



**GÖTEBORGS UNIVERSITET  
HANDELSHÖGSKOLAN**

Företagsekonomiska institutionen  
Handelshögskolan vid Göteborgs universitet  
Magisteruppsats i externredovisning, 15 hp  
VT 2012

**K3:s remissvar**

En studie av områdena komponentavskrivning  
& Uppplysningskrav om verkligt värde på förvaltningsfastigheter

Författarna:  
Anna Le 880222  
Mahboubeh Safdari 870710

Handledare: Thomas Polesie

## Förord

Uppsatsskrivandet har krävt en del arbete, men det har också varit mycket lärorik och roligt. Under uppsatsens gång har vi stött på oenseheter, men efter varje diskussion har vi ändå kommit överens. Vi vill tacka vår handledare, Thomas Polesie för en filosofisk vägledning. Vi vill även tacka Pernilla Lundqvist, redovisningsspecialist på KPMG och universitetsadjunkt på handelshögskolan i Göteborg för all hjälp vi fick för att komma igång med arbetet. Sist men inte minst vill vi tacka alla respondenter som ställde upp för intervju, de är Peter Wallberg från SABO, Elin Gyrulf från Sveriges byggindustri, Ulrika Danielsson från Castellum, Johan Rippe från PWC, Eskil Henriksson från skatteverket och Casia Drefeldt från KPMG.

---

Mahboubeh Safdari

---

Anna Le

# Sammanfattning

**Titel:** K3:s remissvar – En studie av områden komponentavskrivning och upplysningskrav om verkligt värde på förvaltningsfastigheter.

**Nivå:** Magisteruppsats i företagsekonomi

**Författare:** Mahboubeh Safdari och Anna Le

**Handledare:** Thomas Polesie

Redovisningsregler i Sverige är väldigt omfattande och är i ständigt förändring. Sedan 2004 har Bokföringsnämnden (BFN) börjat med ett projekt som kallas för k-projektet. Projektet delas upp i fyra olika regelverk och kategorier, K1-K4. Syftet med projektet är att förenkla redovisningen och att samla in alla regler i ett heltäckande regelverk till olika företagskategorier.

K1 och K2 är färdiga att tillämpas och BFN jobbar just nu med K3 som förväntas vara färdig i juni 2012. BFN gav ut K3 regelverket på remiss i juni 2010 och skickade ut remissen till cirka 50 berörda instanser för att de skulle få en chans att lämna sina synpunkter. Remisstiden var ursprungligen satt till den 30 september 2010 men efter påtryckningar från några insatser om att förlänga remisstiden förlängdes den till den 29 november 2010.

De områdena som fick mycket kritik är kravet för komponentavskrivning för samtliga materiella anläggningstillgångar och upplysningskrav om verkligt värde på förvaltningsfastigheter. Både dessa krav påverkar fastighetsbranscher med förvaltningsfastigheter. Remissinstanserna menar att fastigheter består av många komponenter så att metoden blir för komplicerad att tillämpa i praktiken och nyttan med komponentavskrivning inte överstiger kostnaderna. Kravet att upplysa om verkligt värde på förvaltningsfastigheter påstår vissa instanser att är för kostsamt att upplysa på varje enskild fastighet. Caisa Drefeldt som är med i arbetsgruppen som jobbar med K3 menar att komponentmetoden ger rättvisande bild och behöver inte vara komplicerad. När det gäller upplysningskravet om verkligt värde på förvaltningsfastigheter yttrar Drefeldt om att det är felskrivet i remissen och enligt K3 ska information om verkligt värde på förvaltningsfastigheter lämnas i grupper.

Syftet med studien är att ta reda på vilka argumenteringar de remissinstanserna använder sig av i deras remissvar. I studien har vi undersökt remissvaren som BFN har fått beträffande K3:s krav för komponentavskrivning av materiella anläggningstillgångar samt upplysningskrav om verkligt värde på förvaltningsfastigheter. För att få förståelse om företagets motiv och resonemang till remissvaren har vi utfört intervjuer med insatta personer från respektive företag. Dessutom har vi valt några instanser som är väl insatta i redovisningsfrågor och som kan uttala sig om de nämnda områdena.

Vår slutsats är att komponentavskrivning ger en mer rättvisande bild av företagets tillgångar men passar inte alla typer av branscher. De flesta instanser tycker att det är dyrt med upplysningskravet på grund av att de tror att de måste ha en extern värdering, vilket är inte något som krävs av K3.

## Förkortningar

<b>BFL</b>	Bokföringslagen
<b>BFN</b>	Bokföringsnämnden
<b>BFNAR</b>	Bokföringslagens allmänna råd
<b>IAS</b>	International Accounting Standard
<b>IASB</b>	International Accounting Standard Board
<b>IFRS</b>	International Financial Reporting Standard
<b>IFRS for SME</b>	International Financial Reporting Standard for Small and Medium Entities
<b>RFR</b>	Rådet för finansiell rapportering
<b>RR</b>	Redovisningsrådets rekommendationer
<b>ÅRL</b>	Årsredovisningslagen

## Begreppsförklaringar

**Avskrivningsbart belopp:** Tillgångens anskaffningsvärde eller något annat värde som används istället för anskaffningsvärdet minskat med tillgångens restvärde.

**Branschorganisation:** Intresseförening för företag i en viss bransch.

**Matchningsprincipen:** En redovisningsprincip som innebär att intäkter och kostnader ska matchas mot varandra under samma räkenskapsår.

**Nyttjandeperiod:** Den period då tillgången förväntas vara tillgängligt att förbrukas.

**Periodisering:** Utgifter ska kostnadsföras under den period som den underliggande resursen förbrukats och inkomster ska tas upp när de intjänats.

**Restvärde:** Efter nyttjandeperiodens slut förväntas tillgången ha ett restvärde, det är det företaget erhåller med avdrag för kostnader att avyttra tillgången.

**Utrangering:** Syftar på när en anläggningstillgång inte längre finns kvar i verksamheten på grund av att den förstörs eller skrotas.

# Innehållsförteckning

<b>1. Inledning .....</b>	<b>1</b>
1.1 Bakgrund .....	1
1.2 Problemdiskussion.....	2
1.3 Problemformulering.....	3
1.4 Syfte.....	3
1.5 Avgränsning.....	4
<b>2. Metod.....</b>	<b>5</b>
2.1 Val av inriktning i studien .....	5
2.2 Metodval.....	5
2.3 Data- och referensramsinsamling .....	6
2.4 Empiriska materialet.....	6
2.5 utformning av intervjufrågor .....	7
2.6 Källkritik.....	8
<b>3. Teoretisk referensram.....</b>	<b>9</b>
3.1 Svensk redovisning.....	9
3.2 Dagens normgivning.....	10
3.3 K – projektet .....	11
3.3.1 K3 regelverket .....	13
3.4 Avskrivning av materiella anläggningstillgångar.....	14
3.4.1 Klassificering av olika fastigheter .....	16
3.5 Komponentavskrivning .....	16
3.5.1 Komponentavskrivning på fastigheter/byggnader.....	17
3.6. Verkligt värde .....	18
3.7 Kvalitativa egenskaper .....	20
3.8 Avvägning mellan nytta och kostnad .....	22
3.9 God redovisningssed och rättvisande bild.....	23
3.10 Information om de valda remissinstanserna .....	24
3.10.1 SABO .....	24
3.10.2 Sveriges byggindustri .....	24
3.10.3 Castellum.....	24
3.10.4 FAR .....	25
3.10.5 PWC .....	25
3.10.6 Skatteverket .....	25
3.11 Vad är allmännyttigt bostadsföretag? .....	25
<b>4. Empiri.....</b>	<b>27</b>
4.1 Remissvar .....	27
4.1.1 SABO .....	27
4.1.2 Sveriges Byggindustri .....	28
4.1.3 Castellum.....	30
4.1.4 FAR .....	31
4.1.5 PWC .....	32
4.1.6 Skatteverket .....	33
4.1.7 Redovisningsspecialist – Caisa Drefeldt .....	35

<b>5. Diskussion och slutsats</b> .....	<b>38</b>
5.1 Diskussion .....	38
5.1.1 SABO .....	38
5.1.2 Sveriges byggindustri .....	39
5.1.3 Castellum .....	41
5.1.4 FAR .....	42
5.1.5 PWC .....	43
5.1.6 Skatteverket .....	44
5.1.7 Redovisningsspecialist – Caisa Drefeldt .....	45
5.2 Slutsats.....	46
5.2.1 Fördelar med komponentavskrivning.....	46
5.2.2 Nackdelar med komponentavskrivning.....	46
5.2.3 Fördelar med upplysning om verkligt värde på förvaltningsfastigheter.....	46
5.2.4 Nackdelar med upplysning om verkligt värde på förvaltningsfastigheter.....	46
5.2.5 Motiven bakom remissinstansernas svar om komponentavskrivning .....	47
5.2.6 Motiven bakom remissinstansernas svar om upplysningskrav om verkligt värde på förvaltningsfastigheter .....	47
5.3 Förslag på vidare forskning .....	48
<b>6. Källförteckning</b> .....	<b>49</b>
6.1 Tryckta och elektroniska källor .....	49
6.2 Lagtexter.....	52
<b>Bilagor</b> .....	<b>53</b>

# 1. Inledning

---

*Vi kommer i detta kapitel beskriva bakgrunden om K3 regelverket, därefter ska vi föra en problemdiskussion där vi kommer fram till en problemformulering. Avslutningsvis kommer vi att beskriva vårt syfte samt avgränsning.*

---

## 1.1 Bakgrund

Redovisningsregler i Sverige är väldigt omfattande, därför är det väldigt lätt för företag att missa något. Detta har gjort att informationen hos många årsredovisningar är svåra att tolka, speciellt för de mindre onoterade företagen. Bokföringsnämnden (BFN) som arbetar med att ge ut allmänna råd om hur årsredovisningslagen (ÅRL) och bokföringslagen (BFL) ska tillämpas ansåg att grundläggande ändringar av redovisningsnormer var väsentligt. De hade lagt märke till att normgivning för icke-noterade företag i Sverige inte är tillämpbar på grund av den internationella utvecklingen. Den internationella utvecklingen innebär bland annat att noterade företag i sin koncernredovisning skulle följa International Financial Reporting Standards (IFRS) fullt ut enligt en EU-förordning. (BFN 2004)

Bokföringsnämnden har sedan 2004 börjat ta fram fyra olika regelverk för hur företag ska redovisa. Regelverken är indelade i fyra kategorier: Kategori 1, Kategori 2, Kategori 3 och Kategori 4 vilka förkortas till K1, K2, K3 och K4. (Marton m fl. 2010). Vilka företag som täcks in i kategorierna bestäms utifrån vad BFL säger om vilka företag som ska upprätta ett förenklat årsbokslut, ett årsbokslut, en årsredovisning eller en årsredovisning enligt IAS/IFRS regler. Företagen kan även själva välja om de vill tillhöra den mer avancerade kategorin även om de med sin företagsform eller storlek tillhör en annan kategori. (BFN 2010a)

Företag såsom enskild näringsidkare, handelsbolag etc. som enligt bokföringslagen får redovisa ett förenklat årsbokslut ska omfattas av regelverket K1. Mindre företag som enligt bokföringslagen ska redovisa ett årsbokslut eller en årsredovisning ska omfattas av K2. K3 ska omfatta större företag som upprättar årsredovisning och slutligen ska K4 omfatta koncern företag som upprättar sin koncernredovisning enligt IFRS. Tanken med regelverken är att de ska innehålla de grundläggande principerna såsom definition och så vidare för att kunna slutföra den löpande redovisningen. (Marton, m fl. 2010)

International Financial Reporting Standards for Small and Medium Entities (IFRS for SME) är en standard som gavs ut av International Accounting Standard Board (IASB) under 2009. IASB ansåg att det fanns ett behov av ett förenklat regelverk för onoterade företag. Denna standard är också grunden för framtagandet av BFNs K3 regelverk. (Marton m fl. 2010)

Det centrala vid framtagandet av K-regelverken är intressenternas behov i jämförelse med företagens förmåga att uppfylla dessa (BFN, 2004). K3 regelverket har sitt ursprung i Redovisningsrådets Rekommendationer (RR) 1 – 29 och dagens normgivning av bokföringsnämnden. K3 är en förenkling av RR 1-29, BFNs normgivning och IFRS for SME, vilket bland annat innebär färre upplysningskrav. (BFN 2008) Tanken med regelverket är att det ska bli huvudregelverk för alla onoterade företag i Sverige som avslutar sin löpande bokföring med en årsredovisning.

FAR som är en branschorganisation för revisorer och rådgivare är positivt ställda till K3, även om de har många synpunkter och förslag till förbättring. K3 regelverket kommer att fungera som huvudregelverk, vilket innebär att det kommer att ersätta dagens normgivning inklusive RR 1 – 29. (Abrahamsson, Arnell & Overud 2011)

## **1.2 Problemdiskussion**

Bokföringsnämnden gav ut K3 regelverket på remiss i juni 2010. BFN skickade ut remissen till cirka 50 berörda instanser av K3 regelverket för att de skulle få chans att lämna sina synpunkter. Remissinstanserna bestod av de som på något sätt kom i kontakt med K3 regelverket, till exempel revisionsbyråer, högskolor och universitet, statliga myndigheter, skatteverket och andra intresseorganisationer. (Lundqvist 2011)

Remisstiden var ursprungligen satt till den 30 september 2010 och BFN räknade med att reglerna skulle kunna tillämpas frivilligt av företag under 2011 och obligatorisk efter 31 december 2011. Efter den ursprungliga remisstiden fick BFN påtryckningar från några instanser om att förlänga remisstiden och detta ledde till att remisstiden förlängdes till den 29 november 2010. Efter remisstidens utgång fick BFN 42 remissvar på cirka 200 sidor, där 10 av instanser avstod från att lämna synpunkter. (Lundqvist 2011)

BFN arbetar fortfarande med K3 regelverket med hänsyn till de inkomna remissvaren och gissningsvis borde regelverket vara färdigt att tillämpas i början av 2013, enligt Pernilla Lundqvist som är redovisningsspecialist på KPMG (Fredelius 2011). De mest omdiskuterade punkterna som kan nämnas i remissvaren är bristande användarvänlighet, vägledning om hur företag kan gå tillväga när de byter från K2 till K3, komponentavskrivning för materiella anläggningstillgångar, redovisning av finansiella instrument, upplysningskrav för redovisning av tillgångars verkliga värde och koncernredovisningen. (Agélii & Paulsson 2010)

Komponentavskrivning innebär att dela upp materiella anläggningstillgångar i olika delar som förbrukas på olika sätt och därmed ska skrivas av för sig över sina respektive nyttjandeperioder. Kravet på komponentavskrivning enligt K3, kommer att påverka alla branscher med materiella anläggningstillgångar men framförallt kommer fastighetsbranschen att påverkas mest. Remissinstanserna anser att kravet är mycket resurskrävande för fastighetsbranschen och strider mot lagstiftarens grundläggande tanke om förenkling. Ett



annat område som berör fastighetsbranschen är upplysningskrav om verkligt värde på förvaltningsfastigheter, vilket anses vara för kostsamt för företag att tillämpa.

Komponentavskrivning blev mest omtalad i Sverige efter att EU tog beslutet att från och med 2005 kräva att samtliga noterade företag skulle tillämpa IFRS i sin koncernredovisning. IAS 16 *materiella anläggningstillgångar* har ett krav på komponentavskrivning och RR 12 uppmanar till komponentavskrivning utan att anse det som ett krav.

Ett av syftena med K3 för lagstiftaren är att minska den administrativa påfrestningen för företagen. Eftersom komponentmetoden kräver mycket resurser ifrågasätter FAR om nyttan av införandet och fortsatt tillämpning av metoden är värd de stora kostnaderna. Därför har FAR förslagit en förenkling i området då det ligger helt i linje med lagstiftarens syfte. (Abrahamsson, Arnell & Overud 2011)

### 1.3 Problemformulering

Vi vill undersöka remissvaren som BFN har fått beträffande K3:s krav för komponentavskrivning av materiella anläggningstillgångar samt upplysningskrav om verkligt värde på förvaltningsfastigheter. Vi vill kunna besvara frågan:

*”Hur motiverar K3 remissinstanserna sina svar när det gäller kravet för komponentavskrivning av materiella anläggningstillgångar och upplysningskrav om verkligt värde på förvaltningsfastigheter?”*

För att kunna besvara huvudfrågan behöver vi få svar på följande delfrågor:

- Vad är fördelar och nackdelar med komponentavskrivning enligt remissinstanserna?
- Vad är fördelar och nackdelar med upplysningskrav om verkligt värde enligt remissinstanserna?

### 1.4 Syfte

Det första utkastet till K3 regelverket fick ganska mycket kritik och synpunkter från olika intressenter. I studien vill vi titta närmare på remissvaren från några av remissinstanserna och undersöka vilken retorik eller teori de använder sig av i sina synpunkter och förslag. Vi tycker att det är intressant att utreda vad de olika instanserna anser och om det har betydelse vem de har i åtanke. Vi vill även utreda vilka bakomliggande orsaker de kan ha till sina ståndpunkter. Vi kommer dock att fokusera på de områden som är mest omdiskuterat: komponentavskrivning av materiella anläggningstillgångar samt upplysningskrav om verkligt värde på förvaltningsfastigheter. Vi kommer att undersöka komponentavskrivning och

verkligt värde och koppla det till motiven i remissvaren och försöka hitta ett samband mellan dem.

## **1.5 Avgränsning**

Vi kommer att avgränsa oss till området komponentavskrivning och upplysningskrav om verkligt värde. Hela området K3 är för brett och vi kommer inte att hinna undersöka det. Inom området komponentavskrivning och upplysningskrav har vi även begränsat oss till de remissinstanser som blir mest påverkade av dessa krav. Dessutom har vi valt några instanser som är väl insatta i redovisningsfrågor och som kan uttala sig om de nämnda områdena. Att undersöka alla instanser vore irrelevant eftersom området vi valt inte berör alla instanser.

## 2. Metod

---

*I detta kapitel kommer vi presentera vilka vetenskapliga ställningstaganden som har gjorts samt kommer tillvägagångssättet av det data som har samlats in beskrivas.*

---

### 2.1 Val av inriktning på studien

Vi började med att läsa alla remissvar och kom fram till att en undersökning av hela K3 och alla remissvaren var för brett. Därför har vi utifrån remissvaren valt området komponentavskrivning som var ett av de mest omdiskuterade områdena. Efter en kort undersökning om området komponentavskrivning kom vi att märka att komponentavskrivning påverkar mest fastighetsbolag och utifrån konstateranden märkte vi att upplysningskravet om verkligt värde på förvaltningsfastigheter även är något som påverkar fastighetsbolag väldigt mycket.

### 2.2 Metodval

Vårt syfte med uppsatsen är att undersöka några remissvar från remissinstanser som påverkas av komponentavskrivning och upplysningskrav om verkligt värde på förvaltningsfastigheter. För att kunna få svar på våra frågor behövde vi förstå komponentavskrivning och upplysning om verkligt värde på förvaltningsfastigheter i K3. Vi började med att samla in data som verkade logiskt för att kunna förstå ämnet K3, komponentavskrivning och upplysningskrav om verkligt värde på förvaltningsfastigheter. För att kunna gå vidare med undersökningen och förstå motiven bakom remissvaren intervjuade vi fem av de remissinstanser samt en redovisningsspecialist i valda området. Efter insamlingen av det empiriska materialet fick vi en bättre uppfattning om de bakomliggande orsakerna till remissvaren. Vi fortsatte sedan med samla in data om de olika orsakerna som vi hade konstaterat för att sedan kunna föra en diskussion och dra slutsatser. För att kunna komma fram till diskussionerna och de slutsatserna utgick vi ifrån det empiriska materialet och jämförde dessa med det teoretiska materialet.

Till skillnad ifrån en beskrivande studie som kan genomföras med en kvantitativ undersökning gjorde vi förklarande och förstående studie vilket genomförs bäst med en kvalitativ undersökning. Denna typ av undersökning gjorde det möjligt för oss att förstå det valda området och den gjorde även det möjligt för oss att besvara våra forskningsfrågor.

## **2.3 Data- och referensraminsamling**

Vid datainsamlingen utgick vi ifrån vår forskningsfråga och ställde oss frågan vad det är vi vill undersöka. Detta för att sedan komma fram till vad det är vi behöver få kunskap om för att kunna få svar på våra frågor.

För att kunna förstå K3 börjar uppsatsen med en bred beskrivning om svensk normgivning och vad som gäller idag när K3 ännu inte är färdig. Vi har även redogjort för hela K-projektet och tanken bakom idén. För att sedan kunna förstå komponentavskrivning och upplysning om verkligt värde på förvaltningsfastigheter beskrev vi vad som står i K3 remissen som gavs ut 2010 och andra regelverk när det gäller dessa områden. Vi har även tittat på tidigare liknande studier för att få en uppfattning om ämnet och för att få hjälp med att hitta litteraturer som skulle passa vår studie. Efter insamling av det empiriska materialet undersökte vi även de bakomliggande orsakerna till remissvaren och presenterade dessa i uppsatsen. De teorier som vi ansåg vara relevant för vår studie för att kunna förstå motiven bakom remissvaren var redovisningens kvalitativa egenskaper, avvägningen mellan nytta och kostnad och rättvisande bild.

## **2.4 Empiriska materialet och genomförande av intervju**

Vi började med att undersöka alla remissvar som hade nämnt något om komponentavskrivning och upplysning om verkligt värde på förvaltningsfastigheter. Utifrån remissvaren valde vi Castellum, som är ett noterat bolag, SABO som är ett allmännyttigt bolag och Sveriges byggindustri som är ett slumpmässigt valt bolag. Vi ville även undersöka områdena utifrån andras perspektiv än de valda företagen, därför valde vi även att undersöka skatteverkets, FAR och PWC:s remissvar. Skatteverket valde vi eftersom K3 ska ha en del anpassning till skatteregler och det utgör att deras remissvar är en viktig del av undersökningen. FAR valde vi eftersom de är en viktig aktör i redovisningsfrågor och sedan ville vi även undersöka ett remissvar från en revisionsbyrå och PWC var den enda revisionsbyrån som lämnade ett remissvar.

Efter en undersökning av de valda remissvaren passade det med intervjuer med de valda remissinstanserna för att förstå de bakomliggande orsakerna. Vi fick intervjuer med alla valda remissinstanser, de var: Ulrika Danielsson från Castellum, Peter Wallberg från SABO, Elin Gyrulf från Sveriges Byggindustri, Eskil Henriksson från skatteverket, Johan Rippe från PWC. FAR hänvisade oss till Caisa Drefeldt som är redovisningsspecialist från KPMG och även FARs ledamot i BFN. Efter en intervju med Caisa Drefeldt uttalade hon om att hon endast talar för sig själv i intervjun, vilket gjorde att vi inte presenterade henne som FARs representant utan vi presenterade henne som redovisningsspecialist, vilket hon är. De respondenter som befann sig i Göteborg kunde vi träffa personligen och intervjua medans de respondenter som inte befann sig i Göteborg genomförde vi intervjun via telefon. Vi valde att

intervjua genom telefon eftersom det är det sättet som mest liknar en personlig intervju, där man får chansen att ställa följdfrågor om man inte förstod.

Det första vi gjorde för att boka intervju med de valda respondenterna var att söka företagets telefonnummer via internet. Därefter kontaktade vi de och presenterade oss och förklarade vad det är vi vill undersöka, sedan kunde de hänvisa oss till de personer som var insatta i ämnet eller har deltagit i remissvaret. Att boka intervju med relevanta personer tog oss ett par dagar då det inte är lätt att få kontakt med den valda personen första gången man kontaktade de. Ibland behövde vi återkomma en annan dag då respondenten inte jobbade den dagen och ibland lämnade vi meddelanden och bad de kontakta oss.

Alla intervjuer genomfördes under den veckan vi hade planerat att intervjua förutom Castellum, då den enda tiden som passade respondenten var en vecka efter alla andra intervjuer. Caisa Drefeldt, redovisningsspecialist på KPMG var den första vi lyckades intervjua. Intervjun var på plats och genomfördes i ett litet mötes rum i KPMGs kontor i Göteborg. Därefter intervjuade vi SABO, vilket var en telefonintervju och för att få en lugn miljö för intervjun och kunna höra allt och spela in valde vi att genomföra intervjun hemma hos en av oss. Sveriges byggindustri och skatteverkets intervju var också via telefon som genomfördes i grupp rum i biblioteket. Johan Rippe från PWC intervjuade vi på PWCs kontor i Göteborg i ett litet trevligt rum och Castellum var den sista vi lyckades intervjua vilket ägde rum på Castellums tillfälliga kontor i Göteborg då deras ordinarie kontor renoverades.

Vi gjorde inspelning av alla intervjuer både de personliga och de genom telefon, förutom Castellums intervju med Ulrika Danielsson. Hon valde att inte vilja bli inspelad då hon anser att informationen kunde komma bort och det var något som hon inte ville. Inspelningarna gjorde vi för att lätt kunna gå tillbaka för att höra vad de valda instanserna har sagt och för att vi inte skulle missa något. Alla inspelningar gick bra förutom intervjun med Peter Wallberg från SABO, men detta kompletterades med svar genom mail. Vi frågade även respondenter om det skulle vara ok att återkomma via mail eller telefon vid eventuella följdfrågor eller förtydligande av tveksamheter. Våra respondenter svarade att det inte skulle vara några problem och att de gärna ställer upp vid följdfrågor.

Under uppställning av empirin stötte vi på några oklarheter om vissa områden och även motsägelser mellan remissvaren och respondenter. För att förtydliga dessa delar för oss, mailade vi respondenter och förklarade de punkter vi inte förstod och bad de utveckla sitt svar. Våra respondenter var mycket hjälpsamma med att tydliggöra de områdena vi inte förstod och svarade våra följdfrågor via mail.

## **2.5 Utformning av intervju frågor**

För att kunna förstå komponentavskrivning och upplysning om verkligt värde på förvaltningsfastigheter försökte vi formulera intervjufrågorna så att vi skulle få svar på varför man har svarat såsom man har svarat, vad de gjorde innan och hur skulle resultatet bli om

man tillämpade komponentavskrivning och upplysa om verkligt värde på förvaltningsfastigheter. Några av intervjufrågorna var allmänna som vi ställde till samtliga respondenter medans några av frågorna var anpassade efter varje respondent.

Frågorna som vi ställde till fastighetsföretagen var ungefär samma för alla tre bolagen, för att vi ville undersöka vilka motiv de använder sig av för att svara. Frågorna som vi ställde till PWC, skatteverket och redovisningsspecialisten skilde sig lite från de frågor som vi ställde till fastighetsbolagen. Detta för att dessa respondenter inte påverkades själva av K3 utan de kunde ge oss en ”opartisk” bild av områdena. Se bilaga för alla intervjufrågor.

## **2.6 Källkritik**

Vi har i studien använt oss mycket av det som publiceras av BFN i deras hemsida. Där finner man information om K-regelverken, K3 remissen och remissvaren till K3. Sedan har vi använd oss mycket av litteratur, vetenskapliga artiklar och internet. Vi har under hela uppsatsen försökt att använda oss av de senaste upplagor av litteraturer och regelverken för att informationen ska vara mer relevant. Vi har använt oss av Göteborgsuniversitets biblioteks databaser för att söka artiklar och böcker och fått hjälp av bibliotekarierna.

När det gäller hemsidor som vi använt oss av för informationssamling försökte vi använda oss av välkända hemsidor som är trovärdiga. Vi använde oss av några hemsidor för att samla in data och teorier och diskuterade vi trovärdigheten och kom fram till att dessa inte har någon vinning att publicera falsk information. Vi har även utred författaren av artiklar på hemsidor för att försäkra oss att informationen inte är felaktigt.

### 3. Teoretisk referensram

---

*I detta kapitel presenteras fakta och teorier som är lämpliga för studien och som ligger till grund för studiens forskningsfråga.*

---

#### 3.1 Svensk redovisning

Bokföringslagen (BFL) och årsredovisningslagen (ÅRL) är redovisningslagar som också kallas för ramlagar, vilket innebär att de inte reglerar redovisningen i detalj. Dessa lagar anger ramen för redovisningen och mer specifika regler finner man i normgivningen. (BAS 2012)

Bokföringsnämnden (BFN) är en statlig myndighet som arbetar under regeringen, finansdepartementet. BFN:s arbete styrs av en förordning (SFS 2007:783) som innehåller instruktioner om hur nämnden ska arbeta. (BFN 2012a) Utvecklingen av god redovisningssed i företagens offentliga redovisning och bokföring utgörs av BFN. Detta gör de genom att utge allmänna råd om hur ÅRL och BFL ska tillämpas. Bokföringsnämndens allmänna råd förkortas till BFNAR och ges ut som en serie med information om år och ordningsnummer, till exempel BFNAR 2006:1. BFN:s uttalanden anses som normgivning och är därmed inte formellt bindande föreskrift. Vägledning och uttalanden är också något som utges av BFN, dessa refererar till ÅRL, BFL, BFNAR samt andra lagbestämmelser. Det innehåller bland annat information om hur man tillämpar normgivningen i praktiken och ibland ges det exempel för att förtydliga sammanhanget. (FARs samlingsvolym 2012, s.1098)

Förutom BFN:s huvuduppgift om att ge ut allmänna råd, vägledning och uttalanden är de även statens expertgrupp när det gäller redovisningsfrågor. De ska även bland annat enligt ett regeringsbeslut (2011) uttala sig om förslag till författningar, uttala sig till domstolar om god redovisningssed, delta i utredningar när regeringen utnämner bokföringsnämnden till en kommitté, biträda i regeringskansliet när det gäller redovisningsfrågor osv. (Regeringsbrev 2011) BFN hade i uppgift mellan år 2000 – 2004 att uttala sig om i vilken omfattning icke-noterade företag skulle följa redovisningsrådets rekommendationer. År 2004 valde BFN istället för att gå vidare med denna uppgift att utveckla samlade regelverk, dessa regelverk delades in i fyra olika kategorier, K1, K2, K3 och K4. (FARs samlingsvolym 2012, s.1098)

Alla noterade koncerner ska tillämpa IFRS från och med 2005, enligt ett beslut som togs av EU 2002. De beslutade även att regler för övriga företag såsom juridiska personer skulle bestämmas av medlemsstaterna själva. Sverige valde att förbjuda IFRS för juridiska personer på grund av att redovisningen har en stark koppling till beskattning och IFRS bedömdes opassande. Sverige bestämde också att låta icke-noterade företag att själva välja om de vill följa IFRS eller inte i deras koncernredovisning. (Marton m fl., 2010)

## 3.2 Dagens normgivning

Noterade företag som ingår i en koncern ska i sin koncernredovisning följa IFRS/IAS, en del tilläggsupplysningar i ÅRL samt RFR 1 *Kompletterande redovisningsregler för koncerner*. Moderföretaget ska följa RFR 2 *redovisning för juridiska personer*. Dotterföretagen får välja att antingen följa RFR 2 eller rekommendationer, uttalanden och allmänna råd från BFN. Dotterföretag som definieras som mindre privata aktiebolag eller ekonomiska föreningar ska dessutom följa BFNAR 2008:1 för aktiebolag och BFNAR 2009:1 för ekonomiska föreningar. Samtliga företag i koncernen ska följa ÅRL samt de ”får”-regler som endast gäller IFRS företag. (FARs samlingsvolym 2012, s.1099-1100)

Rådet för finansiell rapportering är de som ger ut RFR. RFR 1 är en rekommendation som omfattar, utöver upplysningskraven i IFRS de svenska upplysningskraven i koncernredovisning. Att följa RFR 2 innebär att man hamnar nära IFRS/IAS regler, det innebär alltså inte att man följer IFRS/IAS fullt ut. RFR 2 refererar till IFRS men avviker när reglerna skiljer sig från ÅRL, skatteregler eller andra svenska lagar. (Marton, m fl. 2010) Mindre och större företag definieras i ÅRL 1 kap 3§ som säger att alla företag som är noterade är större företag. De säger även att företag är större om de under senaste två räkenskapsåren uppfyller mer än en av följande förutsättningar: att medelantalet anställda är mer än 50, redovisade balansomslutningen är mer än 40 miljoner och redovisade nettoomsättningen är mer än 80 miljoner. (FARs samlingsvolym 2012, s.423)

Icke-noterade företag som ingår i en koncern kan välja om de vill tillämpa IFRS/IAS regler eller inte. Om de väljer att följa IFRS/IAS ska de i sin koncernredovisning istället för att följa RFR 1 följa BFNAR 2000:2 p. 5b och moderföretaget ska istället för RFR 2 följa BFNAR 2000:2 p. 5c. Förutom dessa två avvikelser är förutsättningarna detsamma som för noterade företag i en koncern. Om de väljer att inte tillämpa IFRS/IAS ska koncernredovisningen, moderföretaget och dotterföretagen följa ÅRL. De ska även exkludera de ”får” regler som endast gäller IFRS företag samt komplettera med rekommendationer, uttalanden och allmänna råd från BFN. Dotterföretagen som är mindre ska även följa antingen BFNAR 2008:1 för aktiebolag eller BFNAR 2009:1 för ekonomiska föreningar. (FARs samlingsvolym 2012, s.1100)

Företag som inte är privata aktiebolag och ekonomiska föreningar och som inte ingår i en koncern har samma förutsättningar som företag i en koncern som väljer att inte tillämpa IFRS/IAS. Mindre privata aktiebolag och ekonomiska föreningar har samma förutsättningar som för dotterbolag i en koncern som väljer att inte tillämpa IFRS/IAS. Företag som upprättar årsbokslut ska följa ÅRL, de paragrafer som anges i BFL 6 kap 4§ samt rekommendationer, uttalanden och allmänna råd från BFN. Företag som upprättar förenklat årsbokslut ska följa BFL 6 kap 10§. Företag som upprättar förenklat årsbokslut och som dessutom är enskild näringsidkare eller ideell förening ska även följa BFNAR 2006:1 för enskild näringsidkare och BFNAR 2010:1 för ideell förening. (FARs samlingsvolym 2012, s. 1100-1101)



### 3.3 K-projektet

Sedan år 2004 har BFN börjat arbeta med att ändra normgivningen för vad som anses vara "god redovisningssed" i Sverige. Syftet med projektet är att förenkla redovisningen och att samla in alla regler i ett heltäckande regelverk till olika företagskategorier. K-projektet delar upp företag i fyra olika kategorier beroende på deras form och storlek, K1-K4. Projektet är ett resultat av två statliga utredningar, det första är sambandet mellan redovisning och beskattning och den andra är behovet av ytterligare förenklingar av redovisningsregler. (Overud 2009)

Den ursprungliga tanken med K-projektet var att det skulle finnas fyra olika regelverk för de olika företags kategorier utifrån deras form och storlek. Företag skulle då ha möjlighet att själv välja om de vill tillämpa regelverken som är anpassade för deras företags form och storlek eller ett mer avancerat regelverk. Projektets inriktning ändrades när BFN:s arbete med projektet påbörjades. Det resulterade att utgångspunkten för K-projektet är de regler som finns i bokföringslagen om hur räkenskapsåret ska avslutas. Detta innebär att BFNs val av företagskategori och regelverk är upprättad efter reglerna i BFL. Enligt BFL är olika företag skyldiga eller kan välja att upprätta ett förenklat årsbokslut, ett årsbokslut, en årsredovisning eller en årsredovisning enligt IAS/IFRS regler. (BFN 2010a)

K-projektets fyra olika företagskategorier och regelverk är enligt följande:

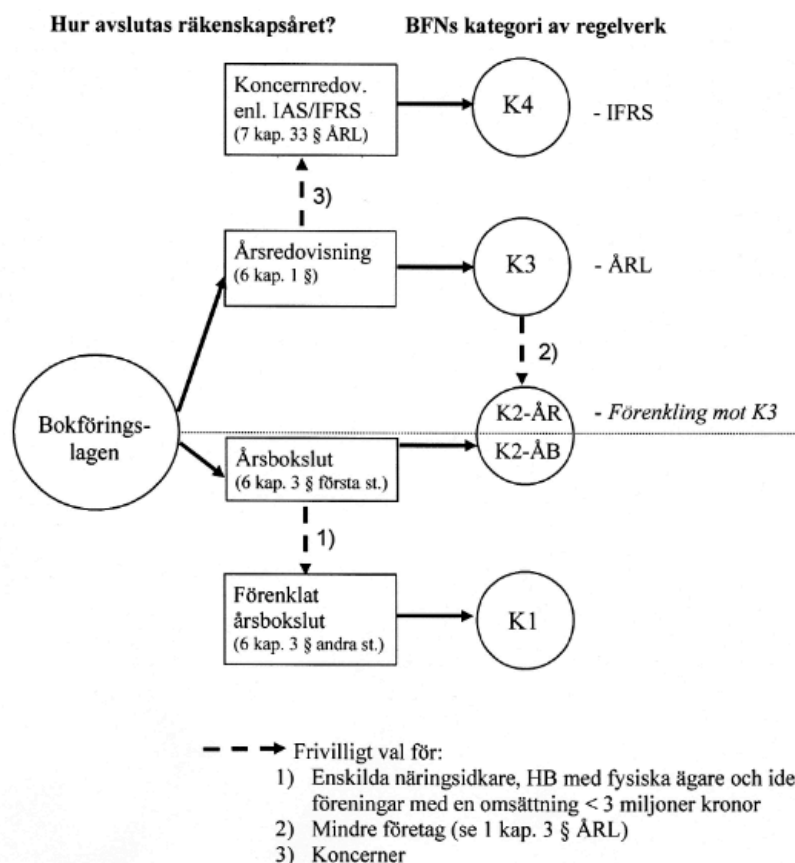
K1, små enskilda näringsidkare och små handelsbolag ägda av fysiska personer och ideella föreningar.

K2, mindre aktiebolag och ekonomiska föreningar

K3, större företag som inte följer IFRS

K4, Företag som följer IFRS i koncernredovisningen.

Nedanstående figur visar förhållandet mellan BFN och BFL och uppdelning av de olika företagskategorierna. (BFN 2010a)



(Bild 1, BFN 2010a)

K1 regelverket som omfattar små enskilda näringsidkare och handelsbolag började gälla från 1 januari 2007. I enlighet med bokföringslagen ska regelverket tillämpas vid ett förenklat årsbokslut. Enligt nya regler ska alla företag ha ett årsbokslut, men om nettoomsättningen uppgår till högst 3 miljoner kronor har de möjlighet att välja upprätta årsbokslutet i förenklad form. November 2010 bestämde BFN att regelverket även kan tillämpas av ideella föreningar och trossamfund som väljer att ha ett förenklat årsbokslut. (BFN 2010b)

En av de grundläggande tankarna bakom K1 är att reglerna ska vara så förenklad som möjligt och samtidigt uppfylla kravet för redovisning i enskild näringsverksamhet som är av mindre omfattning. En annan grundläggande tanke bakom regelverket är att det bokföringsmässiga resultatet ska vara så nära det beskattningsbara resultatet som möjligt. (Overud 2009)

K2 regelverket som omfattar mindre aktiebolag och ekonomiska föreningar är frivilligt att tillämpa, det vill säga att företag själv kan överväga om de vill följa regelverket eller inte. Det allmänna rådet BFNAR 2008:1 *årsredovisning i mindre aktiebolag* som är en del av K2 antogs av BFN från juni 2008. (Månsson & Ohlson 2008) Mindre företag definieras i BFNAR 2008:1 som hänvisar till ÅRL att de som inte är större är mindre. K2 anses vara ett enklare regelverk jämfört med K3. (Overud 2009) K2 är uppdelat i två delar, den ena kallas för K2 – ÅB (årsbokslut) och den andra för K2 – ÅR (årsredovisning). K2 – ÅB omfattas av mindre företag som enligt bokföringsnämnden ska upprätta ett årsbokslut och K2 – ÅR omfattar

mindre företag som enligt bokföringslagen ska upprätta en årsredovisning. Ett annat alternativ till K3 regelverk för företag är att tillämpa K2 – ÅR som är en förenkling av K3. Skillnaden mellan K3 och K2 – ÅR är bland annat att K2 – ÅR reglerna är mer anpassad till skattelagstiftningen än K3. Det finns dessutom ytterligare förenklingar i K2 – ÅR jämfört med K3. (BFN 2008)

K3 regelverket ska vara huvudregelverk för större företag som inte följer IFRS och K4 för företag som ska följa IFRS i sin koncern redovisning, vilket BFN inte behandlar. BFN jobbar fortfarande med K3 med hänsyn till remissvaren.

### 3.3.1 K3 regelverket

Syftet med K3 regelverket är att den ska vara huvudregelverk för alla onoterade företag som ska avsluta sin redovisning med en årsredovisning. Det första utkastet av K3 regelverket gavs ut på remiss i juni 2010. Utkastet består av 35 kapitel med kommentar och exempel på slutet av varje kapitel och är totalt 230 sidor. (Lundqvist 2011)

K3 regelverket är baserat på *International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Entities* (IFRS for SME) fast med hänsyn till svensk lagstiftning. Strukturen och kapitelindelningen i K3 liknar också IFRS for SME, där ett kapitel för varje område finns som följs av kommentarer på slutet av varje kapitel. Dock finns det vissa avvikelser mellan K3 och IFRS for SME på grund av att K3 ska vara enklare att tillämpas i praktiken jämfört med IFRS for SME. Ett exempel är mindre upplysningskrav för K3 jämfört med IFRS for SME. (Lundqvist 2011)

Bokföringsnämnden har formulerat allmänna rådet utifrån kommentartexten som är baserat på IFRS for SME och som ska läsas tillsammans med ÅRL. Även språket i K3 regelverket är en översättning av IFRS for SME med vissa justeringar för att vara mer användarvänligt. (BFN 2010b)

Då det finns vissa skillnader mellan IFRS for SME och ÅRL har BFN gjort anpassningar till svensk lagstiftning, inkomstskattelagen och ÅRL. De justeringar som har gjorts på grund av skillnader mellan IFRS for SME och ÅRL är följande:

- Vissa regler som förvaltningsberättelse och aktivering av egenupparbetade immateriella tillgångar finns i ÅRL men inte i SME
- Vissa regler som värdering av förvaltningsfastigheter till verkligt värde finns i SME men som inte är tillåtet i ÅRL
- Skillnader mellan SME och ÅRL i reglerna om till exempel utformning av finansiella rapporter, koncernredovisning och finansiella instrument. (BFN 2010b)

Eftersom BFN:s arbete är offentligt har de lagt ut det första utkastet av K3 regelverket på hemsidan i juni 2010. De skickade även ut remissen till cirka 52 berörda instanser för att de ska ha möjlighet att gå igenom regelverket och lämna eventuella synpunkter utifrån deras perspektiv. Instanserna som BFN skickade remissen till består bland annat av högskolor, olika industrier och företag, skatteverket och FAR. Det första förslaget på tiden för tillämpning av regelverket var satt på räkenskapsår som inleds efter 31 december 2011. (BFN 2010b)

Remisstiden som var satt till 30 september 2010 förlängdes till 29 november samma år på grund av begäran från vissa instanser som ansåg det nödvändigt. Efter remisstidens utgång hade BFN fått 42 remissvar på cirka 200 sidor. Förutom de valda instanserna hade även andra organisationer och privata personer kommenterat utkastet. Cirka 10 av instanser hade svarat att de vill avstå från att lämna några synpunkter. Några av instanser hade angett att de inte har något att invända och resterande hade lämnat synpunkter på hela eller delar av utkastet. En av de instanser som hade det mest omfattande och kritiska remissvaret var FAR. (Lundqvist 2011)

BFN arbetar för närvarande med K3 regelverket med hänsyn till de inkomna remissvaren. I oktober 2011 beslutade BFN att regelverket ska tillämpas på årsredovisningar som upprättas för räkenskapsår som inleds efter 31 december 2013 men tidigare tillämpning är tillåtet. (BFN 2012b)

### **3.4 Avskrivning av materiella anläggningstillgångar**

Materiella anläggningstillgångar behandlas i RR 12 och definieras som *fysiska tillgångar som är avsedda att stadigvarande utnyttjas i verksamheten, inklusive för uthyrning*. Enligt IAS 16 definieras materiella anläggningstillgångar som *”Fysiska tillgångar som innehas för att användas vid produktion eller leverans av varor eller tjänster, för uthyrning eller administrativa ändamål och som förväntas användas under mer än en redovisningsperiod.”* (IFRS-volymen 2012, sidan 282) Kapitel 17 i K3 remissen kallas för *Materiella anläggningstillgångar* och innehåller normer om hur redovisningen av materiella anläggningstillgångar bör gå till. Det börjar med definitioner av flera benämningar såsom materiella anläggningstillgångar, avskrivningar och så vidare. Enligt K3 remissen är en materiell anläggningstillgång *”En fysisk tillgång som förväntas bli använd under mer än räkenskapsår är en materiell anläggningstillgång om företag innehar tillgången för produktion eller distribution av varor eller tjänster, uthyrning till andra, eller administrativa ändamål ”(K3 remissen 2010, sidan 95).*

En viktig fråga när det gäller materiella anläggningstillgångar är hur de ska redovisas i balansräkning med hänsyn till deras värdetförändring. Detta beror på tillgångens nyttjandeperiod och om den är begränsad eller obegränsad. I de fall tillgångens nyttjandeperiod är begränsad och man kan beräkna det på ett tillförlitligt sätt, så är det relevant att göra avskrivning. Avskrivning innebär att göra systematisk plan för hur tillgångens värde minskar över tiden. (Marton m.fl. 2010)

I K3 utkastet kapitel 17 står det att när en tillgång inte längre tyder på att den ger framtida ekonomiska fördelar vid användning av den ska den tas bort från balansräkningen. Det framgår även att tillgångar som har avyttrats eller utangeras ska inte heller stå med i redovisningen. Vid borttagning av tillgångar kan det förekomma vinster vid avyttring, skillnaden mellan den avyttringen och det redovisade värdet kan då ge upphov till vinst eller förlust enligt K3.

Historiskt har avskrivningsbehovet blivit ett problem först på 1800 talet, men redan från 1600 talet kan man finna exempel på avskrivningspraxis. Under 1800 talet fanns det två viktiga synsätt på avskrivningar. Det ena sättet innebar minskning av värdet och var analogt med varukontot och det andra synsättet var som en åtgärd för att säkra kapitalet. Vid den tiden kom också förslaget om att bara skriva av om ”vinsten räckte till det” och lägga upp en reserv för avskrivningsbehov i framtiden. Så småningom fastställdes enhetliga regler i USA om att avskrivningar skulle göras och belasta resultatet i den period förslitningen skedde.(Artsberg 2005)

Då de flesta materiella anläggningstillgångar förutom till exempel mark förslits under tiden så är det relevant att göra avskrivningar. Syftet med avskrivning är att fördela anskaffningsvärdet som är en kostnad över den tid som tillgångens ekonomiska fördelar tillfaller företaget, vilket är i linje med matchningsprincipen. Avskrivningar redovisas som kostnad i resultaträkningen. Beroende på syftet med redovisningen till exempel om den används extern eller intern eller som ett underlag för beskattning så skiljer det över hur lång tid avskrivningen ska ske. När det gäller extern redovisning så är det normalt att skriva av tillgången över den förväntade nyttjandeperioden. Om syftet med redovisningen är underlag för beskattning så tillåter många länder kortare avskrivningstid. Detta innebär stora kostnader under de första åren och därmed låga beskattade resultat och skattebetalningar. För internredovisning kan också kortare redovisningstider tillämpas i syfte för investeringsbeslut. (Marton m.fl. 2010)

Det finns olika metoder för avskrivning, linjär, degressiv, progressiv och produktionsberoende avskrivning. Företag har enligt IAS 16 möjlighet att välja mellan de olika avskrivningsmetoderna. Linjär avskrivning innebär att skriva av lika stor del skrivs av under varje tidsperiod. Degressiv avskrivning innebär att avskrivningsbeloppet minskar över tiden, det vill säga tillgången skrivs av mycket i början och beloppet blir mindre och mindre med tiden. Progressiv avskrivning är motsatsen till degressiv avskrivning, det vill säga att man har en låg avskrivning i början och som sedan ökar med tiden. Produktionsberoende avskrivning innebär att avskrivning görs baserad på totala enheter som till exempel en maskin kan producera. När avskrivning på en tillgång har gjorts och tillgångens nyttjandeperiod har upphört uppkommer det ett restvärde. Skillnaden mellan tillgångens anskaffningsvärde och restvärdet utgör det avskrivningsbara beloppet. (Marton m.fl. 2010)

I kapitel 17 i K3 remissen som behandlar materiella anläggningstillgångar står det att tillgångar ska påbörjas att skrivas av när den tas i bruk i företaget. Nyttjandeperioden och restvärdet för materiella anläggningstillgångar ska omprövas när det finns antydningar på att dessa värden har förändrats. De antydningar som kan ske för att företag ska ompröva

nyttjandeperioden och restvärdet är till exempel oväntat slitage av tillgången, förändrad användning, tekniska förändringar och så vidare. I kommentaren till kapitlet står det att avskrivningsmetoden är även något som ska omprövas när det finns antydningar på att den uppskattningen som företaget gjorde på balansdagen skiljer sig från den uppskattningen företaget gör senare. Ändringar av avskrivningsmetoden, nyttjandeperioden eller restvärdet ska redovisas enligt kapitel 10, *ändrad uppskattning och bedömning*.

### **3.4.1 Klassificering av olika fastigheter**

Det finns olika typer av fastigheter inom redovisning beroende på syftet med innehavet och användning av fastigheten. Rörelsefastigheter är fastigheter som innehas för att användas i verksamheten löpande, t.ex. kontorsfastigheter eller industrifastigheter. Rörelsefastigheter klassificeras som anläggningstillgångar och behandlas i IAS 16 i IFRS. (bokföringstips 2010) I IAS 40 punkt 5 och RR 24 definieras rörelsefastigheter som fastigheter som innehas för produktion och tillhandahållande av varor eller tjänster, lagring eller administrativa ändamål.

Förvaltningsfastigheter behandlas i egna standarder, enligt IFRS behandlas den i IAS 40 och enligt redovisningsrådet behandlas den i RR 24. Förvaltningsfastigheter definieras enligt RR 24 och IAS 40 som fastigheter som innehas i syfte att generera hyresinkomster eller värdestegring eller en kombination av dessa snarare än för användning för produktion i den löpande verksamheten eller försäljning.

Kapitel 16 i K3 remissen kallas för upplysning om förvaltningsfastigheter och i kommentaren definieras en förvaltningsfastighet som en fastighet, vilket innefattar mark, byggnad och del av byggnad eller mark med byggnad. En outhyrd fastighet vars syfte är att hyras ut räknas som en förvaltningsfastighet. Fastigheter som innehas i företaget för produktion, att tillhandahålla tjänster, försäljning eller för administrativa intentioner definieras inte som förvaltningsfastigheter. Det kan förekomma att fastigheter utnyttjas som förvaltningsfastighet samtidigt som en del används i produktionen. Det som kan göras är att dela upp fastigheten i de delar som används i produktion och de delar som används som förvaltningsfastighet. Det ska ske när företaget kan beräkna detta utan att det kostar för mycket och ifall detta inte är möjligt definieras fastigheten inte som förvaltningsfastighet.

## **3.5 Komponentavskrivning**

En tillgång som har olika delar med ett anskaffningsvärde som är betydande i förhållande till tillgångens sammanlagda anskaffningsvärde ska skrivas av separat vid redovisning. Detta kallas för komponentavskrivning och görs även om tillgången har förvärvats som en enhet. Komponentavskrivning återspeglar bättre hur olika tillgångar och delkomponenter av tillgångar förbrukas och leder till jämnare resultatfördelning mellan åren. (Marton m.fl. 2010) Komponentavskrivningsmetoden menar att vissa tillgångar är bestående av olika delar, det vill säga komponenter som har olika livslängd och därmed skrivs av över deras

nyttjandeperiod. Metoden är bäst lämplig för större objekt med lätt urskiljbara delar som var och en har ett väsentligt värde och väsentligt ekonomisk livslängd som skiljer sig från andra delar av tillgången. Exempel på tillgångar som komponentavskrivning kan tillämpas på är en fastighet, då tak och stommens livslängd skiljer sig och ett flygplan, då motorer och dess kropp inte har samma nyttjandeperiod. (ESV 2009)

Beroende på vilken regelverk som följs så regleras komponentavskrivning på olika sätt. För de företag som följer IFRS är det obligatorisk att tillämpa komponentavskrivning enligt IAS 16 punkt 43. I paragrafen står det att *”Varje del av en materiell anläggningstillgång med ett anskaffningsvärde som är betydande i förhållande till tillgångens sammanlagda anskaffningsvärde ska skrivas av separat”*. BFNAR 2001:3 och RR 12 har inga strikta krav på komponentavskrivning. Enligt dessa regelverk *bör* komponentavskrivning användas om det finns viktiga delar av en tillgång som behöver ersättas regelbundet. Detta på grund av att dessa delar har en annan nyttjandeperiod och därmed en annan avskrivningsmetod än tillgången som en enhet. IFRS for SME säger att komponentavskrivning ska tillämpas om det finns *”major components”* det vill säga huvudkomponenter, så komponentavskrivning ska tillämpas om företag följer IFRS for SME i nämnda fall. I K3 utkastet, kapitel 17 *Materiella anläggningstillgångar* står det att *”Förväntas skillnaden i förbrukningen av en materiell anläggningstillgångs betydande delar vara väsentligt ska tillgångens anskaffningsvärde fördelas på dessa delar. Varje del ska skrivas av separat över dess nyttjandeperiod. I annat fall ska tillgången skrivas av som en helhet över nyttjandeperioden.”*. (K3 remissen 2010, sidan 93)

Vid tillämpning av komponentavskrivning bryts tillgången ner i komponenter och sedan ska avskrivning beräknas med utgångspunkt av tillgångens uppskattade anskaffningsvärde, nyttjandeperiod och restvärde för varje enskild komponent. (Marton m.fl. 2010) Dessa värden ska prövas årligen enligt IAS 16 och ett företag som har flera komponenter med samma nyttjandeperiod kan gruppera dessa tillgångar och skriva av tillsammans.

### **3.5.1 Komponentavskrivning på fastigheter/byggnader**

Komponentavskrivning ska eller bör tillämpas på materiella anläggningstillgångar, beroende på vilket regelverk som följs. Byggnader och fastigheter är de materiella anläggningstillgångar som påverkas mest av komponentmetoden. Denna metod är ett område som är väldigt omdiskuterat hos remissinstanserna för K3. Komponentmetoden ställer stora krav på företagets rutiner att löpande hantera komponenter och kunna definiera, identifiera och värdera de (Bjureberg 2008).

Det huvudsakliga syftet med komponentavskrivning är att få en mer rimlig avskrivningsmetod som avspeglar den bokförda värden på ett rättvisare sätt på tillgångar med olika komponenter som har olika ekonomiska livslängder. När det gäller byggnader så får man fram en bättre anpassning mellan avskrivningstiderna och byggnadens struktur och dessutom får man en jämnare kostnadsutveckling än den traditionella avskrivningsmetoden. Summan av

avskrivningarna på komponenterna utgör den totala avskrivningen på byggnaden. Vid tillämpning av komponentmetoden kostnadsförs eventuella kvarvarande redovisat värde för var och en av den förbrukade ingående komponenten. Utgiften för ersättning av ny komponent redovisas som anskaffning av en ny tillgång och på så sätt nås en jämnare kostnadsutveckling. Enligt den traditionella avskrivningsmetoden skrivs tillgången av linjär. Alla utgifter för ersätta ingående komponenter kostnadsförs så länge ursprungsinvestering är kvar för nyttjande och avskrivning. (Bjureberg 2008)

Man kan även se på komponentmetoden utifrån ett synsätt som kallas för bidragsprincipen. Principen innebär att varje enskild komponent i en fastighet ska värderas utifrån det ekonomiska värde komponenten bidrar med i förhållande till det totala ekonomiska fördelar som tillgången kan tillföra företaget. (Gililand 1980)

En viktig fråga när det gäller komponentavskrivning på fastigheter är att fastställa om en åtgärd som görs på en fastighet är reparation eller investering. Enligt Nordlund och Jansson kan man ställa frågan om åtgärden avser byte av hela eller del av befintlig komponent eller avser åtgärden en ny komponent. Om svaret är ja så är det en investering och måste aktiveras annars ska åtgärden kostnadsföras. Gränsdragning mellan vad som är investering eller reparation kan vara svårt att fastställa i praktiken och det ska finnas policier och rutiner som stöd för företagen för att kunna avgöra vad som är komponentbyte eller reparation som ska kostnadsföras. (Nordlund & Jansson 2005)

Enligt en studie som Sveriges kommuner och landsting har gjort på komponentavskrivning på fastigheter så finns det både fördelar och nackdelar med metoden. Fördelarna med komponentmetoden är att det ger en mer rättvisande bokfört värde. Detta då underhållsåtgärder som ökar fastighetens värde ur ett verksamhetsperspektiv leder till att det totala bokförda värdet på fastigheten höjs. En annan fördel med metoden är att det leder till en mer rättvisande årligt resultat då underhållsutgifter periodiseras och sprids över den tid som den tillför nytta för företaget. Nackdelar med komponentmetoden är att det innebär mer arbete för att reda på olika komponenters livslängd och värde. En annan nackdel är att det inte finns några självklara gränsdragningar i komponenter och det blir en del subjektiva bedömningar när grundinvestering och underhållsinsats ska fördelas mellan komponenter. (Lind & Hellström 2011)

### **3.6 Verkligt värde**

Verkligt värde är en värderingsmodell som innebär att man värderar tillgångar och skulder till det verkliga värdet. Det sker inga systematiska avskrivningar utan det som sker istället är att värdet förändringarna påverkar resultaträkningen. Denna värderingsmodell är obligatorisk enligt IFRS för de flesta finansiella tillgångar, biologiska tillgångar samt en del pensionsskulder. Vid de flesta värderingar av finansiella skulder och förvaltningsfastigheter är det frivilligt att tillämpa värderingsmodellen verkligt värde. Begreppet förekommer på många ställen i IFRS-volymer. Det finns en så kallad teoretisk definition som lyder "*Verkligt värde*



är det belopp till verklig värde till vilket en tillgång skulle kunna överlåtas eller en skuld regleras, mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intressera av att transaktionen genomförs”. Parterna ska vara kunniga på grund av att värderingen ska vara så riktigt som möjligt. I det fall den ena parten inte är kunnig kan denne bli lurad och värderingen kommer inte att stämma med det verkliga värdet. Värdering med beroende part kan leda till att beloppet skiljer sig från det verkliga värdet på grund av till exempel vänskapsskäl. Genom att båda parterna är intresserad av transaktionen blir de båda påverkade av om transaktionen genomförs eller inte. I praktiken är det inte så lätt att värdera något till verkligt värde, därför används en värderingshierarki som säger att man först ska använda sig av identiska tillgångars noterade priser på en aktiv marknad. När det inte finns identiska tillgångar använder man sig av liknande tillgångar. I sista hand måste man ta del av värderingsmodeller för att ta fram det verkliga värdet. (Marton m fl. 2010)

Verkligt värde på engelska översätts till *fair value*, begreppet är ungefär detsamma som marknadsvärdet. Det mest korrekta sättet att beräkna verkligt värde beror på vad man har för syfte med redovisningen. Enligt nationalekonomisk terminologi handlar värdet om nytta, vilket innebär förväntad framtida fördelar. Nyttan bestäms sedan genom att först särskilja kostnaden med nyttan. (Artsberg 2005)

Företag som ingår i en koncern som redovisar enligt IFRS/IAS och företag vars andelar är reglerad på en marknad får redovisa en del av sina tillgångar till verkligt värde enligt ÅRL. Detta får endast ske om värderingen är förenligt med 2 kapitlet 2 och 3 §§ som handlar om god redovisningssed och rättvisande bild. De tillgångar som är tillåtet att redovisa till verkligt värde är biologiska tillgångar, förvaltningsfastigheter, andra materiella anläggningstillgångar samt immateriella tillgångar. Derivatinstrument och andra finansiella instrument är tillåtet att tas upp till sitt verkliga värde för alla företag som följer ÅRL. När det gäller tilläggsupplysningar finns det inga krav om verkligt värde för anläggningstillgångar. (FARs samlingsvolym 2012)

Nutida försäljningskostnaden kan bedömas som det verkliga värdet på en väl fungerande marknad. Det enda som skiljer dessa värden åt är transaktionskostnader som är förknippade med försäljning och inköp. På andra marknader än de väl fungerande kan nyttjandevärdet och det avskrivna återanskaffningsvärdet bedömas som det verkliga värdet. Enligt IAS 16 är det andra alternativet till anskaffningsvärdet, omvärderingsmetoden som innebär att när det redovisade värdet skiljer sig väsentligt med det verkliga värdet ska man omvärdera tillgången till verkligt värde. Andra tillgångar såsom förvaltningsfastigheter behandlas inte i IAS 16 utan i IAS 40. Dessa tillgångar ska värderas till verkligt värde minus försäljningskostnader enligt den så kallade *verkligt-värde-metoden*. (Smith 2006)

I K3 remissen kapitel 16 *upplysning om förvaltningsfastigheter* finns ett krav på upplysning om verkligt värde på förvaltningsfastigheter. Enligt remissen ska varje förvaltningsfastighet om beräkningen kan ske på ett tillförlitligt sätt utan att kosta för mycket upplysa om:

- verkligt värde
- metod och antaganden för att ta fram det verkliga värdet
- i vilken omfattning det verkliga värdet baseras på värdering av en extern part

- ifall det finns begränsningar när det gäller rätten att avyttra fastigheten, disponera inkomsten eller försäljningslikvid
- väsentliga skyldigheter när det gäller köp, uppföra, reparera, underhålla och förbättra av fastigheten. (K3 remissen 2010)

K3 har definierat ordet ”verkligt värde” i kapitel 2 punkt 3. Definitionen i K3 är detsamma som definitionen i IFRS/IAS. Ingen vidare förklaring om själva ordet verkligt värde förekommer i K3. (K3 remissen 2010)

### 3.7 kvalitativa egenskaper

Syftet med den externa redovisningen är att ge information till intressenter om företagets ställning. Beroende på vilka intressenter det är så har de olika behov av information. Dessa olika behov beror på att intressenterna är intresserade av företaget på olika sätt. Ägarna är den intressenten som vill använda sig av den externa redovisningen till att besluta om sälj, köp och behåll av aktier eller att kontrollera företagsledningens arbete. Långgivare och leverantörer är intresserad av kreditrisken hos företagen, alltså vilken förmåga har de att återbetala lånet och betala för sina varor och tjänster. Andra intressenter som företaget kan ha är kunder, anställda, konkurrenter, stat och kommun. Vilka behov av information det än finns så ska den informationen ha en del kvalitativa egenskaper. (Smith 2006) Enligt Artsberg (2005) har både FASB och IASB tagit hänsyn för det så kallade ”*all purpose financial statement*”, vilket innebär att det finns gemensamma behov hos intressenterna som man kan tillfredsställa i en enda redovisning.

Den primära egenskapen är relevans, vilket innebär att informationen ska vara användbar för intressenterna. De olika synsätt på relevans är prognosrelevans och återföringsrelevans. Prognosrelevans innebär att informationen speglar företaget framtida utsikter, vilket betyder att informationen är användbart som ett underlag för prognoser. Återföringsrelevans innebär att informationen speglar tidigare prognoser eller beslut, vilket betyder att informationen är användbart när man vill göra kontroll om tidigare prognoser stämmer. (Smith 2006)

Förutom de två synsätt finns det även egenskaper som kallas för minimikrav, vilket är begriplighet och aktualitet. För att informationen ska vara relevant måste den vara begriplig, intressenterna ska kunna förstå informationen för att kunna använda den. Självklart beror begripligheten på läsarens kunskaper, för en läsare kan det vara begriplig och för en annan obegriplig. För att sedan informationen ska vara användbar måste den vara aktuell och inte spegla för en tid för långt tillbaka. I det fall informationen inte är aktuell skulle den heller inte vara användbar, alltså relevant. (Smith 2006) Enligt RR/IASB är den personen som läser årsredovisningar en kunnig läsare. I IASB:s föreställningsram står det inte hur man ska redovisa för att göra redovisningen begriplig. Om informationen är relevant men inte begriplig ska informationen inte uteslutas på grund av den egenskapen. (Artsberg 2005)

Andra egenskaper som är viktigt för redovisningens kvalitativa egenskaper är tillförlitlighet och jämförbarhet. Tillförlitlighet skapar man genom att återge ”rätt” infallsvinklar av verkligheten samt att göra det på ett säkert sätt. För att informationen ska vara tillförlitlig måste den vara valid och verifierbar. Validitet i redovisningen innebär att man tar del av de delar av verkligheten som man ämnar att ta del av. Samma som för relevans har man även här ett så kallad minimikrav för att informationen ska bli valid, vilket är neutralitet, innebörd och form, fullständighet och väsentlighet. Neutralitet innebär att man återger verkligheten på bästa sätt såsom man uppfattar den. Bristande neutralitet kan förekomma i redovisningen, det kan till exempel vara att man skriver av en tillgång under en längre tid än vad man tror att den är tillgängligt, för att redovisa ett bättre resultat. En affärshändelse kan ha både ekonomisk innebörd och juridisk innebörd som kan skilja sig åt. För att informationen ska vara valid ska man redovisa enligt den ekonomiska innebörden och inte efter någon juridisk form. Detta kan förekomma till exempel vid leasing. För att man ska kunna använda sig av informationen måste den vara fullständig, vilket innebär att allt som är väsentligt när det gäller företagets ekonomiska läge ska finnas med i redovisningen. Väsentlig information betyder information som är av någon betydelse vid bedömning för intressenterna. (Smith 2006) Det kan förekomma problem när det gäller validitet, vilket är att man inte mäter allt som man ämnar att mäta, mäter mer än det som man ämnar att mäta samt att mäta fel område. (Artsberg 2005)

Att information är verifierbar innebär att man kan bekräfta händelser med en ”verifikation”, vilket betyder en typ av bevis. Anskaffningsvärdet på till exempel ett inköpslager bekräftas genom fakturor. Det finns andra händelser som inte kan bekräftas på samma sätt utan är mer eller mindre påverkade av subjektiva bedömningar, exempel på detta kan vara bedömning av ekonomisk livslängd på anläggningstillgångar och nedskrivningbehov för kundfordringar. För att bedöma om dessa händelser är verifierbara görs flera värderingar av externa parter. Desto mindre skillnader på värderingar mellan de externa parterna desto högre verifierbarhet. (Smith 2006)

Jämförbarhet som också är en viktigt kvalitativ egenskap delas in i två olika typer, den ena är jämförbarhet mellan olika företag och det andra är jämförbarhet mellan åren för ett företag. Ordet jämförbarhet innebär att alla företag bör redovisa lika händelser på samma sätt. Att redovisningen ska vara jämförbar mellan företag har en koppling till relevans, intressenterna ska kunna ta beslut utifrån jämförelse mellan företag som till exempel från vilket företag man bör köpa aktier ifrån. Jämförbarhet mellan åren hos ett företag har en koppling till prognosrelevans. Måtten ska vara beräknade på precis samma sätt för att de ska kunna vara underlag för prognoser. Dock uppkommer det ett problem när det gäller jämförbarhet över tiden, vilket är förändringar med penningvärdet. Jämförbarhet innebär inte att man alltid ska göra som man alltid har gjort, utan man ska självklart anpassa sig till nya lagar och rekommendationer. Det viktigaste när det gäller jämförbarhet är att man visar effekten av ändringarna samt ändra måtten för tidigare år. (Smith 2006)

Det kan förekomma att man måste balansera mellan relevans och tillförlitlighet. Information kan ibland förlora en del av sin relevans medan tillförlitligheten ökar. Ju längre tiden går, desto mer förlorar informationen sin relevans, men genom att vänta kan händelsen beräknas

på ett mer tillförlitligt sätt. Andra egenskaper som kan behöva balanseras är försiktighet och korrekt bild samt nytta och kostnad. (Artsberg 2005)

Det förekommer inte förklaringar om alla ovanstående kvalitativa egenskaper i BFL eller ÅRL. Det som förekommer i BFL är en förklaring om att varje händelse ska ha en verifikation samt hur en verifikation skapas. Förklaring om att redovisningen ska ge en rättvisande bild samt att den ska ges i läsbar form och i svenska förekommer i ÅRL. (FARs samlingsvolym 2012) I IASB föreställningsram förekommer det en rad med punkter med rubriken *Kvalitativa egenskaper*. Föreställningsramen punkt 24 lyder ”*Kvalitativa egenskaper är de egenskaper som gör informationen i de finansiella rapporterna användbara för användarna. De fyra viktigaste kvalitativa egenskaperna är begriplighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet.*”. (IFRS-volymen 2012, sidan 14). Punkt 25 till punkt 42 finns det förklaringar om begreppen begriplighet, relevans, väsentlighet, tillförlitlighet, korrekt bild, innebörd och form, neutralitet, försiktighet, fullständighet samt jämförbarhet. Vidare i punkt 42 till 46 finns det förklaringar om olika egenskaper som behöver balanseras. (IFRS-volymen 2012)

Kriteriet begriplighet innebär att informationen i de finansiella rapporterna ska vara lättbegripligt för användarna, i IASBs föreställningsram förutsätter man att användarna har en rimlig kunskap om ekonomi. Information som är svårbegriplig men som är relevant, alltså användbar för användarna i beslutsfattningen ska inte uteslutas. När information om en händelse eller en felaktighet påverkar beslutet hos användarna är den väsentlig. Väsentlighetsgraden handlar om storleken och omständigheterna på händelsen eller felet, vilket innebär att det inte direkt är en kvalitativ egenskap som redovisningen ska ha för att vara användbar utan det handlar snarare om tröskelnivån. (IFRS-volymen 2012)

I K3 remissen förekommer begreppet relevant och tillförlitligt i kommentarkapitlet om punkterna 1.5 och 1.6 ”*vad gäller om en fråga inte är reglerad i detta allmänna råd*”. (K3 remiss 2010, sidan 15) Den menar att om det finns en fråga som inte är reglerad ska man följa en redovisningsprincip som resulterar i att informationen blir relevant och tillförlitlig. I kapitel 2 punkt 6 finns det en rubrik som lyder: ”*Kvalitativa egenskaper på information i årsredovisningen*”, där finns det endast en punkt som säger att ”*Transaktioner samt andra händelser och förhållanden ska redovisas och presenteras i enlighet med sin ekonomiska innebörd*”. Sedan förkommer det förklaringar på en rad kvalitativa egenskaper i kommentarkapitlet i kapitel 2. Kravet om att informationen ska vara jämförande finns i kapitel 3 punkt 2. (K3 remissen 2010, sidan 17)

### **3.8 Avvägning mellan nytta och kostnad**

En nytta och kostnads-analys kan göras för i princip allt för att avgöra hur bra, nyttigt, en planerad åtgärd kommer bli i förhållande till dess kostnad. Nyttan och kostnads-analys används ofta till finansiella frågor och bygger på tillsättning av positiva faktorer minus det negativa för att komma fram till ett nettoresultat. (Reh 2012)

Smith (2006) menar i sin bok redovisningens språk att även produktion av redovisningsinformation är en ekonomisk aktivitet och precis som alla andra ekonomiska aktiviteter har en intäkts- och kostnadssida. Intäktssidan utgörs av de förbättrade beslut som fattas tack vare informationen och kostnadssidan utgörs av kostnader för produktion, kommunikation och användning av informationen. Det krävs då en avvägning mellan nyttan och kostanden, det vill säga att de förbättrade besluten som fattas på grund av informationen ska överväga kostnaderna. Avvägningen mellan nytta och kostnad är en viktig del att beakta när det gäller redovisningens kvalitativa egenskaper och medför att företagsledningen måste göra bedömningar från fall till fall. Smith menar att det inte är så lätt att åskådliggöra denna avvägning i praktiken då det nästan är omöjligt att beräkna värdet av förbättringen i pengar, därför görs avvägningen på intuitiva grunder. Det finns även en risk att intäkter och kostnader för upprättning av redovisningsinformation blir ojämnt fördelade mellan företagets olika intressenter. Kostnaden kan till exempel falla kunderna och nyttan till investerarna. (Smith 2006)

I IASB:s föreställningsram för utformning av finansiella rapporter står det att det råder en avvägning mellan nyttan och kostnaden vid upprättandet av finansiella rapporter. IASB uttrycker svårigheten med att göra en kostnadsnyttojämeförelse i den enskilda situationen då både nytta och kostnader kan vara svåra att mäta. Då både nytta och kostnad kan tillfalla andra parter än de som ämnas. (IFRS-volymen 2012) K3 remissen har i kommentarkapitlet till kapitel två tagit upp avvägningen mellan nyttan och kostnad. Den säger att för att tillhandahålla informationen bör nyttan överväga kostnaden. (K3 remissen 2010)

### **3.9 God redovisningssed och Rättvisande bild**

I ÅRL nämns god redovisningssed tillsammans med rättvisande bild och överskådlighet, de tre huvudprinciperna för årsredovisningen. En *god redovisningssed* innebär att redovisningen ska utföras inte bara i enlighet med lagar och regler utan även i enlighet med god praxis. Vad som anses *god redovisningssed* är varierande beroende på branschen och storleken på företagen. BFL 4 kap 2§ lyder, "*Bokföringsskyldigheten ska fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed*". (FARs samlingsvolym 2012, sidan 413). I ÅRL syftar *god redovisningssed* mest på värderings- och periodiseringsfrågor medan i BFL siktar begreppet i stor del på regler kring löpande redovisning samt arkivering. (redovisningsportalen 2012) *God redovisningssed* är en rättslig standard som generellt står över lagstiftningen. (SOU 2008:67)

Det finns inte någon enigt definition om vad begreppet "*rättvisande bild*" står för. Begreppet har brittisk härkomst som är översättning av "*true and fair view*". Begreppet innebär att redovisningsinformationen ska både vara sant och rättvist. I engelsk lära har begreppet en "*overriding*" innebörd, vilket innebär att om man anser att redovisningsnormerna i enskilda fall inte visar en rättvisande bild så skall man underlåta normerna och istället redovisa på ett sätt som man anser ger en mer rättvisande bild. Svensk och tysk redovisning ser inte på begreppet på samma sätt, det vill säga "*overriding*" synsätt. I Sverige har diskussioner förts

angående huruvida ”*overriding*”-regeln skulle införas. Genom diskussioner kom man fram till att det vore fel att en redovisningsskyldig som har följt regler känna sig osäker om han/hon redovisade rätt eller fel. (Artsberg 2005)

Myndigheten BFN har ansvaret för utvecklande av god redovisningssed (BFL 8 kap. 1§). Vägledning om tolkningar av lagar i enlighet med god redovisningssed kan även hämtas ur FAR och RR. De här tre myndigheterna arbetar med hur god redovisningssed skall uppfattas och hur de redan befintliga lagarna ska tolkas och användas i praktiken. (FARs samlingsvolym 2010).

### **3.10 Information om de valda remissinstanserna**

#### **3.10.1 SABO**

SABO är en bransch- och intresseorganisation som står för Sverige Allmännyttiga Bostadsförening. Föreningen har cirka 300 allmännyttiga bostadsföretag som medlemmar och de äger och förvaltar tillsammans mer än 700 000 bostäder. Organisationen är uppdelad i fem enheter som arbetar för medlemmarnas intresse, dessa är boende och juridik, Fastighetsutveckling, kommunikation, Human Resources och ekonomi och finans. De arbetar med rådgivning, konsultstöd, information, nätverk och utbildningar. Med detta vill de ge stöd, service och bidra till att medlemmarna bevara sin plats på marknaden och samtidigt utvecklas. (SABO 2012)

#### **3.10.2 Sveriges byggindustri**

Sveriges byggindustri som också kallas för BI är en bransch- och arbetsgivarförbund med 3 200 medlemmar som består av företag inom bygg och anläggning samt specialföretag. Förbundet drivs av ett aktieföretag som heter Sveriges Byggindustrier Service AB som finns över hela landet i 25 lokalkontoren. De arbetar i 11 utåtriktade områden såsom BI avtal, BI analys, BI arbetsmarknad osv. och två inåtriktade områden som är medlemsservice och organisationens utveckling. (Sveriges byggindustri 2012)

#### **3.10.3 Castellum**

Castellum är ett börsnoterat fastighetsbolag med fastigheter upp till 33 miljarder kronor, dessa ägs och förvaltas av sex helägda dotterbolag. Castellums affärsidé finner man i deras hemsida och lyder: ”*Castellum affärsidé är att utveckla och förädla fastighetsbeståndet med inriktning på bästa möjliga resultat- och värdetillväxt genom att med en stark och tydlig närvaro i fem svenska tillväxtregioner erbjuda lokaler till hyresgästernas behov.*” (Castellum 2012)

### 3.10.4 FAR

FAR är en ideell förening som utvecklar revision- och rådgivningsbranschen. De jobbar både nationellt och internationellt med rekommendationer, utbildningar och remissverksamhet. FAR bildades 2006 när två revisorsföreningar slogs ihop, de två revisorsföreningar var FAR och svenska revisorsamfundet SRS och hette fram till 2010 FAR SRS. FAR består av medlemmar som är godkända revisorer, auktoriserade revisorer och redovisningskonsulter, skattekonsulter, rådgivare och specialister inom olika område som till exempel hållbarhetsredovisning. FAR akademi är ett dotterbolag, helägt av FAR som arbetar med utbildningar, publicering av böcker, tidningar och digitala produkter. (FAR 2012)

### 3.10.5 PWC

PWC står för Öhrlings PriceWaterhouseCoopers och bildades 1999 när två revisionsbyråer som Öhrlings Coopers & Lybrand och Price Waterhouse slogs ihop. PWC finns i totalt 158 länder och i Sverige finns det idag 130 kontor med cirka 3 800 medarbetare. PWCs affärsidé lyder: *”PwC ska utveckla, sälja och genomföra revision, redovisning och kvalificerad rådgivning inom finansiella och angränsande områden så att internationella och svenska företag, samt dess ägare, organisationer och offentlig sektor kan uppnå värdetillväxt och trygghet”* (PWC 2012)

### 3.10.6 Skatteverket

Skatteverket (SKV) är en statlig förvaltningsmyndighet som arbetar med beskattning, fastighetstaxering, folkbokföring och registrering av bouppteckningar. Andra uppgifter som skatteverket även arbetar med är att utfärda identifikationskort och bevakar statens fordringar. Riksdagen bestämmer hur mycket skatt vi ska betala, indrivningen av skatten från företag och privat personer sköts av skatteverket. Skatteverkets vision lyder *”Skatteverkets vision är ett samhälle där alla vill göra rätt för sig”*. (Skatteverket 2012)

## 3.11 Vad är allmännyttigt bostadsföretag?

Enligt lag (2002:102) om allmännyttiga bostadsföretag 1§, med allmännyttigt bostadsföretag avses ett aktiebolag, en ekonomisk förening eller en stiftelse som

- drivs utan vinstsyfte,
- i sin verksamhet huvudsakligen förvaltar fastigheter i vilka bostadslägenheter upplåts med hyresrätt och
- är godkänt som allmännyttigt bostadsföretag.

Andra stycket i lagtexten säger att med *kommunalt bostadsföretag* avses ett allmännyttigt bostadsföretag som en kommun har det bestämmande inflytandet över. Med bestämmande inflytande avses att kommunen

1. äger aktier i ett aktiebolag eller andelar i en ekonomisk förening med mer än hälften av samtliga röster i bolaget eller föreningen och också förfogar över så många röster, eller
2. har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i styrelsen för en stiftelse med egen förvaltning eller är förvaltare i en stiftelse med anknuten förvaltning.

Enligt 3§ ett allmännyttigt bostadsföretag skall sträva efter att erbjuda hyresgästerna möjlighet till boendeinflytande och inflytande i företaget.

Från och med första januari 2011 ersattes lagen med ”*Lagen om allmännyttiga kommunala bostadsaktiebolag*” som kallas för *allbolagen*. Det huvudsakliga syftet med nya lagen är att klarlägga att kommunerna har också rätt att driva allmännyttiga bostadsaktiebolag med villkoret att det måste ske i sådana former att konkurrensen inte snedvrids. (SABO 2011) Den nya lagen innebär också att bolagen ska ha marknadsmässig avkastning. Det betyder att de tidigare kraven gällande att verksamheten inte ska ha vinstsyfte försvinner men istället ska verksamheten bedrivas utifrån affärsmässiga principer. (Henningsson 2011)



## 4. Empiri

---

*I detta kapitel kommer studiens empiriska material att presenteras. Här sammanfattas remissvaren från valda företag och organisationer. Varje sammanfattning följs av intervjusvar från insatta personer från respektive företag eller organisation. Slutligen sammanfattas intervjusvar från redovisningsspecialisten, Caisa Drefeldt.*

---

### 4.1 Remissvar

#### 4.1.1 SABO

SABO anger i början av remissvaret att de begränsar sitt svar till kapitel 16 *upplysningar om förvaltningsfastigheter* och kapitel 17 *materiella anläggningstillgångar* samt några enstaka punkter från kapitel 2 *Andra tillgångar än finansiella tillgångar*, kapitel 6 *Koncernbidrag* och kapitel 27 *Ned skrivning av tillgångar*. Angående om upplysningar om förvaltningsfastigheter anser SABO att det är för strängt att kräva upplysning för varje förvaltningsfastighet. De skriver att de anser att det skulle räcka med att upplysa om förvaltningsfastigheterna i grupper och komplettera med uppgifter om värdering etc. Att dessutom ta bort kraven från mindre företag kan leda till att de istället för K2 kan välja att tillämpa K3. När det gäller komponentmetoden är SABO väldigt kritiska. De anser att fördelarna med det inte kommer att överstiga den enorma kostnaden. SABO jämför reglerna om komponentmetoden i K3 med dagens normgivning som gäller de juridiska personer. De menar att dagens normgivning tillåter juridiska personer, börsnoterade och icke noterade att slippa kravet om komponentavskrivning enligt RFR 2.3. SABO håller med om att komponentavskrivning är det sättet som bäst avspeglar om- och tillbyggnation av fastigheter. Men de menar även att det inte är lika enkelt i verkligheten på grund av de många renoveringar som görs i fastigheter. SABO har sedan radat upp en del frågor som de anser att BFN bör förtydliga ifall komponentmetoden antas. (SABOs remissvar 2010)

Peter Wallberg som i grunden är civilekonom har arbetat i SABO i 15 år. Han har även tidigare arbetat i skatteverket och är även kunnig i detta område. Idag är han redovisningsekonom i SABO och arbetar bland annat med redovisnings-, skatte-, och fastighetsvärderingsfrågor. SABO är en serviceorganisation som hjälper sina medlemmar i dessa frågor, det kan även förekomma att SABO stöttar dem när de har diskussioner med till exempel sina revisorer. Wallberg är även den personen som har skrivit remissvaret angående K3 regelverket för SABO. Deras intressenter är medlemmarna som är kommunala bostadsföretag samt några bostadsstiftelser, de är tillsammans 295 företag. De som SABO hade i åtanke när de skrev remissvaret är de större medlemsföretag enligt ÅRL, vilket var cirka 160 företag av de totala 295 medlemmar. Genom att kontakta några av de medlemsföretagen i olika storlekar kunde de stämma av att det de har skrivit stämmer överens

med vad medlemmarna anser. Inga av dessa företag var positiva till komponentmetoden. Anledningen till att BFN har tagit med komponentmetoden trots höga kostnader enligt Wallberg är att K3 regelverket är baserat på IFRS for SME som har med komponentmetoden.

SABO äger inga fastigheter och använder sig inte av komponentmetoden. Enligt en rekommendation om komponentavskrivning som SABO gav ut 1995 ska en fastighet delas upp i många komponenter. Till exempel fönster, dörrar, tvättstugeutrustning, golv och måleri är de komponenter som har olika nyttjandeperioder och ska skrivas av separat. De har sett att deras medlemmar använda sig av metoden under en kortare period och sedan slopat metoden på grund av komplexitet. Detta är ett exempel från Wallberg om att komponentmetoden har prövats i praktiken, vilket visar sig inte kunnat fungera i längden. De har även stött på några få medlemmar som tillämpar metoden på en del byggnader i anknytning med större renoveringar.

När betydande delar av en fastighet hos SABO:s medlemmar byts ut redovisas den separat och skrivs av under en uppskattad ekonomisk livslängd. Denna typ av redovisning kan likna komponentmetoden, det som skiljer sig åt är att något avdrag för utrantering inte görs idag.

När det gäller upplysningskrav om verkligt värde på förvaltningsfastigheter menar Wallberg att värdering till verkligt värde är kostsam oavsett om den görs externt eller internt. De interna kostnader innefattar lönekostnader för personalen som utgör arbetet och den externa kostnaden beror på att man från ett värderingsinstitut köper in värderingar. Det som normalt görs för att komma fram till verkligt värde är en kassaflödesanalys, antingen en fem årig eller en tio årig. Svårigheten med detta är att finna rätt nivå på kalkylräntan samt nivåerna på drift- och underhållskostnader. Hur diskonteringsräntan sätts beror på marknadens risker. Huvudprincipen är ju sämre marknad desto högre kalkylränta får man.

#### **4.1.2 Sveriges byggindustri**

Sveriges byggindustri (BI) anger i sitt remissvar om att de begränsar sitt svar till de punkter som berör byggföretagen och att svar till de övriga punkterna hänvisas till remissvaret som Svenskt Näringsliv har skrivit. De skriver i början om att de är väldigt positiv ställda till K3 eftersom det innebär förenklingar för företagen, men lämnar några detaljerade synpunkter ändå. De har kommenterat allmänt om K3 samt kapitel 6 *förändringar i eget kapital*, 7 *kassaflödesanalys*, 10 *byte av redovisningsprincip etc.*, 16 *upplysningar om förvaltningsfastigheter*, 17 *materiella anläggningstillgångar* samt 23 *intäkter*. Angående om upplysningar om förvaltningsfastigheter anser BI att det i så fall får ske på generell nivå. Det kan förekomma svårigheter vid försäljning av aktuella fastigheter när man upplyser om för mycket information. Detta kan kosta de små företagen mycket pengar då det inte har resurser att göra detta själv och måste då köpa tjänsten. BI anger även här att kraven är strängare än reglerna i IFRS/IAS.

BI skriver vidare angående om komponentmetoden och anger att detta kommer att öka kostnaden för företagen att tillämpa metoden. Kostnaderna kommer att överstiga den nytta som metoden kan leda till. De anger även att det saknar övergångsregler på hur man tillämpar metoden från att ha använt en annan metod i början. (Sveriges byggindustris remissvar 2010)

Elin Gyrulf arbetar som kontroller på Sveriges byggindustri, vilket innebär att hon jobbar med koncernens ekonomi, till exempel med budgetering. Hon arbetar även med att driva interna projekt inom organisationen. Hon har medverkat i den arbetsgruppen Sveriges Byggindustri skapade när de skulle skriva remissvaret. När de skrev remissvaret hade de sina medlemmar i åtanke, de som är små och medelstora och som inte kunde svara själva. De kontaktade även de minsta för att höra vad de hade för åsikter. Komponentmetoden är extremt komplex och det skulle förvåna Gyrulf om deras medlemmar använde sig av metoden.

Anledningen till att BFN har tagit med komponentmetoden trots dess komplexitet är att det krävs från IFRS for SME anser Gyrulf, hon menar också att K3 regelverket är en kopia av IFRS for SME. Eftersom komponentmetoden inte passar Sveriges Byggindustri hoppas Gyrulf på att kravet elimineras till det kommande K3.

Nackdelen med komponentmetoden enligt Gyrulf är svårigheten med gränsdragningen mellan underhåll och byte av komponenten. Det funkar bra när man har enkla komponenter att skriva av, men när det gäller fastigheter innehar den extremt många komponenter vilket är väldigt tidskrävande att identifiera. När komponentmetoden inte används utgår man från de regler som gäller för avskrivning av näringsverksamhet enligt skatteverkets rekommendationer. Idag använder BI inte av komponentmetoden utan löpande underhåll kostnadsförs på resultaträkningen och periodisk underhåll aktiveras på balansräkningen.

En betydande komponent skiljer sig åt beroende på vilken typ av fastighet det är, till exempel hyresfastighet eller kontorsfastighet. Det finns svårigheter när det gäller att bryta ner fastigheten i betydande komponenter. Nästa fråga är hur långt ner kan man gå, alltså hur många delar ska man bryta ut fastigheten till.

Det som är kostsam när det gäller att ta fram det verkliga värdet enligt Gyrulf är de konsulter man tvingas anställa för att kunna värdera det verkliga värdet. Dock skulle det inte vara några problem för stora företag då de har kompetens och resurser inom företaget att möjliggöra detta. Sveriges Byggindustri har endast 5 medlemmar som är så pass stora att de har möjligheten att värdera förvaltningsfastigheter till verklig värde internt. Resterande medlemmar är så små att det inte finns den resursen inom företaget och de kommer att tvingas att anställa utomstående för att värdera sina förvaltningsfastigheter. Andra kostnader utöver konsultkostnaden är de administrativa kostnader för att få allting på plats.

### 4.1.3 Castellum

Castellums remissvar är kortfattat, den innehåller endast synpunkter som speciellt berör fastighetsbranschen. De tre punkter som de har kommenterat på är 16.3 *Upplysningar om förvaltningsfastigheter*, 17.3 *Komponentavskrivning* och 29.23 *Skattesats för uppskjuten skatt*. De anger att upplysningskraven för förvaltningsfastighet är oskäligt. För företag med många fastigheter kan årsredovisningen bli väldigt omfattande. Dessutom fastlägger dem att upplysningskraven är striktare än de som finns i IAS 40 *förvaltningsfastigheter* eller IFRS for SME. De skriver vidare i remissvaret om att komponentmetoden inte är lämplig när det gäller fastigheter, då fastigheter består av många olika delar och är väldigt komplexa. Det skulle leda till mycket arbete, administrativt och dessutom skulle nyttan inte märkas. Redovisningen för förvaltningsfastigheter skulle inte förbättras på något sätt genom komponentmetoden. Ett exempel gjordes för att man skulle förstå hur mycket det skulle omfatta för ett företag med många fastigheter. Ett företag med 600 fastigheter, 10 komponenter i varje fastighet där 5 investeringar görs i varje komponent skulle leda till 30 000 avskrivningsplaner. (Castellums remissvar 2010)

Ulrika Danielsson som är utbildad civilekonom har jobbat på Castellum sedan 1998 och är personen som ligger bakom remissvaret som Castellum har sänt till BFN. Danielsson har fått sin befattning som ekonomidirektör 2006. Hon arbetar bland annat med att kontrollera informationen i delårsrapporter och årsredovisningar och ser till att allt är korrekt. Anledningen till att BFN har tagit med komponentmetoden enligt Danielsson är att det finns en internationell grund. Hon menar att syftet med K3 är att harmonisera redovisningen då både IFRS och IFRS for SME har med komponentmetoden men att BFN modifierar det med svensk reglering. Castellum hade sin organisation i åtanke när de skrev remissvaret, det vill säga vad som passar och är användbart för just deras organisation.

Castellum är ett börsnoterat bolag och deras intressenter är främst kreditmarknaden och aktiemarknaden. Danielsson anger att Castellum är deras dotterbolags viktigaste intressent. Enligt Danielsson passar komponentmetoden inte deras bransch då de följer IFRS och värderar sina tillgångar till verkligt värde. Komponentmetoden skulle innebära mycket arbete som är tidskrävande och dessutom tillför den inte en rättvisande bild, det vill säga ingen bättre redovisning. Castellums främsta intressenter skulle varken se resultatet eller ha någon nytta av komponentmetoden eftersom de är intresserad av koncernredovisningen som visar verkligt värde. Danielsson menar att det finns en bra ambition med komponentmetoden dock passar det inte Castellums produkter. Om komponentmetoden blir aktuellt kommer Castellums dotterbolag vara tvungen att redovisa enligt denna metod. När Castellum sedan ska upprätta sin koncernredovisning kommer de att eliminera all data för att redovisa enligt verkligt värde. Vad finns det då för nytta med komponentmetoden för Castellum undrar Danielsson.

Varken Castellum koncernen eller dotterbolagen har använt sig av komponentmetoden innan. Dotterbolagen tillämpar vanlig linjär avskrivning och koncernen enligt IFRS till verkligt värde. Innan 2005 då IFRS inte var obligatoriskt för börsnoterade koncerner tillämpade Castellum vanlig linjär avskrivning, då det inte fanns några krav från deras intressenter utan

de var mest intresserade av kassaflöden. Dock delade de upp tillgångarna i fem faktorer/komponenter enligt svensk skattelagstiftningen, som är mark som skrivs aldrig av, byggnader, markanläggningar, byggnadsinventarier och markinventarier. Danielsson menar att det inte finns något positivt med metoden för just deras typ av bransch men att metoden skulle kunna ge nytta till företag som är inflationskyddade. Dessutom kan de tvingas anställa någon som endast sköter detta området eftersom deras tillgångar skulle ha många komponenter. Tillämpning av komponentmetoden skulle innebära mycket antaganden och är mycket resurskrävande då det ska omprövas varje år.

En ny investering eller åtgärd som görs på en fastighet behandlas olika beroende på om den är värdehöjande eller inte. Danielsson menar att varje åtgärd är unik och det finns inte en specifik rutin hur de redovisar en åtgärd. Värdehöjande utgifter som beräknas på ett tillförlitligt sätt aktiveras i balansräkningen. Utgifter för reparation och underhåll är inte värdehöjande, vilket innebär att de kostnadsförs i resultaträkningen.

När det gäller upplysningskrav om verkligt värde på förvaltningsfastigheter innebär det inte några svårigheter för Castellum då de redan redovisar sina fastigheter till verkligt värde och upplyser om det menar Danielsson. Det kommer dessutom inte vara problem för dotterbolagen eftersom det är de som värderar fastigheter till verkligt värde och rapporterar till modern. Värderingen genomförs på ett enhetligt sätt och enligt deras förvaltningsberättelse 2011 baseras det på en 10-årig kassaflödesmodell. Utgångspunkten för värdering till verkligt värde är en individuell bedömning för varje fastighet som baseras på dels den framtida intjäningsförmågan och dels marknadens avkastningskrav. (Castellum årsredovisning 2011)

#### **4.1.4 FAR**

FARs remissvar är omfattande och består av 37 sidor, de börjar med allmänna synpunkter och efter det kommer synpunkterna om K3 regelverk kapitel för kapitel i en bilaga. De nämner i allmänna synpunkter om att de anser att det är för stora skillnader mellan K2 och K3, att det eventuellt borde finnas en "*Lightversion*" av K3 och en standardversion. Dessutom anser de också att K3 avviker från IFRS för SME alldeles för mycket för att vara ett regelverk som ska baseras på det. De anger några punkter om hur K3 skulle vara mer "*lockande*" för mindre företag genom några förenklingar och den första punkten handlar om komponentmetoden. Komponentmetoden för materiella anläggningstillgångar och förvaltningsfastigheter borde endast gälla större företag, då det är väldigt resurskrävande menar de. Metoden är svårt att införa och även väldigt svårt att kontinuerligt tillämpa. Metoden handlar mer om att man kan göra komponentbyten än att man kan dela nyttjandeperioden för att ha så precis avskrivningskostnad som möjligt. Då Förenklingsarbete handlar om att göra det enkelt för företag anser FAR inte att denna metod kan leda till förenkling. De ifrågasätter om nyttan kommer att överstiga kostnaden för att tillämpa metoden. Tips om förenkling vid övergång av komponentmetoden av FAR är att redovisa framåtriktad och strunta i att redovisa jämförelseåren, alltså bakåtriktad. Vidare nämner FAR att de anser att upplysningskrav om verkligt värde på förvaltningsfastigheter inte ska införas alls i K3, varken i små eller stora

företag. Detta på grund av att verkligt värde inte är relevant för många företag samt att det är väldigt kostsam att ta fram informationen. (FARs remissvar 2010)

I bilagan där FAR har kommenterat regelverket K3 kapitel för kapitel ger de även tips på hur de istället kunnat göra på de punkter som FAR har kritiserats. Bland annat har de angivit att upplysningskrav av verkligt värde bör tillämpas hos företag som har nytta och som berörs av värdet. De anser också att istället för att värdera varje förvaltningsfastighet för sig kan de delas i kategorier och värderas i sin helhet. Angående om komponentmetoden är endast en repetition av vad de tidigare har nämnt om ämnet. Dock finns det ett tillägg om att ifall BFN väljer att undgå FARs rekommendation om komponentmetoden bör de åtminstone införa ett undantag. Undantaget ska gälla dotterbolag som ingår i en koncern som tillämpas i enlighet med IFRS/IAS regler. Anledningen är att dotterföretagen inte ska behöva tillämpa komponentmetoden tillfälligt i väntan på ändringar i ÅRL om att värdera till verkligt värde löpande. (FARs remissvar 2010)

#### **4.1.5 PWC**

PWC anger i sitt remissvar om att de har medverkat i remissvaret som FAR har skrivit, de står för det FAR har angett angående K3 regelverk. Deras remissvar är väldigt koncis, förutom att de anger att de har medverkat i FARs remissvar har de lämnat synpunkter om allmänna råd för den ideella sektorn. (PWC:s remissvar 2010)

Johan Rippe är auktoriserad revisor samt licensierad revisor i finansiella företag. Han är delägare på PWC och har arbetat där i 17 år. Rippe arbetar mestadels mot större bolag, han är till exempel revisorn i Volvo Lastbilar, Getinge och Elanders. Han anger att han representerar sig själv i intervjun, därmed inte PWC eller FAR. Anledningen till att komponentmetoden finns med i K3 enligt Rippe är att den är logiskt och ger en rättvisande bild.

Istället för att skriva ett eget remissvar har PWC valt att gå med i FARs remissvar då de anser att det väger tyngre. PWC är med i redovisningskommittén i FAR och är väldigt aktiva i FARs arbete. Rippe anser att det är viktigt att vara med och driva utvecklingen, speciellt för PWC när de har en så stor roll i branschen. Rippe menar att grundambitionen med redovisningen är att det ska ge en rättvisande bild mot att det ska vara praktiskt möjligt att tillämpa det. Komponentmetoden är inte speciellt avancerat att tillämpa i praktiken när man har få komponenter att hålla reda på. Svårigheten uppkommer när man har många komponenter att hålla reda på samt att man måste få dem på rätt nivå.

En komponent ska brytas ut när två villkor är uppfyllda, vilket är att komponenten ska vara en väsentlig andel av hela tillgången och ha en annan avskrivningstid än tillgången som en helhet. Rippe menar att man måste hela tiden tänka på väsentlighet, man behöver inte ta in tekniker och det behöver inte bli för detaljerat. Väsentlighet uppkommer när informationen påverkar någons bedömning av företaget. Vad som anses som en komponent blir olika från

företag till företag. Något som verkar väldigt väsentligt för ett företag behöver inte betyda att det är väsentligt för ett annat.

Med eller utan komponentmetoden blir resultat i slutändan detsamma. Det som skiljer sig åt är att kostnaderna är fördelade under dess verkliga livslängd när man tillämpar komponentmetoden. När man inte tillämpar komponentmetoden har man större kostnader det året man måste byta ut komponenten. Med komponentmetoden blir resultatet jämnare samt att den visar företagets faktiska förbrukning av tillgången.

Anledningen till att fastighetsbolag anser att det är dyrt att ta fram verkligt värde är att de tror att de måste ta in en extern värdering. Detta är inget krav från något redovisningsregelverk, företag kan lika gärna göra en intern värdering. Fastighetsbolag har alltid en egen uppfattning om hur mycket deras fastigheter är värda. De har alltid två alternativ när det gäller fastigheter, antingen så har man fastigheten till uthyrning eller så säljer man fastigheten för att uthyrningen inte genererar kapital. Uppfattningen om verkligt värde kommer från dessa två alternativ de har om sina fastigheter. Därför är det inga problem för fastighetsbolag att ta fram det verkliga värdet på förvaltningsfastigheter. Dock finns det många företag som vill ha extern värdering som ett bevis, beroende på till vem redovisningen riktar sig till. Aktieägare och potentiella aktieägare är exempel på de som kan kräva bevis när det gäller verkligt värde. Varför instanser har kritiserat punkten kan också vara att det är lite skönt att ha lite *"hidden values"*. Det resulterar till bra rearesultat när man väl säljer fastigheten.

Verkligt värde är ingen exakt vetenskap, det finns många olika faktorer som man måste ta hänsyn till. Det absoluta verkliga värdet får man när man avyttrar tillgången. Sedan beror det på hur avyttringen går till samt i vilken tidsperiod det sker i. Har man bråttom med avyttringen och skippar den ordnade försäljningen kan man få mycket mindre än om man utgör en så kallad icke-forcerad process och få bättre betalt.

Marknadens avkastningskrav på en fastighet är något som är viktig vid beräkning av verkligt värde. Man ska ha en marginal och tjäna på att ha fastigheten. Det finns knappast några svårigheter när det gäller att ta fram marknadens avkastningskrav då man vet hur mycket det kostar att låna för att köpa en fastighet och hur mycket man ska betala i ränta. När det gäller diskonteringsräntan vid beräkning av verkligt värde finns det ganska bra marknadsdata om vad diskonteringsränta är.

#### **4.1.6 Skatteverket**

Skatteverkets remissvar består av 9 sidor och delades upp i fyra avsnitt. Det första avsnittet var en sammanfattning av utkastet, andra avsnittet var synpunkter på utformningen, tredje avsnittet var synpunkter på första utkastet och sista avsnittet var om det kompletterande utkastet på kapitel 11, 12 och 26. Skatteverket nämner i punkten 3.3 att de inte förstår hur kostanden och nyttan förhåller sig till varandra och hur de mäts eftersom K3 anger i avsnittet *avvägning mellan nyttan och kostnaden* att kostnaden inte alltid förfaller till den som får

nyttan. Förutom kopplingen mellan nyttan och kostnaden finns det inget specifikt skrivet om komponentmetoden och upplysningskrav om verkligt värde på förvaltningsfastigheter i skatteverkets remissvar. (Skatteverkets remissvar 2010)

Eskil Henriksson har som tidigare arbetat som auktoriserad revisor på PWC arbetar idag på skatteverkets rättsavdelning som rättslig expert inom området redovisning och beskattning av företag. Han har även tidigare arbetat på skatteverket som chef i sektionen skatterevision. Henriksson har medverkat i remissvaret som skatteverket har skickat till BFN, dock är han inte den som författar remissvaret men han är med i den arbetsgruppen i BFN som tar fram K3 regelverket. Varför K3 har tagit med komponentmetoden enligt Henriksson är att om man inte använder sig av den så får man felaktiga värden. Han förklarar vidare att syftet med redovisningen är att den ska fylla någon funktion och för att den ska göra det måste den ha någon form av informationsvärde. Ett sätt att skapa informationsvärde är att tillämpa komponentmetoden, eftersom den skriver av företagets tillgångar under dess verkliga ekonomiska livslängd.

Anledningen varför skatteverket inte har nämnt något om komponentmetoden i sitt remissvar är att de håller med BFN angående om punkten. Det är väldigt viktigt att redovisningen är relevant för läsarna samt att de kan se företagets ekonomiska situation, detta skapas genom att tillämpa komponentmetoden. Fastigheter är så kallade kapitaltillgångar och dessa beskattas inte enligt bokföringsmässiga grunder. Vilket också innebär att skattemässiga avskrivningar inte har någon koppling till de bokföringsmässiga avskrivningarna. Sammanfattningsvis kan man säga att det beskattningsbara resultatet inte påverkas av storleken på de bokföringsmässiga avskrivningarna.

Utan komponentmetoden blir resultatet mer ryckigare på grund av att man istället för att skriva av komponenten på en fastighet under dess livslängd så tar man kostnaden som en reparation, vilket innebär som en kostnad under ett år. Användarna av redovisningen får då ingen vägledning om hur kostnaderna för att driva fastigheten är fördelat över åren. Komponentmetoden bidrar redovisningen en jämnare resultatutveckling som motsvara det verkliga förbrukningen av resurserna. Anledningen till att många instanser har kritiserat komponentmetoden är på grund av de tycker att det är jobbigt att föra upp och skriva av de olika komponenterna. Henriksson menar att BFN inte kräver några orimligheter i K3 utan att det är de *väsentliga komponenter* med *väsentligt olika nyttjandeperiod* som ska delas upp och skrivas av separat.

Enligt Henriksson kan inte skatteverket eller BFN bestämma vilka som är de betydande komponenter för till exempel fastighetsbranschen, eftersom de inte är några experter inom området. Branschorganisationen får själva ta fram riktlinjer på hur de ska dela upp anskaffningsvärdet. De kan också komma med rekommendationer om livslängden, det vill säga hur många år man kan skriva av komponenterna på.



Henriksson förtydligar skillnaden mellan upplysning till verkligt värde och redovisning till verkligt värde. Upplysning till verkligt värde ska endast lämnas i noter i redovisningen medans redovisning till verkligt värde är mer omfattande. För att man ska veta den finansiella statusen hos ett företag samt veta det verkliga värdet på fastigheterna behövs denna upplysning. Det kan finnas fastigheter hos företag som har anskaffats för många år sedan, som är avskrivna och nedskrivna och har i princip inget bokfört värde men att denna fastighet i verkligheten kan ha ett betydande värde.

Henriksson definierar verkligt värde som det man får fram vid en värdering av marknaden, inte det man betalat för tillgången en gång i tiden och inte heller det bokförda värdet. Värderingen av det verkliga värdet kan ske på olika sätt och det finns till och med många som sysslar med just fastighetsvärdering. Ett sätt att ta fram det verkliga värdet hos förvaltningsfastigheter är till exempel att diskontera framtida inflöden av hyresintäkter och framtida kostnader av förvaltningen och diskontera dessa till ett nuvärde. Sedan lägger man på en så kallad marknadsränta med nuvärdet för att ta fram det verkliga värdet. Ett annat sätt att konstatera det verkliga värdet är att avyttra fastigheten, köpeskillingen utgör det verkliga värdet. När avyttringen inte är aktuellt kan man jämföra med liknande affärer som har skett i nära tid och marknad.

#### **4.1.7 Redovisningsspecialist – Caisa Drefeldt**

Caisa Drefelt är en auktoriserad revisor sedan 1984, idag arbetar hon på KPMG som redovisningsspecialist. Hon har sedan 2002 varit FARs ledamot i BFN och är dessutom med i arbetsgruppen som tar fram K3. Hon har sedan 80-talet specialiserat sig mot kvalificerade redovisningsfrågor. Tidigare har hon även arbetat i FAR och är den som drivit fram den så kallade redovisningsverksamheten i FAR. Drefelt menar att komponentmetoden ger en bättre redovisning då den visar det faktiska förbrukningen av tillgångarna. När K3 regelverket träder i kraft kommer all normgivning som används idag av alla företag som omfattas av K3 att elimineras. Ett allmänt råd träder i kraft när den ges ut, men det innebär inte att företag ska tillämpa det då. K3 innebär en stor förändring för företag och det är rimligt att ge företag tid för att anpassa sig till K3, därför kan BFN ange ett senare datum då företag ska tillämpa det.

Drefelt menar att avskrivningar är endast periodisering av utgifter över tiden och komponentmetoden innebär att man bryter ut de betydande delar med väsentligt olika nyttjandeperiod och skriver av dem separat. Komponentmetoden i K3 talar om betydande delar och inte om värde. Delar såsom tak, stomme och stammar håller inte lika länge som själva byggnaden. För företag handlar det om att identifiera de största komponenterna, men det är även tillåtet att bryta ner det till så många komponenter de vill.

Komponentmetoden är inget nytt, det finns ett allmänt råd, vilket är BFNAR 2003:1 punkt 8 som lyder *”anläggningar som funktionellt sett framstår som en enhet kan behandlas som en post i anläggningsregistret. En förutsättning är dock att nyttjandeperioden är densamma för de olika delarna i anläggningen”*. I det här fallet får man motsats läsa texten, den menar

också att om det inte finns ett funktionellt samband och om den inte har samma nyttjandeperiod så *får* du *inte* skriva av den på samma period. Enligt Drefelt är detta komponentavskrivning och företag har missat eller inte tagit hänsyn till detta allmänna råd. Det K3 egentligen har tagit fram är en förenkling av komponentmetoden. I det här fallet talar man om betydande komponenter med väsentligt olika nyttjandeperiod. Man talar alltså inte full komponentansats enligt IAS 16. Drefelt menar att hon förstår anledning till att till exempel SABO är emot komponentmetoden. SABO har tidigare använt sig av komponentmetoden och hade delat upp precis allt i komponenter som till exempel kylskåp. Detta ledde till mycket arbete och komplexitet. Men detta är inte något K3 kräver utan som tidigare har nämnts är att det endast är de betydande delar som ska delas upp i komponenter. Det är självklart väldigt bekvämt att skriva av hela fastigheter med 1 %, men då har man också något så kallad underhållsplaner. Drefelt menar att underhållsplaner uppfyller definitionen av en tillgång och borde därför föras upp på byggnadens värde.

När man inte använder sig av komponentmetoden får man enorma variationer på resultatet. Det året som man till exempel måste byta tak får man höga kostnader som inte kan aktiveras på balansräkningen. Det finns självklart ett skattesyfte med detta då man kan dra av hela kostnaden, vilket man inte får göra när det läggs på en plan. Komponentmetoden med andra ord leder alltså till ett jämnare resultat, dessutom får man inte de resultatförändringarna vid byte av komponenter. Ett annat resultat av att använda sig av komponentmetoden är att de initiala investeringarna kommer att ha en snabbare avskrivningstid än till exempel hela byggnaden på 100 år.

Politiska mål har också en inverkan på remissvaren som företaget har lämnat in angående om K3. Det är viktigt att förstå vad företag har för intresse och vad de har för politiska mål. Det kan finnas ett intresse om att ha så låg skatt som möjligt eller att ha så hög fritt eget kapital som möjligt. Drefelt menar att företag som till exempel SABO har en allmännytta som står bakom, vilket innebär att de inte har samma vinstsyfte och avkastningskrav som börnoterade företag.

BFN har angett att det som står i K3 remissen om att man vill att företag ska upplysa om verkligt värde för alla fastigheter för sig är felskrivet. Detta är ju en affärshemlighet som man inte kan kräva från företag enligt Drefeldt. När det gäller upplysningskrav till verkligt värde på förvaltningsfastigheter säger inte K3 att man måste ta in en extern värderingsman för att värdera tillgången. Enligt Drefelt ha de flesta instanserna uppfattat att värderingen måste ske externt och det är det som kostar pengar, men så är inte fallet. För enskilda fastighetsägare kan det vara svårare att ta fram det verkliga värdet, men det behöver ändå inte kosta mycket då de till exempel kan använda sig av liknande händelse i nära tid och område eftersom dessa informationer är offentliga. För noterade bolag är värdering till verkligt värde inga problem, då många redan redovisar tillgångar till verkligt värde i enlighet med IFRS. De har värderingsmodeller som de använder sig av för att ta fram verkligt värde. Företagen vet hur mycket hyresintäkter de får och vilka kostnader de har, efter diskontering får man fram ett så kallad verklig värde.

Anledningen till varför man har tagit med upplysning till verkligt värde på förvaltningsfastigheter är för att det ger en rättvisande bild. I ÅRL 2 kapitel 3§ står det *”balansräkningen, resultaträkningen och noterna ska upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Om det behövs för att en rättvisande bild ska ges skall det lämnas tilläggs upplysningar. Om avvikelse görs från vad som följer av allmänna råd eller rekommendationer från normgivande organ, skall upplysning om detta och om skälen för avvikelsen lämnas i en not.”*. En intressent får inte rättvisande information om en fastighet som har ett verkligt värde på 50 miljoner, är redovisad till 15 miljoner. Därför är det viktigt med upplysning till verkligt värdet på förvaltningsfastigheter.

Varför Drefeldts åsikter skiljer sig från FARs åsikter är på grund av att FARs remissvar utförs av en policygrupp med flera medlemmar från olika byråer som har olika åsikter. Trots att olika åsikter finns lämnar man endast ett svar och FARs remissvar är resultatet av vad hela gruppen har kommit fram till. Det behöver inte betyda att alla i den gruppen anser såsom svaret är skrivet. Drefeldt förklarar att ett remissvar inte är bindande till en åsikt, denna åsikt kan ändras under tiden. Drefeldt tar självklart hänsyn till vad FAR och FARs policygrupp anser om hennes arbete i BFN. Eftersom Drefeldt är aktiv i framtagandet av K3 har hon avstått från att medverka i FARs remissvar till BFN.

## 5. Diskussion och slutsats

---

*I detta kapitel diskuteras empirin med hjälp av den teoretiska referensramen. I slutet av kapitlet kommer slutsatserna av forskningen att presenteras. Här kommer svar på forskningsfrågan samt egna reflektioner att redogöras för.*

---

### 5.1 Diskussion

Utifrån de remissinstanser som är mot komponentmetoden kräver metoden mycket resurser, vilket innebär att det kräver kapital för att göra det möjligt. De instanserna ifrågasätter ständigt om den nytta som kommer med komponentmetoden kommer att överväga de kostnader som uppkommer med det. Utifrån de remissinstanser som är för komponentmetoden ger metoden redovisningen en rättvisande bild av företaget samt att den visar den faktiska förbrukningen av tillgången.

#### 5.1.1 SABO

SABO har i remissvaret kritiserat kravet för komponentmetoden och menar att fördelarna i metoden inte överväger kostnaderna. Nyttan och kostnads fördelning är en viktig aspekt samt en viktig egenskap vid upprättandet av finansiella rapporter. SABO menar att nyttan med komponentmetoden inte överväger kostnaderna, men vi anser att det kan finnas en nytta som överväger kostnaderna. Svårigheten i det här fallet är att särskilja och beräkna nyttan på ett tillförlitligt sätt, detta är även något som Smith tagit upp. Frågan är vilken nytta metoden tillför och om det är värt besvären. Kan verkligen användarens beslut ändras vid tillämpning av komponentmetoden? Enligt teorin så visar komponentavskrivning den faktiska förbrukningen av tillgången och återspeglar tillgångens värde på ett bättre sätt. Här kan tyckas att metoden leder till en mer rättvisande bild som är nyttan med metoden och vilket är en av redovisningens huvudprinciper enligt ÅRL.

En annan anledning till att SABO är kritisk mot komponentmetoden är att de har en dålig erfarenhet av metoden sedan tidigare. De hade delat fastigheter i väldigt många komponenter så att det blev väldigt svårt att hantera. Enligt K3 remissen ska bara de *betydande delar* med *väsentligt olika nyttjandeperioder* delas i komponenter och redovisas separat. Frågan som kan förekomma är vilka betydande delar en fastighet består av, detta finns inte definierat i K3. Vilka delar som anses betydande är någonting som företag eller branschorganisationer själva får avgöra. Riktlinjer är något som bör skapas för att tydliggöra gränsdragningen enligt Henriksson.

Väsentlighet som är ett minimikrav för kvalitativa egenskapen validitet, innebär att informationen i redovisningen ska vara betydande annars är det ingen nytta att ta med den. En komponent kan vara av betydelse för en tillgång i ett företag men inte i ett annat, därför är det viktigt att företag avgör vad som är väsentligt att redovisas separat, vilket även Rippe har påpekat. Ett exempel är att ställa sig frågan om det är väsentligt att redovisa dörrar och fönster som en komponent eller inte. Vi tycker att detta kan påverka jämförbarheten mellan företag i samma bransch. Enligt teorin om kvalitativa egenskaper ska lika händelser redovisas lika och detta förekommer inte om företag uppfattar betydande delar på olika sätt.

SABO menar att K3 har striktare krav när det gäller komponentavskrivning än dagens normgivning som BFNAR 2001:3 och RR 12 där dessa tillåter metoden utan att tvinga tillämpningen. De menar att anledningen till att kravet finns i K3 är att komponentmetoden krävs av IFRS for SME, vilket K3 är baserat på. Detta håller inte Drefeldt, Rippe eller Henriksson med, då de menar att metoden ger en bättre redovisning, är logisk och dessutom höjer den informationsvärdet i redovisningen.

Wallberg förklarar att när betydande delar byts ut hos SABOs medlemmarna redovisas de separat och skrivs av under dess ekonomiska livslängd, något avdrag för utrangering görs inte. Vi anser att detta är komponentavskrivning och K3 kräver inte mer än de betydande delar. SABO medlemmars redovisning skulle inte påverkas mycket om K3 tar med metoden ändå.

SABO har i remissvaret angett att de tycker att kravet för upplysningar om verkligt värde på förvaltningsfastigheter är för strängt och att det skulle räcka att upplysa om de i grupper. Detta är något som BFN har uttalat om, att det är fel skrivet, berättar Drefeldt. Det är något som inte är rätt att kräva från företag då denna information är en affärshemlighet. Wallberg menar att upplysningskrav om verkligt värde på förvaltningsfastigheter är för kostsam oavsett om den görs internt eller externt. Vi kan förstå att företag som inte redovisar till verkligt värde får en ökad kostnad och arbete genom att upplysa om verkligt värde, men vi tycker att denna upplysning leder till en mer rättvisande bild av företaget. Nästa fråga kan vara om denna nytta som är rättvisande bild överväger kostnaden och arbetet. Upplysningen ska lämnas då detta även står i ÅRL 2 kapitel 3§, där står det att om det behövs för att ge en rättvisande bild ska tilläggs upplysningar lämnas.

### **5.1.2 Sveriges byggindustri**

Elin Gyrulf berättar om att BI hade sina intressenter, de små och medelstora medlemmar i åtanke när de skrev remissvaret. De små och medelstora medlemmar är de bolag som inte har resurser för att skriva ett eget remissvar men som kanske ändå vill ha sina åsikter framställda. BI har gjort det möjligt för dem genom att ta del av deras åsikter vid skrivandet av K3.

Gyrulf menar att BFN har valt att ta med komponentmetoden i K3 är på grund av den finns i IFRS for SME som K3 är baserat på. Vi anser att IFRS for SME kan ha tagit med komponentmetoden på grund av en anledning, samma anledning varför BFN har tagit med komponentmetoden. Vi anser inte att BFN har tagit med metoden bara för att den finns i IFRS for SME, utan att det finns en grund varför man väljer att ta med den. Enligt teorin leder komponentmetoden till en jämnare redovisning, då man fördelar tillgångens verkliga förbrukning över dess nyttjandeperiod. Detta kan vara en anledning varför komponentmetoden finns med i både IFRS for SME och K3. En annan anledning kan vara harmonisering av redovisningsregler. Genom att internationella och nationella regler överensstämmer med varandra leder detta till jämförbarhet mellan olika länders redovisning.

Gyrulf anser att nackdelen när det gäller komponentmetoden är svårigheten med gränsdragningen mellan underhåll och byte av komponent. Det fungerar utmärkt när man har enkla komponenter, men fastigheter är så komplicerade att det inte är så enkelt att tillämpa metoden i praktiken. Sedan menar Gyrulf också att betydande komponent skiljer sig åt beroende på vad det är för syfte man har med fastigheten. Sedan är nästa fråga till hur många komponenter kan man dela fastigheten till. Gyrulf anger att de idag kostnadsför löpande underhåll och aktiverar periodisk underhåll. Detta kan vi anse likna komponentmetoden.

BI har i sitt remissvar angett anledningen till varför de anser att de räcker med att upplysa om verkligt värde på förvaltningsfastigheter i en generell nivå. Det är på grund av att det kan förekomma svårigheter vid försäljning av aktuella fastigheterna om man har upplyst om för mycket information. BI har även påpekat i sitt remissvar om att det finns mildare regler angående om upplysningar om verkligt värde på förvaltningsfastigheter i IFRS/IAS. Detta håller vi inte med om på grund av att det finns ett alternativt att *redovisa* dessa tillgångar till verkligt värde, därför kan upplysning inte behövas. De anser även att det kan kosta för mycket för de små företagen, eftersom de inte har resurser i företaget för att utföra värderingen. Gyrulf berättar att de små företagen är många, då de endast har 5 medlemmar som är så pass stora att de har möjlighet att utföra en värdering internt.

Att göra en extern värdering är inget som krävs från K3 eller IFRS/IAS. Det som förklaras i regelverken är att det verkliga värdet ska vara ett belopp som skulle *kunna* överlätas av kunniga parter. Teorin anger att verkligt värde är ungefär detsamma som marknadsvärdet, ett värde som finns på marknaden. Drefeldt menar att det inte behöver kosta mycket att ta fram det verkliga värdet, även för enskilda fastighetsägare. Det som kan göras är att titta på liknande händelser i nära tid och plats, sådan information är dessutom offentliga så det ska inte finnas några svårigheter. På grund av att BI och andra remissinstanser klagat på att det kan kosta mycket kan tyckas att de inte anser att det inte finns en nytta som överväger kostnaden, alltså besväret att ta fram det verkliga värdet.

Teorin angående om kvalitativa egenskaper anger att tillförlitlighet är en viktig egenskap vid upprättande av redovisningar. Tillförlitlighet handlar om att man ska återge *rätt* infallsvinklar av verkligheten på ett säkert sätt. Ett viktigt krav när det gäller tillförlitlighet är verifierbarhet, som innebär att händelser ska bekräftas på ett sätt. Varuinköp är något som kan bekräftas

genom en faktura som visar hur mycket man betalar, verkligt värde är något som påverkas av subjektiva bedömningar och för att det ska anses verifierbar ska man ta in *flera* värderingar. Ju mindre värderingarna skiljer sig åt, desto mer verifierbart är det verkliga värdet. Anledningen till att remissinstanser vill ta in externa värderingar kan tyda på att det vill föra verifierbarhet och öka tillförlitligheten till redovisningarna.

### 5.1.3 Castellum

Castellum som är ett börsnoterat fastighetsföretag är väldigt kritiska mot komponentavskrivning i sitt remissvar när det gäller fastigheter. De menar att fastigheter är väldigt komplexa och det krävs mycket arbete så att nyttan med komponentmetoden inte kommer märkas. I deras remissvar står det ett exempel om ett företag som har 600 fastigheter och 10 komponenter i varje fastighet som 5 investeringar görs på varje komponent, leder till 30000 avskrivningsplaner. Drefeldt menar att detta är omöjligt och så många avskrivningsplaner per fastighet finns inte och K3 pratar om betydande komponenter.

En internationell grund är anledningen till att BFN har tagit med komponentmetoden i K3 menar Danielsson. Syftet med K3 är att harmonisera redovisningen till en internationell nivå, då både IFRS och IFRS for SME kräver komponentavskrivning. Harmoniseringen leder till att jämförbarheten ökar mellan företag i olika länder.

Danielsson menar att det finns en bra ambition med komponentmetoden men att den inte passar just deras typ av bransch och inte tillför rättvisande bild. Castellum är ett börsnoterat bolag, koncernen följer IFRS och de redovisar sina fastigheter till verkligt värde. Komponentmetoden innebär ett onödigt arbete som inte har någon nytta då dotterbolagen tvingas tillämpa komponentmetoden i sin redovisning men sedan i koncernredovisningen elimineras siffrorna med ett knapptryck. Vi anser att komponentmetoden inte är relevant eller väsentligt för bolag i noterade koncerner, då de i sin koncernredovisning följer IFRS och redovisar till verkligt värde. Enligt Danielsson är dotterbolagens viktigaste intressent moderbolaget, därför anser vi att metoden inte är väsentligt för Castellums dotterbolag då modern inte är intresserad av komponentmetoden. Danielsson menar att koncernens intressenter som är aktörer i aktiemarknaden och kreditmarknaden varken har användning eller är intresserad av hur avskrivningen görs eftersom det viktigaste för dem är kassaflödet. Enligt kvalitativa egenskaper är informationen inte relevant om den inte är användbart, den är inte heller väsentlig om den inte är av någon betydelse vid bedömningar.

Enligt Danielsson baseras komponentmetoden på mycket antaganden, dessutom ska det omprövas varje år vilket är resurskrävande. Det kan tyckas att mycket antaganden påverkar redovisningens verifierbarhet, då dessa subjektiva bedömningar inte kan bekräftas med en *verifikation*. Dessa antaganden bör utföras av flera externa parter för att tillförlitligheten ska höjas. Danielsson påstår att komponentmetoden ska omprövas varje år, detta stämmer inte med vad som sägs i K3. Enligt K3 ska omprövning ske när det finns antydningar på förändring.

En ny investering eller åtgärd i Castellums dotterbolag behandlas olika beroende på om den är värdehöjande eller inte. Vi anser att eftersom det inte finns rutiner för hur åtgärder eller investeringar ska behandlas kan det leda till dålig jämförbarhet mellan företag.

När det gäller upplysningskrav om verkligt värde på förvaltningsfastigheter har Castellum ingenting emot då de redan redovisar till verkligt värde menar Danielsson. I remissvaren står det att kravet är oskäligt och leder till att årsredovisningen blir omfattande för företag med många fastigheter. Detta kommer inte att vara ett problem då BFN har uttalat om att punkten är felskrivet, de menar att fastigheterna ska upplysas i grupper och inte upplysas var för sig.

#### 5.1.4 FAR

FAR har i sitt remissvar angett att K3 avviker från IFRS för SME för mycket, för att vara ett regelverk som är baserat på det. Men vi ser inget problem med det då teorin anger att K3 avviker från regler när de avviker från ÅRL, skatteregler samt andra svenska regler. Man har alltså modifierat reglerna till svensk reglering. Vi förstår inte heller varför FAR vill att K3 ska ändras så att det blir mer *lockande* för företag att välja K3. Vilken företagskategori eller vilket regelverk företag omfattar är baserat på de regler som finns i BFL.

FAR anger även att de anser att komponentmetoden endast ska gälla större företag då det är resurskrävande. Vi anser att FAR menar att de större företag har resurser att utföra arbetet. Men svårigheten enligt empirin är att det är hos de större företagen komponentmetoden blir komplicerat, då de har många fastigheter. Hos de mindre företag kan de saknas resurser att utföra arbetet, men dock är de eventuellt enklare hos de eftersom de inte har lika många fastigheter att bryta ut komponenter på. Då K3 är ett förenklingsarbete av dagens normgivning anser FAR inte att K3 är en förenkling. Detta kan vi inte hålla med om då Caisa har angett att K3 är en förenkling mot IAS 16, där det är full komponentansats. Det som vi håller med om FAR är att det ska finnas ett undantag för dotterbolag som ingår i en koncern och som redovisar enligt IFRS/IAS regler att slippa komponentmetoden. Komponentmetoden är inte relevant eller väsentligt för dessa dotterbolag vilket vi tidigare har tagit upp. Därför bör det inte heller vara ett krav för de att redovisa enligt metoden.

Upplysningskrav om verkligt värde på förvaltningsfastigheter bör endast tillämpa hos de företag som har nyttan och som berörs av värdet anser FAR. Detta instämmer med vad teorin anger om relevans och väsentlighet. Det finns ingen nytta för företag att upplysa om verkligt värde för sina förvaltningsfastigheter om informationen inte är användbart vid beslutsfattande, alltså relevant. Det finns inte heller någon nytta med kravet om det inte är av betydelse vid bedömning för intressenterna, alltså väsentligt. FAR anger att de tycker att upplysningskravet bör förenklas genom att det inte gäller för varje förvaltningsfastighet utan att de ska kategoriseras och värderas i sin helhet. Detta har vi angett tidigare att BFN menar att det är felskrivet.



### 5.1.5 PWC

PWC har medverkat i remissvaret som FAR har uppgivit om K3 och är väldigt aktiva i FARs arbete. Anledningen till att komponentmetoden finns med i K3 enligt Rippe är att metoden är logiskt och den leder till en rättvisande bild. Han menar att grundtanken med redovisningen är att ge rättvisande bild av företagets finansiella ställning mot att det ska vara praktisk möjligt för företag att tillämpa det. Till exempel om redovisning av en händelse är omöjligt att tillämpa på grund av enorma kostnader är det inte logiskt att tillämpa det trots att den ger rättvisande bild.

Väsentlighet är något som man alltid ska ha i åtanke när det gäller redovisning menar Rippe. En komponent ska brytas ut om den är en väsentlig del av hela tillgången och när den har en annan nyttjandeperiod än resten av tillgången. Här kan tolkning av ordet väsentligt andel spela viktig roll i komponentmetoden. Beroende på vad man anser är väsentligt kan metoden bli mer eller mindre detaljerad. Något som är väsentligt för ett företag behöver inte vara det för ett annat. Detta anser vi sjunker jämförbarheten mellan företag. Vi anser att riktlinjer skulle underlätta och reducera oklarheter för fastighetsbolag att tillämpa metoden dessutom kommer jämförbarheten att öka.

Rippe menar att i slutändan kommer resultaten att bli samma oavsett om man tillämpar komponentmetoden eller inte. Det som skiljer sig är att med komponentmetoden får man ett jämnare resultat då kostnaderna är fördelade under tillgångens verkliga nyttjandeperiod. I det fall man inte tillämpar metoden får man höga kostnader det året man byter en komponent. Vi anser att det finns ett skattesyfte här då det året företag har höga kostnaderna får de betala mindre skatt.

Rippe anser att det inte behöver vara dyrt för fastighetsbolag att upplysa om verkligt värde då fastighetsbolag måste ha en uppfattning om värdet på deras fastigheter, detta håller vi med om. Uppfattningen kommer till exempel ifrån att de vet hur mycket intäkter en fastighet drar in genom uthyrning.

Det finns vissa företag som vill ha en extern värdering som bevis till deras intressenter. Det kan tyckas att genom extern värdering försöker företag höja tillförlitligheten av redovisningen genom att höja verifierbarheten. En anledning till att varför företag inte vill upplysa om verkligt värde är att det kan vara skönt att ha lite ”*hidden values*” menar Rippe. Vissa företag kanske vill ha lite dolda värden och det kan vara att informationen en affärshemlighet som de inte vill att allmänheten ska få tillgång till.

Vad som är det riktiga verkliga värdet är ingen exakt vetenskap menar Rippe. Enligt teorin finns det olika metoder att ta fram det verkliga värdet. Det absoluta verkliga värdet är det värdet man får vid försäljning av tillgången, men även den påverkas av flera faktorer till exempel försäljningstiden. Vi anser att trots att verkligt värde är baserat på mycket antagande och inte kan vara exakt är det beloppet relevant för redovisningen då det kan vara stora skillnader mellan det bokförda- och verkliga värdet på byggnader.

### 5.1.6 Skatteverket

Skatteverket har i sitt remissvar angett att de inte förstår hur nytta och kostnad förhåller sig till varandra om nyttan inte alltid förfaller till den som har kostnaden och tvärtom. Vi anser att även om nyttan inte alltid faller till den som har kostnaden och tvärtom så finns alltid en indirekt påverkan. Till exempel om ett företag har bekostat sig för att tillämpa komponentmetoden har företaget den direkta kostnaden och användarna den direkta nyttan. Företagets ökade kostnader påverkar sedan indirekt kunderna genom att priser på varorna ökar. Användarnas nytta av komponentmetoden påverkar sedan indirekt företaget genom de beslut de tar om företaget.

Anledningen till att BFN har valt att ta med komponentmetoden enligt Henriksson är att om man inte använder sig av metoden så visar redovisningen felaktiga värden. Vi menar att man kan koppla detta till kvalitativa egenskapen tillförlitlighet. Genom att redovisa felaktiga värden visar man *fel* infallsvinklar av verkligheten. Henriksson förklarar att syftet med redovisningen är att den ska fylla någon typ av funktion, vilket innebär att den ska vara relevant. För att redovisningen ska fylla någon funktion ska den ha informationsvärde, detta menar Henriksson att det skapas genom att tillämpa komponentmetoden. metoden visar företagets verkliga ekonomiska situation, detta ökar relevansen ytterligare för användarna.

Komponentmetoden innebär att man fördelar tillgången till olika delar och skriver av de separat över dess olika nyttjandeperioder. Henriksson menar att om man inte tillämpar denna metod kommer man istället vara tvungen att ta kostnaden som en reparation under det året man byter ut en del av tillgången. Detta leder till att resultatet blir mer ryckigare enligt Henriksson och detta stämmer överens med vad teorin anger om komponentmetoden.

Henriksson anser att det är viktigt att man förstår skillnaden mellan att redovisa till verkligt värde och upplysa om verkligt värde. Redovisning till verkligt värde är mer omfattande än upplysning till verkligt värde, som endast ska göras i noter. Detta klargjorde mycket för oss i början av uppsatsen då vi inte hade tänkt på skillnaden. Upplysning till verkligt värde på förvaltningsfastigheter är viktigt för att läsarna ska veta den finansiella statusen hos ett företag. Eftersom äldre tillgångar har ett lågt redovisat värde visar den inte företagets finansiella status, vilket verkligt värde gör. Vi anser att informationen blir mer relevant och väsentligt genom en upplysning om det verkliga värdet, eftersom beloppen kan vara användbara vid bedömningar.

Genom en värdering av marknaden kan få fram det verkliga värdet enligt Henriksson. Han berättar att vid en avyttring får man reda på det verkliga värdet, men när det inte önskas avyttra kan man jämföra med identiska tillgångar på samma marknad. När identiska tillgångar inte finns tittar man på liknande tillgångar och när det inte finns använder man sig av värderingsmodeller enligt Henriksson. Detta resonemang stämmer med vad teorin anger om komponentmetoden.

### 5.1.7 Redovisningsspecialisten – Caisa Drefeldt

I början av uppsatsens gång önskade vi intervjuva representanter från FAR och BFN, båda hänvisade oss till Caisa Drefeldt. Under uppsatsen gång märkte vi att Drefeldts åsikter skiljer från vad FAR har angett i sitt remissvar. Drefeldt anger då att hennes åsikter representerar henne själv och inte FAR eller BFN, trots att hon är FARs ledamot i BFN och är med i arbetsgruppen som tar fram K3. Hon menar att när arbete sker i grupper kan inte alla ha samma åsikter. Det slutgiltiga svaret FAR har lämnat till BFN är ett resultat av vad hela gruppen anser, inte vad varje enskild medlem anser.

När det gäller komponentmetoden står Drefeldt starkt för kravet i K3 och menar att metoden inte är något nytt. Hon anmärker att *BFNAR 2003:1 p.8* tyder på komponentavskrivning men ingen i branschen bryr sig om att tillämpa den. Detta allmänna råd säger att anläggningar som funktionellt sett framstår som en enhet och har samma nyttjandeperiod kan behandlas som en post i anläggningsregistret. Drefeldt menar att man ska motsatsläsa allmänna rådet, vilket betyder att om en anläggningstillgång inte har ett funktionellt samband eller inte har samma nyttjandeperiod, får den inte behandlas som en enhet. Vi menar att detta endast är ett allmänt råd och är inte rättslig bindande, detta kan vara anledningen till att företag avstår från metoden.

Drefeldt menar att det finns politiska mål med svaret som instanserna skickat till BFN angående K3. Till exempel SABO som är ett allmännyttigt bostadsföretag har inte samma vinstsyfte som ett noterat bolag. Det kan tyckas att anledning till att SABO är kritiska mot komponentmetoden inte beror på höga kostnader eller för att de vill höja sin vinst utan det beror på att de anser att metoden är för komplicerat att tillämpa i praktiken. Noterade bolag har ett vinstsyfte, till exempel Castellum som har i sitt remissvar angett en annan anledning till varför de har kritiserat komponentmetoden. Vilket är att den är resurskrävande och att nyttan inte skulle märkas.

Drefeldt förstår varför SABO har svarat såsom de har gjort, detta är på grund av deras tidigare erfarenhet av metoden. Dock menar Drefeldt att de inte behöver tillämpa full komponentansats utan att det som K3 kräver är att de betydande delar skris av separat. Vi menar att SABO har misstolkat metoden då den inte behöver vara så komplicerad som de tror att den ska vara.

Varför K3 kräver upplysning om verkligt värde på förvaltningsfastigheter är på grund av att det leder till att redovisningen får en mer rättvisande bild. Drefeldt menar också att rättvisande bild är även något som krävs av ÅRL. Vi håller med om att informationen leder till en mer rättvisande bild men dock anser vi att informationen måste vara väsentligt, alltså att det ska finnas en nytta med upplysningen.

## **5.2 Slutsats**

### **5.2.1 Fördelar med komponentavskrivning**

Fördelar med komponentavskrivning är att den visar den faktiska förbrukningen av tillgången. Metoden leder till en jämnare redovisning, där kostnaderna är fördelade över tiden. Komponentmetoden i K3 är dessutom en förenkling från full komponentansats som innebär att man delar upp tillgångens alla delar för att skrivas av separat. Enligt K3 ska endast betydande delar av tillgångar skrivas av separat. Det är även ganska positivt att reglerna i Sverige ska likna de internationella, det vill säga IFRS och IFRS for SME, vilket kommer att leda till en harmonisering av redovisningsregler och ger bättre jämförbarhet mellan företag i hela världen.

### **5.2.2 Nackdelar med komponentavskrivning**

Nyttan med komponentavskrivning är svårt att identifiera, vilket kan verka som att kostnaderna överstiger nyttan. Svårigheten med metoden är att särskilja underhåll och byte av komponent. Definitionen på betydande komponent kan skilja sig åt då det inte finns tydliga riktlinjer, detta påverkar sedan jämförbarheten mellan företagen. Komponentmetoden innehåller dessutom mycket subjektiva bedömningar som leder till att informationens tillförlitlighet minskar.

Nackdelen med komponentmetoden för fastighetsbolag är att det blir väldigt mycket arbete då fastigheter är väldigt komplexa. Komponentmetoden passar dessutom inte företag som är noterade då de i sin koncernredovisning redovisar enligt IFRS regler till verkligt värde. Att redovisa enligt komponentmetoden som kräver en del arbete för att sedan ta bort alla siffror och redovisa till verkligt värde är onödigt. Vilket också tyder på att komponentmetoden för noterade företag är irrelevant och oväsentligt.

### **5.2.3 Fördelar med upplysning om verkligt värde på förvaltningsfastigheter**

Fördelar med upplysning om verkligt värde på förvaltningsfastigheter är att informationen är relevant samt väsentligt, det ger en rättvisande bild som också krävs av ÅRL. Enligt K3 behövs ingen extern värdering för att ta fram det verkliga värdet, så därför kommer det inte att bli alltför kostsamt.

### **5.2.4 Nackdelar med upplysning om verkligt värde på förvaltningsfastigheter**

Även om extern värdering inte är ett krav vill företag ändå använda sig av de vid värdering av fastigheter till verkligt värde då de vill föra verifierbarhet och öka tillförlitligheten. Detta blir då kostsam för företagen, vilket kommer att leda till att nyttan inte kommer överstiga kostnaden för vissa företag. Nyttan med att upplysa om verkligt värde på förvaltningsfastigheter är dessutom väldigt svårt att identifiera.

## **5.2.5 Motiven bakom remissinstansernas svar om komponentavskrivning**

Både komponentmetoden och upplysningskravet om verkligt värde på förvaltningsfastigheter är inget nytt, då de finns med i ÅRL och BNFAR. Varför remissinstanserna inte har följt kravet i ÅRL kan vara att de tolkar regeln på olika sätt och varför de inte har följt BNFAR kan vara på grund av att det inte är rättsligt bindande.

Anledningen till att remissinstanserna har kritiserat dessa områden beror kanske på att de inte har använt sig av metoderna tidigare och tycker att det kommer bli allt för komplicerat och kostsamt i praktiken. Det kan också innebära att de har använt sig av en annan typ av metoden innan, men som visade sig inte vara tillämpbar i praktiken, vilket gör att de inte vill tillämpa den eftersom de har en erfarenhet av att det inte funkar. Det viktigaste anledningen till varför många har kritiserat komponentmetoden är att de anser nyttan med metoden inte överstiger kostnaden. SABO som är ett allmännyttigt bostadsföretag anser att metoden är för komplicerad att tillämpa i praktiken då de hade en erfarenhet av metoden sedan tidigare. Castellum som är ett börsnoterat bolag anser däremot att metoden inte har någon nytta alls för deras bransch, eftersom deras intressenter inte är intresserade av hur avskrivningen görs samt att de redovisar till verkligt värde i sin koncernredovisning.

Vi anser att skattesyften är också något som gör att företag inte vill tillämpa komponentmetoden. När företag inte använder sig av komponentmetoden så får de höga kostnader det året de gör reparationer, vilket leder till att de betalar mindre skatt det året.

Vår slutsats är att remissinstanser tror att de är tvungna att dela upp sina förvaltningsfastigheter i många komponenter. Enligt K3 räcker det med de betydande komponenterna med väsentligt olika nyttjandeperiod och många instanser verkar ha missuppfattat kraven. Även om komponentmetoden visar den faktiska förbrukningen och så vidare anser vi inte att den alltid blir relevant eller väsentligt för många företag, till exempel för noterade koncernens dotterföretag.

## **5.2.6 motiven bakom remissinstansernas svar om upplysningskrav om verkligt värde på förvaltningsfastigheter**

Orsaken till att många instanser har kritiserats upplysningskravet är på grund av en felskrivning i K3 som Drefeldt har klargjort. Dock anser de onoterade att det fortfarande kan vara kostsam och att det inte alltid är till nytta att upplysa om verkligt värde på förvaltningsfastigheter. De flesta instanser tycker att det är dyrt med upplysningskravet på grund av att de tror att de måste ha en extern värdering, vilket är inte något som krävs av K3.

Dock anser vi att företag föredrar att ha en extern värdering på grund av att de vill höja redovisningens verifierbarhet. Anledning till att upplysning om verkligt värde krävs är att enligt ÅRL ska tilläggsupplysningar lämnas om det krävs för en rättvisande bild menar Drefeldt.

Castellum som är noterat har inget att invända mot upplysningskravet då de ändå redovisar till verkligt värde i sin koncernredovisning och arbetet görs även om det inte finns något upplysningskrav.

### **5.3 Förslag på vidare forskning**

Enligt planerna ska K3 regelverket vara färdigt att användas i juni 2012. Det skulle vara intressant att undersöka K3 regelverket när det är fullbordat och se om det har skett ändringar på områdena komponentavskrivning och upplysningskrav om verkligt värde på förvaltningsfastigheter. Om kraven skulle finnas kvar är även det ett bra forskningsområde att se hur de företag som hade kritiserat områdena hanterar dessa krav och är de kraven verkligen så svåra och komplicerade i praktiken som de trodde eller är de kanske enklare än vad de trodde att det skulle vara.

## 6. Källförteckning

### 6.1 Tryckta och elektroniska källor

Abrahamsson G., Arnell G. & Overud M., (2011) Balans nr. 3 2011 (2011) ”Fördjupning: Kan BFNs K3-regelverk lyfta svensk redovisning?”

<http://www.farkomplett.se.ezproxy.ub.gu.se/?docId=TN00006374>

Tillgängligt: 2012-04-04, 14:50

Artsberg, K (2005) *Redovisningsteori – policy och-praxis*, andra upplagan, Liber Ekonomi, Malmö.

BAS (2012) BAS-kontogruppen in Stockholm AB (2012) *Svensk redovisning Redovisningshandboken 2012*. Nordstedt Juridik AB, Stockholm. Sida 37.

BFN (2012a) *Om BFN* <http://www.bfn.se/bfn/infobfn.aspx>

Tillgängligt 2012-04-17, 10:40

BFN (2012b) K-projektet <http://www.bfn.se/aktuellt/aktuelltprojekt.aspx>

Tillgängligt 2012-04-02, 13:15

BFN (2010a) *Information om K-projektet* <http://www.bfn.se/aktuellt/info-kprojekt.pdf>

Tillgängligt: 2012-04-02, 10:15

BFN (2010b) *Förslag till nytt allmänt råd*

<http://www.bfn.se/remisser/Arkiv/remissbrev-K3.pdf>

Tillgängligt: 2012-04-03, 13:40

BFN (2008) *Sambandet mellan bokföringslagen och K-regelverken*

<http://www.bfn.se/aktuellt/Ny-normgivning.pdf>

Tillgängligt: 2012-04-02, 11:50

BFN (2004) *Information om ändrad inriktning på normgivningen*

[www.bfn.se/aktuellt/nyhetsmeddelande-lang.pdf](http://www.bfn.se/aktuellt/nyhetsmeddelande-lang.pdf)

Tillgängligt 2012-04-03, 11:40

Bjureberg P. (2008) ”Gränsdragning mellan utgift för aktivering och reparation/underhåll samt effekter av tillämpad metod för komponentavskrivningar inom Region Fastigheter”

<http://www.skane.se/upload/Webbplatser/Revisionen/Revisionsrapport%20avs%20RegionFastigheter%202008-11-03.pdf>

Tillgängligt: 2012-05-02, 14:00

Bokföringstips (2010)

<http://www.bokforingstips.se/artikel/bokforing/forvaltningsfastigheter.aspx>

Tillgängligt: 2012-04-17, 14:00

Castellums (2012) <http://www.castellum.se/om-castellum.html>

Tillgängligt: 2012-04-19, 07:40

Castellums remissvar (2010) <http://www.bfn.se/remisser/remissvar/K3/castellum-remissvar.pdf>

Tillgängligt: 2012-04-19

Drefeldt C. (2007) Balans nr. 4, 2007 Redovisning: ”Förenkling av redovisningsregler på gång” <http://www.farkomplett.se.ezproxy.ub.gu.se/?docId=TN00006647>

Tillgängligt: 2012-04-02, 13:40

ESV (2009) ”Handledning Materiella anläggningstillgångar”

<http://www.esv.se/PageFiles/1822/materiella-anlaggningstillgangar.pdf>

Tillgängligt: 2010-04-17, 11:00

FAR (2012)

[http://www.far.se/portal/page?\\_pageid=114,340195&\\_dad=portal&\\_schema=PORTAL](http://www.far.se/portal/page?_pageid=114,340195&_dad=portal&_schema=PORTAL)

Tillgängligt: 2012-04-04, 13:50

FARs remissvar (2010) <http://www.bfn.se/remisser/Arkiv/remissbrev-K3.pdf>

Tillgängligt: 2012-04-19, 11:06

FARs samlingsvolym 2012 Redovisning, FAR akademi AB

FARs samlingsvolym 2010, Stockholm, FAR SRS förlag

Fredelius A. (2011) CFO World ”K3-reglerna dröjer - dags att förbereda sig”

<http://cfoworld.idg.se/2.13965/1.365270/k3-reglerna-drojer---dags-att-forbereda-sig>

Tillgängligt: 2012-04-02, 17:20

Gililand, E. C. (Januari 1980). *Component Depreciation – The Appraiser’s Role*. The Theory Appraisal Journal. p.78

Helene A. & Annelie P. (2010) Balans nr.11, 2010 ”K3 – allmänt råd eller vägledning?”

[http://www.exakta.se/x-online/far/2010/balans\\_nr11\\_2010/#/39/](http://www.exakta.se/x-online/far/2010/balans_nr11_2010/#/39/)

Tillgängligt: 2012-04-03, 11:05

Henningsson P. (2011), ”Nya villkor för allmännyttiga bostadsbolag”

[http://www.skl.se/press/nyheter\\_2/nyheter-2011/nya\\_villkor\\_for\\_allmannyttiga\\_bostadsbolag](http://www.skl.se/press/nyheter_2/nyheter-2011/nya_villkor_for_allmannyttiga_bostadsbolag)

Tillgängligt: 2012-05-11, 15:30

Instruktion (SFS 2007:783) [http://www.riksdagen.se/sv/Dokument-](http://www.riksdagen.se/sv/Dokument-Lagar/Lagar/Svenskforfattningssamling/Forordning-2007783-med-inst_sfs-2007-783/)

[Lagar/Lagar/Svenskforfattningssamling/Forordning-2007783-med-inst\\_sfs-2007-783/](http://www.riksdagen.se/sv/Dokument-Lagar/Lagar/Svenskforfattningssamling/Forordning-2007783-med-inst_sfs-2007-783/)

Tillgängligt: 2012-04-17, 10:45

K3 remissen (2010) *Allmänt råd med tillhörande vägledning*

<http://www.bfn.se/remisser/arkiv/remiss-vl-K3.pdf>

Tillgängligt: 2012-04-02: 11:00

Lind, H.& Hellström, A.(2011) ”Komponentavskrivning i kommuner och landsting”, Sveriges kommuner och landsting.

Lundqvist P. (2011) Perspektiv nr. 1 2011 ”Vad tyckte remissinstanserna om BFNs utkast till K3?” <http://www.kpmg.com/se/sv/kunskap-utbildning/nyheter->



[publikationer/nyhetsbrev/perspektiv/perspektiv-nr-1-2011/sidor/vad-tyckte-remissinstanserna-om-bfns-utkast-till-k3.aspx](http://publikationer/nyhetsbrev/perspektiv/perspektiv-nr-1-2011/sidor/vad-tyckte-remissinstanserna-om-bfns-utkast-till-k3.aspx)

Tillgängligt: 2012-04-02: 16:30

Marton J., Lumsden, M., Lundqvist, P., Pettersson, A-K & Rimmel, G. (2010) *IFRS – i teori och praktik*, andra upplagan, Bonnier Utbildning AB, Stockholm. Sida 2, 15, 16-19,

Månsson J. & Ohlson H. (2008) *Årsredovisning enligt K2-reglerna – Introduktion till och diskussion kring det nya regelverket*, Lund: Studentlitteratur.

Nordlund B. (2004) Balans nr.3 2004 ”Komponentavskrivningar på byggnader – Företag som redovisar enligt IAS/IFRS”

<http://www.farkomplett.se.ezproxy.ub.gu.se/?docId=TN00006AF9>

Tillgängligt: 2012-04-05, 12:07

Nordlund B & Jansson T, Balans nr 1, 2005 “Ny gränsdragning mellan underhållskostnad och investering- fastigheter som redovisas enligt IAS 40 och IAS 16”

<http://www.brec.se/Artiklar/BNTJBalansUHINVers2.pdf>

Tillgängligt: 2012-04-17, 11:30

Overud M. (2009) *Bokföringsnämndens K-projekt*

[http://www.deloitte.com/view/sv\\_SE/se/tjanster/finansiell-rapportering/0dca0fa75200e110VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm](http://www.deloitte.com/view/sv_SE/se/tjanster/finansiell-rapportering/0dca0fa75200e110VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm)

Tillgängligt: 2012-04-10, 13:30

PWC (2012) <http://www.pwc.se/sv/om-oss/foretagsfakta.jhtml>

Tillgängligt: 2012-04-17, 16:45

PWC:s remissvar (2010) <http://www.bfn.se/remisser/remissvar/K3/pwc-remissvar.pdf>

Tillgängligt: 2012-04-19

Redovisningsportalen (2012) *God redovisningssed*

<http://redovisningsportalen.se/god-redovisningssed>

Tillgängligt: 2012-05-15, 18:35

Regeringsbrev (2011) <http://www.bfn.se/bfn/regleringsbrev12.pdf>

Tillgängligt: 2012-04-17, 11:00

Reh F J (2012). *Cost Benefit Analysis*

<http://management.about.com/cs/money/a/CostBenefit.htm>

Tillgängligt: 2012-05-07, 11:30

SABO (2012) [http://www.sabo.se/om\\_sabo/Sidor/default.aspx](http://www.sabo.se/om_sabo/Sidor/default.aspx)

Tillgängligt: 2012-04-17, 17:02

SABO (2011) *Hur ett affärsmässigt bostadsföretag agerar.*

[http://www.sabo.se/aktuellt/nyheter\\_s/2011/apr/Documents/Hur%20ett%20affärsmässigt%20bostadsföretag%20agerar%20-%20en%20kommentar%20från%20SABO.pdf](http://www.sabo.se/aktuellt/nyheter_s/2011/apr/Documents/Hur%20ett%20affärsmässigt%20bostadsföretag%20agerar%20-%20en%20kommentar%20från%20SABO.pdf)

Tillgängligt: 2010-05-11, 15:00

SABO:s remissvar (2010) <http://www.bfn.se/remisser/remissvar/K3/sabo-remissvar.pdf>  
Tillgängligt: 2012-04-19

Skatteverket (2012)  
<http://www.skatteverket.se/omskatteverket/omoss.4.65fc817e1077c25b832800015922.html>  
Tillgängligt: 2012-04-17, 15:10

Skatteverkets remissvar (2010) <http://www.bfn.se/remisser/remissvar/K3/skv-remissvar.pdf>  
Tillgängligt: 2012-04-19

Smith, D. (2006) *Redovisningens språk*, tredje upplagan, Studentlitteratur.

Sveriges byggindustri (2012) [http://www.bygg.org/om-bi/forbundet\\_\\_109](http://www.bygg.org/om-bi/forbundet__109)  
Tillgängligt: 2012-04-19, 07:55

Sverige byggindustris remissvar (2010)  
<http://www.bfn.se/remisser/remissvar/K3/byggindustri-remissvar.pdf>  
Tillgängligt: 2012-04-19

## **6.2 Lag texter**

SOU 2008:67  
lag (2002:102) om allmännyttiga bostadsföretag

## Bilaga

### Intervjufrågor

Allmänna frågor (som ställs till alla respondenter)

- Berätta gärna lite om er själva, er utbildning och yrkesbakgrund.
- Vad gör ni nu, vad har ni för arbetstitel
- Vad har du för ansvarsområde i företaget?
- Syftet med K- projekten är att det ska vara enkelt för företag att tillämpa normgivningen. Är inte det ganska tydligt att komponentmetoden kräver mycket resurser och skulle kosta en del för företaget. Varför tror ni BFN har valt att ta med denna del.

KPMG - Caisa Drefelt

- Ni arbetar på KPMG, men vad har ni för relation till bokföringsnämnden och FAR?

#### Komponentmetoden

- Som vi har uppfattat det så *bör* företagen använda sig av komponentavskrivning när det är möjligt enligt BFNAR 2001:3, samt RR 12 idag. Finns det några andra synpunkter från andra normgivare i Sverige?
- Finns det någon tumregel som säger vad en komponent är eller är det fall till fall? Betydande värde, är det upp till företaget att fastställa om komponenten har ett betydande värde?
- Tycker ni att kravet för komponentavskrivning ger en bättre redovisning?
- På vilket sätt påverkas redovisningen/resultatet hos fastighetsbranschen om de börjar tillämpa komponentmetoden?
- Hur ser det framtida utkastet av K3 att se ut när det gäller komponentmetoden?

#### Upplysningskrav om verkligt värde

- Vad beror kostnaderna på vid upplysningskravet om verkligt värde på förvaltningsfastigheter? Hur gör man?
- Om det är ett känt fenomen att det är kostsam för företagen att ta fram verkligt värde på förvaltningsfastigheter, varför tar BFN med detta?

- Hur fastställs det verkliga värdet på en fastighet?(vem bestämmer diskonteringsränta, vad beror det på?)
- Vid vilken tidpunkt redovisas verkligt värde? Vid försäljning? Hur gör man när man inte ska sälja? Är värdet relevant?
- Verkligt värde ändras under tiden men, vad har den för nytta om ftg inte ska sälja den?
- I K3 utkastet står det att upplysning ska förekomma om det kan beräknas inte utan oskälig kostnad samt att det kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, det innebär då att man inte måste upplysa om man anser att kostnaderna överstiger nyttan, varför har många instanser kritiserat punkten?

PWC - Johan Rippe

- Hur gjorde ni för att medverka i det remissvaret FAR har skrivit?
- Vad har ni eller PWC för relation till FAR och BFN?

#### Komponentmetoden

- Som vi har uppfattat det så *bör* företagen använda sig av komponentavskrivning när det är möjligt enligt BFNAR 2001:3, samt RR 12 idag. Finns det några andra synpunkter från andra normgivare i Sverige?
- Finns det någon tumregel som säger vad en komponent är eller är det fall till fall? Betydande värde, är det upp till företaget att fastställa om komponenten har ett betydande värde?
- Tycker ni att kravet för komponentavskrivning ger en bättre redovisning?
- På vilket sätt påverkas redovisningen/resultatet hos fastighetsbranschen om de börjar tillämpa komponentmetoden?
- Hur ser det framtida utkastet av K3 att se ut när det gäller komponentmetoden?

#### Upplysningskrav om verkligt värde

- Vad beror kostnaderna på vid upplysningskravet om verkligt värde på förvaltningsfastigheter? Hur gör man?
- Om det är ett känt fenomen att det är kostsam för företagen att ta fram verkligt värde på förvaltningsfastigheter, varför tar BFN med detta?

- Hur fastställs det verkliga värdet på en fastighet? (vem bestämmer diskonteringsränta, vad beror det på?)
- Vid vilken tidpunkt redovisas verkligt värde? Vid försäljning? Hur gör man när man inte ska sälja? Är värdet relevant?
- Verkligt värde ändras under tiden men, vad har den för nytta om ftg inte ska sälja den?
- I K3 utkastet står det att upplysning ska förekomma om det kan beräknas inte utan oskälig kostnad samt att det kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, det innebär då att man inte måste upplysa om man anser att kostnaderna överstiger nyttan, varför har många instanser kritiserat punkten?

#### Skatteverket – Eskil Henriksson

- Skatteverket har inte nämnt något om komponentmetoden i remissvaret. Har ni några synpunkter om det nu?
- Varför tror ni att många remissinstanser har kritiserat kravet för komponentavskrivning på förvaltningsfastigheter?
- Hur påverkas det skattemässiga resultatet för företag som tidigare inte använt sig av komponentmetoden och som börjar tillämpa metoden?
- Skatteverket har inte heller nämnt något om verkligt värde på förvaltningsfastighet. Har ni några synpunkter om det nu?
- Vad är verkligt värde på förvaltningsfastigheter enligt skatteverket?

#### SABO – Peter Wallberg

- Vilka är era intressenter?
- Vilka av era intressenter hade ni i åtanke när ni skrev remissvaren?
- Komponentmetoden
- Känner ni till om era medlemmar använder sig av komponentmetoden?
- Känner ni till vad era medlemmar anser om komponentmetoden?
- Använder ni komponentmetoden eller har ni använt det någon gång?
- I så fall vilka delar räknas som betydande komponenter som ska skrivas av separat i en förvaltningsfastighet enligt er?
- Om inte komponentmetoden används, hur redovisar era medlemmar då när betydande delar av fastigheter byts ut?

### Upplysningskrav om verkligt värde

- Många instanser har kommenterat att upplysningskrav om verkligt värde är för kostsam, vad beror kostnaderna på enligt er?
- Hur kommer ni fram till VV, hur gör era medlemmar i branschen vid beräkning av VV?
- Vad använder ni för diskonteringsränta? Hur har den beräknats?

### Sveriges byggindustri – Elin Gyrulf

- Vilka är era intressenter?
- Vilka av era intressenter hade ni i åtanke när ni skrev remissvaren?

### Komponentmetoden

- Känner ni till om era medlemmar använder sig av komponentmetoden?
- Använder ni komponentmetoden eller har ni använt det någon gång?
- I så fall vilka delar räknas som betydande komponenter som ska skrivas av separat i era lokaler? Betydande värde?
- Om inte komponentmetoden används, hur redovisar era medlemmar då när betydande delar av fastigheter byts ut?

### Upplysningskrav om verkligt värde på förvaltningsfastigheter

- Många instanser har kommenterat att upplysningskrav om verkligt värde är för kostsam, vad beror kostnaderna på enligt er?
- Hur kommer ni fram till VV, hur gör era medlemmar i branschen vid beräkning av VV?
- Vad använder ni för diskonteringsränta? Hur har den beräknats?

### Castellum – Ulrika Danielsson

- Vilka är era intressenter?
- Vilka av era intressenter hade ni i åtanke när ni skrev remissvaren?

### Komponentmetoden

- Använder ni komponentmetoden eller har ni använt det någon gång?
- I så fall vilka delar räknas som betydande komponenter som ska skrivas av separat i era lokaler? 52?
- Om inte komponentmetoden används, hur redovisar ni då när betydande delar av fastigheter byts ut?
- Ni har angett i remissvaret att ni anser att nyttan för komponentmetoden skulle vara obefintlig, men finns det något positivt ni vill säga om komponentmetoden?

#### Upplyningskrav om verkligt värde på förvaltningsfastigheter

- Många instanser har kommenterat att upplysningskrav om verkligt värde är för kostsam, vad beror kostnaderna på enligt er?
- Hur kommer ni fram till VV, hur gör era medlemmar i branschen vid beräkning av VV?
- Vad använder ni för diskonteringsränta? Hur har den beräknats?