

# Komponentavskrivning enligt K3

**En kvalitativ studie om tillämpning av  
komponentavskrivning i svenska  
fjärrvärmeföretag**

Av: Robert Pettersson  
Pavinee Disayabuttra

Handledare: Bengt Lindström och Jurek Millak  
Södertörns högskola | Institutionen för samhällsvetenskaper  
Kandidatuppsats 15 hp  
Företagsekonomi C | Hötterminen 2016



# Abstract

- Thesis title:** Component depreciation according to K3 - A study on the application of component depreciation in the Swedish district heating companies.
- Authors:** Robert Pettersson and Pavinee Disayabuttra
- Advisors:** Bengt Lindström and Jurek Millak
- Keywords:** Depreciation, Component depreciation, Institutional theory, Tangible fixed assets, Substantial, Accounting Changes.
- Purposes:** The main purpose of the study is to gain understanding of how district heating companies divide their tangible assets into components. The second purpose is to explain how the district heating companies qualitatively processed the new component depreciation method and also be able to reflect what challenges the companies faced during implementation.
- Method:** This study was based on qualitative telephone interviews and a document review of the companies' financial statements
- Theory:** The study is based on institutional theory, relevant scientific articles as well as laws and standards that companies are subject to.
- Empirics:** Empirical part consists of document review from financial statements and interviews with eleven different district heating companies.
- Conclusions:** The study shows that the implicating the component method requires extensive cooperation between the economic and technical function. Problem areas that is rendered are older assets as well as collaborations with turnkeys. Most companies have divided the components based on its function.

# Sammanfattning

- Uppsatsens titel:** Komponentavskrivning enligt K3 – En kvalitativ studie om tillämpning av komponentavskrivning i svenska fjärrvärmeföretag
- Författare:** Robert Pettersson och Pavinee Disayabuttra
- Handledare:** Bengt Lindström och Jurek Millak
- Nyckelord:** Avskrivning, Komponentavskrivningar, Institutionell teori, Materiella anläggningstillgångar, Väsentlighet, Redovisningsförändring
- Syfte:** Huvudsyfte med studien är att få förståelse för hur fjärrvärmeföretag delar in materiella anläggningstillgångar i komponenter. Delsyfte i studien är att förklara hur fjärrvärmeföretagen kvalitativt bearbetat de nya kraven på komponentredovisning och även kunna återge vilka utmaningar företagen mött vid implementeringstillfället.
- Metod:** Denna studie baserades på kvalitativa telefonintervjuer samt granskning av företags årsredovisningar.
- Teori:** Studien stödjer sig på institutionell teori och relevanta vetenskapliga artiklar samt lagstiftning och normgivning.
- Empiri:** Empiridelen består av dokumentgranskning från årsredovisningar samt intervjuer med elva olika fjärrvärmeföretag.
- Slutsatser:** Studien visar att komponentindelningen kräver ett extensivt samarbete mellan ekonomiska och tekniska funktionen. Problemområden som nyanseras är äldre anläggningar samt samarbeten med totalentreprenad. Merparten företag har delat in komponenterna efter dess funktion.

## **Förkortningar**

ÅRL:	Årsredovisningslag
BFL:	Bokföringslag
BFN:	Bokföringsnämnden
BFNAR:	Bokföringsnämndens allmänna råd
FAR:	Förening Auktoriserade Revisorer
IFRS:	International Financial Reporting Standard

# Innehållsförteckning

<b>1. Inledning</b>	1
1.1 Bakgrund	1
1.2 Problematisering	2
1.3 Syfte och frågeställning	4
1.4 Avgränsningar	4
1.5 Disposition	4
<b>2. Metod</b>	6
2.1 Kvalitativ metod	6
2.2 Operationalisering	7
2.3 Urval av undersökningsobjekt	8
2.4 Undersökningsobjekt	9
2.5 Insamling av material	10
2.6 Metodkritik	11
<b>3. Teoretisk referensram</b>	12
3.1 Teorier och egenskaper	12
3.1.1 Institutionell Teori	12
3.1.2 Kvalitativa egenskaper	16
3.1.3 Legitimitetsteorin	17
3.2 Normgivning och lagar	18
3.2.1 Bokföringsnämnden	18
3.2.2 God redovisningssed och rättvisande bild	19
3.2.3 K-regelverk	20
3.2.4 Materiella anläggningstillgångar	20
3.2.5 Komponentavskrivning	21
3.2.6 Av- och Nedskrivningar	22

<b>4. Empiri</b>	23
4.1 Årsredovisningar	23
4.2 Telefonintervjuer med företagen	25
4.2.1 Översikt telefonintervjuer	25
4.2.2 Affärsverken Karlskrona AB	27
4.2.3 Halmstads Energi & Miljö AB	29
4.2.4 Krafringen Energi AB	31
4.2.5 Lekebergs Bioenergi AB	33
4.2.6 Ljungby Energi AB	33
4.2.7 Mark Kraftvärme AB	34
4.2.8 Solör Bioenergi Fjärrvärme AB	35
4.2.9 Söderhamn Nära AB	38
4.2.10 Tekniska verken i Linköping AB	39
4.2.11 Tingsryds Energi AB	42
4.2.12 Varberg Energi AB	43
<b>5. Analys</b>	44
5.1 Bedömning av komponenter inom fjärrvärmeföretagen	44
5.2 Tillämpning av komponenter inom fjärrvärmeföretagen	46
<b>6. Slutsatser</b>	49
6.1 Slutsatser och avslutande diskussion	49
6.2 Förslag fortsatta studier	50
<b>7. Källor</b>	51
7.1 Tryckta källor	51
7.2 Elektroniska källor	52
<b>Bilagor</b>	
Bilaga 1 - Intervjumall	
Bilaga 2 - Intervjuförfrågan	
Bilaga 3 - Population fjärrvärmeföretag	

# 1. Inledning

*I det här kapitlet kommer uppsatsens ämne att introduceras. Tanken är att inom ämnet utgå ifrån en forskningsfråga inom redovisning. Sedan att undersöka denna med hjälp av vald metod för att på bästa sätt besvara uppsatsens syfte.*

---

## 1.1 Bakgrund

Företagets externa redovisning finns till för att ge en bild av företagets resultat och finansiella ställning. De som kan vara intresserade av denna information, det vill säga företagets intressenter, är kunder, leverantörer, kreditgivare, investerare, staten med flera. För att den finansiella informationen som företaget redovisar ska utstråla en verklig bild av hur det går för företaget finns det lagar och regler som styr hur informationen presenteras.

På lagstiftningsnivå finns årsredovisningslagen (1995:154[ÅRL]) och bokföringslagen (1999:1078[BFL]) som till viss del reglerar hur redovisningen ska se ut. Det mesta regleras dock inte i lagen utan lagstiftaren har istället valt att hänvisa till god redovisningssed (4 kap. 2 § BFL och 2 kap. 2 § ÅRL). Vad som är god redovisningssed är svårt att definiera, tidigare tradition har varit att följa en "faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga" det vill säga gör som de stora etablerade företagen gör. God redovisningssed är idag mer komplext där uttalanden från bokföringsnämnden har stor betydelse (Skatteverket, 2016). Bokföringsnämnden och finansinspektionen är enligt bokföringslagen utvecklare av god redovisningssed. Detta är uppdelat så att finansinspektionen ansvarar för god redovisningssed för kreditinstitut och värdepappersföretag och bokföringsnämnden för resterande företag. Ytterst fastställer högsta förvaltningsdomstolen eller högsta domstolen innebörden av god redovisningssed i en viss fråga.

Bokföringsnämnden ger ut vägledningar i form av K-regelverk i serien K1 till K4. Anledningen till kategoriseringen är att redovisningsansvariga på företag ska kunna förhålla sig till ett enda regelverk. Vilket regelverk ett företag ska tillämpa baseras på företagets storlek och associationsform. K1 och K2 är regelbaserade system där varje situation är noggrant beskriven och det finns tydliga regler på hur redovisningen ska göras. K3 är

huvudregelverket och är i grunden sprunget ur det internationella regelverket IFRS for small and medium entities men anpassat för svenska förhållanden (Bokföringsnämnden, 2016). K3 är ett relativt principbaserat regelverk vilket betyder att företagen ibland utgår ifrån grundläggande principer när de möter redovisningsproblem. K4 är ämnat för företag av allmänintresse och lyder under internationell redovisningsnormering och praxis, IFRS, och påverkas därför ej av bokföringsnämndens normgivning. Räkenskapsåret 2014 var det första året K3 tillämpades, nyheten med det nya regelverket jämfört med det gamla var bland annat kravet på komponentavskrivning.

Uppdelning av materiella anläggningstillgångar görs sedan tidigare i företag som äger fastigheter eftersom mark bryts ut från fastighetens bokförda värde. Redovisningsenheter på företag är således inte helt främmande för uppdelning. Komponentindelning görs på liknande sätt. Om en komponent ur en materiell anläggningstillgång har ett betydande värde av tillgången och en väsentlig skillnad i nyttjandeperiod så ska komponenten brytas ut och särredovisas. Företagen gör själva bedömningen för vad som är betydande och väsentlig skillnad. Nya regelverk kräver nya rutiner och avsaknaden av ett etablerat tillvägagångssätt skapar en osäkerhet bland de som hanterar ett företagsredovisning. Rent krasst kan osäkerheten bidra till att två företag med liknande materiella anläggningstillgångar redovisar olika i den externa redovisningen.

## **1.2 Problematisering**

Fjärrvärmeföretag binder upp kapital i väldigt stora anläggningar som ofta tar upp en stor del av företagets balansomslutning. Företagens verksamhet kan förklaras enkelt att vatten värms upp i ett fjärrvärmeverk för att pumpas ut till kunder i stora fjärrvärmenät. Värmen från vattnet absorberats av kunden och sedan pumpas vattnet tillbaka till fjärrvärmeverket för att värmas upp igen. Affärsmodellen nyttjar skalfördelarna med central uppvärmning och distribution vilket är billigare än alternativet att varje anknypningspunkt värmer upp sina lokaler själva via el eller lokala pannor. Fjärrvärmebranschen är därför i sin natur ekonomiskt och miljömässigt hållbar.

Eftersom fjärrvärmebolagen kräver stora investeringar i anläggningstillgångar blir även avskrivningar en betydande del av företagets resultaträkning. Avskrivning kan låta enkelt i teorin, ett företag köper en anläggningstillgång och periodiserar utgiften över dess

nyttjandeperiod. Men ponera att ett företag köper innehåller ett femtiotal avskrivningsbara anläggningstillgångar, alla med olika anskaffningsvärden, restvärden och avskrivningstider. Då blir det genast ett tuffare administrativt arbete. Med det nyinförda kravet på komponentavskrivning innehåller anläggningstillgångarna även ett otal olika delar som måste aktiveras och bytas ut. Det framgår kanske att redovisning av varje identifierbar del på varje anläggningstillgång hade kostat mycket mer i administrativt arbete än nyttan som tillförts läsaren av externa redovisningen, hur korrekt informationen än må vara. Därför får företagen göra en avvägning på vad som är en tillfredsställande arbetsinsats.

Tekniskt komplexa maskiner kan också försvåra arbetet med komponentindelningen då ekonomiavdelningen sällan är lika tekniskt bevandrade än de som arbetar inom produktionen, därför blir det svårt för ekonomienheten att identifiera och avgöra vilka komponenter som förbrukas snabbare än andra. Det kan därför komma att behövas ett samarbete mellan tekniker och den ekonomer för att kunna dela in anläggningstillgången i komponenter.

I ett uttalande i december 2013 redogjorde FAR för var problematiken kan ligga vid övergången till komponentmetoden när det gäller fastigheter. Den grundläggande frågeställningen ligger i vad som är betydande komponenter. Sedan tar de upp två möjliga utmaningar, den första att nuvarande anläggningsregister kanske inte stödjer komponentindelning och den andra att det kan bli en väldigt tidskrävande process för de som äger flera fastigheter. När de tar upp exempel i samma papper poängterar FAR att de inte tar ställning till hur komponentindelning ska ske eller vilka nyttjandeperioder som ska tillämpas utan detta är upp till det egna företaget att avgöra.

Mattias Overud citerades i tidskriften om övergången till komponentavskrivning som en tidskrävande process som inkluderar ett samarbete mellan ekonomiavdelningen och personal från den operativa enheten. Han nämner också att K3 inte innehåller någon vägledning om hur övergången och tillämpningen ska göras i praktiken. Han avslutar sedan ämnet med att skriva att utmaningar för företagen är att de ofta saknar underlag för att göra komponentindelningar och att anläggningsregistret kommer behöva utvidgas (Lennartsson, 2014, s. 34).

Bo Nordlund som är redovisnings- och värderingsspecialist skriver i en remiss till bokföringsnämnden om oklarheten som uppstår när två identiska företag komponentindelar olika. Företag X har komponentindelat alla betydande komponenter trots att de har samma

nyttjandeperiod och företag Y har inte gjort det just på grund att de delar samma nyttjandeperiod. Måste en komponent bytas ut gör företag X en utrantering av komponenten och aktiverar en ny medan företag Y kostnadsför direkt eller möjligen aktiverar prestandahöjande delar. Nordlund skriver vidare att användare av redovisningen kan ha svårt att förstå vilka grunder företagen aktiverar eller kostnadsför utgifter. Han menar att komponentmetoden i ett längre perspektiv kan komma att fasas ut och återgå till systemet där endast prestandahöjande delar av utgifter aktiveras (Bokföringsnämnden, 2016).

### **1.3 Syfte och frågeställning**

Huvudsyfte med studien är att få förståelse för hur fjärrvärmeföretag delar in materiella anläggningstillgångar i komponenter. Delsyfte i studien är att förklara hur fjärrvärmeföretagen kvalitativt bearbetat de nya kraven på komponentredovisning och även kunna återge vilka utmaningar företagen mött vid implementeringstillfället.

För att klargöra detta har vi utformat följande frågeställning som skall undersökas:

- Hur har komponenter delats in utifrån begreppen betydande och väsentlig?
- Hur har processen sett ut för fjärrvärmeföretagen vid införandet komponentmetoden?

### **1.4 Avgränsningar**

Vi kommer att avgränsa oss till att studera onoterade aktiebolag som redovisar enligt K3-regelverket eftersom det explicit innehåller ett krav på att företag ska använda komponentmetoden.

### **1.5 Disposition**

Den här studien är uppdelad i sex kapitel. I detta inledande kapitel beskrivs bakgrunden till ämnet som leder till en problematisering samt studiens syfte och frågeställning, följd vidare av avgränsningar. I det andra kapitlet presenteras tillvägagångssätt för uppsatsen. Detta kapitel behandlar studiens genomförande, en diskussion kring den valda metoden samt en redogörelse för urval och utformningen av intervjumall till empiriinsamling. I nästkommande kapitel presenteras studiens teoretiska referensram som delas upp i två kategorier vilka är teorier och lagar. De valda regelverken och teorierna är relevant kopplade till komponentavskrivning för att kunna uppnå studiens syfte. I kapitel fyra presenteras det

empiriska materialet som samlats in genom årsredovisningar och telefonintervjuer. I efterföljande kapitel analyseras den insamlade empirin tillsammans med de relevanta teoretiska referensramarna. I kapitel sex, det sista kapitlet besvaras studiens slutsatser.

## 2. Metod

*I detta kapitel kommer vi att presentera vårt tillvägagångssätt och hur vi resonerat kring datainsamlingen. För att uppnå syftet valdes ett kvalitativt angreppssätt. Avsnittet avslutas med kritik mot den egna metoden.*

---

### 2.1 Kvalitativ metod

För att härleda uppsatsens frågeställning har kvalitativ metod använts. I och med att vår studie syftar till att skapa en förståelse för ämnet och på så vis kunna tolka hur fjärrvärmeföretagen tillämpar komponentavskrivning. Den kvalitativa ansatsen anser vi som den mest passande för vår uppsats eftersom den lägger störst fokus på ord och betydligt mindre på kvantifiering, det vill säga en närhet till undersökningsobjektet. Detta för att resultatet av denna undersökning ska ge insikter på det vi studerar och skapa förståelse för situationen som individer eller organisationer befinner sig i (Holme och Solvang, 2012, s.92).

För att få svar på vår forskningsfråga ansåg vi att det krävdes ett kvalitativt angreppssätt genom intervjuer med personer som haft en betydande roll vid bokslutfattandet såsom ekonomi- och redovisningschefer. Enligt Bryman and Bell (2013, s.390) är kvalitativa metoden induktiv och tolkande vilket innebär att tyngden ligger mer på en förståelse av den sociala verkligheten på grundval av hur respondenterna i en viss miljö tolkar denna verklighet. Detta menas att forskaren får en merförståelse av respondenternas värderingar, beteende och åsikter i termer av den kontext som undersöks.

I och med vårt val av metod anser vi att vi med hjälp av en semistrukturerad intervju kan undersöka inställningen hos de ansvariga för redovisningen inom fjärrvärmeföretag. Semistrukturerad intervju innebär att forskaren använder sig av en lista över förhållandevis specifika teman, detta kallas för en intervjuguide (Bryman & Bell, 2013, s. 475). En sådan typ av intervju öppnar tillåter uppföljningsfrågor och vi förväntar oss att få varierande förklaringar och perspektiv på komponentavskrivning och dess inverkan på redovisning i fjärrvärmebranschen.

Empirin som består av intervjuer anses då som en samling av primärdata. Med detta menas att primärdata är empiriskt material som sammanställts på egen hand (Holme och Solvang, 2012, s.132). Tillsammans med primärdata har även insamlingen av sekundärdata använts. I och med att syfte och frågeställningar berörs av fakta som uppstår i företagsredovisningar, har analysen av dessa gjorts innan intervjuer sker för att reda ut hur företagen behandlar komponentsavskrivning i sin årsredovisning. Vi utgår ifrån den senaste årsredovisningen för att informationen i den här uppsatsen skall vara så aktuell som möjligt. Detta empiriska material betraktas då som sekundärdata eftersom data har samlats in av företagen (Bryman & Bell, 2013, s. 323).

I och med att vår studie baseras på en kvalitativ metod innebär det att det huvudsakliga syftet är att tolka och förstå individens handlande i sin kontext. Det betyder att fokus inte ligger i statistisk representativitet. Holme och Solvang (s.92, 2012) påstår att informationens tillförlitlighet inom kvalitativ angreppssätt inte är det man i första hand vill uppnå eftersom tillförlitligheten kan försämrans då undersökningens enheter kan besvara intervjufrågor olika beroende på kontexten. Att förbättra informationens tillförlitlighet för kvalitativt angreppssätt kan uppnås genom en växelverkan mellan forskaren och undersökningsenheter. Det vill säga att forskaren försöker få fram de egna uppfattningarna hos undersökningspersonerna. För att på bästa sätt uppnå detta behöver forskaren gå in i rollen som den intresserade lyssnaren.

## **2.2 Operationalisering**

Inledningsvis vill vi göra respondenten mer bekväm med att bli intervjuad så vi startade med allmänna frågor om *företaget* och *ansvarsområden* inom företaget. Därefter ställdes en fråga om vilka *företagets materiella anläggningstillgångar* är. När vi fått en översikt på företagets materiella anläggningstillgångar vill vi veta vilken metod de använt med frågan *hur delar ni in olika anläggningstillgångar i komponenter*. Därefter ville vi veta hur respondenten *tolkat betydande värde* och *väsentlig skillnad i nyttjandeperiod* vid indelningen. Vi ville bland annat veta i vilken ordning dessa analyserats samt om det fanns något minimivärde för vad som är betydande eller väsentlig, antingen i relativa eller fixerade tal. Efter detta läggs mer fokus på processer och hur företaget gått tillväga. Frågan *hur företaget fått information* om komponentavskrivning vid implementeringstillfället ställdes för att se om det fanns något mönster i hur information anskaffades bland de studerade företagen och i sådana fall hur

källan kan ha påverkat tillämpningen. Vi vill också veta ifall ekonomiavdelningen var tvungen att *hämta in intern expertis* vid identifieringen av komponenter och ifall detta gjordes analysera hur detta samarbete eventuellt sett ut. Avslutningsvis ställs frågorna om *hur rutiner är utformade för nya investeringar* och ifall det skett någon *ändring av rutiner sedan implementeringstillfället*. Detta för att undersöka om företagen tänkt rätt från början eller ifall de ändrat sina rutiner efter implementeringstillfället, detta för att möjligen kunna plocka upp några intressanta utmaningar. Intervjun är dimensionerad så att intervjumallen kommer att ta ca 15 minuter och därmed kommer det finnas tid för uppföljningsfrågor under intervjugång.

### **2.3 Urval av undersökningsobjekt**

Populationen (bilaga 3) i denna studie baserades då på de 150 fjärrvärmeföretagen som driver verksamhet i Sverige. Samtliga företag skall även upprättat sina årsredovisningar enligt årsredovisningslagen och BFNAR (2012:1) årsredovisning K3. För att få fram populationen har vi använt oss av en databas från Energimarknadsinspektionens inrapportering och databasen Retriever Business. Alla dessa var intressanta för studien med anledningen att de alla är företag som tillhandahåller fjärrvärme och de bokför enligt regelverket K3 vilket betyder att de har kravet att komponentindela. Dessutom är de olika till storlek vilket är positivt då vi kan belysa små och stora företags perspektiv på ökade administrativa åtgärder. Slutgiltiga urvalet blev 11 undersökningsobjekt.

Det betyder att 139 ej var med i studien vilket delvis kan förklaras enligt följande. 15 enheter svarade att de ej kunde ta intervjun utan motivering. 7 tackade nej på grund av tidsbrist. 3 medverkade ej vid övergången till K3. En ville ej att intervjun spelades in och avbröts. Ett företag tackade nej då de inte hade kunskap om området då de anlitar revisorn i redovisningstekniska frågor. Resterande 112 i urvalet svarade aldrig på intervjufrågan. Det stora bortfallet kan delvis bero på bristande intresse att delta. Det kan även bero på att förfrågan skickades till företagets huvudmailadresser och kanske därför fastnat på vägen till redovisningsansvariga.

## 2.4 Undersökningsobjekt

I vår studie har vi utgått från de 11 fjärrvärmeföretag som var intresserade att ställa upp på intervju samt tillgängliga under den avsedda perioden för datainsamling. Samtliga företagen kontaktades inledningsvis genom epost till en generell mailadress med förfrågan till telefonintervju. Tabellen nedan presenterar vilka företag som vi har intervjuat och vilket datum intervjun utförts. Utifrån etiska skäl har vi valt att inte skriva respondentens namn i dokumentet utan endast position. Detta för att respondenternas medverkan i denna studie inte ska kunna sökas fram via sökmotor.

<b>Företagsnamn</b>	<b>Position</b>	<b>Datum</b>	<b>Tid</b>
Affärsverken Karlskrona AB	Sektionschef	2016-12-09	31 min
Halmstads Energi & Miljö AB	Controller	2017-01-10	25 min
Kraftringen Energi AB	Ekonom	2016-12-14	22 min
Lekeberg Bioenergi AB	Styrelseordförande	2017-01-04	15 min
Ljungby Energinät AB	Ekonomichef	2016-12-12	16 min
Mark Kraftvärme AB	Verkställande direktör	2017-01-09	24 min
Solör Bioenergi Fjärrvärme AB	Koncernredovisningschef	2016-12-09	24 min
Söderhamn Nära AB	Ekonomichef	2016-12-12	21 min
Tekniska verken i Linköping AB	Koncernredovisningschef	2016-12-12	24 min
Tingryds Energi AB	Verksamhets- och ekonomiansvarig	2016-12-12	29 min
Varberg Energi AB	Redovisningschef	2017-01-10	18 min

## 2.5 Insamling av material

Eftersom arbetets kvalitet är av vikt har vi valt att först utföra en pilotstudie genom att skicka intervjumall och intervjuförfrågan till några fjärrvärmeföretag inom Stockholms län, i Stockholmsområdet. Bryman och Bell (2013, s. 276) menas att en pilotstudie behövs innan vi sätter igång med intervjuundersökning, detta för att pröva om de utformade intervjufrågorna är lämpliga för studien. Den 17:e november bestämde vi oss för att skicka intervjufrågor till fjärrvärmeföretag som befinner sig i Stockholm. Företaget som medverkade i den här undersökningen är Norrenergi AB som ställde upp på personlig intervju. En första personlig intervju hölls med redovisnings- och ekonomiansvarige på Norrenergi i Solna strand den 30:e november klockan 09:00-10:00. Samtalet spelades in under intervjuens gång med godkännande av respondenten med avsikt att få en noggrann bearbetning av insamlad data efter intervjutillfället.

I och med att våra intervjufrågor i pilotstudien var tidigt utformade upptäckte vi att många av frågorna var irrelevanta för utformat syfte och frågeställning. Pilotstudien var lyckad då den hjälpte till att utforma uppsatsens syfte, frågeställning och intervjumall samt gav en bra överblicksbild av hur fjärrvärmeverksamhetens affärsmodell ser ut.

Vidare har företags årsredovisningar samlats in genom Retriever Business för att reda ut information kring komponentavskrivning. Intervjuförfrågan (bilaga 2) skickades tillsammans med intervjumall (bilaga 1) till 150 företag. Intervjumallen bifogades i mailen för att respondenter ska få en överblick av frågorna innan intervjutillfället samt för att rätt person väljer att svara på frågorna.

Intervjuerna bokades in utefter respondentens möjligheter. I det initiala skedet av intervjun frågade vi respondenten om vi kunde spela in samtalet, även om vi fick nämna respondenterna med yrkestitel. Vi berättade även för individen att de kunde avsluta samtalet när de ville. Under intervjuerna tog intervjuaren position som en aktiv och intresserad lyssnare och när tillfällena tillät återgavs en del av respondentens svar med ett förtydligande: Så om jag förstår dig rätt, utgick ni ifrån...? Dels för att bekräfta att intervjuaren har förstått men även för att kunna styrka det empiriska materialet med ett direkt bekräftande från respondenten under intervjun. Intervjun avslutades med att intervjuaren tackade för intervjun och frågade respondenten ifall denne hade en fråga till oss som uppsatsskrivare. Vi frågade även ifall det

fanns intresse att få ett digitalt exemplar av uppsatsen när den blivit godkänd. Telefonintervjuerna spelades in med hjälp av android-applikationen Boldbeast recorder. Denna metod för inspelning är optimal då minimalt med brus uppstod och samtalen var lätta att transkribera. Transkribering gjordes senast en vecka efter intervjun ägt rum.

## **2.6 Metodkritik**

Andra frågan “Hur har ni delat in era anläggningstillgångar i komponenter” tolkades olika av olika respondenter, ambitionen var att få ut vilket tillvägagångssätt de använt då de två kommande följdfrågorna var förtydligande av tillvägagångssättet. Ett par gånger tolkades frågan att vi ville veta vilka komponenter företagen identifierat.

Det var lätt för respondenterna att svara på hur implementeringsprocessen gått till men med största sannolikhet faller detaljer bort när vi pratar om en händelse 2-3 år sedan. Samtliga intervjuer gjordes över telefon och var ca 20 minuter långa. Det blir svårt att ha djupgående intervjuer under en så kort tidsperiod.

Troligtvis hade det varit bättre för vår förståelse om intervjuerna gjordes som besöksintervjuer då man under ett fysiskt möte har möjlighet att tolka respondentens icke-verbala kommunikation.

## 3. Teoretisk referensram

*Här redogörs uppsatsskrivarnas teoretiska referensram som agerar stöd vid analysering av empirin. Referensramen består av teorier, egenskaper, regelverk och normgivning.*

---

### 3.1 Teorier och egenskaper

#### 3.1.1 Institutionell Teori

För att kunna förklara hur implementeringsprocess av komponentavskrivning genomförs inom fjärrvärmeföretagen har vi valt ut tre vetenskapliga artiklar som behandlar institutionell teori eftersom denna teori skapar förståelse för företagsbeteende när det explicita kravet om komponentsavskrivning i BFN:s allmänna råd infördes år 2012.

DiMaggio och Powell (1983) beskriver hur organisationsprocesser går igenom för att bli homogena med andra organisationer. De avser att denna process benämns som en isomorfism, detta menas med att de olika organisationerna har möjligheten att kunna identifiera strukturella likheter. Vidare innebär det att organisationer måste anpassa sig till andra organisationers påverkan oavsett om denna organisation är formell eller informell. Författarna konstaterar att företagen inom samma bransch tenderar att efterlikna varandra för att uppnå legitimitet (DiMaggio och Powell, 1983). Kravet som BFN införde anses vara en påverkan för samtliga bolag som måste efterfölja det nya kravet. DiMaggio och Powell (1983) presenterar tre typer av isomorfism i sin studie, vilka är tvingande isomorfism, härmande isomorfism samt normativ isomorfism. Den ”*tvingande isomorfismen*” uppstår när det sker förändringar inom en organisation. Detta innebär att det beror på intressenters påtryckningar som organisationer är beroende av, det kan handla om formella och informella påtryckningar. De formella består av lagar och regler, medan de informella består av normer, traditioner och samhällets förväntningar. Den andra typen av isomorfismen är ”*härmande isomorfism*”, som innebär att osäkerheten är grunden till att en organisation väljer att efterlikna andra organisationer, i och med att de använder sig av liknande metoder som andra organisationer. Genom att en organisation härmar andra organisationer kan det minska tidsåtgång och resurser när företagen undersöker bästa alternativen för sin organisation exempelvis när en

organisation ska genomföra en tillämpning till en ny regel såsom komponentavskrivning, som ännu inte visat tydliga handlingsplaner inom branschen. Dimaggio och Powell (1983) anser den härmande isomorfismen mest rimligt passande teorin för organisationer som vill tillämpa det regelverk som infördes i samma bransch. Dimaggio och Powell (1983) diskuterar vidare om en ”*normativ isomorfism*” som en professionalisering. De menar att denna isomorfism uppstår när olika yrkesgrupper bestämmer villkor och normer som ska användas i sitt arbetsområde. Författarna berättar att dem yrkesmässiga nätverk och utbildningarna kan vara viktiga faktorer till denna isomorfism. De förklarar ytterligare att människor har olika värderingar och normer, kan även bero på vart och vad som studerats. Detta gör att denne kan ta med sig dessa olika normer och värderingar in i arbetslivet. Således kan en organisation vid filtrering av nyanställda begränsa sig till en viss utbildning eller ett visst universitet. Detta leder till att de anställda i denna organisation fattar beslut på liknande sätt vilket är en fördel för organisationen (Dimaggio och Powell, 1983).

För att sammanfatta viktiga aspekter av denna vetenskapliga artikel:

- Tvingande isomorfism: Organisations förändringar beror på intressents påtryckningar såsom lagar, regler, normer eller samhällets förväntningar.
- Härmande isomorfism: Organisation väljer att efterlikna andra organisationer.
- Normativ isomorfism: Beslutfattande inom organisation kan bero på de personliga normer och värderingar.

Enligt Burns och Scapens (2000) beskrivs institutionella teorin som en konceptualisering av organisatoriska förändringar. Denna forskning använder sig av institutionella teorin till att utveckla ett ramverk för att föreställa sig förändringar i företagsredovisning, som inte bara betonar stabilitet inkluderat i regelbaserat beteende och rutinorganisatoriskt system och metoder, men också inse att regler och rutiner kan ändras. Detta medför olika funktionsdugliga synpunkter för många forskare som är intresserade av att studera intern redovisningsförändring. I denna forskning påpekas att förändringar som sker inom en organisation är klassificerade i tre grenar, vilka är ny institutionell teori, tidig institutionell teori och ny institutionell sociologi. Samtliga tre grenar fokuserar på institutionell förändring där organisationsförändringarna behandlas. Det som skiljer mellan de tre grenarna är att de har olika grundantaganden. Den tidiga institutionella teorin är en gren som är särskilt

användbar i detta sammanhang eftersom det mest fokuserar på organisatoriska förändringar och därför anses vara mest lämplig för att förstå företagsbeteende i förändringsprocessen till komponentavskrivning. Burns och Scapens (2000) förklarar vidare att det inte finns en exakt definition för institutionella teorin men de uppger en allmän definition som existerar i den tidiga institutionella teorin att det är "ett tankesätt eller handling av allmän förekomst och varaktighet, som är inbäddad i vanor av en grupp eller folkseder" (Hamilton, 1932, i Burns & Scapens 2000, s. 5). Denna forskning beskriver att regelbaserat beteende kan vara ett resultat av den uttryckliga bedömningen av de tillgängliga alternativen som uppstår och de valda reglerna följs därefter för att undvika de svårigheter och kostnader vid bedömningstillfället. Men genom upprepande tillämpningar av dessa regler kan beteendet bli programmerat. Sådana inprogrammerade regelbaserade beteenden kan dock beskrivas som rutiner eftersom de representerar gruppens vanor. Dessa rutiner kan definieras som det sätt på vilket saker faktiskt utförs. I rutinmässiga processen kan de tidigare formulerade reglerna bli modifierade genom att gruppen upptäcker ett ömsesidigt acceptabelt sätt att genomföra dem. I olika typer av organisationsverksamheter kan rutiner framkomma som antingen har avvikit från de ursprungliga bestämmelserna, eller att uttryckligen aldrig anges i form av regler. I sådana fall kan det beslutas att formalisera de etablerade rutinerna i en uppsättning regler, till exempel i en handbok. Detta kan utföras för att undvika att kunskap går förlorad när nyckelpersoner lämnar. Det kan även underlätta för företag när de utbildar ny personal, eller när företagen vill utöva kontroller över ytterligare ändringar. Här övergår processen från rutiner till regler. Sammanfattningsvis kan denna process förklaras genom att reglerna är en formell sammanställning av metoder, medan rutiner är de metoder som faktiskt används. Regler kan normalt ändras endast vid diskreta intervall, men rutinerna har potential att bli i en kumulativ förändringsprocess som de fortsätter att återge. Men i vilken utsträckning varje specifik rutin ändras kan bero på hur andra regler och rutiner innefattat kontroll. I samband med internredovisning, utgörs regler av den formella redovisningssystemen, eftersom de anges i handbok medan rutiner är i vilken grad redovisningspraxis faktiskt används. Uppenbarligen kommer det att finnas ett samband mellan regler och rutiner, men det är viktigt att inte blanda ihop de två. Med kopplingen till dessa institutionella ramverk kan respondenternas svar förklaras genom att analysera hur vissa regler och rutiner inom en organisation hanteras inför en förändring i företagsårsredovisning.

För att sammanfatta viktiga aspekter av denna vetenskapliga artikel:

- Vid upprepande tillämpning av regler, kan beteendet bli inprogrammerat och definieras som rutiner.
- Rutinmässighet inom organisationen kan fullföljas om gruppen upptäcker ett ömsesidigt godkännbart genomförande sätt att hantera förändringar.
- Reglerna är som ett formellt uttalande av metoder, medan rutiner är de metoder som faktiskt används.

Vidare överlägger Scott (2008) organisationers beteende i den tidiga institutionella teorin, som i sin tur kan indelas i tre pelare, vilka är den reglerande, den normativa och den kognitiva pelaren. Tillsammans med alla tre pelare kan redovisarens beteende förklaras. Scott (2008) redogör för den "*reglerande pelaren*" att en redovisares beteende styrs av lagar och regler. Således är det viktigt att förstå hur dessa lagar och regler efterföljs och förändras för att i sin tur förstå förändringar som sker inom organisationsförändring. Den "*normativa pelaren*" består av normer och värderingar och den behandlar omgivningens förväntningar av hur de ska bete sig. Dessa redovisares beteenden styrs och påverkas av tvingande lagar och regler. Den sista pelaren är den "*kognitiva*", denna pelare innebär att organisationer försöker efterlikna varandra för att de ska veta hur de bör bete sig i olika sammanhang. Scott (2008) framhåller att ett kognitivt mönster kan skapas och karakteriseras genom ett gemensamt språk och regler.

För att sammanfatta viktiga aspekter av denna vetenskapliga artikel:

- Reglerande pelaren: Redovisares beteende styrs av lagar och regler
- Normativa pelaren: Organisations beteende består av normer och värderingar.
- Kognitiva pelaren: Organisationer försöker efterlikna varandra.

Som sådan, kan institutionerna betraktas som en överväldigande form på mänsklig aktivitet eftersom institutionerna innehåller olika antaganden som tas för givna om hur saker och ting ska utföras och detta utformar normer, värderingar samt bestämmer värdet av mänskliga aktiviteter som pågår i institutionerna. Med hjälp av dessa normer och värderingar skapas arbetsrutiner som utgör det gemensamma agerandet.

### 3.1.2 Kvalitativa egenskaper

Artsberg (2005) hävdar att den nuvarande normgivningen emellertid inte tar avstamp från de traditionella redovisningsprinciperna eller konventionerna utan i professionens så kallade föreställningsramar. Grunden till detta kan vara att dagens intressenter har valt att fokuserar mer på redovisning som informationsinstrument. Med hjälp av redovisning kan intressenter använda information för att på bästa sätt ta beslut och reducera osäkerheten om framtiden. Målen med dessa egenskaper är att användare ska få en översikt av företagets ekonomiska ställning och kunna spekulera iframtida avkastningsmöjligheter. Detta anser författaren att kvalitativa egenskaper kan underlätta tolkningen av redovisningsinnehåll. Smith, Brännström och Jansson (2015) påstår att företags redovisning måste uppfylla de fyra grundläggande kvalitativa egenskaperna för att redovisning ska anses användbar för redovisningsläsare. Informationen i den finansiella rapporten ska framförallt vara begriplig, tillförlitlig, relevant och väsentlig enligt bokföringsnämnden (BFNAR 2012:1).

*Begriplighet* innebär att informationen som ges i en finansiell rapport skall vara lättbegripligt för användarna. Detta förutsätter även att användarna bör ha en rimlig kunskap om bland annat affärsverksamhet och redovisning och informationen får inte heller utelämnas om den anses alltför svår att förstå för vissa användare (Sundgren et al., 2013) Begriplighet som egenskap redogör att redovisning skall vara begriplig utifrån en tydlig och klar beskrivning och presentation (Smith et al., 2015).

*Tillförlitlighet* handlar om att informationen inte skall innehålla väsentliga fel och vinklingar. (Sundgren et al., 2013) Problemet kan framförallt uppstå vid värderingsbaserade uppskattningar om framtida kassaflöden där informationen inte alltid är tillförlitlig. Sundgren (2013) menar att utförliga upplysningskrav ges goda möjligheter att bedöma tillförligheten i redovisningen.

Bokföringsnämndens (2012:1) påpekar att informationen i en finansiell rapport skall vara *Relevant* när den påverkar användarnas beslut. Smith et al. (2015) nämner två aspekter av relevans som har att göra med redovisningens användbarhet och dessa är prognosrelevans och bekräftanderelevans. I den första aspekten används redovisningsdata som ett underlag till

exempel prognoser som investerarna använder på aktiemarknaden. I den senare aspekten används redovisningsdata för en kontroll och återkoppling av riktigheten i tidigare prognoser.

Bokföringsnämnden (2012:1) uppger att informationen i en finansiell rapport skall vara *Väsentlig* om det finns ett utelämnande eller felaktighet som kan påverka användarnas beslut med grund till finansiella rapporterna. Carrington (2014, s. 85). Beskriver att väsentlighet kan bedömas mot bakgrund av övriga omständigheter och påverkas således en felaktighetens storlek och karaktär. En väsentlig information är information som har betydelse för användarna av finansiella rapporter som granskas. Informationen kan vara en specifik händelse eller en mängd av ett resultat som avviker från det uppvisade resultatet. För att bedöma vilken information som är väsentlig för användare av de finansiella rapporterna krävs dock en bebyggelse på ett beaktande av vad som är gemensamma behov av finansiell information hos användare som grupp (Carrington, 2014).

### **3.1.3 Legitimitetsteorin**

Legitimitetsteorin ger en teoretisk grund för att förstå hur och varför chefer kan utnyttja externt utomstående parter för att gynna en organisation. Denna teori kan förhoppningsvis hjälpa oss att vidare förklara företagens sociala förväntningar och dess omgivning som är grunden till hur företagen genomför beslut. Legitimitetsteorin beskriver att när chefer anser att tillgången på en viss resurs är avgörande för organisatorisk överlevnad, då kommer de att fortsätta med olika strategier för att säkerställa fortsatt leverans av resursen. När det gäller legitimitet, kan sådana strategier inkludera riktade upplysningar, eller kontrollera eller samarbeta med andra parter som i sig anses vara legitima (Deegan C, 2002). Idén om legitimitet kan vara direkt relaterad till begreppet socialt kontrakt. Deegan (2012) menar att legitimitet i själva teorin bygger direkt på detta begrepp. Speciellt anses det att en organisations överlevnad kommer att hotas om samhället uppfattar att organisationen har åsidosatt sitt sociala kontrakt. Där samhället inte är övertygat om att organisationen fungerar på ett godtagbart eller legitimt sätt kommer samhället att effektivt återkalla organisationens kontrakt för att fortsätta sin verksamhet.

Detta tyder på att lagkrav tillhandahåller explicita villkor i överenskommelsen, medan andra icke-lagstiftade samhällsförväntningar förkroppsligar de underförstådda villkoren i avtalet. Det är i förhållande till sammansättningen av de implicita villkoren i avtalet som vi kan

förvänta oss chefernas uppfattningar varierar kraftigt. Legitimitet i sig har definierats av Lindblom (1994, s. 2 i Deegan C, 2002, s.293) som ett tillstånd eller status som existerar när ett företags värdegrund är kongruent med värdesystem av större samhällssystem som företaget är en del av. När en skillnad mellan aktuell eller potentiell existerar mellan de två värdesystemen medförs ett hot mot företagets legitimitet.

Organisationen kan försöka att genom kommunikation bli identifierade med symboler, värderingar eller institutioner som har en stark bas av legitimitet. Kommunikation kan föreslå att om en organisation uppfattar att dess legitimitet i fråga kan anta ett antal strategier som alla kommer att förlita sig på användningen av den externa redovisningen (Lindblom, 1994, s. 2 i Deegan C, 2002, s.293). Organisationen kan söka till de här fyra handlingar för att upprätthålla legitimiteten.

1. Utbilda och informera sina relevanta målgrupper om aktuella förändringar i organisationens resultat och aktiviteter
2. Ändra uppfattningar om relevanta intressenter, men inte ändra dess faktiska beteende
3. Manipulera uppfattning genom att böja uppmärksamhet från frågan som berör andra frågor genom en uppmaning till exempel känslomässiga symboler; eller
4. Ändra externa förväntningar på dess prestanda.

## **3.2 Normgivning och lagar**

### **3.2.1 Bokföringsnämnden**

Bokföringsnämnden är en statlig myndighet som ansvarar för införande av redovisningsregler för svenska onoterade företag. (Marton, 2013, s.186) BFN:s huvuduppgift är att säkerställa utvecklingen av god redovisningssed i företags bokföring och offentliga redovisning. (SFS, 2007:783) Denna statliga myndighet har enligt lagen (SOU:1996:157) skyldighet att förklara innebörden av redovisningssed samt inverkan på frågor kring bedömningen av en god redovisningssed i olika situationer. Dessutom har BFN möjligheter att besvara frågor antingen på ett eget initiativ eller på begäran av utomstående parter. Detta menas att företagen inom en viss bransch och även revisorer kan kräva att nämnden ska göra en bedömning i en redovisningsfråga av allmänt intresse. Även andra myndigheter såsom skattemyndigheten och domstolar kan begära svar på frågor till nämnden. Gemensamt sammanträde av nämnden i

kansli får BFN fatta beslut, men det brådskande ärendet kan möjligen fullgöras av ensam ordförande. (SOU:1996:157) Dessa avgöranden som berör avgränsade frågeställningar kallas för uttalanden, medan de frågorna som är mer övergripande kallas för rekommendationer. Både uttalande och rekommendationer i redovisningsfrågor är som ett allmänt råd i företagen. Med hänsyn till att denna uppsats fokuserar på komponentsavskrivning i fjärrvärmeföretagen, och de betraktas som K3, vilket innebär att företagen som studeras i den här uppsatsen skall följa regler för nya regelverk om komponentsavskrivning som presenteras i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR:2012:1).

### **3.2.2 God redovisningssed och rättvisande bild**

Enligt BFN (2012:1) skall värderingen av materiella anläggningstillgångar i det onoterade fjärrvärmeföretaget följa en god redovisningssed. Vad som anses god redovisningssed bör fastställas av en grupp experter inom redovisningsområdet. Uttalanden av de olika branschorganisationerna påpekas som avsevärda när branschens särförhållande skall beaktas. Detta menas att staten inte helt tillåter enskilda intressen att bestämma själv vad som beaktas som god redovisningssed. Därför har Bokföringsnämnden inrättats av regeringen. (Artsberg, 2005) Enligt propositionen till bokföringslagen förklaras att en god redovisningssed är både förekommande praxis och rekommendationer ifrån normgivande organisationer, och man tillämpar det för att vid tillämpningen i det enskilda fallet kan det bli nödvändigt att avvika ifrån rekommendationer, allmänna råd och rådande praxis för att ge en rättvisande bild. (Prop, 1995/96:10) Detta angreppssätt handlar helt enkelt om att man låter den existerande praktiken utgöra riktmärke för ny och försatt praxis. Tillsammans med begreppet god redovisningssätt har även begreppet rättvisande bild införts som ett krav i företagsredovisning. Tanken är att årsredovisning och koncernredovisning skall ge en rättvisande bild av bolagets ställning och resultat. (Prop, 1995/96:10) Enligt årsredovisningsslagen (SFS 1995:1554) beskrivs begreppet rättvisande bild att både resultaträkning, balansräkning samt noterna skall upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av bolagens ställning och resultat. Om det behövs för att en rättvisande bild skall ges, skall det lämnas tilläggsupplysningar. För att förstå begreppet har Artsberg (2005) förtydligat genom att klarlägga betydande av en rättvisande bild enligt redovisningslagstiftning. Hon påstår att det handlar om rättssäkerheten att ett bolag som upprättar sin redovisning enligt lagen skall veta att man därmed har handlat juridiskt korrekt. Artsberg (2005) menar att redovisning skall bygga på fakta och vara sann i viss mening så

långt det är möjligt. Skillnaden mellan god redovisningssed och rättvisande bild är således att god redovisningssed kan betecknas som traditionell referens till hur företagen redovisar, det är som en allmän rättslig standard som grundas på praxis och rekommendationer. Medan rättvisande bild istället inriktar sig till användaren, det är att årsredovisningsläsaren inte skall vilseledas.

### **3.2.3 K-regelverk**

Bokföringsnämnden fick genom bokföringslagen en nyckelroll i att utveckla den goda redovisningsseden, till en början innebar det att bokföringsnämnden anpassade redovisningsrådets rekommendationer till onoterade företag som skulle göra en årsredovisning. I samband med att EU antog förordningen om att noterade bolag skulle anpassa sig efter internationell redovisningsstandard försvann dock redovisningsrådets ansvarsområde vilket var utveckling av noterade företags goda redovisningssed (Drefeldt, Caisa och Eva 2013, s. 19). År 2004 beslutade bokföringsnämnden att istället för att anpassa tidigare redovisningsrådets rekommendationer ge ut allmänna råd som riktas direkt till företag tillhörande kategorier. vilket skulle bli en klar förenkling för företagen. Sveriges företag delades in i fyra kategorier, K1-K4.

K3 går mot ett principbaserat regelsystem, det betyder att en ekonomisk händelse ska redovisas efter den ekonomiska innebörden och inte den juridiska formen (Drefeldt, Caisa och Eva 2013, s. 21). Om K3-regelverket ej besvarar företagets redovisningsfråga ska vägledning hämtas ifrån a) allmänna råd som behandlar liknande och relaterade problem. b) Definitioner och grundläggande principer (Drefeldt, Caisa och Eva 2013, s. 30). I skapandet av K3 har bokföringsnämnden hämtat inspiration i den förenklade redovisningsstandarder *IFRS for Small and medium sized entities* men anpassat regelverket för skattelagstiftning och årsredovisningslagen (Drefeldt, Caisa och Eva 2013, s. 21-22). När det gäller redovisning inom regelverk kan ett företag endast förhålla sig till ett regelverk, företagen kan alltså inte en redovisningsregel från K2 och en annan från K3 (Drefeldt, Caisa och Eva 2013, s. 29).

### **3.2.4 Materiella anläggningstillgångar**

Materiella anläggningstillgångar existerar i nästan alla företag. Det skulle kunna vara allt ifrån ett flygplan till en kontorsstol. Produktionsutrustning räknas dessutom som en materiell

anläggningstillgång. Ofta utgör de materiella anläggningstillgångarna en betydande post i bolagets balansräkning och i resultaträkningen syns ofta avskrivningar som större poster (Drefeldt, Caisa och Eva 2013, s. 375). I årsredovisningslagen 4 kap 1§ definieras anläggningstillgång:

Med anläggningstillgång förstås tillgång som avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten. Med omsättningstillgång förstås annan tillgång.

Stadigvarande innehav brukar vara att företagen ämnar att ha tillgången i minst ett år. I K3-regelverket BFNAR 2012:1 allmänna råd kapitel 17 skrivs det att en materiell anläggningstillgång är en fysiskt tillgång som företaget använder för a) produktion eller distribution av varor eller tjänster b) uthyrning till andra c) administrativa ändamål d) långsiktigt investeringsändamål. Årsredovisningslagen skiljer på fyra olika materiella anläggningstillgångar.

Byggnader och mark	Maskiner och andra tekniska anläggningar	Inventarier, verktyg och installationer	Pågående nyanläggningar och förskottsavseende materiella anläggningstillgångar
--------------------	------------------------------------------	-----------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------

*Årsredovisningslagen, Bilaga 1, Bas 2013*

Materiella anläggningstillgångar får inte värderas till verkligt värde utan får endast värderas till anskaffningsvärde med tillhörande avskrivning. Dock får en uppskrivning göras enligt ÅRL.

### **3.2.5 Komponentavskrivning**

Om en materiell anläggningstillgång består av komponenter med betydande värden och väsentlig skillnad i avskrivningstider ska dessa identifieras och delas vid anskaffningen av tillgången (BFNAR 2012:1, 17.4). Har en tillgång delats upp i komponenter ska ett byte av komponenten ses som en reinvestering och därmed räknas in i tillgångens redovisade värde (BFNAR 2012:1, 17.5). Om mindre delar byts ut i underhåll ska dessa kostnadsföras direkt (Drefeldt, Caisa och Eva 2013, s. 379). Bokföringsnämnden specificerar inte vad som är ett betydande värde eller en väsentlig skillnad i nyttjandeperiod utan detta är öppet för företagens

tolkning. Företaget är dock fria att dela upp sina anläggningstillgångar i fler komponenter än vad som krävs i K3 (Drefeldt, Caisa och Eva 2013, s. 388-389).

### **3.2.6 Av- och Nedskrivningar**

Avskrivning är en systematisk periodisering av en tillgångs avskrivningsbara belopp över dess nyttjandeperiod (BFNAR 2012:1 17.4). Ifall en investering har nyttjandeperioden fem år ska investeringens anskaffningsvärde delas med antal år och belastar resultaträkningen med samma belopp varje år förutsatt att avskrivningen sker linjärt och investeringen saknar restvärde efter det femte året (Drefeldt, Caisa och Eva 2013, s. 376). Nyttjandeperioden är tidsperioden som företaget förväntar sig använda tillgången eller det antal enheter tillgången förväntas producera (BFNAR 2012:1, 17.16). Det avskrivningsbara beloppet är samtliga kostnader tillhörande anskaffandet av tillgången minus eventuellt restvärde. Restvärde är vad företaget förväntar sig sälja tillgången för minus kostnader tillhörande försäljningen (BFNAR 2012:1, 17.15).

Om företaget inte har skrivit av en tillgång tillräckligt snabbt, vilket kan bero på flera faktorer, kan det behöva göras en nedskrivning av en tillgångs värde. En anläggningstillgångs avskrivning ska återspegla förbrukningen av de ekonomiska fördelarna som tillgången producerar. Ifall avskrivningen görs linjärt och över en längre tidsperiod kan det till exempel vara så att den teknologiska utvecklingen gör att tillgången inte kommer att ge lika mycket ekonomiska fördelar de sista åren som den gjorde de första åren (Drefeldt, Caisa och Eva 2013, s. 611). Vilket kan göra att anläggningstillgångens bokförda värde är högre än dess verkliga värde. När det gäller materiella anläggningstillgångar i fjärrvärmebolag kan det vara svårt att koppla en panna till ett kassaflöde, då denna panna behöver en rad maskiner för att kunna fungera. I sådana fall kan det vara aktuellt att prata om en minsta identifierbar kassagenererande enhet. Därför blir det sällan tal om att göra en nedskrivning på en enskild anläggningstillgång utan nedskrivning görs på en grupp anläggningstillgångar som är ömsesidigt beroende av varandra för att generera ett kassaflöde. Nedskrivning görs till det högsta av nyttjandevärdet och det verkliga värdet med avdrag för försäljningskostnader. Nyttjandevärdet beräknas med hjälp av diskonterade kassaflödesinbetalningar (Drefeldt, Caisa och Eva 2013, s. 612).

## 4. Empiri

I det här kapitlet presenteras det empiriska materialet som samlats in från företagens årsredovisningar och intervjuer. För att läsaren ska få en snabb överblick av datan ifrån telefonintervjuerna introduceras dessa först i en sammanfattning med nyckelpunkter ifrån intervjun.

### 4.1 Årsredovisningar

<b>Företag årsredovisning 2015</b>	<b>Materiella anl. tillg.</b>	<b>Maskiner och andra...</b>	<b>Maskiner % Materiella anl.</b>
<b>Affärsverken Karlskrona AB</b>	1755022000	1364154000	77,73%
<b>Halmstads Energi &amp; Miljö AB</b>	1816968000	1405587000	77,36%
<b>Krafringen Energi AB</b>	4810398000	4076054000	84,73%
<b>Lekebergs Bioenergi AB</b>	20942026	19390288	92,59%
<b>Ljungby Energinät AB</b>	225153000	214730000	95,37%
<b>Mark Kraftvärme AB</b>	274520000	212963000	77,58%
<b>Solör Bioenergi Fjärrvärme AB</b>	1189745000	1170236000	98,36%
<b>Söderhamn Nära AB</b>	468244429	300300991	64,13%
<b>Tekniska verken i Linköping AB</b>	7049000000	5684000000	80,64%
<b>Tingsryds Energi AB</b>	67659000	46463000	68,67%
<b>Varberg Energi AB</b>	1307061000	1113534000	85,19%

Samtliga företag har värderat sina materiella anläggningstillgångar till anskaffningsvärdet med avdrag för avskrivningar och nedskrivningar. Hantering av utgifter som tillkommer vid inköpriset är direkt hänförbart till anskaffningsvärdet och låneutgifter som följer med vid

investering av anläggningstillgångar tas också till anskaffningsvärde under uppföljningsperioden. Tillkommande utgifter såsom reservdelar och utbyte av identifierade komponenter skall dock aktiveras, samt ett eventuellt kvarvarande redovisat värde på olika komponenter skall uträngöras. Vid beräkning av avskrivningstider har företagen tagit hänsyn till komponenternas bedömda nyttjandeperiod. Avskrivning sker utifrån anskaffningsvärde och linjärt över den förväntade nyttjandeperioden av dessa tillgångar eftersom det återspeglar den förväntade förbrukningen av tillgångens framtida ekonomiska fördelar. Däremot har marken inte någon begränsad nyttjandeperiod och skrivs därför inte av.

De flesta företag har huvudsakligen delat in sina tillgångar i tre olika klasser. Byggnader, mark, maskiner och andra tekniska anläggningstillgångar samt inventarier, verktyg och installationer. Dessa tillgångar har delats upp i komponenter och skrivs av separat i och med att komponenter har skillnader i förbrukning.

Lekebergs Bioenergi AB har delat in sina materiella tillgångar i byggnader, markanläggningar, inventarier och verktyg, byggnadsinventarier samt markinventarier. Dessa tillgångar skrivs av över den förväntade nyttjandeperioden med hänsyn till väsentligt restvärde. I Balansräkningen på tillgångssidan under materiella anläggningstillgångar finns endast två kategorier, "Byggnader och mark" samt "Inventarier, verktyg och installationer". "Maskiner och andra tekniska anläggningstillgångar" saknas som kategori i balansräkningen.

Däremot har tre företag Ljungby Energi AB, Mark Kraftvärme AB och Tekniska verken i Linköping AB, delat upp sina materiella anläggningstillgångar i fem kategorier.

Företaget Ljungby Energi AB kategoriserar sina materiella anläggningstillgångar i byggnader, värmedistributionsanläggning, el- och optodistributionsanläggningar, maskinanläggningar, inventarier samt verktyg och installationer.

Mark Kraftvärme AB kategoriserar sina materiella anläggningstillgångar i olika komponenter vilka är panncentral, skene lasarett, pannor, snickaren, Örby pumphus och hyssna, oljepannor, assbergsverkets bio- och kraftpannor, fritslaverkets pannor, fjärrvärmeledningar, byggnader, inventarier & verktyg, kanalisation, fiberkabel, aktiva komponenter och serverhall.

Tekniska verken i Linköping har också delat upp sina materiella anläggningstillgångar i fem klasser vilka är byggnader, markanläggningar, förbättringsutgift på annans fastighet, maskiner och andra tekniska anläggningar samt inventarier, verktyg och installationer.

Vidare har Söderhamn Nära AB delat in företagets materiella anläggningstillgångar i sex kategorier. Dessa är kontors- och lagerbyggnader, markanläggningar, kraftvärmeanläggning, VA anläggningar, fjärrvärmeanläggningar och inventarier, verktyg och installationer.

## 4.2 Telefonintervjuer med företagen

### 4.2.1 Översikt telefonintervjuer

Affärsverken Karlskrona AB	Halmstads Energi & Miljö AB	Kraftringen Energi AB
<p>Professionell bedömning tillsammans med chefer när man identifierar komponenter. För att bestämma nyttjandeperioden görs en bedömning baserat på vad företaget ska använda tillgången till, teknisk utvecklingstakt, avskrivningsperiod från tidigare investeringar samt branschstandard. Betonar vikten av samarbete mellan ekonomi och verksamheten.</p>	<p>Att förbränna avfall är dyra processer som skapar stora anläggningar. Dock negativt prissatt bränsle. Byggdes genom totalentreprenad vilket gav en anläggningstillgång. Indelningen blir godtycklig vid indelning av gamla anläggningstillgångar. Har delat in efter naturliga brytpunkter då det ska vara lätt att överblicka och lätt att arbeta med.</p>	<p>Utgår primärt efter nyttjandeperiod vid indelning av komponenter. Gör även en strategisk indelning för eventuella framtida byten av komponenter. Indelningen görs i ett samarbete mellan ekonomiavdelningen och projektledaren som har fullständig kunskap.</p>

Lekebergs Bioenergi AB	Ljungby Energinät AB	Mark Kraftvärme AB
<p>Minsta företaget vi intervjuar. Har inte tillämpat komponentmetoden på deras materiella anläggningstillgångar då de kommer bytas ut i sin helhet de är avskrivna. Indikerar på att framförhållning kan vara avgörande vid indelning.</p>	<p>Merparten anläggningstillgångarna i stort sett färdigavskrivna så komponentmetoden var inte ekonomiskt försvarbar. På den som inte var avskriven delade alla komponenter nyttjandeperiod så en delning gjordes aldrig.</p>	<p>Har köpt anläggningen på totalentreprenad. Fick höra av sig till dem för att erhålla en procent som indikation på delarnas värde. Komponenterna har främst delats in baserat på funktion. Nyttjandeperiod har varit den ledande faktorn och byggkvalité varit centralt för bedömningen.</p>

Solör Bioenergi Fjärrvärme AB	Söderhamn Nära AB	Tekniska verken i Linköping AB
<p>Har använt en nyinvestering som underlag för att kunna bedöma befintliga anläggningstillgångars värden. Nyanserar utmaningen att få rätt information från tekniker och att ekonomiska och tekniska anläggningsregister ibland är olika. Arbetade uppifrån och ner för att urskilja komponenter, anläggningstillgångar huvudsakligen indelade efter sin funktion.</p>	<p>Delar in på komponenter baserat på nyttjandeperiod förutsatt att de är fysiskt utbrytbara. Har komponentindelade sedan länge och därför blev inte övergången till K3 så intensiv. Finns ett tydligt samarbete mellan redovisning och investering.</p>	<p>Man kan med fördel dela anläggningstillgångar i anläggningsregistret då underlag sällan arkiveras en längre tid, bedömning av komponenter i efterhand blir svår på gamla anläggningar. Nyttjandeperioder över lång sikt är svårbedömda, modern teknik går snabbare ur tiden. Tekniker går gärna in på detaljnivå men det måste vara körbart i framtiden.</p>

Tingsryds Energi AB	Varberg Energi AB
<p>Har funktionsindelade sina anläggningstillgångar. Systemet ska vara enkelt att arbeta med och enkelt att förstå.</p>	<p>Ingen uttalad gräns på vad som är betydande värde. Svårt att bedöma värden på äldre anläggningar och att en bedömning kan uppfattas som godtycklig.</p>

#### 4.2.2 Affärsverken Karlskrona AB

Företagets största materiella anläggningstillgångar består av stora värmeverk, stora elnät och ett stadsnät. Respondenten berättar även att de även har båtar som komponentavskrivs. Respondenten beskriver inledningsskedet till K3 som lite överdrivet och menar att komponentindelningen sakta införts under en längre tidsperiod men att kravet först kom vid K3 skiftet.

”Det som är intressant som jag tycker i sammanhanget det är att om man tittar på komponentuppdelning och det så var det lite skrämselfpropaganda tyckte jag själv då när man skulle införa K3 att det skulle vara en av de största förändringarna när det gäller K3. Egentligen så och du får rätta mig om jag har fel men om man tittar i den gamla redovisningspraxisen som var innan K3 kom till så stod det ju faktiskt att man ‘får’ tillämpa komponentuppdelning sen bytte man ut ‘får’ mot ‘bör’ tror jag det ordananamnet var bör, ‘bör’ blev ‘ska’ sen satte det igång.”

Den nya komponentavskrivningen övergår från en praxis till att vara en regel. Respondenten betonar även vikten att ha god koll på sina anläggningstillgångar i anläggningsregistret för att undvika föra ett separat tekniskt register, dels bokföringsmässigt men också av rena säkerhetsskäl. Respondenten menar att komponentmetoden möjliggör att man kan ha ett synkroniserat anläggnings- och tekniskt register för styrningen.

”...annars så satt man ju i den fällan att kostnadsförde det och bara lät det gamla rulla på så då hade man ju egentligen en anläggning i anläggningsregistret som var fullt avskriven men som egentligen var nya komponenter, det blev ju fel alltså i mellan värmeverk och elnätsverksamheter och såna verksamheter som är så viktiga för samhället för samhällets funktion. Där måste man ha, där är det viktigt alltså att ha koll på det över huvud taget”

I frågan om hur företaget delat upp sina komponenter så har det utförts enligt följande rutin. När företaget gör en ny investering görs en investeringsansökan som analyseras på alla sätt och vis. Har den senare accepterats ska den bokföras som en pågående investering. Men när företaget ska aktivera tillgången görs en genomlysning med berörda chefer. Genom samrådet mellan dem görs en bedömning för vilka komponenter som finns i denna anläggning.

”När när vi ska aktivera den så gör vi ett aktiveringsbeslut och när vi tar det beslutet då gör vi i samråd med chefen i värme, chefen i elnät, chefen för stadsnät, då gör vi samlad bedömning

för beslut vi diskuterar liksom den här anläggningen, vad har vi för komponenter i den? Vilka är de väsentliga?”

Respondenten tog ett fiktivt exempel på en anläggning de inte har i sin verksamhet för att förtydliga när det inte finns befintliga rutiner för hur anläggningstillgången ska delas in. Exemplet som togs upp var ett vindkraftverk, först ska man ställa sig frågan: vad har vi för väsentliga komponenter i den här anläggningen eller den här maskinen? Sedan tittar man på nyttjandeperioden, har komponenterna mot förmodan samma nyttjandeperiod finns det kanske ingen mening att dela upp komponenterna. Där finns en viss osäkerhet vid bedömning av nya investeringar i brist på tidigare erfarenhet och därför kan bedömningarna av nyttjandeperioden skilja sig från företagets egentliga nyttjandeperiod, respondenten menar att det kan bli en trial and error metod när det finns osäkerhet.

”Om man tittar på till exempel om man är osäker på det finns ingen praxis det är ingen som har gjort detta tidigare, vi är osäkra på hur dom olika komponenterna jag vet inte vad det är propellrarna eller vad man kallar dom på ett vindkraftverk men då om man säger vi tror att dom kommer på 10 men själva verket håller i 30 år, då får man ju på något sätt göra den bedömningen där, och sedan får man ju låta tiden utvisa hur det ligger till och skulle det visa sig att ‘nej men vi fick byta ut dom efter 7 år’ då får man ju göra en ny bedömning vid det tillfället enligt K3 också får man ju göra avskrivningsprincipen så man lär ju sig hela tiden”

Fortsättningsvis vad gäller nyttjandeperioden menar respondenten att det är viktigt för företaget att inte ta ett standardiserat mått som branschstandard. Då K3 är principbaserat borde företaget reflektera utifrån sina egna förutsättningar och inte schablonmässigt. Respondenten tar ett exempel på hur nyttjandeperioden kan skilja sig beroende på vad anläggningstillgången ska användas till och ett exempel tas om en dator - Används en dator dagligen kan den ha 1 år men används datorn till lagerregister kan den kanske användas i 15 år.

Respondenten hade inte varit aktiv i företaget under implementeringstillfället och kunde inte ge specifik information om hur processen gick till. Men respondenten kunde prata generellt om hur information anskaffades och det konstaterades att revisionsbyråer gjorde mycket marknadsföring inför skiftet. Dessutom gick man på utbildningar och för att sedan reflektera över sin egna verksamhet hur komponentmetoden kunde omsättas i verkligheten.

Den intervjuade har även ett större makrofokus och betonar att branschen kan påverkas av tekniska framsteg och bredare statliga ingripanden. Det pratas bland annat om

mikroproduktioner kan hamna hos hushållen exempelvis solceller som kan installeras på hustak. Respondenten pratar om att detta redan är på gång i Europa. Detta kan vara en faktor vid bedömning av avskrivningstid.

”För man i Tyskland så har det ju kommit mycket solceller, solceller är jättestort. Ser man i England så till och med IKEA har solceller tror jag, till salu, där man kan välja contractor som sätter upp dom o det är lösningar. För det är väl hur man kan tänka på det kan ju tänka på det kan ju påverka olika avskrivningstider hur man tror, det kommer utvecklas då. Och nya typer av anläggningar och nya typer av tjänster, ja allt möjligt.”

För att förtydliga hur samarbetet fungerar mellan ekonomerna och teknikkunniga driftansvariga förklarar respondenten att det är avgörande att ha ett gott samarbete då en ekonom omöjligtvis kan ha detaljkunskap i driften.

”En ekonom kan helt omöjligt kunna det som en driftschef kan ute i verksamheten om just sin anläggning. För det är ju ingenjörer som kan sin anläggning in i minsta detalj och olika saker, skulle vi ha den detaljkunskapen hade vi nog gått av på mitten utan vi måste ta hjälp av dom sen så förklarar man ju regelverket för dom att man ska dela upp det i väsentliga komponenter kanske att man gör det först och sen så tittar man på nyttjandeperiod och i ett andra läge för att se om dom har väsentlig avvikande nyttjandeperiod, då trattar man in, då hjälps man åt”

Utöver att samarbetet möjliggör en bättre bedömning menar respondenten att samarbetet har goda kvalitativa effekter då ekonomin knyts ihop med verksamheten och det skapas en ömsesidig förståelse mellan enheterna.

#### **4.2.3 Halmstads Energi & Miljö AB**

Vid samtalets inledning kommer intervjun in på allmänt om företagets materiella anläggningstillgångar. Då berättar respondenten, för att ge oss en överblick, att om man har 1 miljard i materiella anläggningstillgångar så är 600 miljoner produktionsanläggningar och 400 miljoner distributionsanläggningar. I företagets produktionsanläggningar finns två stora produktionsanläggningar och tre mindre. Respondenten berättar sedan att det är dem anläggningarna som förbränner avfall som är störst, de är skrymmande och komplexa i sin karaktär. Men däremot får företaget pengar för bränslet dem förbränner.

”De är stora, skrymmande och dyra att bygga. Fördelen med dom är ju att bränslet är negativt prissatt så vi får ju betalt för att ta emot och destruera avfall. Så tar du en vanlig oljepanna så är den billig att bygga men det är dyrt att köpa olja för att den är hårt beskattad. Men tar du

avfall så är den jättedyr att bygga som anläggning men å andra sidan får vi ju pengar för det bränsle vi tar emot”

Då ställs följdfrågan om ifall det är bieffekterna av förbränningen, askhanteringen och rökgasfiltreringen som gör att anläggningen blir dyrare. Respondenten svarar att bränslet vid avfallsförbränning ej är homogent. Olja och gas är alltid rent och håller en väldigt hög kvalitet till skillnad från avfallsförbränning. Respondenten fortsätter med att förklara att det är dyra processer att inte släppa ut några utsläpp i luft och vatten vilket skapar en extra dimension, skalfrågan. Extraprocesserna gör att anläggningarna måste nå en viss storlek för att de ska vara ekonomiskt lönsamma.

”Du kan liksom inte bygga dem från 0 till 1, utan du får gå från 0 till 100 på en gång. Antingen bygger du och då kostar det eller så bygger du inte alls, det finns inget mellanläge”

Respondenten berättar att de vid indelningsskedet endast hade en anläggningstillgång per produktionsanläggning då de samarbetar med totalentreprenad vid byggandet av anläggningar. De hade inte heller haft något krav på underlag för komponentindelning från totalentreprenaden. Något som ändrats sedan kravet på komponentavskrivning i K3.

”Den är inte komponentindelad när vi får den från leverantören. Så vi har inte ställt krav på det. Det har vi börjat göra nu på alla anläggningstillgångar vi bygger att nu ska den vara komponentuppdelad och för att det ska bli rätt i redovisningen, men det är bara sedan ett par år tillbaka vi har dom kraven”

Däremot har företaget valt att inte tillämpa komponentredovisning på de äldsta anläggningstillgångarna. Detta godkändes i samråd med revisorn. De äldre anläggningstillgångarna har 5-7 år kvar på sin planliga avskrivning och respondenten berättar om problemet att komponentindela gamla anläggningar.

”På lite sikt kommer vi ju ha en fullständig komponentuppdelning, det är ju så att det går inte bryta upp det här som vi gjorde för så många år sedan och säga att ‘så många procent tillhör den’ och ‘så många den här’. Så det är liksom inte möjligt att göra det, dels har vi inte informationen om det och dels skulle det inte riktigt bli rätt. Man kan lika gärna skapa problem som man undviker dem genom att göra det”

Vidare berättar respondenten att de diskuterat själva vilka tekniska gränser de ska dra och då har de försökt att skilja systemen efter deras naturliga brytningspunkter. På frågan om de delat

in efter funktion håller respondenten delvis med, med motivationen att pannan är konstruerad så att den har en inmatningsdel, en förbränningsdel, en turbin för elproducering, rökgassystem, vattenreningsystem och ett slaggsystem som sedan sitter samman med ett fjärrvärmenät. Vid frågan om de utgått ifrån väsentligt värde eller betydande skillnad i nyttjandeperiod svarar respondenten att de inte utgått ifrån värde men däremot avskrivningstiden på de olika funktionerna. För att förtydliga ställs frågan ifall de primärt gått efter nyttjandeperiod och värdet blir oväsentligt varav vi får svaret att det ekonomiska värdet får bli vad det blir. Fokus hamnar på tekniska funktioner som är tydligt avgränsade. I arbetet med att bestämma nyttjandeperiod har de också fått pröva ifall vissa funktioner slits snabbare än andra. Man har även fått titta på ifall den tekniska utvecklingen gått snabbare på vissa områden som skulle kunna påverka nyttjandeperioden på den enskilda funktionen. Respondenten berättar även om att arbetet måste ses i ljuset av den löpande redovisningen och att komponentsystemet ska gå hand i hand med företagets kostnadsbärare. För ekonomiavdelningen ska det vara lätt att förstå vid kontering av fakturor.

Den första informationen angående den nya regeln har erhållits av ekonomiavdelning genom informationsträff med branschorganisationen Energiföretagen Sverige. Företaget tog beslut om tillvägagångsätt till komponentsindelning i samråd med revisorer. Sedan dess har ekonomiavdelning samverkat med drift och underhåll för att på bästa sätt dela upp komponenter.

”Vi fick klartecken att göra så gick vi ut i drift och underhållsavdelning om hur ni skulle se på detta om vi delade upp det på det här viset, vad är naturligt att dela upp detta i olika komponenter. Man kan göra detta väldigt detaljerat men vi har valt att inte göra det så detaljerat utan istället har vi fokuserat på dem största pannorna, ungefär 10-15 komponentgrupper egentligen som vi delar in. Vi tar en ganska grov upplösning i komponentuppdelning för att det ska vara hanterbart helt enkelt”

Rutinerna sköts genom projektledare och ändringar av rutiner sedan implementeringstillfället inte har företaget gjort.

#### **4.2.4 Krafteringen Energi AB**

Företaget har ett nytt kraftvärmeverk med tillhörande elnät och fjärrvärmenät som är ifrån 2012-13. På frågan om hur de delar in anläggningstillgångarna i komponenter svarar

respondenten att det först och främst är väsentlig skillnad i nyttjandeperiod som hanteras och därefter utvinns värdet ur komponenten. Respondenten berättar även att de gör en proaktiv indelning för att underlätta byte av komponenter i framtiden, runt 30 komponenter har kraftvärmeverket delats in i. När respondenten frågas om ifall det finns ett värde en komponent måste nå upp till för att särredovisas svarar denne att de inte har något uttalat belopp.

”Det är ju egentligen bara det här kraftvärmeverket som vi har haft som har varit i behov av det här stora tänket eftersom vi hade bra uppdelning sedan tidigare innan kravet kom. Så därför tror jag vi inte har någon gräns för betydande värde, alltså beloppsnivån. Och därav att vi har relativt många komponenter.”

När samtalet förs mot varför de sedan tidigare komponentindelade tror respondenten att det kan bero på att företaget är kommunalägt och att man behövt någon typ av struktur för att för en bättre överblick.

Kraftringen Energi Ab fick reda på komponentavskrivning genom en kombination utav informationsmöte med revisorn och att deltog i ett evenemang av en branschförening Energiföretagen Sverige. För att lyckas med komponentindelning har företaget tagit in en intern expertis vid indelning av olika komponenter. Genom informationsmötet med projektkontroller som ansvar för administrativt på plats på produktionsverksamheten.

”Och då var det så att i det projektet när vi byggde det så fanns det ju en projektkontroller och han blev ju länken mellan verksamheten och ekonomi så att säga så att han har tagit hjälp utav de som har varit med och byggt och sköter anläggningen och sen har vi länkat samman de frågeställningarna vi haft och gjort den här uppdelningen tillsammans”

Rutiner bildades sedan implementeringstillfället beträffar verksamheten med samrådet mellan projektledare eller projektkontroller och ekonomer. Detta utgår ifrån projektnummer som företaget satt upp, vilket består av inköpspriser för olika komponenter. Diskussioner mellan tekniker och ekonomer sker löpande under pågående projekt. Projektledaren har full koll för hur rutiner ska se ut i och med att de är medvetna om vad ekonomer är intresserade av för typ av information.

#### **4.2.5 Lekebergs Bioenergi AB**

Företaget är ett mindre företag med en fjärrvärmeanläggning. Respondenten berättar att de har två fastbränslepannor, två oljepannor, rökgaskondensor och kulvert. De är alla bokförda med separata avskrivningstider från start och benämns som inventarier av respondenten under intervjun. Därför har det heller aldrig gjorts någon bedömning av betydande värde eller väsentlig skillnad i nyttjandeperiod. Respondenten berättar vidare att det inte heller finns någon anledning för företaget att gå ett steg till på komponentindelningen då inventarierna kommer att bytas ut i sin helhet.

”Vi har ju inte ansett att vi har anledning att bryta upp något av det. Kulvert är kulvert och fastbränslepannan kommer att bytas ut i sin helhet den dagen den byts ut.”

Respondenten berättar även att ett företags framförhållning kan vara avgörande hur delar bokförs.

”För fyra år sedan bytte vi styrsystem till pannan för 800 000 och det är klart hade vi förutsett det när pannan var ny så kunde vi väl skriva av styrsystemet som en komponent för sig den dagen, vi tror att vi nästa gång kommer att byta ut hela.”

Vid övergången till K3 har företaget fått information om redovisning enligt komponentmetoden genom revisor och det ekonomiföretag som gör årsbokslut åt företaget. Därutöver har både respondenten och VD genom eget intresse hämtat information om nya reglerna från massmedia. Detta leder till en diskussion med företaget som gör årsbokslut och revisorn innan företaget skulle gå över till K3. I och med att det är ett så litet företag har respondenten ansvarat för administration och VD är ansvarig för driften. Besluten har varit enkelt och det har väl inte varit någon dialog mellan dem. Några förändringar av rutiner sedan implementeringstillfället inte har skett.

#### **4.2.6 Ljungby Energi AB**

Samtalet börjar med att de materiella anläggningstillgångarna beskrivs och respondenten berättar att de har en vattenkraftstation, fjärrvärmeverk, tillhandahåller även elnät och fibernät. Avfallspannan är avskriven sedan några år tillbaka och biobränslepannan skrevs av till fullo i fjol. Detta gjorde att komponentmetoden på fjärrvärmedelen ej implementerades till fullo då prestationen inte blir ekonomiskt försvarbar.

”Vi gjorde förstås en bedömning av hur vi skulle gå framåt med komponentavskrivningen på dom här anläggningarna och konstaterade faktiskt med samråd med våra revisorer att den kraft och tid det skulle ta att göra någonting skulle inte väga upp det faktum med att den har varit näst intill färdigavskriven”

Respondenten förtydligar även att indelningen av komponenter blir svår då de alla delar samma nyttjandeperiod. Skorstenen kommer inte stå där längre än pannan utan går pannan sönder får skorstenen bytas också.

”Dock så kom vi fram till att i sig så har alla delar normalt sett samma slitage. Där kan man ju säga att om någon del inte fungerar går ju liksom hela bort. Så i princip har vi samma avskrivningsperiod på hela anläggningen eller hela den enheten. Men det finns ett tänk bakom att den kanske kan delas upp om behov uppstår.”

Respondenten medverkade regelbundet i evenemang av Energiföretagen Sverige som hålls årligen. Där ekonomer fick ta del av komponentindelning samt kursdagar om K3 om dessa förändringar informeras av Eva Törning samt mötet med revisorn. Samarbetet mellan ekonomer och produktionsavdelning sker löpande i form av en dialog och ett informellt samtal. Tillsammans med revisorn överenskommet med draggränsning för komponentindelning gör företaget bedömning av olika komponenter.

”Komponenter med ett enskilt värde under 10% av totalt värde är inte en komponent om inte särskilda skäl finns. Komponenter med en avvikelsestid på mindre än 3 år är inte en egen komponent om inte särskilda skäl finns”

Därutöver har det inte skett några ändringar inom verksamheten sedan implementeringstillfället.

#### **4.2.7 Mark Kraftvärme AB**

Företaget har ett kraftvärmeverk med fem pannor, men även reservpannor som ligger i nätet men inte kraftvärmecentralen. De har bland annat delats upp i bränsletransport, askhantering, panna, rökgasdel styrdator och eldel. Respondenten berättar att de köpt kraftvärmeanläggningen på totalentreprenad och därför har man fått gå tillbaka dem så att de kan indikera på vad anläggningens delar är värda.

”...fast den var ju inte prissatt så vi har ju gått tillbaka till våra tillverkare och försökt att få dom att tala om ungefär vad det här vi köpte på totalentreprenad var. Det betyder att vi har fått dom att åtminstone ge en procent ungefär av vad dom har haft och vilka delar man hade”

På frågan om ifall de dragit gränsen på vad som är ett betydande värde svarar respondenten att det huvudsakligen inte varit ett värde som har varit ledande utan nyttjandeperioden på anläggningstillgången. Där byggkvaliteten på anläggningstillgången och hur lång tid de tror att den kommer hålla varit ledande. Indelningen har gjorts genom att de delat in anläggningstillgångar efter vilken funktion de har.

”Askutmatning har vi ju satt från att det ramlar ut från pannan tills det är ute i en container. Rökpassidan är det ju hela skorsten och det är hela reningsenheten på filter och allt på den delen och tittar man på pannan så är det ju hela pannans stomme och hela den delen.”

Företaget fick först informationen om komponentavskrivning genom en diskussion med revisorer. Där fick respondenten uppvisa sitt eget tillvägagångssätt att dela in företagets materiella anläggningstillgångar. Exempelvis hur företaget gjort med värderingar och avskrivningstiderna för olika komponentenheter. Ur denna synpunkt har båda parter kommit överens om rutiner för implementeringen. Företaget har arbetat mer självständigt tillsammans med godkännande från revisorer. Samarbetet med andra avdelningar har inte skett i och med att respondenten redan haft kunskapen genom att arbetat i den här branschen i 40 år. Däremot har respondenten samarbete med tillverkare.

”Vi har bett dem att värdera ungefär utifrån dem kostnader vi hade när vi köpte anläggningarna, sedan sätter vi en procentsats på vad dem har kostat, dem olika delarna i samband. Så då har man gått till och tittat på sina inköpsdelar ungefär och värdera dem i procenten”

#### **4.2.8 Solör Bioenergi Fjärrvärme AB**

Respondenten berättar att företagets största anläggningstillgångar finns inom fjärrvärmedelen, rörledningar eller kulvertar. Förutom det så finns även maskincentraler eller energicentraler som delas upp i olika komponenter. Komponenterna är i huvudsak indelade efter deras funktion.

”Det är egentligen tillverkningsfabriken om man säger så för fjärrvärme. Som består av en förbränningsugn, en panna, bränslemottagning som matar in bränsle. Vi eldar företrädesvis

med bibränsle, och då är det flis och bark osv som man lägger in i en bränslemottagning och sen matas det in i pannan. Där finns ju naturligtvis ett styrsystem för den här pannan och det är naturligtvis en väsentlig komponent och den aska som uppstår måste tas hand om i samband med förbränning. Det är de största komponenterna i själva maskincentralen vi kallar.”

Solörkoncernen hade tidigare byggt en anläggning i Norge som fick utgöra ett underlag för bedömning av komponenter. Teknikerna tillsammans med ekonomer kunde urskilja procentuella värden på vad olika delarna var värda och denna investering kunde agera tumstock i koncernens bedömning.

”Så man hade ganska så klart för sig så att säga vilka dom olika komponenterna vilka delarna mellan de teknikerna som handlade upp detta. Och sen när man gick ner för att på något sätt kunna få detta på papper så tittade man på var var det i själva offerterna och med teknikernas hjälp som så vi stort betingade dom stora värdena från den här investeringarna så fick man ett relationstal. Nu har vi inga siffror men säg att något kostade 100 enheter så kanske just i den byggnationen så att säga så kanske 30% eller 30 av detta var ju låt oss säga förbränningsugnen och 50% var pannan osv. Det har vi också använt generell tumstock när vi fått bryta ner dom värdena hur mycket som är hänförligt till den ena eller den andra komponenten.”

Respondenten berättar även att man sällan kan få praktisk vägledning hos revisorer och att det oftast mynnar ut i teoretiska diskussioner. Det kan även vara svårigheter mellan språken hos ekonomer och tekniker då det ekonomiska anläggningsregistret inte alltid är sammankopplat med det tekniska. För att redogöra för den svårigheten drog respondenten en parallell till en branschkollega som gjort en väldigt ambitiös komponentuppdelning i excel men som aldrig skulle kunna vara praktiskt genomförbar då den var för detaljerad. Respondenten berättar att det är en vanlig missuppfattning att man ska behöva gå ner på skruv och mutter men att så egentligen inte är fallet. Vad respondenten förespråkar är att börja uppifrån och arbeta sig nedåt. Först de fyra basgrupperna som årsredovisningslagen kräver. Ur maskiner och andra tekniska anläggningstillgångar kunde fabriken, energicentralen och rörledningarna urskiljas. Därefter användes det tidigare investeringsunderlaget för att bedöma anläggningarnas värden. Därifrån komponentindelades förbränningsugn, panna, bränslemottagning, styrsystem osv.

”Om vi tittar på energicentralen, kan vi gå ner ytterligare ett steg? Det kan vi göra och då landade vi ”men vilka är dem stora” och jämförde lite med investeringen som hade gjorts i Solör koncernen med allokering av värdena så att säga det bokförda värdet, då kom vi fram

till att de stora är förbränningsugnen, pannan, bränslemottagningen, styrsystemen osv. och där stannade vi.”

Men när företagen byggde en ny anläggning eller ny investering så fick företagen en specificerad offert på kostnaden och vad denna anläggning består av. På det här sättet kan företaget identifiera dessa komponenter. Därmed förklarar respondenten att företagets hantering har utgått ifrån årsredovisningsram då det finns en definition för hur företagen ska bryta upp byggnader, mark, maskiner och tekniska anläggningstillgångar. Det företaget gjort var enbart att gå ytterligare ett steg i att utvärdera vilka tillgångar som är väsentliga. Det baserades på en investering som företaget hade gjort ett par år tidigare och där diskussion med tekniker redan gjorts.

Respondenten berättade att vid övergången till K3 fick företagen påminnelse om det nya regelverket från revisionsbyrå samt erbjudande om utbildning men företaget har valt att inte delta i dessa kurser. Sedan var det mest internkoncern som hanterade denna fråga gällande nya regeln om komponentsavskrivning. Då anser respondenten att den interna tekniska kompetensen är mycket viktig. Den involvering internt inom verksamheten är grunden till ett bra arbete. Detta menar respondenten att förutom ekonomer behöver företaget någon annan som är kunnig inom det ämne som berörs för att denna process ska fungera. Samarbetet mellan ekonomer, tekniker och ingenjörer måste göras för att ekonomer ska förstå och kunna genomföra arbetet. Respondenten förklarar att detta initieras av revisionsbyråerna som kan teorin vilket gör företagsekonomerna medvetna om den nya standarden och tänkande kring genomförande av denna. Men respondenten hävdar att det inte räcker utan i nästa steg måste företagsekonomerna ta kontakt med sina tekniker. Detta för att få acceptans och medvetenhet i företaget så man kan få feedbacken från tekniker och försöka komma på en rutin som fungerar.

När det rör frågan om de utformade rutinerna för nya investeringar berättade respondenten att det är något som företaget håller fast vid. Respondenten förklarar vidare att det oftast tar ett par år innan de här rutinerna ligger på plats. Då måste man se över var företaget började någonstans, men det viktigaste är att uppdelningen av olika komponenter gjorts. Emellertid har företaget inte mycket ny investering ännu och det har mest varit reparationer och underhåll för tillgångar som företaget haft. På Solör bioenergi fjärrvärme AB har det mest

varit frågan om andragen av det bokförda värdet, aktivering för utbytet av komponenter. Rutinerna har dock inte varit helt klara samt detaljerade vägledningar inte funnits så utgår företaget från en ekonomihandbok som beskriver allmänt om K3 exempelvis om hur mycket företaget ska föra kostnadsföring eller aktivering. I nuläget arbetar företaget med att ge en mer tydliga instruktion om hantering av denna komponentavskrivning. Respondenten anser att hanteringen av denna process är komplicerad, därför försöker företaget hitta en klar rutin men företaget har fortfarande inte någon klar rutin. Således blir det istället en diskussion för att detta ska leda in i de dagliga rutinerna.

#### **4.2.9 Söderhamn Nära AB**

Den största materiella anläggningstillgången som finns i verksamheten är ett kraftvärmeverk som företagen började bygga år 2005 och varit färdigt år 2007. Denna tillgång är redovisat till ett anskaffningsvärde på 300 miljoner och fördelat på ett antal komponenter. Som svar på frågan om vad företaget anser är ett betydande värde svarar respondenten att det inte är riktigt intressant att titta på anskaffningssummor utan de går rakt på anläggningstillgångarnas fysiska delar. För att förtydliga frågas respondenten ifall det är nyttjandeperioden som skulle vara ledande vid utbrytning vilket respondenten säger ja till men med motivationen att de i grunden ska vara fysiskt utbrytbara från anläggningen. Ett gränsvärde kan inte heller urskiljas för vad som är en väsentlig skillnad i nyttjandeperiod. Företaget har tillämpat komponentavskrivning på sina anläggningstillgångar sedan 2005 och att skiftet till K3 därför blev odramatiskt.

”Det har vi faktiskt inte utan vi har en årlig genomgång med verksamheten på där vi tittar på investeringarna sen tittar om det finns \*utbrytbara\* delar, om man ser som så att när vi byggde vårt stora kraftvärmeverk 2005 som du förstår är en stor del av balansomslutningen, då delade vi upp i komponenter redan då, långt långt innan så att just den byggnationen är uppdelad på 40-tal komponenter. Så att själva skiftet var inte speciellt stort jobb för oss. Vi har jobbat på det sättet sedan långt långt tillbaks utefter nyttjandeperioden och fysiskt utbrytbara delar.”

Respondenten berättar att det finns i ett intresse från ekonomin att årligen uppdatera så man har ett synkroniserat tekniskt och ekonomiskt anläggningsregister.

”Det blir någon gång per år så liksom ser man att ‘nu ser det ut hos mig som att den här biten är på väg o ta slut’. ‘Ja men det stämmer vi ska byta ut den nästa år’, ja men jättebra, då kommer vi ihåg att det är en komponent som ska bytas ut.”

Vid implementeringstillfället har företaget fått information om det nya regelverket av branschföreningen Energiföretagen Sverige. Branschföreningen fungerar som en branschomvärldsbevakning för företag och där har det erhållits ett årligt arrangemang som handlar om redovisnings- och skattedagar. På detta vis fick företaget betala för denna nytta för att få uppdaterad information om redovisning varje år.

Som respondenten nämnde tidigare så har komponentindelning funnits sedan långt tillbaka och samarbetet med driftansvariga sker löpande. Denna process sker genom att ekonomer och driftansvariga tillsammans går igenom årets investeringar och hur dessa komponenter är indelade och byts ut. Respondenten menar att denna process har utgått som en rutin, då verksamheten först bestämmer sin budget, sedan går man igenom den och samtidigt tittar över om det finns utbyte av något befintligt och om det skulle behövas en utrangering av en komponent. Företaget tittar helt enkelt på om denna komponent egentligen är en nybyggnad, tillbyggnad eller ombyggnad. På så sätt kan man se hur de ska läggas in, och kopplas till anläggningsregistret.

#### **4.2.10 Tekniska verken i Linköping AB**

Koncernredovisningschefen på Tekniska verken i Linköping AB berättade att företagets största materiella anläggningstillgångar består av funktionsanläggningar, fjärrvärme, el, en del kraftvärmeverk, 37 stycken vattenkraftstationer. Företaget nyligen bytt två pannor vid gärstadverket, som byggdes färdigt 2015. På frågan om hur företaget delar in sina anläggningstillgångar i komponenter svarar respondenten att de rent legalt måste göra den första indelningen som lagen kräver. Det vill säga byggnad & mark, maskiner inventarier et cetera. Företaget måste först veta vad olika tillgång tillhör för olika nämnda kategorier. Sedan tittar man på olika delar, framförallt maskiner och inventarier har delats in i olika komponenter. Respondenten menar att om man gör för grov komponentindelning så kan man få problem den dagen man behöver byta ut komponenter, Tekniska verken har ca 50 komponenter på deras kraftvärmeverk med anskaffningsvärde 1,2 miljarder.

”...en del branschkollegor har varit väldigt grov i princip har tagit någon eller några enstaka tillgångar efter hur många år dom håller. då får man ju problem den dagen man kommer till att byta ut grejer så vi har ju då. jag tittade faktiskt på innan du ringde här, det är ungefär 50 tillgångar på kraftvärmeverket vi har delat in det på”

Respondenten fortsätter med att berätta att det är med fördel man kan dela in anläggningstillgångar i komponenter i anläggningsregistret då underlag sällan arkiveras och behålls för ett 20 år gammal anläggning. Dessutom kommer delar behöva bytas ut så småningom. Huruvida det finns ett gränsvärde på hur mycket en komponent måste nå upp till berättar respondenten att man kan gå ner i princip hur långt som helst i värde. Efter en snabb överblick på kraftvärmeverket konstaterar respondenten att det når ner till ca 2 miljoner som lägsta värde.

”Här var ju en stor panna för 1,2 miljarder och då blir det ju stora grejer, men annars så kan det komma in klart mindre grejer i anläggningsregistret absolut. Men om du håller på fjärrvärmeverk och den frågan då verkar det vara dryga runt 2 miljoner sista posterna då som vi har, det är uppåt 50 drygt i tillgångar”

På frågan om vad företaget anser är väsentlig skillnad i nyttjandeperioder förklarar respondenten att gränsdragning eller bedömning till en viss tillgång är oerhört svårt. Respondenten menar att maskinens exakta livslängd är svår att avgöra när de har långa avskrivningstider, precisionen blir bättre när det är kortare nyttjandeperioder. Efter en kort överläggning svarar respondenten att intervallen skulle kunna vara 2 år på kort sikt och 10 år på längre sikt för att bryta ut en komponent. Respondenten berättar även att teknik blir gammal snabbt och därför har väsentligt kortare nyttjandeperiod.

”Om det är mer såna här styr och reglerprylar dom kanske håller i 15 år lite kortare tid då, modern teknik då blir ju gammal snabbt mest medans dom här lite grövre grejorna som turbiner dom kanske ligger på 30 år. Jag tror vi kör 5 års, ju högre upp du kommer så blir det längre tidsperioder mellan men om vi tar kortare kan det vara sånt som håller väldigt kort tid också. Det beror på vad man har för grejer, det blir så att det är ju lätt att säga om något håller 3 eller 5 år eller 7 år än om den håller 55-60 då blir det snarare att det blir 50, sen blir det 40, sen blir det 30, sen blir det kanske 25 och 20, och 15.”

Vid övergången till K3 regelverket har företaget Tekniska verken i Linköping AB applicerat den nya regeln om komponentavskrivning tidigare än de andra företaget i branschen i och med att respondenten har medverkat i forskning gällande nya regelverket. Respondenten läste

igenom K3 regelverket från pärm till pärm. Information anskaffades även från utbildningar i K3 regelverket som FAR höll i. Företaget har även tagit del böcker utgivna av PwC av författarna Eva Törning och Caisa Dreifeldt. Respondenten har i samverkan med ovan nämnda författare tagit fram en mall för K3 och dess tillämpning. Företaget har inte haft behov att ta in en extern expertis vid implementeringstillfället då det endast var respondenten och andra redovisningsexperter som då hade djupgående kunskap inom ämnet.

För att införskaffa sig mer kunskap om de blivande komponenterna åker representanter från ekonomin ut till de som kan driften och i en dialog får ekonomen förklara vilken information som efterfrågas och den driftkunnige får ge sin bedömning. Respondenten berättar då att det är vanligt förekommande att den tekniskt bevandrade går ner på detaljnivå och att detta inte är möjligt då anläggningsregistret ska vara körbart i framtiden.

”Tekniker har lite när man, dom går gärna ner i normalt alltså ner i partiklar medans vi ekonomer vet om att vi behöver inte vara på den partikelnivån så vi försöker men med gemensamma krafter försöker vi dela in det för det ska ju vara körbart i framtiden också så man ska kunna byta ut delar i framtiden.”

Exempel på när det inte blir körbart i framtiden är när pannan är köpt via totalentreprenad och ska komponentindelas vid ett senare tillfälle och man inte har någon aning om vilka delarna är eller vad dom är värda. Respondenten syftar till att en sådan uppdelning i efterhand kan komma att bli en svår bedömning.

”det går ju kanske skriva av denna pannan på 40 år med allting som ingår men så fort du ska byta ut någonting då får du ju problem man måste ju dela den där i delar, den där klumpposten som kanske är någon miljard och hur mycket vet man då vad man ska plocka bort om man byter ut något, det är inte så lätt o göra i efterhand. För det är ofta så man gör såhär projekt när man köper någonting, då köper man ju liksom, ofta i alla fall, från någon totalentreprenör eller kanske två och då vet man inte exakt vad grejerna, vad varje del kostar, då får man ju göra en uppskattning.”

Förändringar sedan implementeringstillfället inom själva organisationen menar respondenten att det inte har skett några förändringar utan att rutinerna kommer rätt in från början och företaget fortsätter arbeta på den linjen sedan dess.

#### 4.2.11 Tingsryds Energi AB

Företagets totala materiella anläggningstillgångar är nära 70 miljoner kronor. Den stora anläggningen är i Tingsryd som byggdes ungefär år 2000, anläggningar i Linneryd och Ursult kom senare år 2000-2001, sedan har Väckelsång kommit år 2010. Tingsryds största materiella anläggningstillgångar är pannorna. Företaget byggde nyss en panna i Tingsryd som togs i bruk vid årsskiftet 2016 samt en till panna vid anläggning i Väckelsång. Sedan har företaget byggnader som också byggdes för fjärrvärmeverksamhet. På frågan om hur företagen delar in materiella anläggningstillgångar svarar respondenten att de identifierat bibränslepannan, oljepannan, rök-gaskondensor, multicyklon och solvärmeanläggning med flera, med andra ord indelat efter funktion. Att dra gränser för vad som anses vara betydande värde för komponenter är först och främst att företaget utgår från identifierbara fysiska delar, sedan ser genom om det förekommer någon skillnad i nyttjandeperiod. Därefter lyfter företaget upp dessa värden. Dock anser respondenten att svårigheten vid komponentindelning är att en anläggning kan innehålla många mindre delar, däremot är det viktigt att dessa komponenter ska betraktas som en enhet.

Företaget har fått information om att redovisa enligt komponentmetoden genom revisionsbyrå. Det var revisorerna som kallade till en informationsträff för att diskutera den nya processen om komponentindelning. Företaget fick gå en endagskurs samt fick hjälp genom en handbok från Pwc revisionsbyrå vid tidigt stadiet. Respondenten förklarar att komponentindelning måste vara en logisk uppdelning för verkligheten, att det ska vara enkelt att hantera.

”Alltså vi har sett att dom, just det här med indelning att det ska vara en logisk uppdelning för verkligheten är inte bara den här ekonomiska att man kan gå ner på o hålla på med, så att utan det här ska vara enkelt och lättfattligt”

Vid uppdelning av komponenter har respondent fått hjälp i det tekniska av VD som också är driftschef. Samarbetet mellan ekonomer och tekniker har skett kontinuerligt i form av informell diskussion eftersom respondenten och driftschef sitter på samma arbetsplats. Därutöver har det inte skett någon speciell förändring av rutiner inom verksamheten angående komponentindelning.

#### 4.2.12 Varberg Energi AB

På frågan om hur företaget delat in sina materiella anläggningstillgångar i komponenter svarade respondenten att de delat upp ledningsnät, produktionsanläggningen, pannorna och alla pannans delar. Alla uppdelade efter antal år de förväntas att nyttjas. Respondenten berättar även att man inte kan dra någon nedre gräns på betydande värde och att nyttjandeperioden har varit ledande vid indelning av komponenter. Det som var svårast vid övergången till K3 berättar respondenten att de äldsta vattenkraftsanläggningarna har varit svårast att värdera vid indelning av komponenter.

”Vad har man gjort under tiden, vad finns kvar och vad finns inte kvar. Det blir ganska godtyckligt så att säga. Men det är det bästa man kan åstadkomma för värdet i att lägga veckor i arbetstid och försöka reda ut och ändå inte komma hela vägen”

I och med att företaget har tillämpat komponentindelning från början har det underlättat vid anpassning till den nya regeln vid övergången till K3. Informationen om komponentavskrivning skedde först genom en informationsträff med revisorer. Respondenten antyder på att de som arbetar på revisionsbyråerna gärna visar det värsta av scenarion, men att det blir lättare när man arbetar med sina egna anläggningar. Man behöver inte heller många konsulttimmar ifall man har någorlunda ordning på sitt anläggningsregister. Ett samarbete med driftpersonal behövs för att kunna bedöma komponenternas livslängd. Ändringar i rutinerna sedan implementeringstillfället har företaget inte gjort.

## 5. Analys

*I det här kapitlet ställs den teoretiska referensramen mot det empiriska materialet för att skapa en förståelse för hur fjärrvärmeföretagen delar in materiella anläggningstillgångar i komponenter.*

---

### 5.1 Bedömning av komponenter inom fjärrvärmeföretagen

Naturligt delas materiella anläggningstillgångar upp i fyra kategorier och har varit ett krav i årsredovisningslagen sedan innan implementeringen i K3, varav vi fokuserat på en av dem, maskiner och andra tekniska anläggningar. Maskiner som används i produktionen, tar oftast tar upp stora delar av företagets tillgångssida i balansräkningen. I genomsnitt på de elva analyserade företagen tar maskiner och andra tekniska tillgångar 82,03% av de materiella anläggningstillgångarna.

Implementeringsprocessen har skett olika mellan företagen beroende på individuella intressen och ambitioner från beslutsfattare. Fyra av de studerade företagen har valt att dela in efter grundfunktioner, exempelvis förbränningsugn, panna, askhantering etcetera. medan två av företagen har delat in kraftvärmeverket i 40 respektive 50 delar där de särredovisar identifierbara och utbytbara maskindelar. Vilket kan kopplas till Bo Nordlunds exempel på remissen hos bokföringsnämnden där det tydliggjordes hur två företag med samma anläggningstillgångar men med olika omfattande komponentindelning. I ena fallet redovisas underhållskostnad löpande och i det andra fallet aktiveras kostnaden. Den strategiska indelningen av komponenter betyder att man komponentindelar anläggningstillgången trots att dess komponenter delar nyttjandeperiod med helheten, detta för att kunna aktivera en framtida komponent. Krafringen Energi AB gjorde detta för att underlätta byte av komponenter i framtiden. Lekebergs bioenergi AB berättar att de skulle ha komponentindelad styrsystemet till pannan om de insett underhållsbehovet när pannan var ny. Affärsverken Karlskrona AB pratar även om vikten att ha en god koll på sitt anläggningsregister och att ha det så synkroniserat som möjligt med det tekniska registret. Vilket betyder att när det görs byten ska komponenten utrangeras och den nya aktiveras.

Efter bara ett fåtal intervjuer så förstod vi att företagens anläggningar ofta är skräddarsydda för företagen. Bland de studerade företagen har Halmstads Energi & Miljö AB, Tekniska verken i Linköping AB och Mark Kraftvärme AB explicit nämnt att de använt sig av totalentreprenad vid byggandet av anläggningarna. Vilket resulterar i att när företagen tar över anläggningarna står de med en enda anläggningstillgång som måste delas upp och svårigheter att dela upp den då underlag för komponenternas värde kan vara bristfälliga. Solör Bioenergi AB, som är ett av de största bolagen i det empiriska materialet, berättade inte explicit att de använt sig av totalentreprenad men däremot att de använde sig av deras senaste investering som bedömningsunderlag för sina andra befintliga anläggningar.

Halmstad har därför lagt in som rutiner för framtiden att ställa krav på totalentreprenaden för att underlätta komponentindelningen och påpekar att indelningen med bristfälliga underlag kan röra till det mer än det gör nytta. Tekniska verken hade liknande utmaningar där tekniker efter sin bästa förmåga fått göra en uppskattning komponenters värden. Mark kraftvärme kontaktade totalentreprenaden för att få ut ungefär hur många procent som hänförs till olika delar.

Något annat som kan vara problematiskt är äldre anläggningar som nästan var färdigavskrivna under implementeringstillfället. Ljungby energinät AB och Halmstad Energi & Miljö AB valde bägge två att inte komponentindela de äldre anläggningarna, i samråd med revisorn, då anläggningarna var nära färdigavskrivna. Det skulle inte vara ekonomisk försvarbart att göra en sådan insats när de bara har några år kvar. Halmstad menar att man istället för skapa reda kan skapa skevheter då bedömningen av så gamla anläggningar vara svår i brist på underlag. Varberg Energi AB hade också utmaningar i att värdera komponenter i äldre anläggningstillgångarna och även där kan bedömningen uppfattas som godtycklig.

I de flesta företagen identifierades komponenten genom en granskning av dess värde, sedan fastställs dess nyttjandeperiod. Men t.ex. i Söderhamn Nära AB arbetar redovisningsenheten med att först identifiera utbrytbara delar med skilda nyttjandeperioder. Söderhamn nära AB arbetar inte med någon gräns utan alla utbrytbara delar med olika nyttjandeperioder ska särredovisas.

Hur de studerade företagen har bedömt betydande värde och väsentlig skillnad i nyttjandeperiod är olika. Vi gick in med ambitionen att företagen skulle gränsvärden för vad

som betydande värde och vad som var en väsentlig skillnad i nyttjandeperiod men frågorna visade sig ha många svar. Det som genomsyrar de flesta företags tillvägagångssätt är att redovisningsenheten gör en professionell bedömning tillsammans med en eller flera driftkunniga personer. Vi har funnit att det ofta råder ett fokus på antingen värdet nyttjandeperioden vid komponentidentifiering.

Anläggningsregistret får ofta ett centralt fokus i intervjuerna. Affärsverken Karlskrona AB betonar vikten av att ha god koll på sitt ekonomiska anläggningsregister för att slippa föra ett separat tekniskt register. Det kan även vara av säkerhetsskäl då driftsäkerheten är avgörande för fjärrvärmebranschen. Solör Bioenergi AB menar däremot att ett överdrivet detaljerat tekniskt anläggningsregister hade varit omöjligt att genomföra som ett ekonomiskt anläggningsregister. På något sätt måste anläggningarnas mikrokomponenter grupperas i större grupper för att bedriften både ska vara ekonomiskt försvarbar och lätthanterligt, även för nya kollegor. Respondenten på Söderhamn Nära AB berättar om att de årligen stämmer av det ekonomiska och tekniska registret med syftet att ha beredskap inför ett kommande byte. Tekniska verken i Linköping AB ser en unik fördel med att använda anläggningsregistret då det används som ett verktyg att spara information. Med tanke på att underlag sällan sparas efter 20 år. Men samtidigt resonerar respondenten på Tekniska verken precis som respondenten på Solör Bioenergi att man inte kan gå ner på detaljnivå för att anläggningsregistret ska vara praktiskt hanterbart. Varberg Energi AB berättar om att ett uppdaterat anläggningsregister och att ha koll på sina tillgångar kan vara en kostnadssparare då man vid implementeringstillfället har varit bättre förberedd och således inte behöver betala konsulttimmar från redovisningskonsulter.

## **5.2 Tillämpning av komponenter inom fjärrvärmeföretagen**

Utifrån institutionella redovisningssteorin kan vi få hjälp att förstå företagsbeteende gällande tillämpning av komponentsavskrivning. Teorin lyfter fram tvingande isomorfism som pekar på att intressenters påtryckningar, de kan vara formella påtryckningar som består av lagar och regler och informella som består av normer, traditioner och samhällets förväntningar. I och med förändringen av regeln för komponentavskrivning medförs förändringar inom företagen, arbetsrutiner och kommunikation mellan olika avdelningar blir mer synkroniserat inom verksamheten. Eftersom ekonomer alltid behöver hjälp av drifttekniker för att kunna

genomföra komponentindelning av företagens materiella anläggningar. Däremot tillkommer följande två företag, Markkraftvärme AB och Lekebergs Bioenergi AB, där ekonomi- och driftavdelning inte alls har samarbetat med varandra. Då respondenten från företaget Markkraftvärme AB redan haft kunskaper genom att arbetat inom branschen i 40 år. En del på grund av företagsstorlek då respondenten från företaget Lekebergs Bioenergi AB har fullmakt att besluta allt som sker inom ekonomi och administration vilket underlättar arbetet vid övergången till nya regeln. De flesta företagen har fått information om komponentsavskrivning genom revisionsbyråer. Förutom företagen Söderhamns nära AB, Halmstads Energi & Miljö AB och Krafringen Energi AB som fått information av en branschförening som hette Energiföretagen Sverige.

Den härmande isomorfism och den kognitiva pelaren ur institutionella teorin har inte förekommit tydligt i fjärrvärmebranschen eftersom företagen inte har exakt likadana anläggningstillgångar vilket gör det svårt för företagen att efterlikna varandra gällande nya regeln. Därutöver finns det inte påtagliga riktlinjer angående hur företagen bör följa K3 regelverket som skapats av principbaserade regelverk. Det innebär att företagen inte har flexibilitet och utrymme att göra bedömning för väsentliga tillgångar. Dessutom har beslutfattande om hur denna regel för komponentsavskrivning appliceras inom själva verksamheten varit varierad. Detta stämmer ju med normativ isomorfism och normativa pelaren ur institutionella teorin att organisationers beteende vid implementeringstillfället beror på redovisarens personliga normer och värderingar. I och med att vissa respondenter redan har gjort komponentsavskrivning innan det blev obligatoriskt. Anställda inom Solör bioenergi fjärrvärme AB och Söderhamn Nära AB har sedan länge haft insikt i komponentsavskrivning genom tidigare tillämpning, således har man valt att inte lägga så mycket fokus på utomstående parter och istället valt att applicerar den regeln som de upparbetat innan. Även Tekniska verken i Linköping AB där respondenten arbetat med forskningen om K3 regelverket vid tidigt stadie vilket underlättar vid regelns applicering då respondenten redan besatt den teoretiska kunskapen inom komponentavskrivning.

Angående viktiga aspekter som Burns och Scarpens tar upp att genom upprepande tillämpningar kan företagets beteende bli inprogrammerat, detta definieras dock som en rutin. Vilket kan förklaras att rutiner har blivit inprogrammerade inom fjärrvärmeverksamhet på grund av förändringen för hantering av materiella anläggningstillgångar. Samt att

rutinmässighet inom organisationen också blir fullföljd om personalen inom verksamheten utvecklar ett ömsesidigt acceptabelt sätt att hantera den nya regeln. I och med att agerande av denna förändring sker på olika sätt mellan bolag inom branschen. Det tyder på att organisationen har fått en ny rutin inom verksamheten angående den nya regeln om komponentindelning. Alla respondenter har påvisat ett större samarbete med drifttekniker i och med att ekonomer behöver tillgång till den tekniska informationen för att reda ut de befintliga komponenterna. Detta för att genomföra beslutet om hur dessa komponenter skall redovisas i årsredovisningen. Att grupper av ekonomer och tekniker finner ett ömsesidigt acceptabelt sätt att genomföra den här processen och det medför en successiv och gradvis hantering. Således skapas en rutin inom verksamheten, exempelvis respondenten från Solör koncernen är koncernredovisningschef vilket tyder på att respondenten sedan länge redovisat komponentavskrivning på moderbolag i koncernen. På detta vis när det tillkommer en obligatorisk regel från BFN som berör koncernens dotterbolag Solör Bioenergi fjärrvärme, är respondenten van vid denna regel och då fortsätter respondenten med samma rutin. Även Söderhamn nära AB har tillämpat komponentsavskrivning sedan tidigare. Därutöver har de andra företagen applicerat nya rutiner efter övergången till K3, men det har inte skett några förändringar sedan implementeringstillfället. Detta kan bero på att det pågående arbetet fungerat väl. Dessutom har det aldrig funnits en klar riktlinje för tillämpning samt inget tydligt krav till denna regel.

Affärsverken Karlskrona AB, Ljungby Energi AB och Tingsryd Energi AB har tagit hjälp från revisionsbyrå genom att delta i en dagskurs och bli informerade om aktuella förändringar. Även fast komponentavskrivning redan har implementerats i Solör Bioenergi fjärrvärme AB och Söderhamn nära AB följer de samma rutin som förut, så var de ändå tvungna att uppvisa aktuella förändringarna. Detta tyder på att företagen vill bli legitima i sin omgivning angående komponentavskrivning.

## 6. Slutsatser

*I det sista kapitlet redovisas slutsatser som dras från analysavsnittet samt förslag på fortsatta studier.*

---

### 6.1 Slutsatser och avslutande diskussion

Uppsatsen har två syften. Huvudsyftet var att få förståelse för hur fjärrvärmeföretag delar in materiella anläggningstillgångar i komponenter. Delsyftet är att förklara hur fjärrvärmeföretagen kvalitativt bearbetat de nya kraven på komponentredovisning och även kunna återge vilka utmaningar företagen mött vid implementeringstillfället.

Ekonomer behöver hjälp av tekniker vid indelning av komponenter vilket betyder att det interna samarbetet är betydelsefullt för fjärrvärmeföretag vid komponentindelning. I många fall har tekniker varit nere på detaljnivå när de gett sin bedömning om vad som är komponenter och där har det uppstått diskussioner mellan ekonomer och tekniker eftersom ekonomer med stor sannolikhet söker ett anläggningsregister som inte löpande kräver konstant uppsyn. Således råder det en balansgång mellan detaljer och användarvänlighet. Vad som talar för detaljsidan, alltså en generös uppdelning, är att gamla anläggningar kan vara svårbedömda ifall behovet av att komponentindela skulle uppstå i efterhand.

Den höga andelen maskiner och andra tekniska inventarier av företagens materiella anläggningstillgångar talar för att väldigt stort kapital binds i maskinerna hos fjärrvärmeföretagen. Fyra av företagen har explicit berättat att de delat in företagets materiella anläggningstillgångar i komponenter baserat på komponentens funktion. två gjorde inte det men implicit har resterande företag indikerat på att de använt liknande uppdelning.

Införandet av komponentmetoden i K3 kommer att medföra att de företagen som bygger sina anläggningar genom totalentreprenad kommer att ställa mer krav på information för att ha underlag att komponentindela. Anläggningar som var till åren gångna vid införandet av komponentmetoden i K3 var svåra att komponentindela. Inte komponenternas brytpunkter utan värde och kvarvarande nyttjandeperiod har varit en svår bedömning där resultatet känts godtyckligt då underlag saknas.

Företagen försöker leva upp till samhällets och omgivningens krav genom anpassa sig efter regler. Några respondenter använder sig av utomstående parter såsom revisorer vid övergången för att minska osäkerheten kring de rutiner de byggt upp. De flesta företagen har inte ändrat sina rutiner sedan implementeringstillfället eftersom de flesta är tillfreds med sina rutiner efter att de har fått dessa legitimerade inom branschorganisationsmöten och revisionsbyrån.

Den här uppsatsen studerar ett väldigt komplext system där mängder av individers tolkningar och bedömningar ger sig uttryck. Därför kan inte studien med precision göra ett bidrag till befintlig kunskap men studien kan ge en indikation på var problematiken ligger vid indelning av komponenter. Med tanke på intervjuernas korta längd blir det svårt att göra djupgående analyser med kraftfulla slutsatser. Dessutom gör telefonintervjuer att vi kan uttala oss väldigt lite om kontexten där respondenten befinner sig. Däremot visar studien styrka i urvalsobjektens heterogenitet eftersom vi har stora och små företag samt respondenter med olika ämbetspositioner vilket ger en variation av perspektiv.

## **6.2 Förslag fortsatta studier**

Det hade varit intressant att göra en studie där fokus läggs på hur komponenternas indelning efter funktion nyanseras. Vi anser att det skulle vara givande att genomföra en studie med längre intervjutider för att uppnå en djupare förståelse av ämnet. I och med att den här studien endast ger en bild förmedlad av de som hanterar fjärrvärmeföretagens redovisning anser vi att det vore intressant att även genomföra intervjuer med revisionsbyråer och redovisningsexperter. Speciellt med tanke på att vår undersökning visar att revisorer haft ett stort inflytande i hur företagen tillämpar komponentindelning.

## 7. Källor

### 7.1 Tryckta källor

Artsberg, K. (2005). *Redovisningsteori – policy och praxis*, (2:1 uppl.) Malmö: Liber AB.

BFL 1999:1078. *Bokföringslagen*.

Bryman, A. & Bell, E. (2013). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. (2:2. uppl.) Stockholm: Liber AB.

Burns, J. & Scapens, J. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management accounting research*, 11(1), s. 3-25.

Carrington, T. (2014) *Revision*. (1 uppl.) Stockholm: Liber AB.

Deegan, C. (2002). Introduction: The legitimising effect of social and environmental disclosures—a theoretical foundation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(3), 282-311.

Dimaggio, P. & Powell, W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), s. 147-160.

Dreifeldt, C. & Törning, E. (2013). *Finansiell rapportering: enligt K3 och K2*. (2.uppl.) Lund: Studentlitteratur AB.

Godfrey, J. & Hodson, A. (2010). *Accounting theory*. (7.uppl.) Singapore: Craft Print International Ltd.

Hjerm, M., Lindgren, S. & Nilsson, M. (2014). *Introduktion till samhällsvetenskaplig analys*. (2 uppl.) Malmö: Gleerup Utbildning AB.

Holme, I. & Solvang, B. (2012). *Forskningsmetodik – Om kvalitativa och kvantitativa metoder*. (3 uppl.) Lund: Studentlitteratur AB.

Lennartsson, R. (2014). En smidig övergång till K3. *Tidningen Balans*. 34(3)

- Marton, J. (2013). *Redovisning – förståelse, teori och principer*. (1:1 uppl.) Lund: Studentlitteratur AB.
- Scott, W. R. (1997). *Financial Accounting Theory*. London: Prentice-Hall.
- Scott, W. R. (2008). *Institutions and organizations: ideas and interests*. (3 uppl.) London: Sage Publications Ltd.
- Smith, D., Brännström, D. & Jansson, A. (2015). *Redovisnings språk*. (4:1 uppl.) Lund: Studentlitteratur AB.
- Sundgren, S., Nilsson, H. & Nilsson, S. (2013). *Internationell redovisning: Teori och praxis*. (2:1 uppl.) Lund: Studentlitteratur AB.
- Watts, Ross L. & Zimmerman, Jerold L. (1978). Towards a positive theory of the determination of accounting standards. *The Accounting Review*, 53(1), s. 112-134.
- Watts, Ross L. & Zimmerman, Jerold L. (1990). Positive accounting theory: a ten year perspective. *The Accounting Review*, 65(1), s. 131-156.
- ÅRL 1995:1554. *Årsredovisningslagen*.

## 7.2 Elektroniska källor

- BFNAR 2012:1. *Bokföringsnämnden*.  
<http://www.bfn.se/upload/sv/redovisningsregler/allmanna-rad/Grunddokument/bfnar12-1-grund.pdf> (2016-11-17)
- Bokföringsnämnden. (2016). *Avseende remissen K3 årsredovisning och koncernredovisning samt remiss K2 årsredovisning mindre företag*.  
<http://www.bfn.se/upload/sv/om-bokforingsnamnden/vara-remisser/inkomna-remissvar/K2%20%C3%85rsredovisning/bo-nordlund-remissvar-K2.pdf> (2017-02-08)
- Bokföringsnämnden. (2016). *K-Projektet*.  
<http://www.bfn.se/sv/om-bokforingsnamnden/k-projektet> (2016-12-15)

Bolagsverket. 2012. *Större och mindre företag*.

<http://www.bolagsverket.se/ff/foretagsformer/aktiebolag/arsredovisning/storre-1.3317>

(2016-11-10)

Energimarknadsinspektionen (u.å). *Fjärrvärmeföretag - årsrapporter*.

<http://www.ei.se/sv/Publikationer/Arssrapporter/fjarrvarmeforetag-arsrapporter1/> (2017-02-22)

Skatteverket (u.å). *God redovisningssed*.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2016.12/3201.html> (2016-12-08)

Skatteverket. (2016). *Rättvisande bild*.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2016.5/3202.html#h-Arsredovisnings-delar-ska-ge-en-rattvisande-bild> (2016-11-10)

Skatteverket (u.å). *Års- och koncernredovisning*.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2016.11/3215.html> (2016-12-08)

SFS:2007:783. *Sveriges riksdag*.

[https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/forordning-2007783-med-instruktion-for\\_sfs-2007-783](https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/forordning-2007783-med-instruktion-for_sfs-2007-783) (2016-11-16)

Proposition 1995/96:10. *Års- och koncernredovisning*. Sveriges riksdags.

[https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/proposition/ars--och-koncernredovisning\\_GJ0310](https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/proposition/ars--och-koncernredovisning_GJ0310) (2016-11-17)

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

[https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/arsredovisningslag-19951554\\_sfs-1995-1554](https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/arsredovisningslag-19951554_sfs-1995-1554) (2016-11-17)

SOU:1996:157. *Översyn av redovisningslagstiftning*. Sverige riksdag.

[http://weburn.kb.se/metadata/070/SOU\\_7266070.htm](http://weburn.kb.se/metadata/070/SOU_7266070.htm). (2016-11-16)

# Bilagor

## Bilaga 1 - Intervjumall

**Namn, Företagets namn. Berätta kort om dig själv och bolaget.**

**Vilken är din roll inom företaget? Berätta om din position och arbetsuppgifter.**

**Hur komponenter bedöms utifrån begreppen betydande och väsentlig:**

Berätta kort om era största materiella anläggningstillgångar.

Hur delar ni in materiella anläggningstillgångar i olika komponenter?

Vid indelning av komponenter, hur drar ni gränsen för vad som är betydande värde?

Vid indelning av komponenter, hur drar ni gränsen för vad som är väsentlig skillnad i nyttjandeperiod?

**Hur gick processen till vid implementeringen av komponentavskrivning:**

Varifrån fick ni information om hur ni ska redovisa enligt komponentmetoden?

Behövde ni ta in intern expertis? (t ex. produktionstekniker för identifiering av komponenter)

Hur såg samarbetet ut och hur gick ni tillväga?

Hur är rutiner utformade för komponentindelning på nya investeringar?

Har det skett några ändringar av rutiner sedan implementeringstillfället?

## **Bilaga 2 - Intervjuförfrågan**

Rubrik: Att: Redovisningsansvarig

Hej,

Jag heter Robert Pettersson och jag skriver en C-uppsats med min kurskollega Pavinee Disayabuttra på Södertörns Högskola. Ämnet är företagsekonomi C med inriktning redovisning.

Vi har intresserat oss i fjärrvärmeföretag och vi skulle vilja intervjua någon på redovisningsenheten angående komponentavskrivning. Syftet med studien är att få förståelse för hur fjärrvärmeföretag tillämpar komponentavskrivning och vi kommer också gå in på tidigare utmaningar och hur rutiner ändrats inför införandet. Därför är det viktigt att den intervjuade personen också har varit med i övergången.

Intervjun kommer att ske över telefon och förväntas ta ca 15-20 minuter.

Vi hade varit väldigt tacksamma om ni kan vara med, vänligen svara med ett telefonnummer och en tid så ringer vi upp över en kortare intervju.

Intervjufrågorna bifogas i en .pdf.

*Intervjuer sker löpande från och med 7 december.*

Med vänliga hälsningar,

### Bilaga 3 - Population fjärrvärmeföretag

Nr.	Företag
1	AB Borlänge Energi
2	AB Fortum Värme samägt med Stockholms stad
3	AB PiteEnergi
4	Adven Värme AB
5	Affärsverken Karlskrona AB
6	Agrovärme Enköping AB
7	Ale Fjärrvärme AB
8	Alingsås Energi Nät AB
9	Alvesta Energi AB
10	Arvidsjaur's Energi AB
11	Arvika Fjärrvärme AB
12	Bionär Närvärme AB
13	Bodens Energi AB
14	Bollnäs Energi AB
15	Borgholm Energi AB
16	Borås Energi och Miljö AB
17	Bromölla Fjärrvärme AB
18	BTEA Energi AB
19	C4 Energi AB

20	Dala Energi Värme AB
21	Degerfors Energi AB
22	E.ON Mälarkraft Värme AB
23	E.ON Värme Sverige AB
24	E.ON Värme Timrå AB
25	Eksjö Energi AB
26	Elektra Värme AB
27	Emmaboda Energi & Miljö AB
28	ENA Energi AB
29	Eskilstuna Energi & Miljö AB
30	Falbygdens Energi AB
31	Falkenberg Energi AB
32	Falu Energi & Vatten AB
33	Finspångs Tekniska Verk AB
34	Fjärrvärme i Osby AB
35	Gislaved Energiring AB
36	Gotlands Energi AB
37	Gällivare Energi AB
38	Gävle Energi AB
39	Göteborg Energi AB
40	Götene Vatten & Värme AB

41	Habo Energi AB
42	Halmstads Energi & Miljö AB
43	Hammarö Energi AB
44	Haparanda Värmeverk AB
45	Hedemora Energi AB
46	Herrljunga Elektriska AB
47	Hjo Energi AB
48	Hofors Energi AB
49	Härnösand Energi & Miljö AB
50	Hässleholm Miljö AB
51	Höganäs Energi AB
52	Jämtkraft AB
53	Jönköping Energi AB
54	Kalmar Energi Värme AB
55	Karlsborgs Värme AB
56	Karlshamn Energi AB
57	Karlskoga Kraftvärmeverk AB
58	Karlstads Energi AB
59	Kils Energi AB
60	Kraftringen Energi AB
61	Kraftringen Nät AB

62	Kristinehamns Fjärrvärme AB
63	Kungälv Energi AB
64	Landskrona Energi AB
65	Lantmännen Agrovärme AB
66	Lekebergs Bioenergi AB
67	Lerum Fjärrvärme AB
68	LEVA i Lysekil AB
69	Lidköpings Värmeverk AB
70	Linde Energi AB
71	Ljungby Energinät AB
72	Ljusdal Energi AB
73	Luleå Energi AB
74	Mark Kraftvärme AB
75	Mjölby-Svartådalen Energi AB
76	Munkfors Energi AB
77	Mälarenergi AB
78	Mölnadal Energi AB
79	Neova AB
80	Norrenergi AB
81	Norrtälje Energi AB
82	Nossebro Energi Värme AB

83	Nybro Energi AB
84	Nässjö Affärsverk AB
85	Olofströms Kraft AB
86	Oskarshamn Energi AB
87	Oxelö Energi AB
88	Pajala Värmeverk AB
89	Partille Energi AB
90	Pemco Energi AB
91	Rindi Flen AB
92	Rindi Gnesta AB
93	Rindi Sunne AB
94	Rindi Syd AB
95	Rindi Vingåker AB
96	Rindi Västerdala AB
97	Ronneby Miljö och Teknik AB
98	Rättviks Teknik AB
99	Sala-Heby Energi AB
100	Sandviken Energi AB
101	SEVAB Strängnäs Energi AB
102	Skara Energi AB
103	Skellefteå Kraft AB

104	Skurups Fjärrvärme AB
105	Skövde Värmeverk AB
106	Smedjebacken Energi & Vatten AB
107	Sollentuna Energi och Miljö AB
108	Solör Bioenergi Charlottenberg AB
109	Solör Bioenergi Fjärrvärme AB
110	Solör Bioenergi Svenljunga AB
111	Statkraft Värme AB
112	Sundsvall Energi AB
113	Sävsjö Energi AB
114	Söderhamn Nära AB
115	Södertörns Fjärrvärme AB
116	Sölvesborgs Fjärrvärme AB
117	Tekniska verken i Kiruna AB
118	Tekniska verken i Linköping AB
119	Telge Nät AB
120	Tidaholms Energi AB
121	Tierps Fjärrvärme AB
122	Tingsryds Energi AB
123	Torsås Fjärrvärmenät AB
124	Tranås Energi AB

125	Trelleborgs Fjärrvärme AB
126	Trollhättan Energi AB
127	Uddevalla Energi Värme AB
128	Ulricehamns Energi AB
129	Umeå Energi AB
130	Vaggeryds Energi AB
131	Vara Energi Värme AB
132	Varberg Energi AB
133	Veolia Sverige AB
134	Vetlanda Energi & Teknik AB
135	Vimmerby Energi & Miljö AB
136	VänerEnergi AB
137	Värmevärden AB
138	Värmevärden i Nynäshamn AB
139	Värnamo Energi AB
140	Västerbergslagens Energi AB
141	Västervik Miljö & Energi AB
142	Växjö Energi AB
143	Ystad Energi AB
144	Älvsbyns Energi AB
145	Öresundskraft AB

146	Örkelljunga Fjärrvärmeverk AB
147	Österlens Kraft AB
148	Överkalix Värmeverk AB
149	Övertorneå Värmeverk AB
150	Övik Energi AB