralt håll på att det skall använda den heller.

Vidare menade han att Uddevalla gjorde en översyn av avskrivningstiderna för ett par år sedan och satte nya tider. Det blev generellt sett längre avskrivningstider och nyttjandeperioder.

”...det skulle nog inte falla i god jord att få en högre prislapp som tar utrymme från pengar till skola, vård, omsorg som man pratar om.”

Lerum:

Anledningen till att Lerum inte använder komponentavskrivning var enligt vår intervjuperson att det inte varit uppe för diskussion men att diskussion skett. Vidare menade vår intervjuperson att det blir mer jobb att dela upp anläggningarna.

”...man får kanske ett anläggningsregister som sväller. Det är väl det som är anledningen att man ser ett merarbete då och frågan är då om det är värt det.”

Partille:

Vår intervjuperson menade att komponentavskrivning ses över och när kommunen då har ett kommunalt fastighetsbolag som har infört det nu under år 2013 är det naturligt att inför det inom kommunen.

Partille tänker börja införa komponentavskrivning på samhällsbyggnadskontoret, det vill säga på VA och gata då det är där de största investeringsvolymerna finns, menade vår intervjuperson.

Vår intervjuperson menade att dem planerat att vara färdiga år 2014, samma som för bolagen. Då kommunens bostadsbolag har gått över till komponentavskrivning, så kan kommunen utgå ifrån deras erfarenheter och arbetssätt, menade vår intervjuperson. I och med att bostadsbolaget implementerat det plus att SKL och RKR också lyft dessa frågorna och även omformulerat sina rekommendationer, har kommunen tagit beslutet att se över komponentavskrivning nu, enligt vår intervjuperson.

7.3.2.2 Fördelar med komponentavskrivning

Uddevalla:

Vår intervjuperson i Uddevalla menade att utifrån ett rent redovisningstekniskt perspektiv så ger komponentavskrivning en rätt bild av vad den årliga kostnaden är för det man faktiskt investerar. Vidare menade han att om det finns komponenter med kortare avskrivningstid än själva byggnaden, exempelvis en skola där avskrivningstiden är 33 år innebär detta att hissar och annat som finns i byggnaden också skrivs av på 33 år och därav får man tillbaka pengarna i långsammare takt än vad som skulle skett med komponentavskrivning. Ur ett redovisningsperspektiv är det alltså bättre med att snabbare få tillbaka pengarna och få en tydligare bild, menade vår intervjuperson. I benchmarking-syfte används avskrivningar där man tittar på hur stora avskrivningar är utslagit på antalet invånare i staden jämfört med andra och kan därav påverka avskrivningsmetoden.

Lerum:

De fördelar med komponentavskrivning, som vår intervjuperson i Lerum, kunde se var att det blir en mer rättvisande redovisning.

”...istället för att som nu att vi skriver av en fastighet på sådär 50 år och alla delar av en fastighet ska ju inte ha en avskrivningstid på 50 år såklart. Så det är väl det största argumentet att man får en mer rättvisare redovisning.”

Man får en jämnare fördelning av kostnaderna och det uppgav svara positivt ansåg vår intervjuperson i Lerum.

Partille:

Vår intervjuperson i Partille menade att fördelar fanns med komponentavskrivning när man tittar på nyttjandetider. Samhällsbyggnadskontorets tillgångar har väldigt långa avskrivningstider och då blir det mer relevant att dela upp i komponenter. Detta ökar möjligheten att investera igen, menade vår intervjuperson. Vår intervjuperson menade även att det blir lättare att hålla koll på nyttjandetider när reinvesteringar ska ske. Avskrivningarna blir även mer korrekta. Ett objekt kanske inte alltid finns kvar objektet i 50 år och då görs en nedskrivning vilket belastar resultatet, tillade vår intervjuperson. Komponentavskrivning kopplades till god ekonomisk hushållning, att varje generation ska bära sina egna kostnader, det är grundläggande i kommunal redovisning, menade vår intervjuperson. Det framfördes att många kommuner pratar om att de har en underhållsskuld och vår intervjuperson menade att komponentavskrivning kanske inte löser den, men att man kommer mer närmare verkligheten.

7.3.2.3 Nackdelar med komponentavskrivning

Uddevalla:

Vår intervjupersonpoängterade att utifrån politikernas synpunkt så är komponentavskrivning helt ointressant för deras del. Vidare pekade vår intervjuperson på att komponentavskrivning innebär en högre administrativ börda, fakturor ska delas upp så man får rätt avskrivningstid på den initiala investeringen. Vår intervjuperson tillade att den offentliga sektorn är väldigt budgetstyrd och budgeten är ett politiskt dokument. Det är en politisk vilja så det är skillnad mot den privata sektorn där budgeten har en underordnad roll. Inom den offentliga sektorn har budgeten ett betydligt högre värde. Intervjupersonen menade på att komponentavskrivning inte ger en ökad välfärd för invånarna, vilket egentligen är målet för kommuner.

Lerum:

Vår intervjuperson i Lerum angav att det administrativa är en nackdel då det inte finns argument för att inte skriva av saker för vad de egentligen är. Någonstans måste en avvägning

göras, nytta kontra arbetstid och arbetsinsats. Vidare menade vår intervjuperson att det blir olika utmaningar. Framförallt ansåg han att attestanter och projektledare skulle behöva utbildas i det. Vid komponentavskrivning måste man dela upp det, då man kanske ska aktivera tio olika delar med olika avskrivningstid. Då menade vår intervjuperson att attestanter och projektledare måste ha koll på vad som är vad och sen måste ekonomerna ha kontroll över hur det delas upp. Komponentavskrivning medför att anläggningsregister blir mycket större med alla olika delar och avskrivningstider. Det påpekades att frågeställningen om det är värt det för att få en mer rättvisande redovisning och en bättre resultaträkning och balansräkning verkligen uppväger kostnaderna.

Eftersom att det är ett så stort arbete att gå över till komponentavskrivning, så menade vår intervjuperson att organisationen verkligen måste bestämma sig för att implementera det.

Partille:

Nackdelen med komponentavskrivning enligt vår intervjuperson är att det kräver mycket innan man kan komma igång och det blir lite mer administration och att det är nödvändigt att man tar hjälp av tekniker som är kunniga på komponenterna. Den tekniska bedömningen ansågs inte vara något ekonomer ska ge sig in på, menade vår intervjuperson.

Intervjupersonen ansåg att det är nödvändigt att begränsa sig gällande uppdelningen så att administrationen inte svämmar över.

7.3.2.4 Ställningstagande gällande komponentavskrivning

Uddevalla:

Gällande koncernredovisningen, så hade Uddevalla konsoliderat hela sitt energibolag och deras kraftvärmeverks avskrivningsmassa. De hade där inte någon eliminering eller kompensering, enligt vår intervjuperson.

Vidare poängterade vår intervjuperson att man måste tänka på värdet av komponentavskrivning. Den offentliga sektorn går under andra premisser, menade vår intervjuperson i Uddevalla.

”...vi kalkylerar inte med några priser där vi ska ha någon prissättning för att sälja produkter på någon marknad för att överleva. Utan vi producerar välfärd och då måste man fundera på vad är värdet att ha komponentavskrivning eller vad det nu kan vara för att se en annan siffra

på raden för avskrivningar.”

Vårintervjuperson ansåg att frågan om det ger ett mervärde som är tillräckligt stort för att det skall vara meningsfullt inte är avgjord. Om komponentavskrivning skall införas så bör detta göras fullt ut.

”Så det inte blir att det är kan vara roligt att prova som ett pilotprojekt utan jag tror det är viktigt att man bestämmer sig att alla investeringar ska införa detta så att det får en effekt av det i verkligheten.”

Utifrån vår intervjupersons perspektiv så var han tveksamt till om komponentavskrivning ger mervärdet och motiverade det ifrån ett rent ekonomiskt perspektiv.

”Istället för att ha en kåk på 33 år allting så kanske den genomsnittliga blir 24 år om man tar en del komponenter på 5 eller 10 år. Men frågan är: Ger det så mycket mervärde för politiken att göra det här så det motiverar det? Det är det vi hela tiden har att förhålla oss till för vi kan inte göra detta rakt av och säga att det är vår lilla grej och det ska ni inte bry er om. Utan vi måste hela tiden se till att politiken fattar de besluten som behövs...”

I Uddevalla hade revisorerna haft en ganska låg profil när det gäller den här typen av frågor, menade vår intervjuperson. Revisorerna hade, menade vår intervjuperson, nog aldrig tagit upp den här frågan och menade på att det nog hade med att de också är mest intresserade av att kommunen producerar så bra välfärd som möjligt.

Lerum:

I Lerum har diskussionen kommit upp på senare år. Det var först då vår intervjuperson kom i kontakt med begreppet. Vår intervjuperson uppgav att han sitter med i en grupp där ekonomer från kranskommunerna träffas. Han känner av att det verkar som många inte börjat tillämpa komponentavskrivning än utan man kanske avvaktar. Dock menade han på att när kommunen skall uppdatera anläggningsmodulen så har det sagts att de ska ta upp diskussionen igen och se om det kanske finns någon smidig lösning på att övergå till komponentavskrivning.

Vår intervjuperson hävdade att gränsdragningen mellan vad som är att anse som underhåll och investering, kan det tänkas lösa att det blir mer jämnt fördelade kostnader för underhåll. Vid inköp eller byggnation av en fastighet som sedan skrivs av under 50 år blir allt underhåll

driftkostnader i stor utsträckning. Men med komponentavskrivning kommer förmodligen en högre andel att aktiveras i takt med att olika delar byts ut.

Partille:

Diskussionen om att införa komponentavskrivning i Partille hade funnits på kommunen i flera omgångar, uppgav vår intervjuperson. Nyttan har kanske inte uppmärksammats än. Vid exempelvis Benchmarking, där kommuner använder komponentavskrivning medan andra inte gör det blir det något som bör anges i redovisningsprinciperna men det kan bli svårare om vissa har infört det på vissa delar medan andra kanske har det på annat, menade vår intervjuperson.

Vår intervjuperson menade att kommunen inte fått något påpekande från revisorernas håll. Dock var revisorerna väldigt positiva till övergången. Vad gäller koncernredovisningen så var det problematiskt år 2013 då det kommunala bolaget redan implementerat komponentavskrivning.

Anledningen till att förhållandes vis få kommuner använder komponentavskrivning trodde vår intervjuperson var att det är ett förhållandevis nytt begrepp, men nu när man har infört K3 så trodde vår intervjuperson att det kommer bli vanligare men att det kanske upplevs som lite för komplicerat och därför valt att inte tillämpa det. Vidare menade vår intervjuperson att ju fler som inför komponentavskrivning desto enklare blir det för dem som ska införa det då dessa kommuner kan lära av de andra och inte behöver göra samma misstag.

7.4 Revisionsbyråer

Här presenteras konsekvenser med komponentavskrivning enligt revisionsbyråerna KPMG och Ernst and Young efter fördelningen fördelar, nackdelar och ställningstaganden.

7.4.1 Fördelar med komponentavskrivning

KPMG:

Vår intervjuperson på KPMG angav att komponentavskrivning sannolikt frambringa en mer korrekt fördelning av anskaffningsutgiften över tid.

Vår kontakt framförde ett exempel där man använder rak avskrivning och jämförde med komponentavskrivning:

”Om man har en fastighet som rullar och går, man har ett ganska jämt resultat. År 15 dyker resultatet. Då byter man ytskikt och kostnadsför det. Sedan går det bra igen och år 20 byter man något annat och det kostnadsför man. Sedan har man avskrivningarna, de är jämna här. Om man går över till komponentavskrivning då blir det betydligt mindre sådana dippar i resultatet eller peakar i kostnaderna.”

Vår kontakt förtydligade att vid komponentansats fördelas utgiften redan från början på de beräknade nyttjandetiderna, sett på exempelvis år 15 då byte av ytskikt sker så blir det istället en utgift. Denna manöver får ingen resultat påverkan eftersom gamla ytskiktet är avskrivet och det nya aktiveras på 15 år. Detta gör att det blir betydligt jämnare resultat, men samtidigt flyttas driftsutgifter eller rörelseutgifter till avskrivningar. Kostnadsutjämnningen blir på lång sikt neutral, men vid en övergång påverkas det mer. Detta är samtidigt ett viktigt motiv för komponentavskrivningar, då det blir en mer korrekt fördelning av anskaffningsutgiften under nyttjandetiden, enligt vår intervjuperson och poängterade:

”hur rätt är det att skriva av alltihop med t.ex. 2,6 % per år om man nu vet att stommen kommer att stå i flera år och generationer (150, 160 år) framöver?”

Vår kontakt påpekade att man exempelvis kan säga att komponentavskrivning åtminstone i teorin aldrig minskar det handlingsutrymmet som varje företag eller bokföringsskyldig har. Det blir tydligare vad det är som kostar pengar i fastigheten, menade vår kontakt. Detta föranleder frågan:

”Varför kostar det så mycket?, jo vi får måla om här vart 15e år, hissarna håller inte mer än 25 år.”

Ju tydligare det blir vad det är som kostar, ju bättre kan man fokusera på att förlänga livslängden och förbättra kvalitet på det som kostar pengar. Ökad kostnadsmedvetenhet kanske medför att insatser görs för att förlänga livslängden på vissa komponenter, vilket sänker kostnaderna för fastigheten. Det väcker många andra diskussioner och detta ansåg vår intervjuperson vara en stor fördel med komponentavskrivning.

Ernst and Young:

Vår intervjuperson på Ernst and Young menade att en positiv effekt är att ramverket blir samlat och därmed en reglering av vad som gäller som är principbaserat. Den stora fördelen är att komponentavskrivning speglar verkligheten bättre och att det blir tydligare bild av hur det faktiskt ser ut, menade vår intervjuperson. Det krävs att det görs på rätt sätt samt noggrant.

”...jag tror att till en början kanske man inte får den perfekta bilden för man måste arbeta med schabloner för att ta sig igenom arbetet känner jag men framöver så blir det tydligare så man får se det som en start att bättra på det allt efter som.”

Företag kan även använda det som stöd när dessa planerar sitt underhåll då det är enklare om de kan ta bort saker ifrån sitt anläggningsregister när de har bytt ut delen. Förut har det bara varit som en stor klump det har inte varit möjligt att göra sådana utrangeringar.

Beslutsunderlagen förväntas även bli bättre, vilket följer av att de faktiska kostnaderna nu blir tydligare.

Komponentavskrivning kan alltså underlätta den interna styrningen. Man får en tydligare bild vilket följer av att det går att se hur olika komponenterna ligger i avskrivningstid, menade vår intervjuperson.

”... jag ser också att det kan även bli en jämnare fördelning av kostnaderna framöver också om man har en mer korrekt avskrivning då och inte får jack av stora underhållskostnader som man tidigare har kostnadsfört men nu kanske kan göra en annan bedömning och aktivera mer. Jag tror det blir en liten skillnad i hur man kommer att bedöma underhållsarbete att man inte kommer kostnadsföra som man har gjort innan då man ser att det här är något som förlänger den ekonomiska livslängden på fastigheter och på så sätt aktiverar.”

”Men företag jag har pratat med säger att det ger en mer rättvisande avskrivningskostnad och det påverkar i sin tur när de ska göra sina modeller för hyressättning. Det är viktigt att ha rätt underlag för att kunna kalkylera hyror och annat.”

7.4.2 Nackdelar med komponentavskrivning

KPMG:

Vår intervjuperson på KPMG menade att det krävs mer tekniskt mer kunnande för att kunna göra korrekta bedömningarna av komponenter. Eftersom att det krävs mer tekniker i processen ansåg vår intervjuperson att det är lämpligt med en rätt nära koppling mellan en avskrivningsplan och en underhållsplan. Vidare tryckte vår kontakt på att det dessvärre inte är så många som använt komponentavskrivning, för det kräver mer administration och menade på att det är här diskussionen är i dag.

”Det går när man exempelvis har 5 fönster, men har man ett större hus där det kanske finns 300 fönster och byter dessa efter 30 år allihop. Det kanske man inte gör. Det kan ju vara så att dem på södervägen är slut redan efter 20 år och så kanske det inte är så att alla behövs bytas.”

Avskrivningsmetoden uppgavs innebära en del svårigheter, vilket är en följd av att hela komponenter kanske inte byts ut så som alla fönster på en fastighet. Stora fastigheter kan även anses bestå av många komponenter vilket kan vara svårt att hålla reda på. Denna problematik är källan till en stor diskurs enligt vår intervjuperson. Det kan helt enkelt bli stökigt att praktiskt tillämpa metoden även om den teoretiskt är en bra metod.

Ernst and Young:

Vår intervjuperson på Ernst and Young menade att komponentavskrivning har en mycket negativ klang, det är mer arbete och de som skall tillämpa metoden måste tänka till hur de ska göra.

Bostadsbolagen har troligen lite enklare då det finns schabloner för dessa, medan tekniktunga bolag har det svårare.

Vår intervjuperson höll med den allmänna kritiken att den administrativa kostnaden ökade med komponentavskrivning. Initialt så blir det betydligt ökad kostnad för övergången.

Därefter ansåg vår intervjuperson att det inte skulle öka något direkt och menade att så länge det finns systemstöd så är det inte svårare. Om det inte finns tillräckligt med underlag för en övergång går det att använda schabloner, men då går kanske vissa av fördelarna förlorad. Men med tiden så blir det mer och mer rättvisande, menade vår intervjuperson. Kontentan är alltså:

”Så innan praxis har hunnit sätta sig så kan det vara krångligt.”

7.4.3 Ställningstagande gällande komponentavskrivning

KPMG:

I och med K3 regelverket introducerades komponentavskrivning. K3 blir egentligen det standardregelverk från år 2014 för företag som upprättar årsredovisning enligt årsredovisningslagen. På det här stadiet, när effekterna av K3 diskuteras, så är komponentavskrivning ett stort dilemma. Vår intervjuperson menade att komponentavskrivning kommer att få många effekter på alla typer av företag, men komponentavskrivning får framförallt effekter när man har fastigheter och inte minst bostadsfastigheter.

Vår intervjuperson exemplifierade detta genom att referera till en äldre fastighet som får sina fönster utbytt från två glas till tre glas. Frågan som uppkommer är vad som är merutgiften. Den är kanske inte så stor för det finns inga två glas fönster att köpa eller dem är lika dyra för att de säljs i så små upplagor. Det dyra är ju att sätta upp ställningarna osv. Merutgiften att byta ut till tre glas är marginell. Det är en svår diskussion och avvägning och den är olika. Vad gäller lämpligheten att använda komponentavskrivning i kommuner på pekade vår kontakt att en kommun är ett konglomerat, både verksamheter och tillgångar och poängterade att man bör se över vad de har för tillgångar.

”Det finns en underhållsbomb antagligen och det är VA-nätet och ju mer genomanalyserat erforderliga avskrivningar och nyttjandetider, ju bättre är det.”

Ernst and Young:

Vår intervjuperson på Ernst and Young menade att komponentavskrivning inte särledstagsits emot väl.

Gränsdragningen av vad som är underhåll och investering underlättas kanske inte direkt med komponentavskrivning, trodde vår intervjuperson. Det är fortfarande svårt att bedöma. Det som är reparationer ska fortfarande kostnadsföras och är ingen egentlig skillnad.

”Jag tror dem kommer fortfarande ha problematiken men på sikt så kanske det blir tydligare men inte direkt.”

Den allmänna åsikten inom branschen om komponentavskrivning är inte så tydlig, menade vår intervjuperson. Det finns ingen allmän åsikt, utan folk tycker olika. En del tycker det är jobbigt och administrativt tungt medan andra tycker att det är en bra metod.

Vad gäller lämpligheten att tillämpa komponentavskrivning i kommuner, uttryckte vår intervjuperson följande:

”Egentligen tycker jag inte det är någon skillnad om det är en kommun eller ett företag utan jag tror det är fördelar i komponentavskrivning. Det är viktigt i en kommun att ha rättvisande redovisning likväl som för ett bolag. Om man inte får den rättvisande bilden kanske man styr fel.”

Det beror på vad det har för kompetens och resurser, menade vår intervjuperson, och därav kan vara olika bra och bli lite problematiskt om man inte får rätt förutsättningar för det. Det kräver en viss ekonomisk kunskap och system som är kompatibla med komponentavskrivning, menade vår intervjuperson.

Vår intervjuperson såg dock inte ekonomisystemen som något stort hinder i implementeringen av komponentavskrivning i kommuner, men framförde diskursen i kommuner kring att anläggningsregister inte är helt kompatibla med komponentavskrivning. Därav är det många kommuner som ser över systemen och köper in nya för att klara övergången. Det kan bli komplext vilket framförallt kan drabba mindre kommuner, menade vår intervjuperson. Skälet varför att förhållandevis få kommuner använder komponentavskrivning trodde vår intervjuperson låg i att den administrativa bördan ökar.

”Om man ska spekulera så är det nog administration att det är administrativt tungt. Finns det inget krav på det så väljer man ofta den enklaste vägen. Men sen kan det vara att man tycker att man speglar verkligheten bra med de nuvarande avskrivningstiderna så det merarbetet skulle inte ge så mycket. Men jag tror huvudargumentet är administrationen sen så har man inte pratat om det så mycket.

När jag pratade med min kollega så förstod jag att det är på gång att det ska bli ett krav. Det är säker också svårare att få gehör för redovisningstekniska ändringar i en politiskt styrd organisation.”

För att göra en lyckad implementering av komponentavskrivning vid sidan om kompetens och kompatibla system att det krävs en noggrann genomgång initialt. Vår intervjuperson menade att det krävs mycket tekniskt kunnande för komponentindelningen. Detta sågs inte som negativt då det ger en bättre koppling till underhållsplan.

”Det har jag sett att man kollar på vad man har i loopen om tre år så planerar vi att byta ut hissarna då vet vi att vi inte kan ha en avskrivning på 20 år på hissarna.”

Frågan gällande problematiken kring koncernredovisningen gav vår intervjuperson följande lösningsförslag. För kommuner som inte använder komponentavskrivning när de ska göra sin koncernredovisning får kommunen ha någon form av rapporteringspaket ifrån sina K3 bolag eftersom att det är moderns principer i koncernredovisningen som styr. Därav är det alltså bolagen som får anpassa sig.

”Men visst det blir dubbelt arbete om kommunen inte följer K3, men har man systemstöd så kanske det inte betyder så mycket mer arbete.”

7.4 Kapitalkostnadsberäkning

Detta avsnitt innehåller fiktiva kapitalkostnadsexempel som dels är utförda enligt gängse praxis och dels utfärdade utifrån komponentansats. Fortsättningsvis används benämningarna traditionellansats och komponentansats för att särskilja de olika tillvägagångssätten.

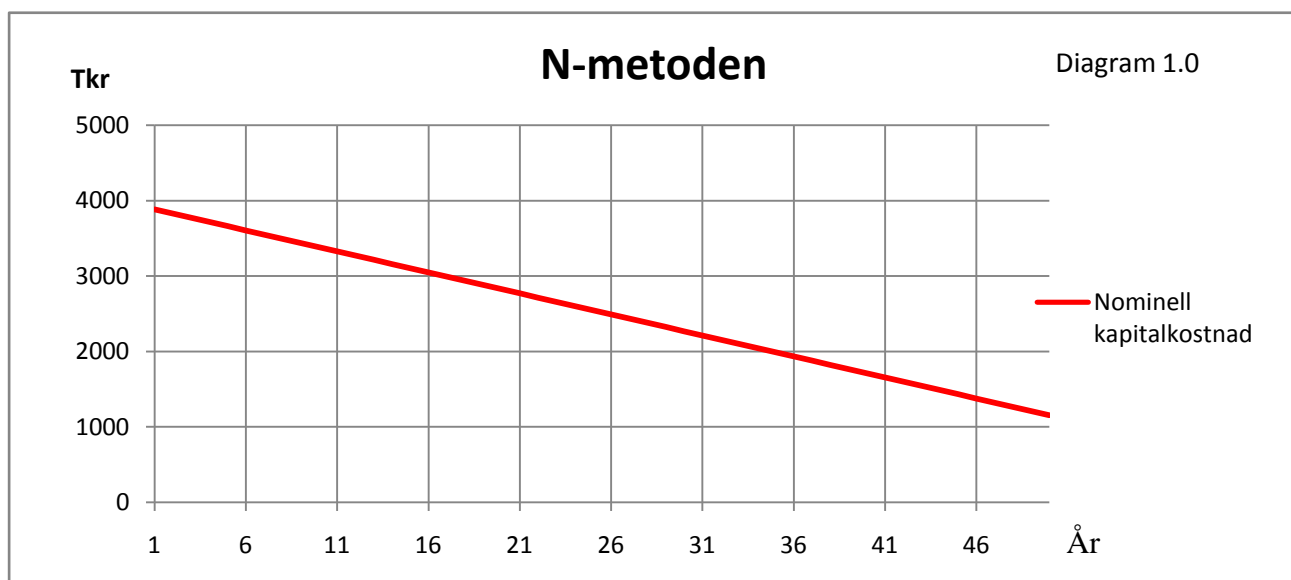
Beräkningsmetoderna som används är N-metoden och RA-metoden vilka blev förklarade i den teoretiska referensramen. I vårt fiktiva exempel är objektet en skola som kostar 55 miljoner vilket är för att ge exempel lite realism och bedöms ha en nyttjandetid på 50 år. Nyttjandetiden representerar hur lång tid den fiktiva kommunen har behov av skolan så år 51 har de inget behov av denna skola. Skälet för detta förtydligande av innebörden av nyttjandetiden fyller en beräkningsteknisk funktion i exemplet med komponentansats vilket förklaras närmare i anslutning till beräkningarna.

Förhållandena som gäller för beräkningarna är att inflationen är 2 % vilket är Riksbankens inflationsmål. Detta gör det skäligt att anta en inflation som kommer att vara kring 2 % under tidsperioden då Riksbanken utformar sin penningpolitik för att uppnå detta mål.¹¹¹

¹¹¹ Riksbanken

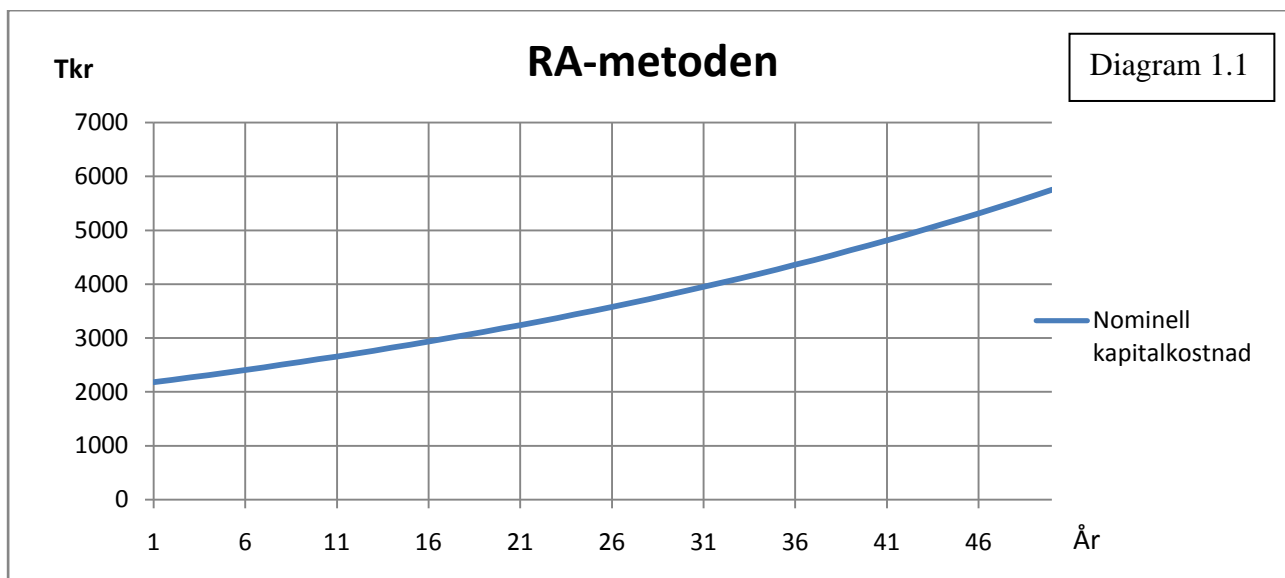
Det andra förhållandet som gäller i beräkningarna är att kalkylräntan är 3 % vilket kommer av att SKL rekommenderar kommuner att ha en internränta på 2,9 % under 2013. För enkelhetens skull avrundades rekommendationen uppåt med 0,1 procentenheter.¹¹² Detta ger en nominell ränta på $\approx 5.1\%$ ($0,03+0,02+0,03*0,02$).

Inledningsvis visas hur utfallet blir med traditionell ansats för de båda beräkningsmetoderna. Grundinvesteringen skolan behandlas här som en klumpsumma utan några återinvesteringar. Värdena i diagrammen är uttryckta i tusentalskronor (tkr) och det är den nominella kapitalkostnadens utveckling som visas i dessa. Nominella kapitalkostnader i motsats till reala ger något mer information då den även beaktar inflationen. Generellt sett är det dessutom vanligare att tänka i nominella termer än i reala.¹¹³ Utöver den nominella kapitalkostnadens utveckling kommer även nuvärde summorna presenteras i tabellform. Nuvärde summorna anger investeringens totala kapitalinsats. Resultatet av en traditionell ansats blir som följande:



¹¹² Budget förutsättningar för åren 2011-2015:8

¹¹³ Brorström, Haglund och Solli 2005:222



Förutsägbart så visar de båda metoderna en jämn kostnadsutveckling omvänt för respektive metod. N-metoden ger höga initiala kapitalkostnader men fallande medan RA-metoden ger initialt låga kapitalkostnader men stigande sådana. Beräkningen gav följande nuvärde summor:

	N-metoden	RA-metoden
Nuvärde Σ	55 000 tkr	55 000 tkr

Nuvärde summan ska alltid bli lika med grundinvesteringen enligt traditionell ansats vilket för skolans del är 55 000 tkr.

Med komponentansats blir grundinvesteringen inte en summa utan flera beroende på hur många komponenter som objektet är indelat i. I detta exempel så består ”skolan” av fem olika komponenter K1, K2, K3, K4 och K5 vilket teoretiskt kan sägas representera stomme, tak, fasad, ventilation och innerytskikt. Antalet går givetvis att diskutera men det är av mindre vikt då det centrala är att grundinvesteringen inte längre består av en klumpsumma med en nyttjandetid. Nedan framgår komponenternas ekonomiska livslängd och dess kostnad:

	Livslängd i år	Kostnad tkr
Komponent 1	50	15 000
Komponent 2	30	10 000
Komponent 3	15	10 000
Komponent 4	25	15 000
Komponent 5	10	5 000

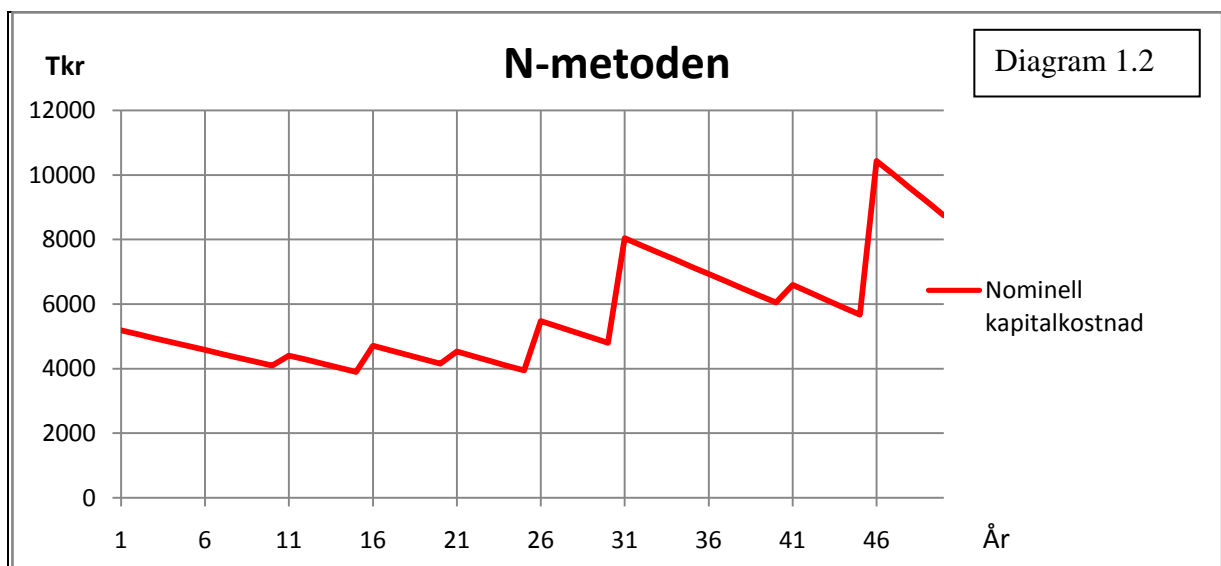
Återigen så är de olika värdena inte det centrala utan själva uppdelningen vilket innebär införandet av livslängder som avviker ifrån objektets (skolans) nyttjandetid. Komponent 1 har samma livslängd som objektets nyttjandetid, medan övriga har kortare vilket innebär

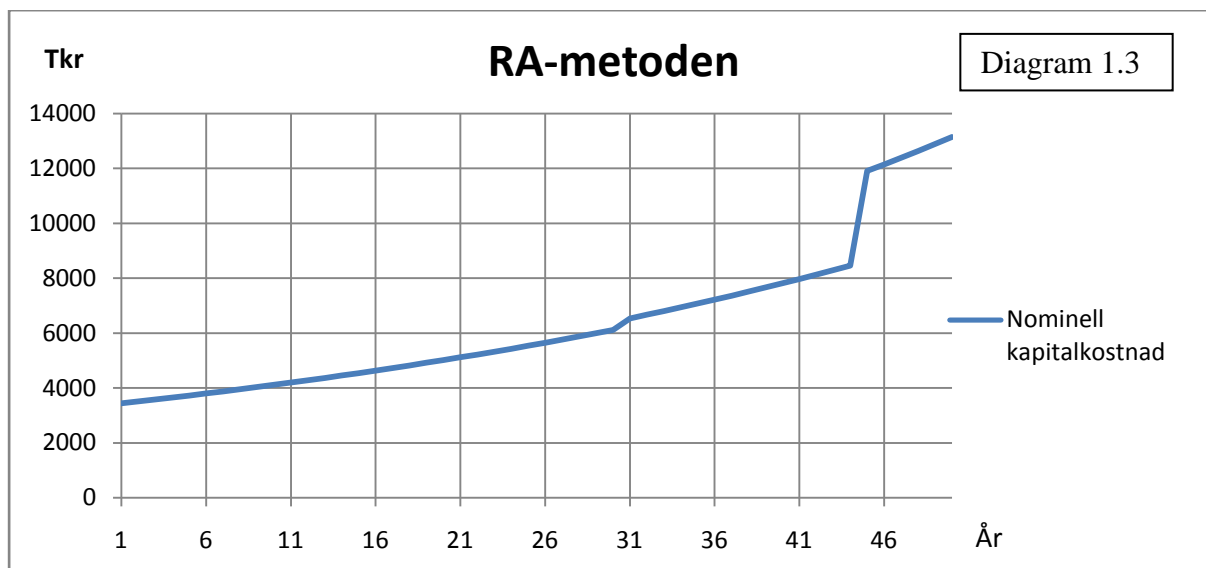
återinvestering under nyttjandetiden. Vidare så har komponent 2 och 3 sådana livslängder att det inte går att jämnt matcha återinvesteringarna med nyttjandetiden som gäller för hela objektet (50 år). Således kommer dessa komponenter ha kvarvarande livslängd vid objektets nyttjandets slut vilket vi här kallar överskjutandelivslängd. Med komponent 4 och 5 uppstår inte detta problem då deras livslängder är sådana att de går jämnt upp med objektets nyttjandetid efter en respektive fem återinvesteringar. Komponentansatsen innebär således att vissa ställningstaganden måste göras rörande återinvesteringarna och eventuell överskjutandelivslängd på enstaka komponenter. Det är här som innebörden av nyttjandetiden spelar in då den kan ses som absolut. Alltså att efter år 50 finns det inget behov av skolan utan den ska läggas ner kanske rivas. Det går även att ponera att skolan fortsätter att användas så länge den håller. Nyttjandetiden innebär då att inga återinvesteringar/underhållsinsatser kommer göras efter år 50. Men håller skolan längre kommer verksamheten att fortgå. Dessa möjliga synsätt är inte av obetydlig vikt beräkningstekniskt då frågan om restvärdet som uppstår av komponenterna 2 och 3 överskjutande livslängder måste avgöras. Inom extern redovisningen är frågan avgjord då restvärde utgör ett värde och ska därmed beaktas oavsett om en nedskrivning kanske måste göras vid realisationstillfället. Men detta ska ses som en internkalkyl så fler handlingsalternativ är möjliga. Sett till vad komponenterna teoretiskt representerar så menar vi att restvärdet är högst osäkert då det bygger på ett teoretiskt antagande om ett framtida värde. En ståndpunkt som kan illustreras med följande exempel: Skolans fasad är 10 år gammal år 50, men den har en livslängd på ytterligare 20 år. Om skolan skulle fortsätta att användas skulle fasaden kunna vara kvar i ytterligare 20 år men skolan ska inte användas mer utan den ska rivas. För att få ut restvärdet måste fasaden tas bort ifrån byggnaden och en villig köpare av en 10 år gammal fasad finnas, en manöver som innehåller en rad osäkerhetsfaktorer om manövern ens är tekniskt möjlig. Komponenterna som tillsammans bildar ett objekt kan sägas ha högre värde än summan av varje individuell komponent.

Kontentan av detta är att vi har initialt valt att fördela kostnaderna över objektets nyttjandetid och har således inga restvärden efter år 50. Även eventuellt skrotvärde är inget som ingår i kalkylen då även detta är för osäkert och det skulle lika gärna kunna röra sig om en kostnad i form av rivning. Sammanfattningsvis så behandlas alltså överskjutande livslängd på komponent 2 och 3 som så att avskrivningarna ökar för dessa komponenter efter den sista återinvesteringen så att även de är avskrivna vid utgången av år 50. Komponent 2 som har en livslängd på 30 år har en överskjutande livslängd på 10 år efter återinvesteringen år 31 får därmed en avskrivningstid på 20 år under perioden år 31-50. Komponent 3 som har en

livslängd på 15 år har en överskjutande livslängd på 10 år efter den sista återinvesteringen år 46 får därmed en avskrivningstid på 5 år under perioden år 46-50.

Då frågan om den överskjutande livslängden är löst återstår hur återinvesteringarna ska behandlas, vilket är ett enklare problem. Ställningstagandet som måste göras är om det faktum att dessa sker efter år 1 ska beaktas, vilket kanske låter lite banalt men med tanke på att det som är känt endast är vad komponenterna kostar år 1 och inte vad de kostar i framtiden således en osäkerhetsfaktor. Då det inte är möjligt att förutse eventuella tekniska innovationer eller produktivitetöknningar som eventuellt kan sänka priset går det inte att kvantifiera detta. Vad som däremot är känt är att penningvärdet sjunker i takt med inflationen framförallt om det finns en centralbank som aktivt arbetar för det målet. Ett rimligt antagande som faktiskt går att räkna på är att en pryl i nutid kostar mindre i nominella termer än samma pryl i framtiden baserat på inflationstakten. Följden av detta antagande är att vid varje återinvesteringstidpunkt räknas den nominella ursprungskostnaden för komponenten upp med inflationen, vilket innebär att återinvesteringar i slutet av nyttjandetiden är i nominella belopp mycket högre än grundinvesteringen. Denna åtgärd påverkar i synnerhet N-metoden då avskrivningarna i denna metod utgår ifrån anskaffningsvärdet vilket nu för återinvesteringarnas del blir återanskaffningsvärdet. Effekten på utfallet då komponentansats använd med ovanstående ställningstaganden är som följande:



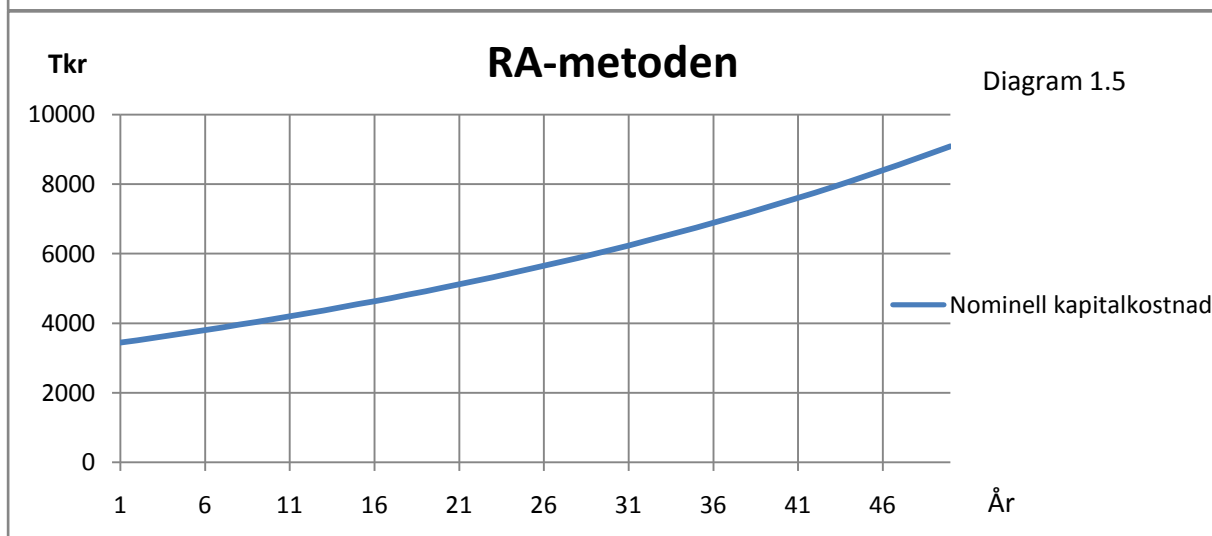
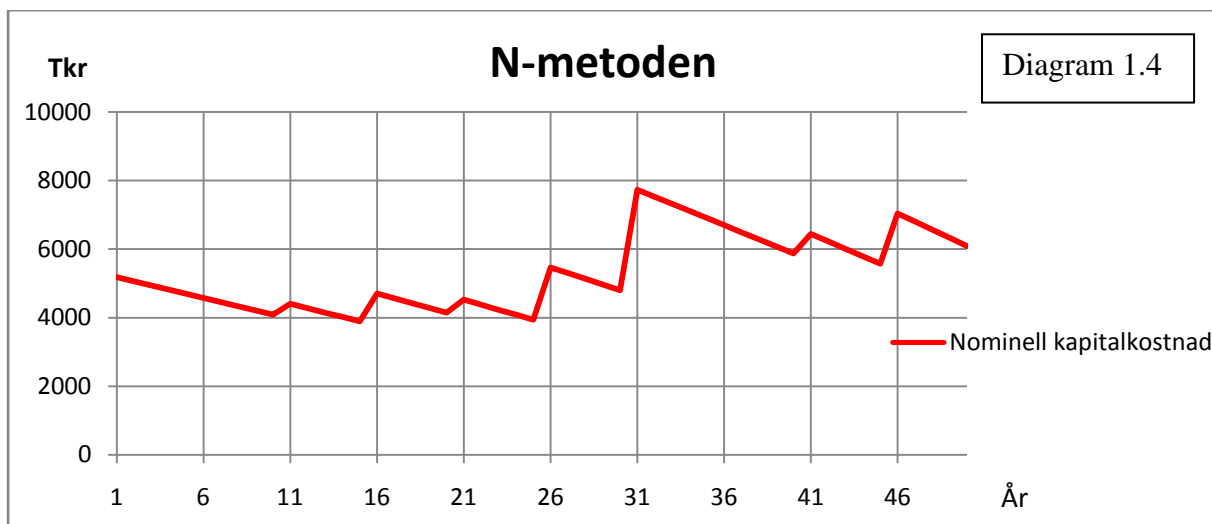


Skillnaden mellan det tidigare utfallet och detta med komponentansats är påtagliga. Borta är den jämna kostnadsutvecklingen för både N-metoden och RA-metoden. Notera även det ökade kostnadsläget på skalstegen (Y-axeln) nu är 2 000 tkr istället för 1 000 tkr. Sett till när ”hacken” inträffar så är det återinvesteringarna och de förkortade avskrivningstiderna som gäller för komponent 2 och 3 efter deras sista återinvesteringen, som är orsaken. Med begreppet ”hack” menas dippar eller peakar i grafen. Kombinationen av dessa faktorer medför att N-metoden inte längre får sin sjunkande trend utan istället blev den stigande. Även nuvärde summorna har förändrats påtagligt av komponentansats.

	N-metoden	RA-metoden
Nuvärde Σ	90 239 tkr	89 904 tkr

Den mest påtagliga förändringen är att nuvärde summan inte längre är lika med grundinvesteringen på 55 000 tkr vilket även det är ett resultat av alla återinvesteringar. För att göra en jämförelse med externredovisningen så är nu en större del nedlagda resurser aktiverade i balansräkningen. Det är även en viss resultatskillnad mellan de båda beräkningsmetoderna dock marginellt.

För att visa vad för effektpåverkan behandlingen av överskjutande livslängd och inflations justerade återinvesteringar har kommer här alternativa diagram. I dessa är alltså den överskjutande livslängden på komponent 2 och 3 hanterade som så att de inte har förkortad avskrivningstid. Komponenterna har nu ett teoretiskt restvärde som kan realiseras år 51.



RA-metoden har nu återfått sin jämna utveckling vilket visar att det var hanteringen av den överskjutande livslängden som låg bakom "hacken" i kurvan. N-metoden däremot har fortfarande "hack" i sin kurva, men kostnadsläget är nu lägre än det var innan. Åtgärdens påverkan på nuvärdet är som följande.

Restvärdet som teoretisk nu existerar anges inte då en eventuell händelse år 51 är av mindre betydelse vid investeringstillfället.

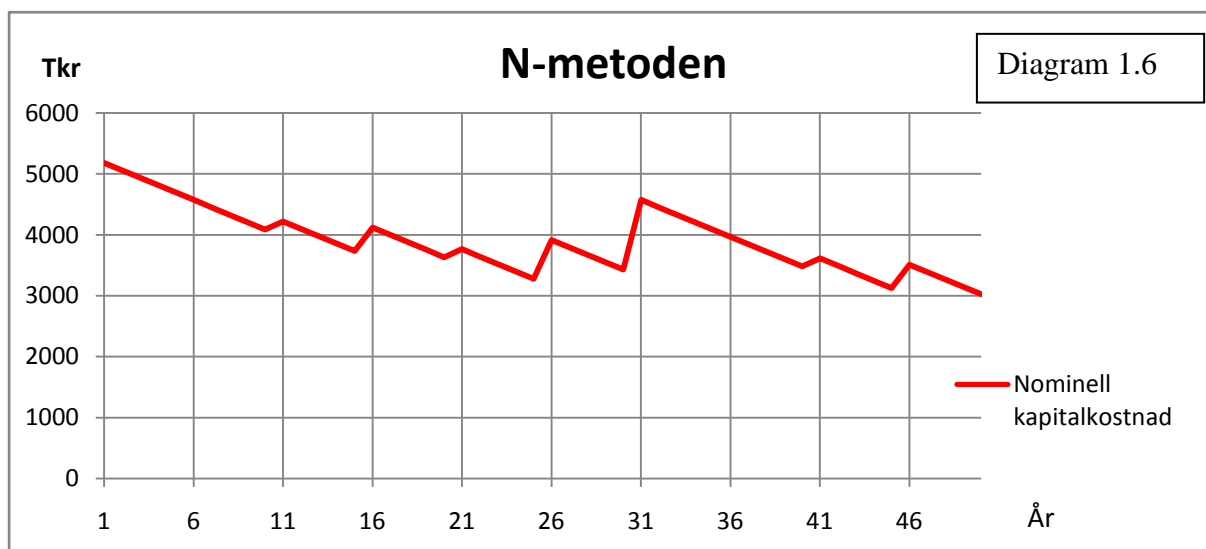
	N-metoden	RA-metoden
Tidigare nuvärde Σ	90 239 tkr	89 904 tkr
Nuvärde Σ	88 313 tkr	89 904 tkr

RA-metodens nuvärde summa påverkades inte av förändringen medan N-metoden fick en något lägre nuvärde summa.

"Hacken" som kvarstår i N-metodens kurva är således en följd av förekomsten av återinvesteringar och hanteringen av inflationsfrågan. För varje gång en återinvestering sker så anpassas kurvan efter det nya kostnadsläget vilket blir stigande då återinvesteringen räknas upp med inflationen. Därav bryts den nedåtgående trenden och istället blir det stigande

kostnader vilket inte är i linje med N-metoden traditionella resultat.

Alternativt förfarande är att återinvesteringarna inte blir uppräknade med inflationen utan det är de ursprungliga anskaffningsvärden för respektive komponent som används. Detta förfarande tillsammans med att inga förkortade avskrivningstider för Komponent 2 och 3 används, ger följande resultat för N-metoden:



Kurvans trend blir nu återigen fallande och inte stigande som den blev om återinvesteringarna inflationsjusterades och avskrivningstiderna anpassades efter nyttjandeperioden på objektet.

Detta förfarande ger även effekt på nuvärde summan som nu blir:

N-metoden	Nytt värde	Inflations uppräknning utan anpassad avskrivningstid	Ursprungligt värde vid komponentansats
Nuvärde	75 669 tkr	88 313 tkr	90 239 tkr

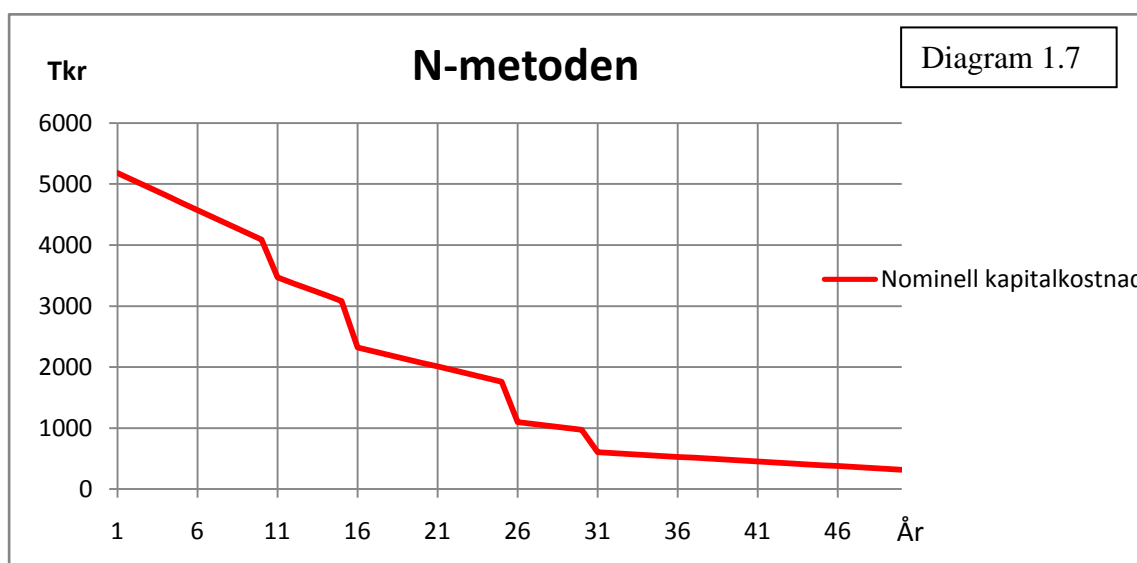
Beroende på vilka ställningstaganden som görs ändras resultatet. Noterbart är att det är inflationsuppräknningen på återinvesteringarna som påverkade nuvärdet mest.

Förekomsten av återinvesteringar förhindrar en jämn utveckling i N-metoden medan RA-metoden som endast ger kapitalkostnader inte påverkas på samma vis.

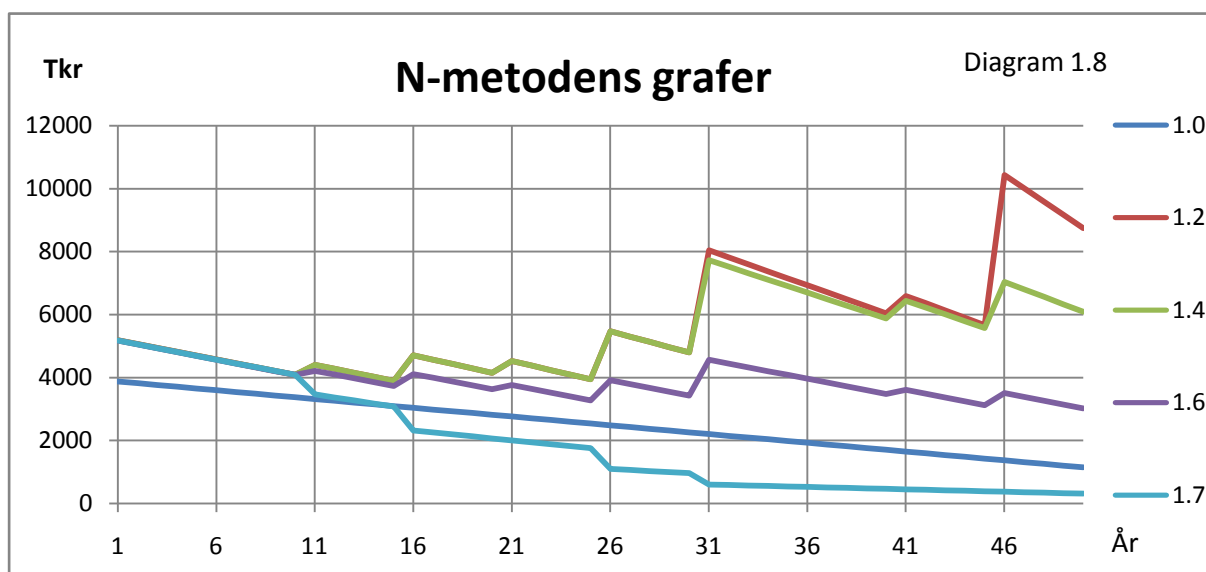
Av detta följer att det finns ytterligare ett förfarande nämligen att inte ta med återinvesteringarna i beräkningen. Komponentansatsen bygger dock på att komponenter byts ut och aktiveras igen. Lite av poängen försvinner med ett sådant förfarande. Inte desto mindre går det att argumentera för att det är kapitalkostnaden för grundinvesteringen som är föremålet för beräkningen inte eventuella ytterligare investeringar (återinvesteringar).

Om det senare blir aktuellt med nya investeringar i objektet ska dessa behandlas så som en helt ny grundinvestering alternativt som underhåll.

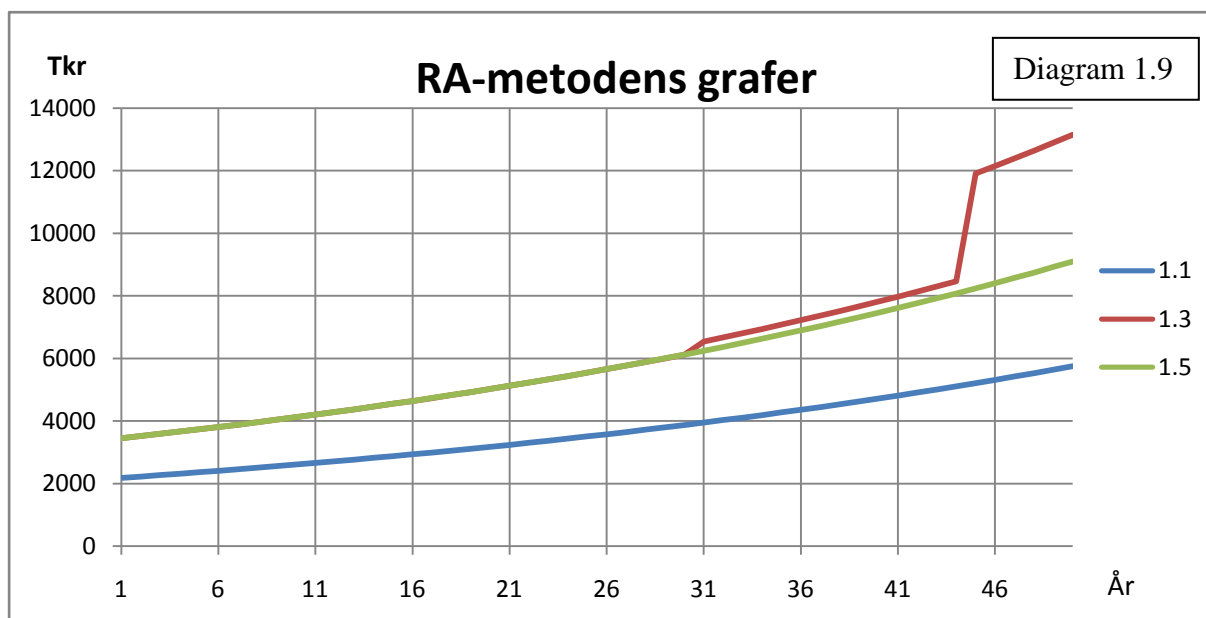
Skulle detta synsätt anammas och användas i N-metoden blir det resultatet följande:



Istället för ”hack” uppåt så blir det ”hack” nedåt . Varje ”hack” representerar tidpunkten där en komponent har blivit fullt avskriven. Komponent 1 har som bekant 50 års livslängd. Därav fyra ”hack” i kurvan, eftersom komponent 1 är fullt avskriven år 51 och därmed syns inte ”hacket” för denna. Kapitalkostnaderna faller både stegvis och gradvis med huvuddelen av kostnadsmassan under de första 10 åren medan den efter halva tiden är högst beskedlig. För att sammanfatta det hela visas nu två diagram i vilka ovanstående grafer är sammanslagna så det första visar hur N-metoden blir med och utan komponentansats samt med de olika tillvägagångssätten som här har diskuterats. Det andra diagrammet visar RA-metoden på likartat vis då denna inte påverkades på samma sätt av komponentansats. Därav innehåller detta diagram färre grafer. För att särskilja dem så är varje linje döpt efter sitt diagramnummer så exempelvis ovanstående diagram 1.7 kommer att anges som 1.7 i det sammanslagna diagrammet.



Noterbart är att det råder fullständig konvergens fram till år 10 för graferna som är gjorda med komponentansats. Observera att graf 1.0 är den med traditionell ansats. Därefter sker en divergens utifrån varandra baserat på vilka ställningstaganden som är gjorda. Kontentan är att samma metod gav fem olika utvecklingar på samma variabel. För RA-metoden gav samma manöver följande diagram:



Även med RA-metoden blir det skillnader dock mindre påtagliga sett med N-metoden.

Emellertid innebar komponentansatsen att den generella kostnadsnivån höjdes. Fördelningen över tid är jämn så vida inte förändrad annuitetsfaktor införs för de komponenter som har överskjutande livslängd.

8. Analys

I detta kapitel presenteras en analys av empirin med hjälp av referensramen.

Kapiteluppdelningen delas in i tröghet, konsekvenserna på externredovisning samt konsekvenserna på kapitalkostnadsberäkningar.

8.1 Trögheten

Inom organisationer och onoterade bolag används inte komponentavskrivning i lika stor utsträckning som de andra avskrivningsmetoderna.¹¹⁴

Detta bekräftas i de intervjuer vi gjort. Det var bara tre av nio kommuner som inte använde sig av komponentavskrivning någon omfattning. Dock var det bara två kommuner av nio som

¹¹⁴ SKL 2

hade bestämt att införa det eller nyss infört det. Av de nio kommunerna var det fyra kommuner som bara använde sig av metoden i liten omfattning och var antingen i startgrupparna till att implementeremetoden mer i ett senare tillfälle eller använde det på en väldigt förenklad nivå.

Effekten av att hålla sig med ett lågt antal komponenter är att anläggningsregistret inte ökar så extremt mycket och att den administrativa bördan lättas något som en följd av detta. Vidare så kan komponenter vars enskilda avskrivningstider varierar ge en lägre avskrivningskostnad om tillgången delas in i få komponenter.¹¹⁵

Många av de intervjuade menade att det administrativa skulle kunna bli väldigt tungt om komponentavskrivning implementerades. Detta kopplades till kostnaderna.

Den administrativa bördan och de kostnader som metoden får med sig sågs som ett klart hinder för metodens utbredning. Även andra delar av empirin pekade på att merkostnader kommer att finnas, men att det kommer vara av engångskaraktär och att den ökade nyttan överväger onyttan. Metodens komplexitet uppmärksammades i våra intervjuer då många ansåg att det krävs mer räknande och kunskap vilket är ett hinder för metodens utbredning. Denna komplexitet var starkt kopplad till själva komponentindelningen. Övergången till komponentavskrivning är en del av komplexitetsproblematiken vilket visades sig i att flera lyfte frågan om hur de befintliga anläggningstillgångarnas avskrivningar skall hanteras.

Revisorerna instämde med farhågorna om att kostnaderna ökar, men betonade att de ökade merkostnaderna framförallt kommer initialt vid övergångsskedet. Dock var revisorerna inte övertygade om att det skulle bli några nämnvärda merkostnader efter övergången. De tryckte även på vikten av systemstöd för komponentsansatsen. Revisorerna ansåg att användande av schabloner i komponentsindelningen skulle kunna underlätta implementeringen. Schablonerna förtar en del av den positiva effekten.

Privata bolag som redovisar enligt K3 är tvungna att tillämpa komponentavskrivning vilket föranleder att det inte blir några problem vid koncernredovisning.

För en kommun som inte tillämpar sig av komponentavskrivning, men dess kommunala bolag gör det, måste kommunen sedan upprätta en koncernredovisning med anpassning till denna skillnad. Av våra intervjuer framgick attkommuner inte kommit så långt i tankarna kring detta.

Ytterligare skäl som framgick i intervjuerna var att flera påpekade personalrelaterade orsaker,

¹¹⁵ Bengtsson, Larsson och Magnusson 2007:56

vilket härrör till att en andel av personalen på kommuner har ett invariant arbetssätt, således en typ av stigberoende. Relaterat till detta är att det inte råder någon konsensus att metoden medför något mervärde.

Sex av de nio kommunerna använde sig av komponentavskrivning i någon omfattning och det rådde heller ingen enighet kring den extra administrativa bördan. Vissa menade till och med tvärt emot, att det skulle förenklas med komponentavskrivning.

Anläggningsregistret angavs av flera som en tänkbar svårighet vilket relaterar till vad revisorerna nämnde om vikten av att ha kompatibla system. Viljan kan således finnas men inte de praktiska möjligheterna.

Det ovan nämnda kan kopplas till ägarteorin, där ägaren är i centrum för uppmärksamhet. Alla redovisningens begrepp, rutiner och regler är formulerade med ägarens intressen i åtanke.¹¹⁶

Denna framgick i intervjuerna då många resonemang kopplades till vad som kan anses vara ägaren de folkvalda eller medborgarna. Som exempel påpekades det att komponentavskrivning inte är en angelägen fråga för politiken. Invändningarna att merkostnaderna inte överväger nyttan går att koppla till ägaren i form av medborgarna som inte får mer välfärd av komponentavskrivning vilket gör det ointressant att införa metoden.

I vår referensram framgick det att FASB anser att relevans och reliabilitet behövs för att få en redovisning som är användbar för beslutsfattande. I empirin framgick det att alla ansåg att komponentavskrivning ger en mer rättvisande bild. Av detta borde det följa att fler skulle vilja använda komponentavskrivning men visade sig inte vara fallet.

Kommuner ska följa ”god redovisningssed” men då det är förhållandevis få kommuner som använder komponentavskrivning kan det inte anses vara praxis. Därav följer att även utan komponentavskrivning kan en kommun anses uppfylla ”god redovisningssed” och därmed utgör detta krav inget som direkt verkar för införandet av komponentavskrivning.

I empirin framgick det även att branschorganisationerna har en betydande roll i utvecklandet av komponentshanteringen. SKL:s och RKR:s rekommendationer verkade för metodens utbredning då många kommuner har som mål att följa rekommendationer.

Branschorganisationerna uppfyller sin roll vilket visade sig i att SKL har utgett en skrift som anger olika övergångsalternativ. Dock efterlystes det ökat stöd ifrån dessa vilket bekräftar deras roll i implementeringen. Övergången sågs som tidigare nämnts som ett hinder för

¹¹⁶ Kam 1990:302

metodens utbredning så de olika övergångsalternativen bör underlätta detta hinder. Men vad som framgick var även att tilltänkta fördelar kan förtas av vissa förfaranden.

8.2 Konsekvenserna på externredovisning

Vad som framgick var att en effekt av komponentavskrivning var avsedd för att åtgärda en svaghet med det traditionella förfarandet. Den genomsnittliga avskrivningstiden som fås genom att slå samman alla livslängderna i ett objekts komponenter skapar en avskrivningstid som är längre än vad vissa komponenters tekniska livslängd är då komponenter med väldigt lång livslängd drar upp genomsnittet. Komponentavskrivning medför att detta avhjälpas dåsådan sammanvägning inte sker och därmed ingen genomsnittlig avskrivningstid. Istället blir avskrivningarna automatiskt anpassade efter objektets egenskaper. Vilket följer av att varje komponents livslängd bedöms och skrivs av enskilt utifrån den bedömningen.

Vad som framgick var även att byte av komponenter inte påverkar resultatet såvida att de bör vara avskrivna då bytet sker. Effekten på aggregerad nivå är således att det blir ett betydligt jämnare resultat. Dock får metoden effekter på enskilda poster då en innebär en skiftning från driftsutgifter eller rörelseutgifter till avskrivningar. Effekten kommer alltså på långsikt. På kortsikt blir effekten helt annan vilket gör det nödvändigt att skilja effekterna baserat på tidshorisont. Det angavs att det viktigaste motivet för komponentavskrivningar är den mer korrekt fördelning av anskaffningsutgiften under nyttjandetiden. En effekt som uppenbarligen fås av komponentavskrivning.

En punkt som uppges i referensramen är att komponentavskrivning på ett mer rättvisande sätt beskriver fördelningen av kostnader över tiden samt kapitaltillgångarnas storlek.¹¹⁷ Detta är något som även uttrycktes i de artiklar och intervjuer vi gjort, både med intervjupersonerna från kommuner och revisorerna på revisionsbyråerna.

En fördel som poängteras i en studie är att komponentavskrivning ”tar bort” gränsdragningen mellan underhåll och investering på grund av att alla insatser anses som investeringar förutom reparationer, oberoende om dessa är standardhöjande eller om de inte är det. Dock måste de ha en nyttjandeperiod på flera år.¹¹⁸ Denna effekt råder det delade meningar om. Vissa av de intervjuade ansåg att problematiken fanns kvar, medan andra höll med att gränsdragningen underlättas. Dock kom det sistnämnda till största del från revisorernas håll.

¹¹⁷ Lind och Hellström 2011:24ff

¹¹⁸ Lind och Hellström 2011:24ff

Gällande komponentavskrivnings effekter inverkan på underhållsskulder rådde det heller ingen konsensus vilket kommer av att synen på effekterna varierade. Av detta följer även att denna effekt vare sig verkar för eller emot.

I fastighetsexemplen gick att se att komponentavskrivning ger en mer överensstämmande bild av tillgångens värdeutveckling i balansräkningen till skillnad från till exempel prestandahöjandeansatsen, vilket även angavs i artikel i fråga.

Inom kommunal verksamhet så har externredovisning som syfte att ge intressenter som fullmäktige, kommuninvånare samt andra intressenter information av relevans om hur verksamhetens finansiella resultat och ställning ser ut.¹¹⁹ Syftet med redovisning är att ge en rättvisande bild av redovisningsenhetens finansiella ställning.¹²⁰

Som vi såg i exemplen så blir det mer rättvisande bild vilket innebär att effekterna av komponentavskrivning på ett bättre vis uppfyller redovisningens syfte avseende dess förmåga att ge mer rättvisande bild av redovisningsenhetens finansiella ställning. Vad som även framgick av detta är att metoden är mer komplicerad vilket bekräftar att den är mer arbetskrävande och därmed mer kostsam. Således är det av särledes vikt att merkostnaderna vägs mot mervärdet. Denna fråga återkom gång på gång och är enligt källdata den centrala frågan i den diskussion som förs om komponentavskrivning.

I jämförelse mellan prestandahöjandeansatsen och komponentansats ansågs det att den förstnämnda var mer kostnadskrävande. Komponentavskrivning visade sig långt ifrån problemfri eftersom att metoden inte har en bra lösning på att delar av en komponent kan tänkas bytas ut. De nya delarna av komponenten kan därmed inte aktiveras, då komponenten som helhet inte är avskriven. En vanlig lösning som framgick var att kostnadsföra det delvisa bytet vilket då förtar poängen med komponentavskrivning.

Faktorer som påverkar komponentavskrivnings effekter var dels typen av objekt det handlar om och organisationens förutsättningar i vilket tillgången till historisk data ingår. Det sistnämnda är ett förhållande som inte går att påverka i efterhand vilket medför att en organisations handlingsalternativ begränsas.

¹¹⁹ Brorström, Haglund och Solli 2005:84

¹²⁰ Brorström och Solli 1990:73

8.3 Konsekvenserna på kapitalkostnadsberäkningar

Komponentansatsmedför följande förändringar. Ränta och avskrivningar är i sig opåverkade i den meningen att de inte påverkas direkt utan att det är baserna som förändras.

Avskrivningarnas storlek som är en produkt av variablerna avskrivningsbas, avskrivningstid och tidsfördelningsmönster. Med en komponentansats påverkas variablerna avskrivningsbas och avskrivningstid på grund av att varje enskild komponent har sin egen avskrivningsbas (investeringsbelopp) och avskrivningstid (ekonomisk livslängd). Beräkningarna bygger således på aggregerade värden vilket inte är fallet vid traditionell ansats. Likaledes är då räntan som baseras på anskaffningsvärde alternativt återanskaffningsvärde en aggregerad produkt vid komponentansats. Av detta följer att även kapitalkostnadens storlek påverkas då den påverkas. Förstnämnda variabel påverkas inte av komponentansats då den sätts av helt andra faktorer men de två andra förändras.

Effekts påverkan blir olika med komponentavskrivning. N-metoden som beräknar kapitalkostnaderna baserat på avskrivningarna av det bokförda anskaffningsvärdet och räntan på bokfört restvärde blir påverkad av komponentansats i båda leden. Dels av att avskrivningsbeloppet förändras på aggregerad nivå, då det bokförda restvärdet förändrat av återkommande återinvesteringar samt av de förändrade avskrivningarna. Detta ses i diagram 1.2, 1.4, 1.6 och 1.7 vilket då baseras på vårt beräkningsexempel.

RA-metoden som beräknar kapitalkostnaderna genom att multiplicera annuitetsfaktorn med nuanskaffningsvärdet ska teoretiskt ge jämnt stigande nominella kapitalkostnader och fast real kapitalkostnad. Men då annuitetsfaktorn i sig är en produkt av avskrivningstiden och real räntan påverkas metoden om förändringar görs av avskrivningstiderna. Den reala räntan är givetvis inget som komponentansats påverkar då denna liksom inflationen sätts av andra faktorer. Diagram 1.3 visar vilken effekt som de förkortade avskrivningstiderna gällande komponent 2 och 3 ger på den nominella kapitalkostnadsutvecklingen. Kortare avskrivningstider för att fördela kapitalkostnaden över objektets (skolans) nyttjandetid leder oundvikligen till att kapitalkostnaderna hoppar upp och fortsätter sin trendmässiga utveckling ifrån en högre kostnadsnivå. Återigen så är det de aggregerade värdena som visas i diagrammen. Då RA-metoden använder nuanskaffningsvärdet det vill säga grundinvesteringen för att beräkna den reala kapitalkostnaden påverkas inte metoden av de återkommande återinvesteringarna på samma vis som N-metoden påverkades. Vid jämförelse mellan diagram 1.5 och 1.1 syns effekten de olika återinvesteringarna har nämligen att den generella kostnadsnivån går upp. De nominella kapitalkostnaderna ligger på drygt 2 000 tkr år

I då komponentansats inte används för att sedan hoppa upp till ca 3 500 tkr.

Syftet med kapitalkostnadskalkyler är att fördela investeringsutgiften över tid alternativt så kan det även vara att fastställa vad kostnaden är för en investering. Vilket då är aktuellt när självkostnaden ska anges för taxesättning. Utifrån dessa syften bör alltså bedömningen av de båda metoderna och de olika tillväga gångsätten göras. Detta måste dock göras mot bakgrund av de fyra kriterierna kostnadsriktighet, tidsriktighet, rättvisa och begriplighet. Då dessa kriterier sig själva är bedömningsgrunder för olika kapitalkostnadsberäkningsmetoder.¹²¹

Både N- och RA-metoden är vid traditionell ansats kostnadsriktiga då nuvärde summan är den samma som grundinvesteringen. Men vid komponentansats är detta inte fallet då nuvärdet blir högre än grundinvesteringen. Tidsriktighetskriteriet anger att avskrivningsdelen ska motsvara den faktiska förbrukningen av kapitalet vilket N-metoden får anses uppfylla i vårt exempel med skolan. En skolfastighets värdeminskning kan inte anses vara degressiv utan om något progressivt, men även kan vara något osäkert så en linjär värdeminskning är en mellanväg. RA-metoden ger per automatik en progressiv avskrivningsdel då det är en annuitetsmetod opåverkat av någon komponentansats. RA-metoden är att anse som rättvis såtillvida den fördelar kapitalkostnaderna i reala termer jämnt över hela nyttjandetiden men endast vid oförändrade annuitetsfaktorer. Så ifall förkortade avskrivningstider används för att kompensera för överskjutande livslängd på några komponenter är inte ens de reala kapitalkostnaderna rättvisa med RA-metoden. N-metodens konstruktion kan aldrig producera en jämn kapitalkostnadsfördelning oavsett ansats och komponentansats innebar ännu större ojämnheter i både reala och nominella termer. Begriplighetskriteriet applicering på resultaten måste ses utifrån att mottagarna av informationen är de samma oavsett ansats. Om beräkningsmetoden är begriplig utan komponentansats följer det att den även är begriplig med komponentansats så länge som mottagaren är införstådd i innebörden av komponentansats. Både N-metoden och RA-metoden är beräkningsmässigt förhållandevis enkla och båda kan ange resultaten i nominella belopp som anses vara lättare att ta till sig än reala vilket därmed gör dem båda begripliga. Begripligheten av komponentansats som sådan kan inte anses kräva någon större kunskap då tanken om att en byggnad har olika delar som slits i olika stor omfattning och därmed har olika lång livslängd är tämligen enkel att tillgodogöra sig. Om inte annat är det pedagogiskt enkelt att jämföra med en bil som allmänt känt har olika delar i sig. Svårigheten med komponentansats och begriplighet ligger i möjligheten att göra olika förfaranden avseende livslängder, inflation och återinvesteringarna. Vilka förfaranden som

¹²¹ Brorström, Haglund och Solli 2005:223

görs måste tydligt framgå för mottagaren för att denne ska kunna tillgodogöra sig informationen på ett adekvat vis. Även information om antalet komponenter, dess värde och dess livslängd kan vara av samma skällämpligt att uppge. Utan denna utökade bakgrundsinformationen finns risken att felaktiga slutsatser dras ifrån informationen om beslutsfattaren inte är införstådd med förfarandena som resultaten bygger på. Reliabilitet kan sägas öka med komponentansats då de faktiska kapitalkostnaderna framkommer med ansatsen dock finns faran att fel görs i beräkningarna. Felen kan vara av typen att förfarandet som används inte är det som skulle göras eller att vissa komponenter beräknas utifrån ett förfarande och övriga utifrån ett annat.

Nuvärde summan har som vi sett blivit påverkad av komponentansatsen närmare bestämt av de återkommande återinvesteringarna. Det följer av att nuvärde ska med dessa beräkningsmetoder alltid vara lika med grundinvesteringen vid den traditionella ansatsen. Men med komponentansats återger nuvärdet grundinvesteringen och de ackumulerade återinvesteringarna. Således ger nuvärdet mer information vid komponentansats medan den med traditionell ansats fyller mer av en kontroll funktion avseende beräkningarna. Utan nuvärde summan framgår inte investeringens totala kapitalbehov vid komponentansats då grundinvesteringen endast representerar det initiala behovet.

Då RA-metoden och N-metoden är beräkningstekniskt olika blir nuvärde summan något olika vid komponentansats vilket den inte var vid traditionell ansats. Skillnaden är dock marginell i förhållande till det totala kapitalet 90 239 tkr för N-metoden 89 904 tkr för RA-metoden vilket ger en skillnad på 335 tkr. Sett till grundinvesteringen på 55 000 tkr så är skillnaden markant men det är som sagt en följd av återinvesteringarna.

Nuvärdets påverkan av förändrade förfaranden avseende avskrivningstider och inflations uppräknings för återinvesteringar visade sig ge effekt på både N-metoden och RA-metoden. Förändrat förfarande gällande avskrivningstiderna gav en minskning av nuvärdet på 2,2 % för N-metoden och 3,3 % för RA-metoden. Avseende hanteringen av inflationsfrågan så medförde inflationsuppräknings av återinvesteringarna högre nuvärden. Med N-metoden är det bokförda restvärdet som förändras medan RA-metoden som beräknar kapitalkostnader genom annuitetsfaktor inte medger sådan korrigering. N-metodens påverkan av förändrade förfaranden och ansats sammanfattas med följande tabell:

N-metoden		Utan kortare avskrivningstider		
	Utan komponentansats	Komponentansats	Utan kortare avskrivningstider	Utan inflations uppräknings
Nuvärde Σ	55 000 tkr	90 239 tkr	88 313 tkr	75 669 tkr

Från vänster till höger så ökar nuvärde summan med 64 %, 60,5% och 37,5 % vid användandet av komponentansats. Betänk att effekten av eventuellt förkortade avskrivningstider är avhängt på tre faktorer hur många komponenter detta görs på, hur stor förkortningen är och dess relativa värde i förhållande till övriga komponenter. Likaledes så är effekts skillnad av inflationsfrågan avhängd på vad inflationen är och komponenternas värde och livslängd. Livslängden avgör när och hur många gånger en komponent behöver bytas ut. Eftersom dessa beräkningsmetoder inte är de enda som används och ett byte av beräkningsmetod medför allehanda svårigheter kan det av praktiska skäl vara bra att behålla en befintlig metod. Detta argument stödjer som bekant införandet av komponentavskrivning inom externredovisningen men för kapitalkostnadsberäkningar är situationen annan. Även om det kan ses som praktiskt att samma beräkningsmetod används inom all kommunal verksamhet så kan kontexten motivera specifika metoder. Mervärdet som kommer av att införa komponentavskrivning måste rimligtvis överstiga kostnaden vilket många anser att den gör. Men detta betyder inte att samma gäller för internredovisning och framförallt inte för kapitalkostnadsberäkningar ett område som redan är väl så komplicerat.

9. Slutsats

I följande kapitel presenteras de slutsatser som har dragits utifrån vad som framkom i analysen samt förslag till fortsatt forskning. De olika aspekterna är indelade under respektive underkapitel.

Effekter på externredovisningen

Vad vi fann var att om en kommun inte använde sig av komponentavskrivning medan deras kommunala bolag använder sig av det medför det problem med konsolideringen. Det påvisades att man inte tänkt på vad konsekvenserna skulle bli, men att det var ett framtida problem som behövde avklaras. Många kommuner förefaller inte ha tänkt på att det behövs kompenseras för avvikelserna i avskrivningsmetoderna till modern (kommunen). Att inte göra detta kan svårligen ses som god redovisningssed. Vad som framgick var att komponentavskrivning ger en tydligare bild av en investerings utnyttjande. Det noterades att den traditionella avskrivningsmetoden inte ger samma rättvisande bild som komponentavskrivning gör. Exempel togs upp och vi fann att allt tyder på att komponentavskrivning ger en mer rättvisande bild vilket utifrån lagtexten är värt att sträva efter. Respondenter av en årsredovisning är medborgare, journalister och andra som har

intresse av att se över en kommuns utveckling och ställning. Respondenterna får en mer tydlig bild av kommunens ställning om kommunen tillämpar komponentavskrivning. Det påvisades både av intervjuade personer i kommunen, i artiklar och av revisorer. Vi fann att ett viktigt motiv att använda komponentavskrivningar var att det blir en mer korrekt fördelning av anskaffningsutgiften under nyttjandetiden. Vilket kan sammankopplas med likställighetsprincipen och tanken om att alla generationer skall bära sina egna kostnader. Oenigheten som rådde gällande gränsdragningen mellan investering och underhåll förefaller komma av att det dels inte finns en gemensam syn på problemet och dels att saknade kunskap om avsikten med komponentavskrivning. Enligt många i intervjuerna så kvarstod problemet medan litteraturen uppgav att det skulle underlätta. Vår tanke kring detta är att professionen har en djupare kunskap och ägnar en betydligt större tid åt detta till skillnad från verksamma i kommuner. Används komponentavskrivning påverkar det externredovisningen då det blir en mer rättvisande bild av förbrukningen av en investering, men det finns flera faktorer som påverkar värdet av denna förbättring. Komponentindelningen är en den mest betydande då den anger detaljnivån och därmed hur mycket mervärde som skapas. Därmed är det även denna som påverkar merkostnaden. Ambitionsnivån och kapacitet påverkar i sin tur hur komponentsindelningen görs något som helt säkert varierar mellan kommuner. Förslaget om att använda schabloner är praktiskt enklare och om kapaciteten saknas för att kunna genomföra en mer teoretiskt korrekt indelning är det en lämplig metod. Den lägre detaljnivån medför lägre mervärde och därmed gör det mer tveksamt om det är värt att genomföra övergången. Fördelarna bygger i mångt och mycket på att komponentsindelningen genomförs på det av teorin angivna sättet vilket innebär att schablon indelning får anses ha ett mindre värde i jämförelse. Ett synsätt är att det är en förenklad komponentsansats. Så vid benchmarking som påverkas av om kommunen tillämpar eller inte tillämpar komponentavskrivning skulle det fortfarande finnas tveksamheter även om alla tillämpar komponentavskrivning då indelningens skillnader även påverkar,

Effekter på internredovisningen

Vad som tydligt framkommer är att komponentansats komplicerar kapitalkostnadsberäkningar så vida inte varje komponent beräknas separat. Men det skulle inte förändra situationen nämnvärt då sådana resultaten behöver aggregeras för att få fram kostnadsbilden för hela investeringen. Men det går att få till den jämna kapitalkostnadsfördelningen även med komponentansats om RA-metoden används. Annuitetsmetoder har en beräkningsteknisk

utformning som är kompatibel med komponentansats. Såvida inga förändringar görs av annuitetsfaktorn vilket förvisso innebär att avkall görs anbelangande de verkliga förutsättningarna. N-metoden däremot är beräkningsteknisk sådan att den inte kan få jämn fördelning vid komponentansats oavsett vilka förfaranden som användes. Vad som avses med jämn utveckling är i detta sammanhang en kurva utan hack och inte att kapitalkostnaderna är lika jämnt fördelade över tid. Att N-metoden inte kan konstruera jämna linjer kan dock inte avfärdas som negativt då den visar på hur de faktiska kapitalkostnaderna kommer att se ut över en investerings nyttjandetid. Verklighets anknytning kan sägas ha ökat då återinvesteringarna som orsakar ”hacken” faktiskt representerar investeringens behov av kapitaltillskott vid dessa tidpunkterna. Inte att förglömma är att syftet med beräkningen måste beaktas vid val av metod. Ponerat att det är för taxesättning som beräkningen görs så bör förfaranden som inte ger en massa hack i kurvan vara att föredra då taxan i så fall inte behöver justeras utan får en jämn utveckling. Vilket förfarande som är lämpligast gällande eventuell överskjutande livslängd på komponenter och inflationsuppräkning eller ej. Kan behövasavgöras beroende på vad för typ av objekt det handlar om, investerarens strategiska mål och vad syftet med beräkningen är då sådan information kan ge klarhet i vilken risk som ska tas och vad för information beräkningarna ska ge.

Det ökade kostnadsläget som kom av komponentansats är dock något problematiskt om beräkningarna görs inom ramen för en självkostnadsberäkning. Kapitalkostnaderna är förvisso inte de ända självkostnaderna men en stor del och då självkostnadsprincipen i sig inte utgör något skydd mot för höga kostnader oavsett om det rör sig om administrativa kostnader eller kapitalkostnader som är mer abstrakta. Kan komponentansats spåda på detta problem. I slutändan syns inte skillnaden mellan de olika typerna av kostnader så om en taxa höjs för att täcka den ökade kapitalkostnaden som kommer av en redovisning/beräkningsteknisk förändring ökar intäkterna för verksamheten som helhet. Övriga kostnader som ingår i självkostnadsbegreppet minskar alltså relativt i förhållande till den totala självkostnaden. Vilket minskar incitamentet att kostnadseffektivisera verksamheten. Att den totala självkostnaden ökar är inte helt givet då det likväl kan bli så att kostnaderna endast omfördelas något.

Nuvärde summorna blir mer viktiga med komponentansats än de var tidigare då de per automatik var lika med grundinvesteringen. De ger nu förhandsinformation som annars kräver ett omständligt räknande för att få fram och därmed en klarare bild av kapitalbindningen som investeraren får räkna med. En betydande förändring som sker är att kontrollfunktionen som nuvärdet har med traditionell ansats går förlorad med komponentansats då det inte längre går

att se om beräkningen stämmer eller ej genom att se på nuvärde summan. Såvida inte alla återinvesteringar tas bort som gjordes i diagram 1.7. Om detta är eftersträvansvärt innebär det att endast detta förfarande kan användas. Förlusten av kontroll funktionen är svår att värdera det blir svårare för utomstående att bedöma om beräkningen verkligen stämmer eftersom de måste få tillgång till hela beräkningen för att kunna bedöma detta. Sannolikheten för att olika beräkningsmisstag eller liknande kan komma att öka med ett mer komplicerat förfarande utan någon kontrollsiffra. Summa summarum komponentansats ger en klarare bild av kapitalkostnadernas fördelning över tid men är mer komplicerad. Vilken metod som är att föredra går inte konklusivt att fastställa då varje metod har sina fördelar och det finns även andra beräkningsmetoder som beräkningsmässigt är annorlunda.

Avskrivningsmetodens ringa utbredning

Trots att det var många kommuner som i någon omfattning använde sig av komponentavskrivning var det inte många som uppgav sig själva använda komponentavskrivning eller i någon stor omfattning använde sig av komponentavskrivning. Det poängterades ofta av både intervjuade personer i kommuner och revisorer att det administrativa med komponentavskrivning skulle bli och var arbetskrävande samt att det saknades resurser för att kunna implementera denna metod. Det påpekades även att det fanns en vana vid de avskrivningsmetoder som användes i kommunerna och att denna vana var ett hinder till att byta till komponentavskrivning. Detta kunde även styrkas av den referensram vi använt oss av som exempelvis den ägarteori vi fann där all redovisning utgick från ”ägaren” i detta fall medborgarna, politikerna och kommunens ledande tjänstemän. Resonemangen om att inte använda komponentavskrivning uttrycktes utefter tjänstemännens och inte utefter exempelvis intressenter så som kommuninvånare. Konsensus rådde om att komponentavskrivning gav en mer rättvisande bild, vilket vi även kunde styrka genom det FASB påvisat om relevans och reliabilitet i redovisningen. Vad vi fann var att det finns en tröghet hos de tjänstemän som arbetar med redovisningen i kommunerna. Vi vill påvisa att praxis förändras och att tillämpning av komponentavskrivning blir praxis. Mycket trycktes på att branschorganisationer har en tydlig roll. I vår uppsats presenterades fyra olika potentiella alternativ till övergången som svar på osäkerheten kring övergångens frågeställning om hur övergången skall hanteras. Detta är även en inverkar på förekomsten av en tröghet. Det finns med ord för många alternativ vilket skapar en osäkerhet. Vid en osäker situation kan valet lätt bli att ett gammalt förfarande fortsätter att användas eftersom det är enklare att behålla det nuvarande än att ta ställning till nya alternativ. Det påpekades ofta att mervärde i att tillämpa

avskrivningsmetoden var en fråga som diskuterades och att kostnaderna troddes vara större. Dock framfördes det av vissa att det inte var så omständligt rent administrativt. Det rådde med andra ord en oenighet kring detta. Det fanns olika motsättningar både det administrativa och det rättvisande. Utifrån detta kan man dra en slutsats att det finns två motsättningar. Alltså den rättvisande och tydliga redovisningen och sedan den arbetsbörda det sätter på kommunen. Detta är vad som skapar tröghet. Det finns ingen riktig linje. Eftersom att det inte lagkrav på komponentavskrivning finns det i kommunerna stor frihet att välja och då det finns flera argument mot komponentavskrivning inverkar detta negativt på utbredningen av komponentavskrivning i kommuner.

Förslag till fortsatt forskning

Uppsatsen behandlade tre områden varav två berörde avskrivningsmetoden som sådan och ett som behandlade implementeringsproblematik. Komponentavskrivning är en av många rekommendationer ifrån RKR och SKL. Så en undersökning om vad det är som ligger bakom varför vissa rekommendationer får genomslag medan andra inte får det i någon större utsträckning kan vara väl så nyttig för de som utfärdar dem. Inom externredovisning finns det en ansevärd mängd information om komponentavskrivning, men en begränsad sådan om dess kostnader vilket då skulle bli en ex post studie. Vad som framkom i vår uppsats var att det föreligger ett något delikat problem gällande koncernredovisningen och så länge som kommuner kan själva välja om de vill använda komponentavskrivning kommer detta problem att finnas. Hanteringen av detta problem skulle mycket väl kunna gå att studera utifrån god redovisningssed. För internredovisning är informationsmängden högst begränsad vilket för visso är självklart då krav bilden är en annan men för ledningen av en organisation privat eller offentlig kan vidare studier om komponentavskrivnings lämplighet vara värdefull.

Kapitalkostnadsberäkning är endast ett fält men det skulle helt klart behöva studeras ytterligare hur komponentansats förändrar sådana beräkningar. Ett logiskt steg är att studera hur komponentansats påverkar övriga beräkningsmetoder som används och därefter försöka avgöra om denna ökade komplexitet verkligen ökar värdet på resultatet.

10. Avslutande reflektioner

Avslutningsvis kommer här några allmänna reflektioner om uppsatsen resultat och om tillvägagångssättet som den utfördes på. Resultatets tillförlitlighet bör betraktas utifrån vilka resultat frågan ställs om. Uppsatsen syfte berörde tre områden, implementering av nya

redovisningsmetoder eller om man så vill rekommendationer i detta fall komponentavskrivning, avskrivningsmetodens effekt på extern och internredovisning var på det sistnämnda operationaliserades till att bli effekten av komponentansats vid kapitalkostnadsberäkningar. Tillförlitlighet är nära samman kopplat med reliabilitet som är ett vanligt förekommande begrepp i samhällsvetenskapen som avser frågan om resultaten i studien är åter upprepbar och om resultaten är konsekventa.¹²² Reliabiliteten i denna uppsats styrks av att mycket av data som användes är publikationer, artiklar och beräkningsexempel. Data som är opåverkad av oss möjliggör för replikering. Undantaget de kapitalkostnadsberäkningarna och intervjudata som vi använde. Vad kapitalberäkningarna anbelangar så är de förvisso skapade av oss men då ingångsvärdena presenterades och beräkningsmetoderna angavs föreligger det inga svårigheter att replikera dessa. Intervjuerna däremot är knepigare. De gav värdefull och färsk förstahands information, men intervju data är något delikat då det kommer till replikering. Människor har sett från vetenskaplig synvinkel en beklagliga tendensen att vara något föränderliga vilket kan försvåra en replikering. Vår intervjumetod var sådan att vi själva deltog i samtalet vilket inte heller underlättar då intervju effekter är svåra att återskapa. En svagheten i vår intervjumetod ligger i att vi inte ställde exakt samma frågor på exakt samma sätt. Vilket för det första försvårar en replikering, men även ger ett utrymme för möjligheten att vissa svar kanske skulle vara något annorlunda ifall frågorna inte hade formulerats något olika vis. Det faktum att vi var två stycken som ställde de olika frågorna bidrog till denna osäkerhetsfaktor då ordval och betoning kan skilja sig åt. Dessa osäkerhetsfaktorer är vad litteraturen kallar *intra interviewer* och *inter interviewervariability* och visar på betydelsen av standardisering och en konsekvent ansats.¹²³

¹²² Bryman 2008:20

¹²³ Bryman och Bell 2005:211

11. Litteratur

Andersson, Göran, 2008

Kalkyler som beslutsunderlag: kalkylering och ekonomisk styrning. Lund: Studentlitteratur.

Andersson, Arne.M. och Ohlsson, Olle. 1999

Mikroekonomi, Göteborg: Akademiförlaget.

Artsberg, Kristina, 2005

Redovisningsteori – policy och –praxi. Malmö: Liber.

Brorström, Björn, Haglund, Anders och Solli, Rolf, 2005

Förvaltningsekonomi. Lund: Studentlitteratur.

Brorström, Björn, 2008

Kommunal redovisningslag – beskrivning och tolkning. Lund: Studentlitteratur.

Brorström, Björn och Solli, Rolf 1990

Kommunekonomi: principer, praxis och problem. Lund: Studentlitteratur.

Bryman, Alan och Bell, Emma 2007

Business Research Methods. New York: Oxford University Press.

Bryman, Alan, 2008

Social Research Methods. New York: Oxford University Press.

Chatfield, Micheal, 1977

A History of Accounting Theory. Michigan: University of Michigan.

Falkman, Pär och Orrbeck, Katarina 2001

Den offentliga sektorns redovisning. Lund: Studentlitteratur.

De Vaus, David 2009

Research Design in Social Research. London: Sage publication Ltd.

Kam, Vernon, 1990

Accounting theory. New York: Wiley.

Lind, Hans och Hellström, Anders, 2002

Nya principer för avskrivning: en strategi för "rätt" bokfört värde på offentliga fastigheter.

Stockholm: Svenska kommunförbundet.

Lind, Hans och Hellström, Anders, 2011

Komponentavskrivning i kommuner och landsting.

Stockholm: Svenska kommuner och landsting.

Malmer, Stellan, 1996

Kommunal Prissättning Mot Bakgrund Av Självkostnadsprincipen – en problemanalys.

Göteborg: Grafikerna i Kungälv AB.

Svedin, Lars, 1996

Kapitalkostnader i kommunal verksamhet. Stockholm: Svenska kommunförbundet.

Smith, Dag, 2000

Redovisningens språk. Lund: Studentlitteratur.

Stark, Agneta, 1994

Avskrivningar- om anläggningstillgångar med långt liv. Stockholm: Bygghörsningsrådet.

Elektroniska källor

SKL

SKL1

http://www.skl.se/kommuner_och_landsting/om_kommuner

(2013-04-05 10:33)

SKL2

http://www.skl.se/vi_arbetar_med/tillvaxt_och_samhallsbyggnad/fastighet/nyhetsbladet_offentliga_fastigheter/nyhetsbladet-offentliga-fastigheter-2011/komponentavskrivning
(2013-03-20 10:00)

Riksbanken

<http://www.riksbank.se/sv/Penningpolitik/Prognoser-och-rantebeslut/Aktuell-prognos-for-reporanta-inflation-och-BNP/>
(2013-05-08 16:00)

Internet

Internet 1

Overud 2012

http://www.deloitte.com/view/sv_SE/se/tjanster/finansiell-rapportering/0dca0fa75200e110VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm
(2013-03-02 11:15)

Internet 2

<http://www.bfn.se/bfn/infobfn.aspx>
(2013-04-08 12:13)

Internet 3

Åkerlund & Lindahl

http://www.deloitte.com/view/sv_SE/se/04b087d48d69a310VgnVCM3000003456f70aRCRD.htm
(2013-04-10 13:35)

Artiklar

Drefeldt, Caisa, Nordlund, Bo och Pranhäll, Catharina. 2013. Hur kan en fastighet delas upp i komponenter vid övergången till K3?. *Balans* 3: 32-35

Falkman, Per och Tagesson, Torbjörn. 2008. Accrual accounting does not necessarily mean

accrual accounting: Factors that counteract compliance with accounting standards in Swedish municipal accounting. *Scandinavian Journal of Management* 24 (3): 271 – 283.

Hellman, Niclas, Nordlund, Bo och Pramhäll, Catharina. 2011. Fördjupning: Förbättrad redovisning med komponentansats: Nyttan överstigerkostnaderna. *Balans* 12: 49-53

Jansson, Thomas och Nordlund Bo. 2005. Ny gränsdragning mellan underhållskostnader och investering – Fastigheter som redovisas enligt IAS 40 och IAS 16. *Balans* 1: 19-23

Rapporter

FAR förlag AB. 2007. internationell redovisnings standard i Sverige.

Avesta: IFRS/IAS

Rådet för kommunal redovisning. 2009. Avskrivningar – avgränsning, värdering och nyttjandeperioder för immateriella och materiella anläggningstillgångar. Stockholm: Rådet för kommunal redovisning.

Redovisningsrådet 1999 RR:12 *Materiellaanläggningstillgångar*.

Stockholm: Redovisningsrådet.

Rådet för kommunal redovisning. 2012. Materiella anläggningstillgångar.

Stockholm: Rådet för kommunal redovisning.

Sveriges kommuner och landsting 2011

Budgetförutsättningar för åren 2011-2015

cirkulär 11:57

Publikationer

Bokföringsnämnden. 2012. BOKFÖRINGSNÄMNDENS ALLMÄNNA RÅD 2012:1

(BFNAR) ISSN 1404-5761 Stockholm: Bokföringsnämnden

Ekonomistyrningsverket. 2002. Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter i staten Version 1.0 2002:8. Stockholm: Ekonomistyrningsverket

Ekonomistyrningsverket 2009 Materiella anläggningstillgångar 2009:32 Stockholm:
Ekonomistyrningsverket

Rådet för kommunal redovisning. 2012. Rekommendationer 11.3 Materiella
anläggningstillgångar. Stockholm: RKR

Avhandlingar

Bengtsson, Erik. Larsson, Nina och Magnusson, Susanne 2007 Komponentavskrivning enligt
IAS 16 – Fallstudie på tre företag inom transportbranschen. *Magisteruppsats*
Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet. Göteborg

Forster, Rasmus. Olsson, Marika och Stockholm, Andreas 2007 Komponentavskrivning – en
del om en del. *Magisteruppsats Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet*. Göteborg

Malmer, Stellan. 2003. Ett pris blir till. Om förklaringar till kommunala avgifter och taxor.
Förvaltningshögskolans avhandlingsserie. Göteborg: Förvaltningshögskolans
avhandlingsserie.

Intervjuer

Alingsås
27 mars kl: 10:00

Borås
3 apr kl: 10:00

Ernst and Young
2 maj kl: 10:00

Falkenberg
10 apr kl: 13:00

Kungsbacka
11 apr kl: 10:00

KPMG
19 mars kl: 16:00

Lerum
26 mars kl: 10:00

Partille
29 apr kl: 10:00

Uddevalla
19 april kl: 13:00

Ulricehamn
11 mars kl: 10:00

Varberg
12 apr 10:00

12. Bilagor

Intervjufrågor

Frågor till revisorer:

- Vilka fördelar anser du att komponentavskrivning har gentemot traditionell avskrivning.
- Vad är den allmänna åsikten inom branschen om de olika metoderna
- Utifrån ditt perspektiv vilken avskrivningsmetod är att föredra och varför?
- Är komponentavskrivning en metod som passar sig för kommuners organisation och för deras förutsättningar. Hur påverkar skillnader i storlek mellan kommunerna
- Vad är anledningen till att relativt få kommuner använder sig av komponentavskrivning tror du?
- Varför skall man använda sig av komponentavskrivning i kommuner?
- Vilka kriterier tycker du skall vara uppfyllda för att man ska kunna använda sig av komponentavskrivning?
- Vilken fördel går man miste om man inför komponentavskrivning i jämförelse till de andra avskrivningsmetoderna?
- Anser du att anledningen som omnämns ofta att ” anledningen till att inte använda komponentavskrivning är att det är för administrativt kostsamt och krävande” är befogad?
- Gränsdragningen mellan underhåll och investering sägs bli mer klar med komponentavskrivning, vad anser du?

- Rådet för kommunal redovisning rekommenderar att kommuner bör använda sig av komponentavskrivning men majoriteten gör det inte, är det vanligt att vissa rekommendationer inte följs?

Frågor till kommuner som tillämpar komponentavskrivning:

- Hur länge har ni tillämpat komponentavskrivning?
- Vad låg bakom beslutet att övergå till komponentavskrivning?
- Har revisorerna uttalat sig om val av avskrivningsmetod? (Har revisorerna kommenterat övergången)
- Skedde det någon politisk förankring av övergången? (Har övergången medfört någon reaktion ifrån politiken)
- Hur gick övergången till (formella beslut, retroaktiv tillämpning, genomgång av anläggningsregistret?)
- Vilka fördelar anser du att komponentavskrivning har gentemot traditionell avskrivning? (Tillämpades RKR:s rekommendationer gällande avskrivnings tider innan eller hade kommunen angett egna tider)
- Finns det någon fastslagen nivå för när komponentindelning sker avseende utgiftens storlek (Vad för detalj nivå tillämpas för komponenterna)
- Tycker du att metoden är lämplig/behövlig för organisationer likt kommuner?
- Vilka anser du att nackdelarna är med metoden (Alternativt vilka fördelar gick förlorade i samband med övergången till komponentavskrivning)
- Hur mycket högre skulle du bedöma att de administrativa kostnaderna/arbetet har blivit av komponentavskrivning?
- Tycker du att vissa typer av objekt/verksamhet är mer lämpad för komponentavskrivning än andra?
- Har bedömningen av vad som anses vara underhåll och investering påverkats av övergången till komponentavskrivning?
- Vilken undre beloppsgräns har kommunen för investeringar? (då det automatiskt kostnadsförs)

Frågor till kommuner utan komponentavskrivning:

- Hur kommer det sig att ni inte använder komponentavskrivning?
- Finns det planer på att införa komponentavskrivning? (Om ja hur ser planen ut för implementeringen, retroaktiv?)

- Vilka fördelar anser du att komponentavskrivning har?
- Vilka nackdelar anser du att komponentavskrivning har?
- Hur arbetar ni nu med avskrivningar vilka tider används och hur är dessa framtagna?
(Vad är bakgrunden till dessa val, ger dessa i er mening en rättvisande bild av resursförbrukningen)
- Har ni fått något påpekande ifrån revisorerna gällande eran avskrivningsmetod?
- Vad tror du ligger bakom att förhållandevis få kommuner använder sig av komponentavskrivning?