

# **Dekomponering av varige driftsmidler**

**En analyse av regnskapspraksis på luftfartøy og eiendom**

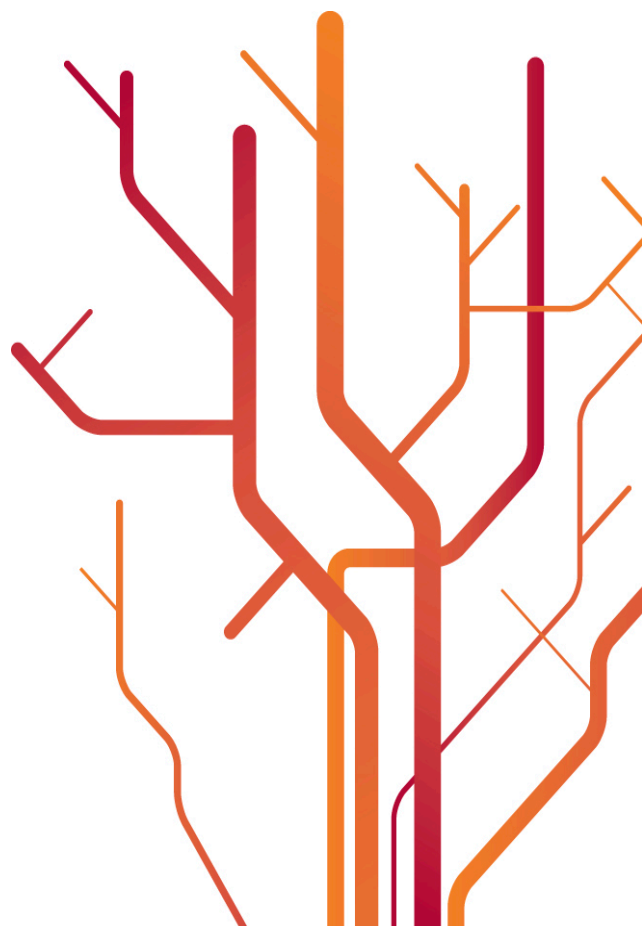


**Kine Anette Sørensen**

**Andreas Buunk**

Masteroppgave i økonomi og administrasjon  
- studieretning bedriftsøkonomi (30 stp)

Mai 2013





## **Forord**

Denne masteroppgaven er skrevet som en del av vår avsluttende masterstudie ved Handelshøgskolen i Tromsø, og er skrevet som et ledd i profileringen innenfor regnskap.

Studien undersøker hvilken praksis selskaper benytter ved dekomponering av luftfartøy og eiendom. Vi vil i den forbindelse rette en stor takk til informantene som tok seg tid til å delta i undersøkelsen til tross for en hektisk periode midt i kvartalsrapporteringen.

Arbeidet med denne studien har vært krevende, men samtidig en lærerik og spennende prosess. Vi har tilegnet oss ny kunnskap som vi håper og tror vil være nyttig i årene som kommer.

Vi ønsker å rette en stor takk til vår familie for deres støtte og oppmuntring gjennom vår 5-årige utdanning. Sist men ikke minst vil vi rette en stor takk til vår veileder, førstelektor Henning Sollid for konstruktiv veiledning og gode innspill som har vært til stor hjelp.

Tromsø, 31. Mai 2013

Kine Anette Sørensen

Andreas Buunk



## Sammendrag

De fleste varige driftsmidler består av enkeltdeler med ulik levetid. Vanlig praksis etter regnskapsloven har vært å føre driftsmidlene opp som en enhet i anleggsregisteret, selv om de kan bestå av mange ulike komponenter som har betydelig ulik levetid. Dette fører til at avskrivningssatsen ofte settes for høyt, noe som igjen fører til at avskrivningstiden blir for kort og balanseført verdi blir for lav i forhold til virkelig verdi. Dekomponering innebærer at hver enkeltdel av et varig driftsmiddel som er betydelig i forhold til samlet anskaffelseskost avskrives separat. Avskrivningstid og avskrivningssats vurderes da særskilt for hver enkeltdel.

Dekomponering har vært etablert i det internasjonale regnskapsspråket siden 2005 og behandles i IAS 16 *Eiendom, anlegg og utstyr*. Som resultat av den internasjonale harmoniseringen har dekomponering blitt aktuelt også i Norge. Brukere av finansiell informasjon vil ha et behov for identiske regnskapsstandarder for å kunne sammenligne finansielle rapporter på tvers av ulike land. Et av IASBs formål er å harmonisere regnskapsføringen mellom land for å gjøre internasjonal regnskapsinformasjon sammenlignbar. IFRS er et prinsippbasert system, noe som betyr at det ikke foreligger detaljerte retningslinjer for hvordan regnskap skal administreres, og selskaper må derfor bruke stor grad av skjønn i regnskapsføringen. Dette kan føre til at målsettingen med harmoniseringen svekkes, da andre faktorer, som for eksempel bransjerelaterte eller faktorer på tvers av landegrensener styrer regnskapsmessige beslutninger i stedet for den økonomiske situasjonen (Sorderstrom et. al. 2007). IAS 16 er en standard som krever mye bruk av skjønn, som for eksempel hvilken verdi som en komponent skal anses som vesentlig og skal avskrives separat.

Formålet med denne studien har vært å redegjøre for regnskapspraksisen rundt dekomponering. Vi har valgt å undersøke praktiseringen av dekomponering i to ulike bransjer med ulike typer varige driftsmidler, luftfartøy og eiendom. IAS 16 har i stor grad åpnet for skjønnsmessige vurderinger rundt anvendelsen av dekomponering av varige driftsmidler, og vi ønsket derfor å undersøke hvordan dette skjønnen praktiseres av selskaper som dekomponerer sine luftfartøy og eiendommer. På grunnlag av dette ble problemstillingen som følger:

## *Hvordan praktiserer selskaper sitt skjønn ved dekomponering av luftfartøy og eiendom?*

For å besvare studiens problemstilling har vi sett nærmere på hvordan selskapene allokterer anskaffelseskost til komponentene av varige driftsmidler, hvilke kriterier som legges til grunn ved vurderingen av hvorvidt en komponent skal dekomponeres, behandling av uvesentlige komponenter, og til slutt hvordan selskapene behandler etterfølgende utgifter.

Studien er utført som en multipel casestudie rundt fenomenet dekomponering av varige driftsmidler. For å besvare problemstillingen benyttet vi sekundærdata i form av årsregnskaper for 2011, og primærdata i form av kvalitative dybdeintervju. Oppgaven undersøkte 7 analyseenheter (caser) hvorav 3 dekomponerte luftfartøy og 4 dekomponerte eiendom, resultatene ble deretter sammenlignet med hverandre.

Studien konkluderer med at selskapene praktiserer dekomponeringsløsningen ulikt. En konsekvens av ulik praktisering mellom selskaper kan være at sammenlignbarheten mellom selskaper svekkes, noe som kan føre til at formålet til IFRS om en økt harmonisering som skal øke sammenlignbarheten mellom selskaper innad og på tvers av land i mindre grad oppfylles. Likevel vil ulik praksis og bruk av skjønn ved gjennomføring av dekomponering være nødvendig, da selskaper opererer innenfor ulike kontekster og står ovenfor ulike regelverk som de er pliktig å innrette seg etter. Likevel gir en dekomponering et mer korrekt bilde av selskapets finansielle stilling. Dette fordi balansepostene i større grad vil gjenspeile selskapets reelle verdier på deres varige driftsmidler, samtidig som egenkapitalen blir høyere. Sett fra regnskapsbrukernes informasjonsbehov er dette derfor en løsning som er å foretrekke.

**Nøkkelord:** IAS 16, dekomponering, harmonisering, varige driftsmidler, avskrivning, luftfartøy, eiendom.



# Innholdsfortegnelse

<b>Forord .....</b>	<b>iii</b>
<b>Sammendrag.....</b>	<b>v</b>
<b>Innholdsfortegnelse.....</b>	<b>viii</b>
<b>Figuroversikt .....</b>	<b>xi</b>
<b>Tabelloversikt.....</b>	<b>xii</b>
<b>Forkortelser og begreper.....</b>	<b>xiii</b>
<b>1. Innledning.....</b>	<b>1</b>
1.1 Bakgrunn for valg av problemstilling .....	1
1.2 Aktualisering og problemformulering .....	2
1.3 Avgrensning .....	4
1.4 Oppgavens struktur .....	5
<b>2. Regnskapsteori .....</b>	<b>6</b>
2.1 Årsregnskapets formål .....	6
2.2 Internasjonal harmonisering: Regnskapslovens tosporede system.....	6
2.3 IASB - Internasjonal struktur og innhold.....	9
2.3.1 Målsetning (Nivå 1) .....	10
2.3.2 Kvalitetskrav (Nivå 2).....	11
2.3.3 Definisjoner av elementer og regnskapsføring (nivå 4 og 5).....	14
2.3.4 Måling (Nivå 5).....	15
2.3.5 Kapitalbegreper (Nivå 6) .....	15
2.4 Hvordan løse regnskapsmessige spørsmål.....	15
2.5 Regnskapsmessige avskrivninger .....	17
2.5.1 Systematisk og rasjonell avskrivningsplan .....	18
2.5.2 Avskrivningsmetode .....	20
2.6 IAS 16: Varige driftsmidler .....	22
2.6.1 Innregning av varige driftsmidler .....	23
2.6.2 Måling av anskaffelseskost .....	25
2.6.3 Avskrivning etter IAS 16 .....	26
2.7 Dekomponering.....	26
2.7.1 På hvilket grunnlag allokeres anskaffelseskost til komponenter .....	27
2.7.2 Identifisering av vesentlige komponenter .....	28
2.7.3 Uvesentlige komponenter .....	31



2.7.4 Etterfølgende utgifter .....	32
2.9 Oppsummering av studiens teoretiske forankring og utforming av forskningsspørsmål .....	34
2.10 Praktisk eksempel (med og uten dekomponering).....	35
<b>3. Metode.....</b>	<b>40</b>
3.1 Den økonomiske forskningsprosessen.....	40
3.2 Forberedelse.....	41
3.2.1 Ide, tema og forskningsspørsmål .....	41
3.2.2 Litteraturgjennomgang.....	41
3.2.3 Formål og forskningsdesign.....	42
3.3 Datainnsamling .....	43
3.3.1 Metodevalg .....	43
3.3.2 Casestudie .....	44
3.3.3 Sekundærdata.....	45
3.3.4 Populasjon fra innsamling av sekundærdata.....	45
3.3.5 Primærdata .....	46
3.4 Dataanalyse .....	47
3.4.1 Datareduksjon .....	47
3.4.2 Analyse og tolkning .....	47
3.4.3 Kvalitetssikring .....	48
3.5 Rapportering .....	48
3.5.1 Evaluering av metoden .....	48
3.5.2 Pålitelighet .....	49
3.5.3 Troverdighet.....	49
3.5.4 Bekreftbarhet.....	50
3.5.5 Overførbarhet.....	51
3.6 Studiens begrensninger .....	51
<b>4. Empiri og analyse.....</b>	<b>53</b>
4.1 Dekomponering av luftfartøy.....	53
4.1.1 Forskningsspørsmål 1: Hvordan allokeres anskaffelseskost til komponentene av varige driftsmidler?.....	54
4.1.2 Forskningsspørsmål 2: Hvilke kriterier legges til grunn ved vurderingen av hvorvidt en komponent skal dekomponeres?.....	56

4.1.3	Forskningsspørsmål 3: Hvordan behandles uvesentlige komponenter? .....	59
4.1.4	Forskningsspørsmål 4: Hvordan behandles etterfølgende utgifter knyttet til varige driftsmidler? .....	61
4.2	Dekomponering av eiendom .....	63
4.2.1	Forskningsspørsmål 1: Hvordan allokeres anskaffelseskost til komponentene av varige driftsmidler?.....	64
4.2.2	Forskningsspørsmål 2: Hvilke kriterier legges til grunn ved vurderingen av hvorvidt en komponent skal dekomponeres?.....	65
4.2.3	Forskningsspørsmål 3: Hvordan behandles uvesentlige komponenter? .....	69
4.2.4	Forskningsspørsmål 4: Hvordan behandles etterfølgende utgifter knyttet til varige driftsmidler? .....	71
<b>5.</b>	<b>Konklusjon.....</b>	<b>73</b>
5.1	Konklusjon på studiens forskningsspørsmål.....	73
5.2	Konklusjon på studiens problemstilling.....	76
5.3	Avslutning.....	78
5.4	Forslag til videre forskning.....	79
	<b>Referanser: .....</b>	<b>80</b>
	<b>Vedlegg: .....</b>	<b>86</b>

## Figuroversikt

Figur 1: Valgmuligheter for måling av varige driftsmidler etter IAS 16.....	4
Figur 2: Regnskapslovens tosporede rapporteringsspråk (Kvifte og Tofteland, 2008: 17) .....	8
Figur 3: Rammeverk for regnskap (Kristoffersen, 2008: 139) .....	10
Figur 4: Kvalitetskrav til regnskapsinformasjon (Kristoffersen, 2008: 147).....	12
Figur 5: IASBs kildehierarki (Kvifte og Johnsen, 2008: 48).....	16
Figur 6: Sammenligning av ulike avskrivningsmetoder .....	22
Figur 7: Kriterier for innregning av varige driftsmidler (Manea, 2008).....	25
Figur 8: Komponentenes anskaffelseskost og levetid.....	36
Figur 9: Balanseverdier med og uten dekomponering .....	39
Figur 10: Sammendrag av forskningsprosessen (Johannessen et. al, 2011: 38).....	41

## Tabelloversikt

Tabell 1: Gravemaskinens bruk i timer pr år og totalt .....	22
Tabell 2: Kostnadsfordeling med og uten dekomponering.....	37
Tabell 3: Balanseverdier med og uten dekomponering .....	38
Tabell 4: Oversikt over utvalget i undersøkelsen .....	46
Tabell 5: Oversikt over utvalg som dekomponerer luftfartøy .....	54
Tabell 6: Besvarelse fra informanter vedrørende allokering av komponenters anskaffelseskost .....	55
Tabell 7: Besvarelse fra informantene vedrørende komponenters vesentlighet og gruppering av vesentlige komponenter .....	57
Tabell 8: Besvarelse fra informantene vedrørende behandling av uvesentlige komponenter .....	60
Tabell 9: Besvarelse fra informanter vedrørende etterfølgende utgifter.....	62
Tabell 10: Oversikt over utvalg som dekomponerer eiendom.....	63
Tabell 11: Besvarelse fra informanter vedrørende allokering av komponenters anskaffelseskost .....	64
Tabell 12: Besvarelse fra informanter vedrørende komponenters vesentlighet og gruppering av vesentlige komponenter.....	66
Tabell 13: Besvarelse fra informanter vedrørende gruppering av uvesentlige komponenter og gruppering av eventuell samlegrupper for uvesentlige komponenter .....	70
Tabell 14: Besvarelse fra informanter vedrørende etterfølgende utgifter.....	71

## Forkortelser og begreper

**ASB:** Accounting Standards Board

**DnR:** Den norske Revisorforening

**EØS:** Europeisk Økonomisk Samarbeid

**FASB:** Financial Accounting Standards Board

**Fmva:** Forskrift til merverdiavgiftsloven (merverdiavgiftsforskriften)

**IAS x:** International Accounting Standards nr. x

**IASB:** International Accounting Standards Board

**IASC:** International Accounting Standard Committee

**IFRIC:** International Financial Reporting Interpretations Committee

**GRS:** God regnskapsskikk

**GRSS:** God regnskapsskikk for små foretak.

**IAS:** International Accounting Standards

**IFRS x:** International Financial Reporting Standards nr. X

**IFRS SME:** International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Entities

**Mval:** Lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

**NGAAP:** Norwegian Accepted Accounting Principles

**NOU:** Norges offentlige utredninger

**NRS:** Norsk RegnskapsStandard

**ROR:** Regnskapets ordinære regler

**US GAAP:** United States Generally Accepted Accounting Principles

# 1. Innledning

Formålet med dette kapitlet er å presentere studiens problemstilling. Vi vil først redegjøre for valg av problemstilling, før vi drøfter formålet med studien, hvilke avgrensninger vi har foretatt og til slutt oppgavens struktur.

## 1.1 Bakgrunn for valg av problemstilling

*«Det er svært vanlig å føre inn et driftsmiddel i én sum i anleggsregisteret, selv om driftsmidlet består av deler med vesentlig forskjellig levetid. Ofte velges en relativt høy og felles avskrivningssats for driftsmidlet under ett. Kombinert med at utskiftninger kostnadsføres som vedlikehold, faller den balanseførte verdien raskt. Konsekvensen blir lavere egenkapital enn hva som er riktig. Løsningen på problemet heter oppdeling (dekomponering) av driftsmidler – noe som antakelig er vesentlig enklere og langt mindre arbeidskrevende enn mange tror».*

*Jens-Erik Huneide, 2010.*

Dekomponering har vært etablert i det internasjonale regnskapsspråket siden 2005, og behandles i IAS 16 *Eiendom, anlegg og utstyr*. Som resultat av den internasjonale harmoniseringen har dekomponering blitt aktuelt også i Norge. Tradisjonell regnskapspraksis har ikke åpnet for mulighet for dekomponering av varige driftsmidler og vanlig praksis har vært å føre driftsmidler opp som én enhet i anleggsregisteret, selv om driftsmidlet består av mange ulike komponenter som har ulik levetid. Problemet med den tradisjonelle regnskapspraksisen på dette området er at avskrivningssatsen ofte settes for høyt, noe som igjen fører til at avskrivningstiden blir for kort og balanseført verdi blir for lav i forhold til virkelig verdi. For høy avskrivningssats kombinert med at utskiftninger kostnadsføres som vedlikehold framfor å aktiveres, vil føre til at eiendelens balanseførte verdi og derved selskapets egenkapital blir langt lavere enn den optimalt burde vært (Huneide, 2010). Dekomponering derimot, gir normalt høyere balanseført verdi og høyere egenkapital da vedlikeholdsarbeid vil aktiveres i en dekomponeringsløsning. Dette vil gi et mer riktig bilde av regnskapet.

Begrepet dekomponering ble første gang implementert i god regnskapsskikk av Norsk Regnskapsstiftelses veiledningsnotat fra 2007 NRS (V) *IFRS- løsninger innenfor GRS*. Det følger av NRS(V) IFRS-løsninger innenfor god regnskapsskikk pkt. 2.3 at dekomponering i mange tilfeller også vil «*være nødvendig også etter regnskapsloven, for eksempel for et anleggsmiddel som er sammensatt av større komponenter med betydelig forskjellig avskrivningstid*». Fra og med inntektsåret 2009 kom det et skattemessig krav til å skille ut faste tekniske installasjoner på bygg som egen saldogruppe. Regelen innebærer en utskillelse av faste tekniske installasjoner både ved nyanskaffede og eksisterende bygninger. I denne forbindelse er det etablert en ny avskrivningsgruppe, saldogruppe j, som årlig skal avskrives med inntil 10 % av saldo. Som følge av denne skattemessige endringen ble NRS 8 *God Regnskapsskikk for små foretak* betydelig utvidet på området varige driftsmidler i oktober 2010. I NRS 8 pkt. 4.3.2.1 presiserer Norsk Regnskapsstiftelse: «*Som følge av at skatteloven krever at kostprisen for bygninger anskaffet fra og med 2009 må fordeles mellom kostprisen for faste tekniske installasjoner og kostprisen for bygningen for øvrig, vil ikke regnskapsmessig dekomponering av bygninger og faste tekniske installasjoner medføre ekstra ressursbruk. Slike bygninger må derfor normalt dekomponeres også regnskapsmessig i de samme to gruppene*».

## **1.2 Aktualisering og problemformulering**

Studiens hovedformål er å redegjøre for den praktiske utførelsen av dekomponering av to typer driftsmidler, luftfartøy og eiendom. Studiens teoretiske forankring bygger på den internasjonale standarden *IAS 16 Eiendom, anlegg og utstyr*.

Brukere av finansiell informasjon vil ha et behov for identiske regnskapsstandarder for å kunne sammenligne finansielle rapporter på tvers av ulike land. Et av IASBs formål er å harmonisere regnskapsføringen mellom land for å gjøre internasjonal regnskapsinformasjon sammenlignbar. IFRS er et prinsippbasert system, noe som betyr at det ikke foreligger klare retningslinjer for hvordan regnskap skal administreres, og selskaper må derfor bruke stor grad av skjønn i regnskapsføringen. I standarden IAS 16 åpnes det også for bruk av skjønn, dette gjelder spesielt for anvendelse av en dekomponeringsløsning. Dette kan føre til at målsettingen med

harmoniseringen svekkes, da andre faktorer knyttet til bransje eller på tvers av landegrenser kan styre regnskapsmessige beslutninger (Sorderstrom et. al, 2007).

I følge Huneide et. al (2011b) står regnskapsregulering av driftsmidler i en særstilling i Norge da det ikke eksisterer noen egen regnskapsstandard som dekker emnet. Begrepet dekomponering er som nevnt ovenfor implementert og en anbefalt løsning i god regnskapsskikk av Norsk Regnskapsstiftelses veiledningsnotat fra 2007 NRS (V) *IFRS- løsninger innenfor GRS* og NRS 8 *God Regnskapsskikk for små foretak* fra oktober 2010. Norsk regnskapsstiftelses beskrivelse av dekomponeringsløsningen er hentet fra IAS 16 og løsningene er så å si sammenfallende mellom de to standardene. Dette betyr at i den videre teoretiske framstillingen av dekomponering vil vi omtale regelverket etter IAS 16, men framstillingen vil også være gjeldene for øvrige foretak i Norge da denne standard anses som god regnskapsskikk også i Norge. I enkelte tilfeller vil imidlertid regelverkene avvike mellom de to systemene noe vi vil presisere underveis. Vi har derfor kommet fram til følgende problemstilling:

***Hvordan praktiserer selskaper sitt skjønn ved dekomponering av luftfartøy og eiendom?***

I arbeidet med å svare på problemstillingen har vi definert fire forskningsspørsmål:

- 1) *Hvordan allokeres anskaffelseskost til komponentene av varige driftsmidler?*
- 2) *Hvilke kriterier legges til grunn ved vurderingen av hvorvidt en komponent skal dekomponeres?*
- 3) *Hvordan behandles uvesentlige komponenter?*
- 4) *Hvordan behandles etterfølgende utgifter knyttet til varige driftsmidler?*

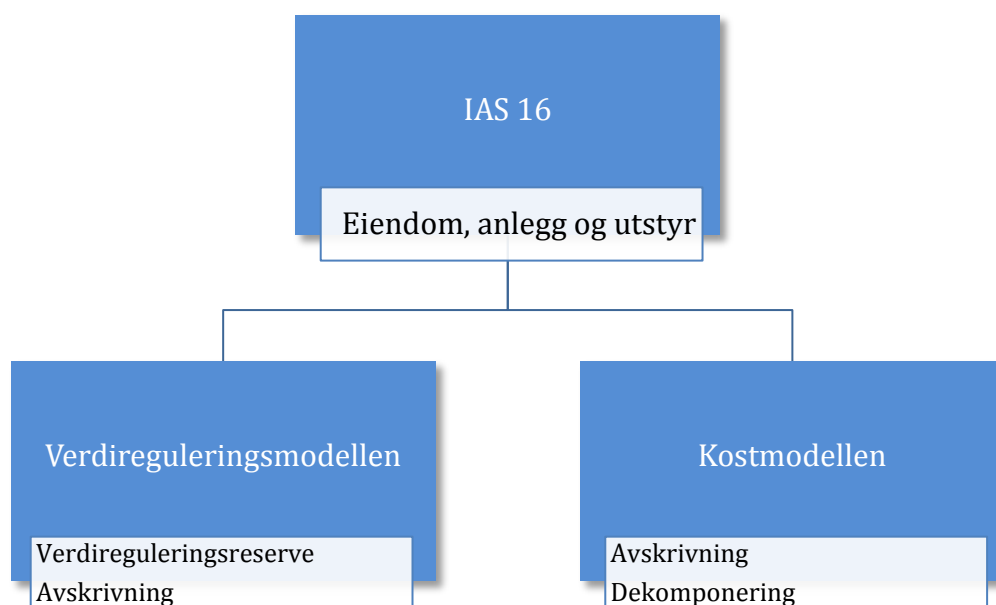
Vi mener denne studien er meget dagsaktuell og vil være til nytte for alle selskaper som vurderer eller skal benytte seg av dekomponering, og for selskaper som er pålagt å følge dekomponeringsløsningen etter IAS 16.



### 1.3 Avgrensning

Studien avgrenser seg det internasjonale regelverket for dekomponering av varige driftsmidler som behandles i IAS 16 *Eiendom, anlegg og utstyr*. Studien vil likevel som nevnt ovenfor være relevant for alle norske selskaper som velger å benytte seg av dekomponeringsløsningen. Vi har valgt å se på utøvelse av dekomponeringsløsningen på driftsmidlene luftfartøy og eiendommer uavhengig av selskapenes selskapsform og bransje. Derfor består utvalget vårt av børsnoterte og ikke børsnoterte selskaper, som følger enten IFRS eller NGAAP. Årsaken til dette er at utførelsen av dekomponering i prinsippet ikke skal påvirkes av selskapsform, da regelverket for dekomponering behandlet etter IAS 16 vil være pålagt for børsnoterte selskaper og anbefalt etter god regnskapsskikk.

IASB har åpnet for bruk av virkelig verdi ved måling av varige driftsmidler. Etter IAS 16 kan selskapet velge om de skal benytte seg av kostmodellen eller verdireguleringsmodellen på sine varige driftsmidler, gitt at forutsetningen om pålitelig måling er tilfredsstillt.



Figur 1: Valgmuligheter for måling av varige driftsmidler etter IAS 16.

Verdireguleringsmodellen strider mot regnskapsprinsippene og de generelle vurderingsreglene for anleggsmidler i norsk regnskapslovgivning. Eiendeler skal etter

regnskapsloven regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet og avskrives over økonomisk levetid. I tilfeller hvor virkelig verdi er lavere enn bokført verdi skal eiendelen nedskrives til virkelig verdi. Etter norsk regnskapslovgivning er det ikke tillatt med en oppregulering av de balanseførte verdier som følge av endringer i markedsverdiene, forutsatt at driftsmidlet ikke tidligere er nedskrevet.

Ut over forbudet mot å benytte verdireguleringsmodellen, foreligger det ingen klare forskjeller mellom IAS 16 og god regnskapsskikk (Ernst & Young, 2011). Resterende IAS 16 er derfor å anse som god regnskapsskikk i Norge. Da vi i denne oppgaven tar for oss norske selskaper som både følger NGAAP og IFRS, vil verdireguleringsmodellen ikke være tillatt for de selskapene som følger NGAAP. På grunn av dette vil vi ikke gå nærmere inn på verdireguleringsmodellen i denne studien.

#### **1.4 Oppgavens struktur**

Studien inneholder fem kapitler inklusiv introduksjonskapitlet. Kapittel to presenterer studiens teoretiske forankring, nærmere bestemt finansregnskapets formål, dets brukere, harmoniseringen mot de internasjonale regnskapsstandardene og til slutt presenteres regelverket etter IAS 16 for varige driftsmidler. Kapittel tre tar for seg metodevalg for analysen, mens kapittel fire presenterer studiens resultater. I kapittel fem presenteres konklusjon på studiens forskningsspørsmål og problemstilling, før det hele avrundes med noen avsluttende kommentarer.

## 2. Regnskapsteori

På bakgrunn av studiens formål vil dette kapitlet gi en innføring i studiens teoretiske rammeverk. Teorien som er beskrevet er valgt på bakgrunn av studiens problemstilling og formål, og danner grunnlaget for den empiriske analysen. I første del av kapitlet vil vi redegjøre for årsregnskapets formål og den internasjonale harmoniseringen som har ført til det norske «tosporsystemet» som vi har i Norge. Deretter tar vi for oss IASBs rammeverk, standarden IAS 16 og den teori som foreligger vedrørende utførelsen av dekomponering. Kapitlet avsluttes med et praktisk eksempel på dekomponering.

### 2.1 Årsregnskapets formål

Ifølge Kristoffersen (2005) er et regnskap: «*et system for innsamling, måling og rapportering av økonomisk informasjon fra en økonomisk enhet til brukerne*». Formålet med årsregnskapet er å gi brukere et relevant og pålitelig bilde av selskapets økonomiske aktivitet, finansielle stilling og bedriftsøkonomiske utvikling (Huneide et. al, 2011b). Felles for regnskapsbrukerne er det underliggende, primære behovet for informasjon. For at bedrifters forvaltning av samfunnets ressurser skal ivaretas har lovgiver pålagt en rekke næringsdrivende å offentliggjøre årsregnskapene (Langli, 2010). Hvem som omfattes av bestemmelsen fremgår av regnskapsloven § 2-1.

### 2.2 Internasjonal harmonisering: Regnskapslovens tosporede system

Det har de senere år oppstått behov for å internasjonalisere regnskapsstandarder på verdensbasis, og en harmonisering mellom god regnskapsskikk og internasjonale standarder blir derfor mer og mer aktuelt. Årsaken til det økende behovet ligger i flere internasjonale kapitalmarkeder der virksomheter ofte søker finansiering i eksterne markeder. Et ønske om å skape bedre rammebetingelser for et integrert og effektivt kapitalmarked i EU og EØS- området skal sikre bedre kvalitet og høyere grad av sammenlignbarhet (ot.prp. nr. 89 (2003-2004), punkt 10.1). I forbindelse med utarbeidelsen av ny regnskapslov av 1998 fikk regnskapslovutvalget fullmakt til å revidere regnskapslovgivningen. I dette arbeidet ble det blant annet lagt vekt på å utarbeide en vurdering av hvorvidt det var nødvendig å gjøre tilpasninger av det

norske regelverket til internasjonale standarder. I et brev til regnskapslovutvalget skriver Finansdepartementet:

*«I mandatets punkt 2.4 bes lovutvalget vurdere en tilpasning av norsk regnskapslovgivning til internasjonale standarder, spesielt direktivene i Det Europeiske Fellesskap (EF). Utviklingen nasjonalt og internasjonalt den senere tid har ytterligere aktualisert en slik tilpasning. Departementet vil derfor be om at lovutvalget prioriterer denne siden ved arbeidet»* (Brev fra Finansdepartementet, 1991, i NOU 1995:30).

I finanskomiteens innstilling om lov om årsregnskap uttaler de følgende:

*«Komiteen mener at lovforslagets regnskapsprinsipper kan legges til grunn for norsk regnskapslovgivning, men vil presisere at utviklingen av «god regnskapsskikk» i tillegg må bygge på en harmonisering til IAS-reglene som grunnlag for norsk standardsetting»* (Innst. O. nr. 61 (1997–1998) pkt. 5.1.2).

Med bakgrunn i dette kan vi se at det norske regnskapssystemet i større og større grad integrerer de internasjonale standardene i den norske regnskapsmodellen.

Etter lovendringen gjennomført i 2004 og 2005 representerer regnskapsloven et tosporet system som innebærer at den regnskapspliktige kan velge mellom IFRS eller god regnskapsskikk som rapporteringsspråk. Dette «tosporede» systemet ble en realitet i 2002 da EUs selskapsdirektiv (herunder 4. og 7. direktiv om årsregnskaps og konsernregnskap) vedtok å innføre IFRS-forordningen fra og med 1. januar 2005 for alle børsnoterte konsern i EU. Norge ble gjennom EØS-avtalen pålagt å følge de samme reglene, og endringen er lovfestet gjennom regnskapslovens § 3-9. Vedtaket fra EU åpnet for at medlemslandene også kunne kreve eller tillate IFRS-rapportering i selskapsregnskapet og hos andre regnskapspliktige enn de børsnoterte. I 2011 ble regelverket ytterligere utvidet i Norge til å gjelde alle børsnoterte selskaper.

Bakgrunnen for innføringen av IFRS var EUs ønske om integrering og effektivisering av kapitalmarkedene i Europa, samt fjerning av hindringer som hemmet den frie

flyten av varer mellom medlemslandene. Ønsket var at dette skulle sikre kvalitet og gi høyere grad av sammenlignbarhet.

Finansdepartementet uttaler følgende om den tosporede modellen: «*Modellen innebærer et system med to parallelle regelsett. Ett regelsett basert på gjeldende bestemmelser i regnskapsloven med forenklinger for små foretak (historisk-kost-regnskap) og ett regelsett som består av vedtatte IFRS med forenklinger for andre enn børsnoterte konsern (i retning av et verdi-regnskap)*» (Ot.prp. nr.39 (2004-2005) pkt. 3.1.5 s.29). Begge sporene bygger på «historisk kost»-prinsippet, men IFRS tillater bruk av virkelig verdi som målemetode til tross for en høyere verdi enn «historisk kost» på enkelte områder.



Figur 2: Regnskapslovens tosporede rapporteringsspråk (Kvifte og Tofteland, 2008: 17)

Implementeringen av IFRS-forordningen har vært et betydningsfullt bidrag i norsk regnskapslitteratur. Årlig utgir IASB fortolkninger og standarder på nesten 3000 sider som beskriver den regnskapsmessige behandlingen av IFRS (Langli, 2010). En omformulering av disse til lovtekster vil være tidkrevende og lite hensiktsmessig. Nye transaksjoner oppstår og hurtige markedsendringer gjør det naturlig å velge en forskriftmetode. Derfor har NGAAP og IFRS utviklet seg som en rammelov hvor rammeverket er forankret i loven, men hvor det henvises til bruk av standardene når regnskapstekniske spørsmål skal løses.

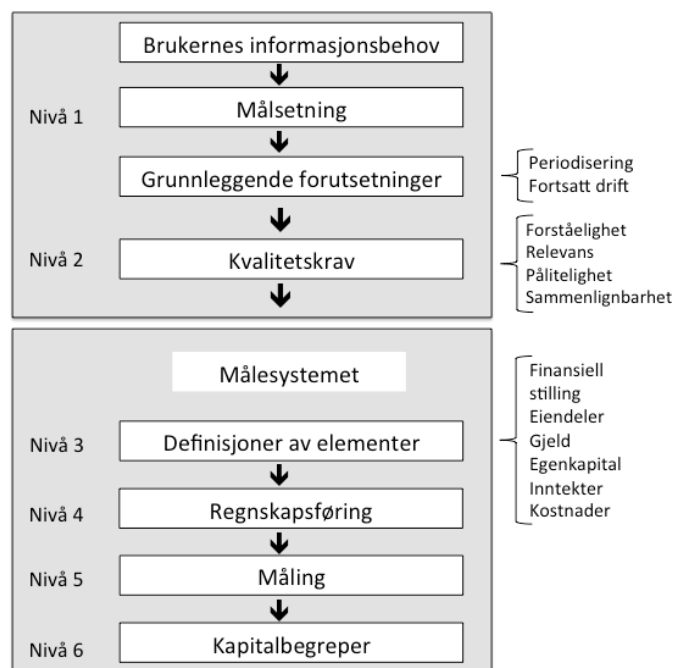
For at tosporsystemet skal fungere optimalt må imidlertid god regnskapsskikk være et dynamisk begrep som fornyes fortløpende gjennom standardsetting. IFRS skal som nevnt innledningsvis være rettesnoren for denne utviklingen, men de grunnleggende regnskapsprinsippene og vurderingsreglene i regnskapsloven vil føre til at selvstendige norske regnskapsstandarder også må utvikles i framtiden (Kvifte, 2006). En fullstendig harmonisering mellom NGAAP og IFRS vil derfor ikke være mulig

eller gjennomførbart. Det finnes mange eksempler på at enkelte regler etter IFRS ikke vil være mulig å praktisere etter NGAAP uten at det ville motstride god regnskapsskikk fullstendig.

### **2.3 IASB - Internasjonal struktur og innhold**

*«Finansregnskapet skal gi en dekkende framstilling av foretakets finansielle stilling, finansielle inntjening og kontantstrømmer. En dekkende framstilling forutsetter en tro gjengivelse av virkningene av transaksjoner, andre hendelser og forhold i samsvar med definisjonene og innregningskriteriene for eiendeler, forpliktelser, inntekter og kostnader som fastsatt i rammen. Anvendelsen av IFRS-er, om nødvendig med tilleggsopplysninger, forventes å føre til finansregnskap som gir en dekkende framstilling» (IAS 1.15).*

Det internasjonale rammeverket har en hierarkisk struktur og består av seks hovednivåer. Rammeverkets først nivå består av målsettinger. Disse målsetningene utledes av brukernes informasjonsbehov. Rammeverket bygger på to grunnleggende forutsetninger om periodisering og fortsatt drift. Nivå 2 består av de kvalitetskrav som stilles til regnskapsinformasjonen. Finansregnskapets innhold må være forståelig, relevant og pålitelig, samtidig som den skal danne grunnlag for sammenlignbarhet både mellom ulike perioder og mellom ulike foretak. Nivå 3-6 kan kalles for målesystemet. Nivå 3 består av definisjoner av elementer, nivå 4 angir kriteriene for regnskapsføring og nivå 5 omhandler måling. Nivå 6 omtaler ulike kapitalbegreper og prinsipper for opprettholdelse av egenkapitalens verdi (Kristoffersen, 2008).



Figur 3: Rammeverk for regnskap (Kristoffersen, 2008: 139)

### 2.3.1 Målsetning (Nivå 1)

Utgangspunktet for IASBs konseptuelle rammeverk er en overordnet målsetning og representerer det første nivået i rammeverket (Kvifte, 2004). Målsetningen utledes av brukernes informasjonsbehov og defineres av IASB:

*«The objective of financial statements is to provide information about the financial position, performance and changes in financial position of an entity that is useful to a wide range of users in making economic decisions» (IASB, 2007).*

Som en del av målsetningen presenterer IASB to underliggende forutsetninger som skal legges til grunn for avleggelsen av finansregnskapet; periodisering og fortsatt drift. Periodisering står på mange måter i motsetning til et kontantprinsipp.

Transaksjoner og hendelser skal regnskapsføres når de oppstår og ikke når de betales. En slik periodisering vil reflektere den faktiske aktiviteten som har ført til inntekter og kostnader. Prinsippet er dog noe nedtonet i IFRS på bakgrunn av balanseorienteringen. Sentralt står derfor transaksjoner og hendelser som tilfredsstillende den balanseorienterte definisjonen. Den andre forutsetningen baseres på fortsatt drift og er spesielt viktig for verdsettelsen av eiendeler. Regnskapet skal avlegges under forutsetningen av videre drift, med mindre virksomheten ikke har andre muligheter

enn å likvidere eller avslutte driften. I vurderingen om driften skal opphøre eller videreføres legger styre til grunn all tilgjengelig informasjon på daværende tidspunkt. En slik vurdering gjøres for perioden fram til neste finansregnskapsavleggelse.

### **2.3.2 Kvalitetskrav (Nivå 2)**

Informasjonen som finansregnskapet presenterer må være til nytte (vesentlig) for brukeren. I den grad informasjonen er uvesentlig kan den i verste fall tilsløre virkeligheten og påvirke beslutningstakeren i feil retning. Derfor er vesentlighetsprinsippet innført som en nedre ramme (nivå 3-6) i kvalitetshierarkiet. Den øvre rammen (nivå 1-2) veier kostnadene opp mot fordelene ved å frambringe informasjonen (IASB, 2009). Foretaket skal ikke påføres unødvendige kostnader for informasjon som ikke står i kontrast med nytten. De øvrige kvalitetskravene er forutsetninger for at regnskapsbrukerne skal kunne benytte finansregnskapet som beslutningsverktøy. Disse kan deles opp i 3 nivåer:

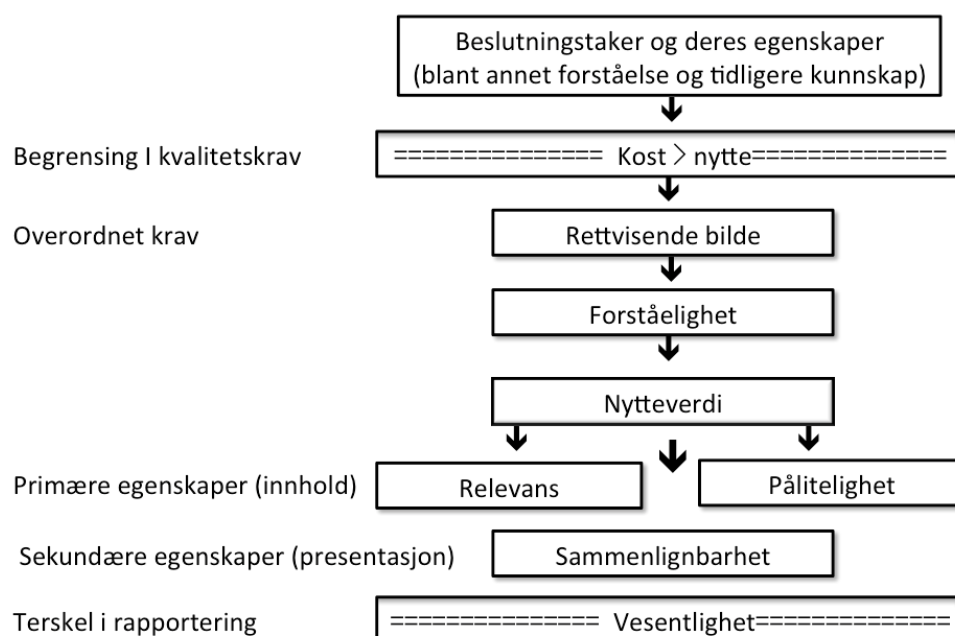
- Rettviseende bilde – Brukerspesifikke kvalitetskrav
- Relevans og pålitelighet – Primære beslutningsnyttige egenskaper
- Forståelighet og sammenlignbarhet – Sekundære egenskaper

Som følge av IFRS-forordningen fikk Norsk regnskapslov innført et krav om rettviseende bilde. Kravet om at årsregnskapet skal gi et rettviseende bilde, er et overordnet kvalitetskrav, og det er brukernes behov for informasjon som blir avgjørende for hvilke konkrete regnskapsregler og regnskapsprinsipper som skal benyttes. En kan derfor beskrive det som et brukerorientert begrep. Dersom bruk av konkrete regnskapsregler og regnskapsprinsipper fører til at informasjonen i årsregnskapet ikke viser et sant og korrekt bilde av virksomheten, har den regnskapspliktige både en plikt og en rett til å fravike de aktuelle regnskapsreglene eller regnskapsprinsippene (Langli, 2010).

Kvalitetskravene omfatter relevans, pålitelighet, forståelighet og sammenlignbarhet. FASB har valgt å dele disse kvalitetskravene inn i primære og sekundære krav (Kvifte og Johnsen, 2008). De to første kravene, relevans og pålitelighet, er de primære kvalitetskravene og regnes som beslutningsspesifikke. FASB (1980) påpeker at det i



noen tilfeller vil være aktuelt å gjøre en avveining mellom disse, da det i noen tilfeller vil oppstå en draging mellom hva som er relevant og pålitelig informasjon. De sekundære kvalitetskravene, sammenlignbarhet og relevans, omhandler presentasjon av finansregnskapet.



Figur 4: Kvalitetskrav til regnskapsinformasjon (Kristoffersen, 2008: 147)

### Forståelighet

Forståelighet innebærer at årsregnskapet skal avlegges i en oversiktlig form og med et godt språk slik at brukerne med relativ god kunnskap om bedriftsøkonomi og regnskap skal kunne sette seg inn i informasjonen. I noen tilfeller kan regnskapsløsninger være kompliserte og teknisk vanskelige å forstå. Løsningen blir likevel å gi informasjonen slik den framstår. Derfor vil kravet til forståelighet ikke være til hinder for at tekniske og kompliserte løsninger blir anvendt innenfor IFRS (Kvifte et. al, 2006).

### Relevans

Relevant informasjon er bare nyttig i den grad den bringer *ny* kunnskap om økonomiske forventninger av tidligere, nåværende og fremtidige hendelser, eller sier noe om ledelsens prestasjoner (Brandsås et. al, 2003). Hvorvidt informasjonen er relevant eller ikke avgjøres av den enkeltes beslutningsprosess og kan derfor være

vanskelig å observere. Relevant informasjon har derfor prediksjonsverdi og tilbakemeldingsverdi. Prediksjonsverdi betyr at informasjonen gir brukeren bedre grunnlag for å kunne utarbeide en prognose om en framtidig hendelse. Mens tilbakemeldingsverdi er knyttet opp mot kontrollformålet med regnskapet, for eksempel at informasjonen i regnskapet skal gjøre det mulig å evaluere ledernes prestasjoner (Kristoffersen, 2008).

### **Pålitelighet**

Dersom regnskapsopplysningene skal være til nytte for brukerne, må informasjonen ikke bare være relevant, men også pålitelig. Pålitelighet innebærer at brukerne må kunne stole på de opplysningene som regnskapet gir, at det er basert på virkelige hendelser som kan dokumenteres og at informasjonen så langt det er mulig er nøytral. Det er viktig at en måler det som er intensjonen med målingen (validitet) og at dette kan bekreftes av andre (verifiserbarhet). I tillegg til verifiserbarhet og validitet skal målemetoden være korrekt anvendt og forankret i virkelige hendelser som kan dokumenteres (nøytralitet). En annen forutsetning som ligger til grunn for pålitelig informasjon er at substans skal overstyre form. Regnskapsinformasjonen skal med andre ord reflektere økonomiske realiteter. Dette er et nødvendig krav dersom informasjonen skal måle det den gir seg ut for å måle (Kvifte, 2006).

### **Sammenlignbarhet**

Er regnskapet relevant og pålitelig er det også stor sannsynlighet for at det er sammenlignbart. At regnskapet skal være sammenlignbart vil si at like prinsipper, begreper og målinger er gjort konsekvent fra periode til periode. Gjøres dette konsekvent vil brukerne kunne sammenligne foretakets utvikling mellom ulike perioder og mot andre selskaper. En slik sammenligning vil gi nyttig informasjon om markedsutvikling og bransjetrender. Som nevnt innledningsvis kan regnskapsprodusentene stå ovenfor flere valg av regnskapsprinsipper. Til tross for at regnskapet skal avlegges konsistent, skal ikke prinsippet være til hinder for at bedre regnskapsstandarder tas i bruk. I noen tilfeller vil det derfor være nødvendig med justeringer, som for eksempel ved overgang til en dekomponeringsløsning.

### 2.3.3 Definisjoner av elementer og regnskapsføring (nivå 4 og 5)

Rammeverkets balanseorienterte fokus innebærer en klassifisering av elementer i regnskapet som har like økonomiske kjennetegn. Eiendeler, gjeld og egenkapital knyttes på denne måten til måling av resultat i balansen (IASB, 2009). For at den finansielle stillingen skal påvirkes må postene tilfredsstillende definisjonene. Størrelsene på resultatet er derfor avhengig av vurderingen av definisjonskriteriene på blant annet inntjening (Dichev, 2008). Elementene defineres på følgende måte i rammeverket pkt. 49:

***Eiendel** er en ressurs kontrollert av foretak som følge av en tidligere hendelse, og som forventes å gi foretaket framtidig økonomiske fordeler.*

***Gjeld** er en nåværende forpliktelse, oppstått fra en tidligere hendelse, og som vil føre til reduksjon av foretakets økonomiske ressurser ved innfrielsen.*

***Egenkapital** er den restverdien som framkommer når verdien av foretakets forpliktelse trekkes fra verdien av foretakets eiendeler.*

Videre opererer IASB Framework (83) med tre kriterier for regnskapsføring og de overnevnte definisjonene knytter seg til det første kriteriet:

1. *Den tilfredsstillende definisjonen på et element i finansregnskapet (eiendel, gjeld, egenkapital, inntekt eller kostnad)*
2. *Det er sannsynlig at en form for framtidig økonomisk fordel tilknyttet posten enten vil tilflyte eller utgå fra foretaket.*
3. *Posten kan måles pålitelig til kostpris eller annen verdi.*

For at en post skal regnskapsføres må den for det første oppfylle definisjonen for et element i finansregnskapet, for eksempel for en eiendel eller gjeldspost. Oppfyller posten det første kriteriet kan den testes mot neste nivå som er sannsynlighet for framtidig økonomisk fordel, mens det siste kriteriet tar for seg pålitelighet.

### **2.3.4 Måling (Nivå 5)**

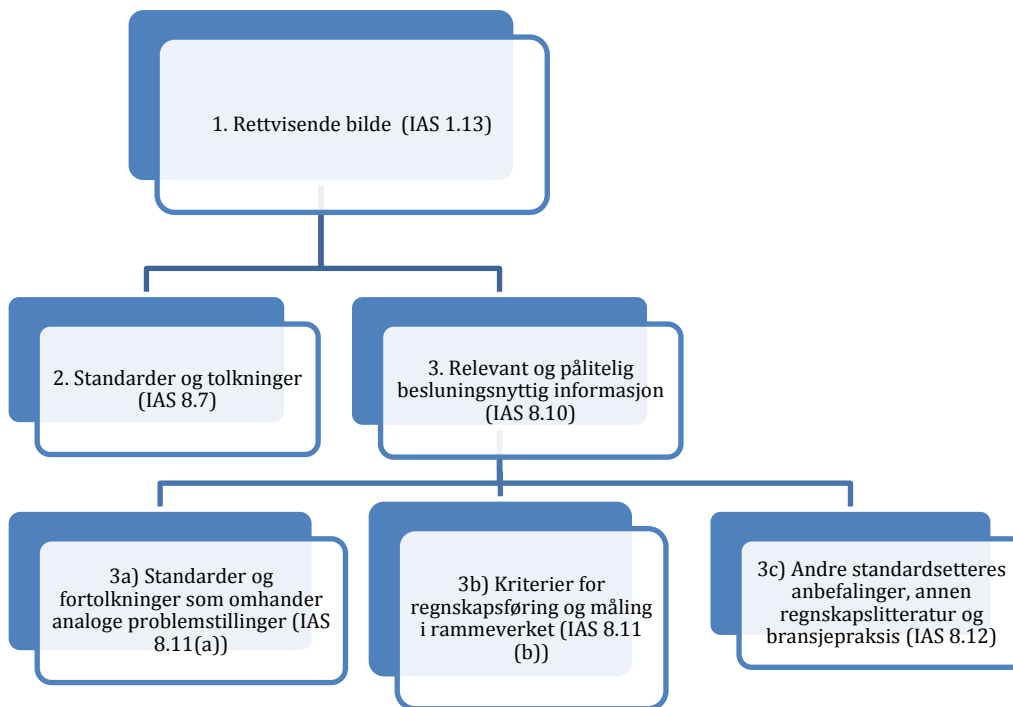
Regnskapsføring forutsetter at en post kan måles pålitelig. Måling er prosessen hvor verdien settes på poster som skal regnskapsføres i balansen eller i resultatregnskapet, og dette inkluderer valg av måleattributt. IASB lister opp fire ulike måleattributter i rammeverket; historisk kost, nåverdi, realisasjonsverdi og gjenanskaffelses- kost (IASB, 2007). På kjøpstidspunktet legges normalt verdien av vederlaget til grunn, mens for etterfølgende målinger er det vanlig at historisk kostpris eller bokført verdi blir testet mot virkelig verdi (Kristoffersen, 2008).

### **2.3.5 Kapitalbegreper (Nivå 6)**

Kapitalbegreper har betydning for hvordan økonomisk informasjon skal presenteres i finansregnskapet. Rammeverket pkt. 104 nevner to ulike kapitalbegreper: *Økonomisk synsvinkel på kapitalvedlikehold* og *fysisk synsvinkel på kapitalvedlikehold*. Dersom et selskap har like stor egenkapital ved slutten som ved begynnelsen av regnskapsperioden har det opprettholdt sin egenkapital. Overskuddsbegrepet er derfor knyttet til hvilken egenkapital som er opprettholdt. Ved en *fysisk synsvinkel* på kapitalvedlikehold måles egenkapitalen i forhold til fysisk produksjonskapasitet. Etter en *økonomisk synsvinkel* måles egenkapitalen som en nominell pengemessig størrelse (Kristoffersen, 2008).

## **2.4 Hvordan løse regnskapsmessige spørsmål**

I tilfeller der regnskapsmessige spørsmål ikke eksplisitt reguleres i standardene eller i fortolkningsreglene henviser IFRS til «kildehierarkiet». Standardene og fortolkningsreglene (SIC og IFRIC) er de primære kildene som skal følges når en står ovenfor regnskapsmessige spørsmål, men disse skal likevel ikke være i konflikt med et rettviseende bilde (IAS 1.13 og 1.19). I slike tilfeller skal ledelsen redegjøre for avgjørelsen og beskrive hvilke deler av regnskapet som ikke stemmer overens med IFRS. Problemer oppstår imidlertid sjeldent og en bør derfor legge til grunn at anvendelse av standardene og fortolkingene bidrar til et rettviseende bilde (Kvifte, 2006).



Figur 5: IASBs kildehierarki (Kvifte og Johnsen, 2008: 48)

I de tilfeller verken standarden eller fortolkningen omtaler regnskapsproblemene skal regnskapsprodusenten, basert på skjønn, fremstille en løsning som gir brukerne den relevante og pålitelige informasjon som er beslutningsnyttig (IAS 8.10). Problemet med relevant og pålitelig informasjon er at det ikke er annet enn retningsgivende og gir derfor ingen tekniske løsninger på regnskapsproblemet. IAS 8.10 henviser til 3 anvendelige fremgangsmåter for løsning av problemer:

- i) Finnes det andre standarder eller fortolkningsregler som omtaler lignende problemstillinger som det er mulig å dra paralleller til
- ii) Dersom det ikke er andre relevante standarder kan regnskapsføreren se til definisjoner og innregningskriteriene i IASBs rammeverk (Huneide, 2011).
- iii) I situasjoner hvor verken IFRS eller IASBs rammeverk gir tilfredsstillende løsninger kan det være aktuelt å se til andre standarder og rammeverk. IASB sier imidlertid ingenting om hvilke rammeverk som er aktuelle, men en bør antyde at det kun er snakk om likeartede rammeverk (Kvifte, 2006). Uklart er det imidlertid om norske standarder kan anvendes på bakgrunn av deres resultatorientering.

## 2.5 Regnskapsmessige avskrivninger

I regnskapsmessig sammenheng skal en investering i et anleggsmiddel, for eksempel en bygning, fordeles som en årlig kostnad over de år anleggsmidlet benyttes. Denne kostnadsfordelingen tilsvarer årlige avskrivninger (Bjørberg, 2007). De fleste varige driftsmidler har begrenset levetid, noe som delvis skyldes tekniske forhold som fører til at driftsmidlene bare kan produsere en gitt mengde og at de forringes med tiden. Disse faktorene betegnes tekniske begrensninger. Økonomiske begrensninger fører ofte til at den økonomiske levetiden blir kortere enn den tekniske. Dette gjør det nødvendig å fordele investeringsutgiften over økonomisk levetid (Heskestad, 2002). Bjørberg (2007) skriver følgende om økonomisk levetid: *«økonomisk levetid kan sies å være nådd når totaløkonomien ved å beholde og vedlikeholde en del er mindre gunstig enn totaløkonomien ved å skifte den ut med en tilsvarende del».*

Thomas (1969) skriver følgende om denne problemstillingen:

*«Under present accounting rules, the allocation problem arise when a nonmonetary economic good's estimated service to the entity are of limited duration, but of a duration greater than a single accounting period; the problem is to determine how much of the acquisition price should be associated with each period».*

I følge sitatet ovenfor er problemet å avgjøre hvordan investeringsutgiften skal fordeles over den begrensede levetiden. Dette kaller vi periodiseringsproblemet. Avskrivning i regnskapsmessig forstand er en planmessig fordeling av et driftsmiddels kostpris på grunnlag av forventet forbruk av driftsmidlet (Huneide et. al, 2011b). En avskrivning kan beskrives som kostnaden ved å anvende driftsmiddelet. Det teoretiske utgangspunktet er at verdien av et driftsmiddel skal være lik den framtidige kontantstrømmen som driftsmidlet genererer. På et gitt tidspunkt er denne verdien lik nåverdien av de fremtidige kontantstrømmer, og i et perfekt marked vil denne verdien representere markedsprisen. De fleste varige driftsmidler, med unntak av tomter har begrenset økonomisk levetid. Begrensningen skyldes at driftsmidlet bare kan produsere en gitt mengde og forringes over tid. Driftsmidlets evne til å skape framtidige kontantstrømmer avtar derfor over tid og i takt med bruken.

Avskrivningene er kostnaden ved verdifallet som oppstår og vil være forskjellen i nåverdien ved periodens begynnelse og slutt (NOU, 1995: 30).

### **2.5.1 Systematisk og rasjonell avskrivningsplan**

Det teoretiske utgangspunktet for avskrivninger er at driftsmidlenes verdi til enhver tid skal være lik nåverdien av de framtidige kontantstrømmene. Når driftsmidlet brukes vil nåverdien synke, og de årlige avskrivningene skal da tilsvare differansen mellom nåverdi av framtidig kontantstrøm ved regnskapsårets begynnelse og slutt. Dette er den ideelle avskrivningsmetoden da den gir konstant rentabilitet i hele avskrivningsperioden, men ulempen med metoden er at den er tilnærmet umulig å benytte i praksis.

Internasjonalt kreves det at avskrivningene skal være systematiske og rasjonelle. På norsk brukes i stedet fornuftig avskrivningsplan. I følge Heskestad (2001) er det forskjellige oppfatninger av meningsinnholdet til begreper som fornuftig (rasjonell) og planmessig (systematisk).

For eksempel krever den Amerikanske standarden (US GAAP) at avskrivningsplanen skal være både systematisk og rasjonell. Etter norsk regnskapslov § 5-3, 2 ledd kreves det at avskrivninger skal følge en «fornuftig avskrivningsplan». Av lovforarbeidene til regnskapsloven fremkommer det at *”en fornuftig avskrivningsplan innebærer at avskrivning skal foretas på en systematisk og rasjonell måte “* (NOU 1995:30).

Johnsen og Kvaal (1999) påpekte følgende om betydningen av begrepet «fornuftig avskrivningsplan» i forhold til den Amerikanske standardens «systematisk» og «rasjonell»: *«Kravet til systematikk må antas å være dekket av det Norske ordet «plan», mens «fornuftig» er et godt norsk ord for «rational». Meningsinnholdet i den norske bestemmelsen synes derfor å være det samme som i amerikansk standard».*

IAS 16 bruker fordeling *«on a systematic basis»*, men tilføyer at avskrivningsmetoden skal reflektere *«the pattern in which the asset’s future economic benefits are expected to be consumed by the entity»*.

Skinner (1987) kommenterte følgende om betydningen av systematisk og rasjonell: *«The use of a formula makes an allocation method "systematic". The important questions, however is, what makes it rational? Strangely, there is virtually no discussion of criteria for rational allocation methods in authoritative accounting literature».*

En kan tolke første del av utsagnet som at enhver fast avskrivningsformel vil tilfredsstille kravet om å være systematisk (planmessig). Videre skriver han at ingen i den autorative regnskapslitteraturen har drøftet og utledet kriterier for hva som egentlig menes med rasjonell (fornuftig) fordeling (Heskestad, 2001). Uklarhetene rundt hva som legges i begrepet fornuftig har ført til at enkelte hevder at begrepet er uten semantisk innhold. Hendriksen og Van Breda (1992) har uttalt følgende: *«This literature is reviewed with the warning that, in the conclusion to this chapter, we will return to the conclusion of this section: accounting amortization is simply the division of the total cost into portions. There is no theoretical basis for preferring anyone method over any other. In short, absent tax reasons, use the simplest method at all times - usually straight-line depreciation».*

I følge Hendriksen og Van Breda (1992) er det ikke mulig på et teoretisk grunnlag å begrunne hvorfor en avskrivningsmetode bør velges framfor en hvilket som helst annen metode. De hevder derfor at den enkleste metoden bør velges, - typisk lineær avskrivningsmetode. Dette innebærer at kravet til fornuftig (rasjonell) fordeling ignoreres totalt. I følge forarbeidene til norsk regnskapslov vil ikke dette være tilfredsstillende da valg av avskrivningsplan skal ses i sammenheng med den framtidige inntjeningen (NOU, 1995: 30). Dette sier også IAS 16. Både US GAAP og IAS 16 begrunner avskrivninger med at eiendelen brukes opp til å produsere varer og tjenester. Dette taler for fordeling i forhold til produksjon. Selv om dette trekker i retning av at avskrivningsmetode ikke kan velges vilkårlig, ser det likevel ut til at regelverkene åpner for betydelig grad av skjønsmessige vurderinger (Heskestad, 2002).



### 2.5.2 Avskrivningsmetode

«Avskrivningsmetoden skal gjenspeile mønsteret for hvordan driftsmidlets framtidige økonomiske fordeler forventes å bli forbrukt» (Ernst & Young, 2011). Det er for øvrig noe uklart hva som menes med ”forbruk” i denne sammenheng. En vanlig forståelse er at det er tale om en sammenstilling av investeringsutgiften med inntekten fra eiendelen. Dersom en like fullt la til grunn at en med forbruk sikter til kontantstrømprofilen, vil denne normalt være preget av stor usikkerhet.

I regnskapsteorien er det derfor utarbeidet flere tilnæringsmetoder for avskrivning. Felles for disse metodene er at de er forenklinger av virkeligheten og skal gjøre avskrivningsproblematikken mer anvendelig i praksis. Ved vurdering av hvilken avskrivningsmetode man skal benytte, skal det blant annet foretas en nåverdibetraktning av hvert enkelt driftsmiddel man skal avskrive, i tillegg skal man vurdere om metoden innfrir kravet til systematisk fordeling av anskaffelseskost og i hvilken grad metoden er praktisk anvendbar. Sentralt i vurderingen av avskrivningstid står driftsmidlets økonomiske levetid, noe som utgjør tiden virksomheten forventer å ha økonomisk nytte av driftsmidlet. Slike vurderinger bygger gjerne på tidligere erfaringer, leverandørestimat, bransjetall, og førstehandskunnskap om framtidsutsiktene for virksomheten generelt og det bruksområdet driftsmidlet skal anvendes innenfor.

I påfølgende avsnitt presenteres følgende avskrivningsmetoder:

- Lineær avskrivninger
- Degressive avskrivninger
- Produksjonsenhetsmetoden

Alle disse tre avskrivningsmetodene er tillatt etter IFRS og NGAAP. Etter presentasjonen av hver avskrivningsmetode vil bli metoden bli anvendt på følgende eksempel: En gravemaskin blir anskaffet for 1000, første januar i år 1. Den antas å ha en levetid på 10 år eventuelt 1000 timer og vil etter endt levetid ikke ha noen utraneringsverdi.

Den *lineære avskrivningsmetoden* («straight-line method») er den avskrivningsmetoden som blir mest benyttet internasjonalt og er den dominerende

avskrivningsmetoden i Norge (Johnsen og Kvaal, 1999). Dette kan forklares med at metoden er enkel å praktisere og at den gir en avskrivningsprofil som over tid samsvarer rimelig godt med den virkelige verdiforringelsen på driftsmidler. Denne metoden antar at de framtidige kontantstrømmene på driftsmidlet synker med et konstant beløp. Metoden oppfyller kravet til systematikk og er solid forankret i internasjonal praksis (Huneide et. al, 2011b). Metoden går ut på å fordele avskrivningsgrunnlaget (investeringsutgiften) likt over levetiden til driftsmidlet. Eksempel: De årlige avskrivningene beløper seg til 100 (1000/10år) hvert år og balanseverdien vil synke lineært fram til år ti hvor verdien vil stå i null.

**Degressive avskrivninger** («accelerate method») kan benyttes dersom den årlige verdiforringelsen er størst i starten av driftsmidlets levetid og deretter avtar. Metoden er enkel å bruke og gir en systematisk fordeling av avskrivningsgrunnlaget.

Saldometoden («declining-balance method») er den mest kjente blant degressive avskrivningsmetoder og innebærer at de årlige avskrivningsbeløpene beregnes på grunnlag av en fast avskrivningsprosent og den balanseførte saldooverdien av driftsmidlet før årets avskrivninger (Huneide et. al, 2011b).

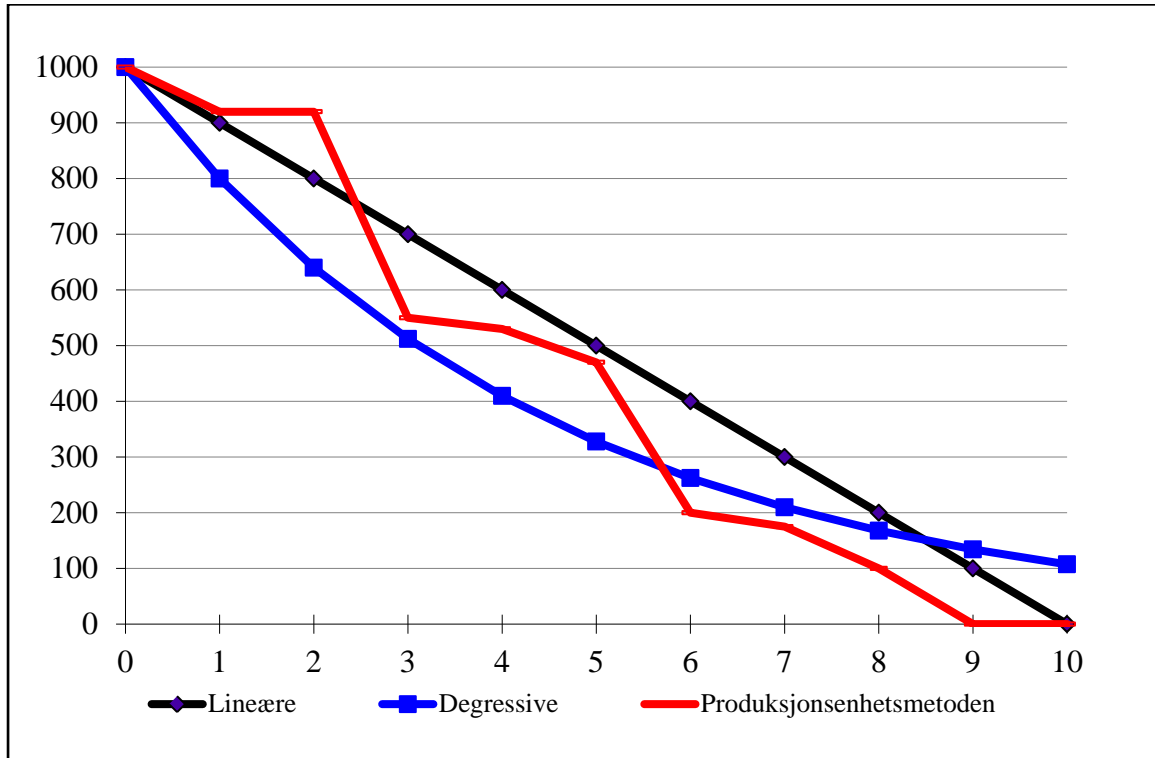
Eksempel: Det er valgt 20 prosent årlig avskrivning på gravemaskinen. Dette gir en avskrivning det første året på 200,  $(1000 \times 0,20)$  160  $(800 \times 0,20)$  det andre året, og 128  $(640 \times 0,20)$  det tredje året. På denne måten blir avskrivningene avtakende og kostprisen blir derfor i aldri fullt ut avskrevet. Verdien i dette eksemplet vil være på 107 ved utgangen av det tiende året.

**Produksjonshetsmetoden** («unit of Production method») baserer seg på fordeling av avskrivninger basert på *bruk* (aktivitet) i motsetning til de andre metodene nevnt ovenfor som baserer seg på *tid*. Det årlige avskrivningsbeløpet settes ut i fra forholdet mellom årets produksjonsmengde og den forventede totalproduksjonen (Huneide et. al, 2011b). Dette fører til at avskrivningsbeløpene fra år til år vil variere avhengig av aktivitetsnivået i perioden. Fordelingen av anskaffelseskosten over antall timer gjør metoden forholdsvis enkel å benytte. En forutsetning for bruken er imidlertid at brukstiden kan estimeres pålitelig.

Eksempel: Gravemaskinen avskrives basert på antall timer maskinen er i bruk. I tabellen under kan en lese bruken i antall timer hvert per år og total bruk.

	1 år	2 år	3 år	4 år	5 år	6 år	7 år	8 år	9 år	10 år
Per år	80t	0t	370t	20t	60t	270t	25t	75t	100t	0t
Totalt	80t	80t	450t	470t	530t	800t	825t	900t	1000t	1000t

Tabell 1: Gravemaskinens bruk i timer pr år og totalt



Figur 6: Sammenligning av ulike avskrivningsmetoder

## 2.6 IAS 16: Varige driftsmidler

I dette kapitlet tar vi for oss IAS 16 *Eiendom, anlegg og utstyr* og de bestemmelser som følger av denne standarden. IAS 16 gjelder for alle typer driftsmidler med unntak av de driftsmidler som er unntatt i standardens pkt. 3 - 5. Dette vil blant annet omfatte driftsmidler som klassifiseres som en investeringseiendom som skal følge reglene i IAS 40, driftsmidler som er holdt for salg som skal følge reglene i IFRS 5 og leieavtaler som skal følge IAS 17. I den videre framstillingen vil vi bruke betegnelsen driftsmidler som en fellesbetegnelse for eiendelene eiendom, anlegg og utstyr. IASBs ramme punkt 4.4.a) definerer en eiendel som:

*«An asset is a resource controlled by the entity as a result of past events and from which future economic benefits are expected to flow to the entity».*

Som vi ser ut i fra denne definisjonen er det for det første et krav om at ressursen skal være «kontrollert» av foretaket. Dette kriteriet må i utgangspunktet forutsette at eiendelen må kunne overføres (selges) separat (Huneide et. al, 2011b). Videre krever definisjonen at ressursen er et resultat av en tidligere hendelse og at den forventes å gi virksomheten økonomiske fordeler. En framtidig økonomisk fordel kan komme til uttrykk som bytteverdi, produksjonsverdi og oppgjørsverdi. Med bytteverdi menes at eiendelen kan omsettes i et aktivt marked, produksjonsverdi forutsettes at eiendelen kan brukes som innsatsfaktor i produksjon og med oppgjørsverdi menes at eiendelen kan brukes til å nedbetale utestående gjeld. Dette betyr at for at en kostnad skal falle inn under definisjonen eiendel, må det foreligge en forventning om at kostnaden skal gi netto positive kontantstrømmer i framtiden. Dersom kostnaden ikke har forventede kontantstrømmer knyttet til seg eller de allerede er tilflytt selskapet, skal de ikke balanseføres som en eiendel (Kvifte, 2004).

Eiendelene kan inndeles i immaterielle eiendeler, materielle eiendeler og finansielle eiendeler. Varige driftsmidler er materielle eiendeler. De generelle bestemmelsene vedrørende behandling av varige driftsmidler behandles i IAS 16 *Eiendom, anlegg og utstyr*.

*«Driftsmidler er materielle eiendeler som brukes i produksjon av varer eller tjenester, til utleie eller for administrative formål og som forventes å bli brukt i mer enn en periode» (IAS 16).*

### **2.6.1 Innregning av varige driftsmidler**

I henhold til IAS 16 pkt. 6 og 7 er det to kriterier som må være tilfredsstillt for at en eiendel skal kunne defineres som et varig driftsmiddel. Videre stiller standarden to betingelser som må oppfylles for at det varige driftsmidlet skal kunne innregnes (balanseføres) som et varig driftsmiddel. For at eiendelen skal kunne defineres som et varig driftsmiddel må følgende krav være oppfylt:

1. Eiendelen må kontrolleres av foretaket
2. Eiendelen må brukes i produksjon eller til levering av varer eller tjenester, for utleie eller til administrative formål
3. Eiendelen forventes å være i bruk i mer enn en regnskapsperiode.

At eiendelen defineres som et driftsmiddel, er en nødvendig, men ikke tilstrekkelig betingelse for å kunne innregne driftsmiddelet i balansen. Videre er det to innregningskriterier som må oppfylles for at eiendelen skal kunne føres i regnskapet. I IAS 16.7 framkommer det at:

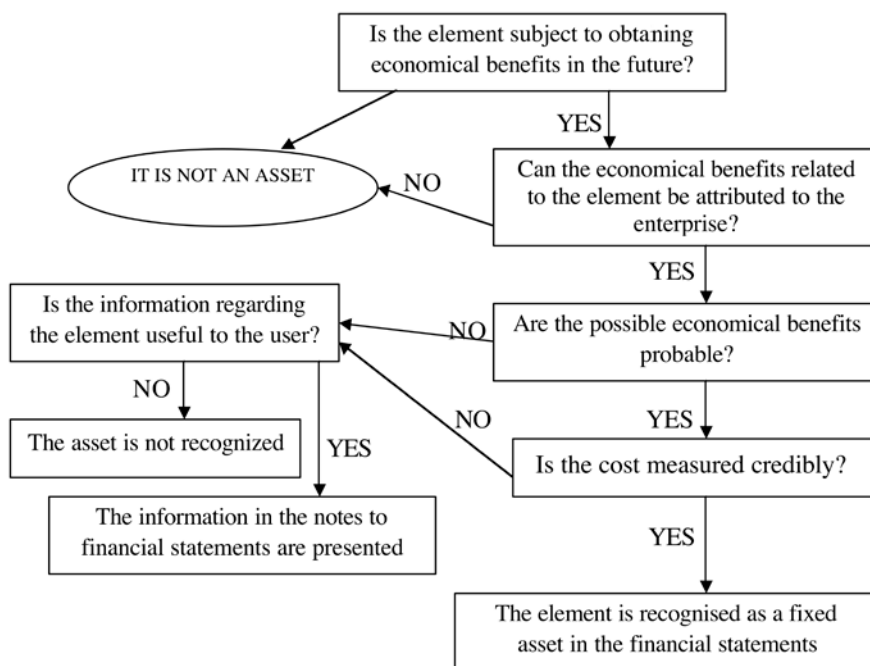
*«Property, plant and equipment is recognised if, and only if, it is probable that future economic benefits associated with the item will flow to the entity and its cost can be measured reliably».*

Ut i fra dette ser vi at det er to kriterier for innregning av et driftsmiddel:

1. Det må være sannsynlig at eiendelen vil generere framtidige økonomiske fordeler for foretaket
2. Eiendelens anskaffelseskost må kunne måles på en pålitelig måte.

Oppfyllelse av det første kriteriet for balanseføring kan være problematisk da foretaket må fastslå sannsynligheten for at eiendelen vil generere framtidige fordeler med bakgrunn på den tilgjengelige informasjon som foreligger på tidspunkt for innregning. For å oppfylle dette kriteriet er det nødvendig å avgjøre hvorvidt eiendelen skal bidra direkte eller indirekte til generering av kontantstrømmer for bedriften, samtidig som fordeler og risiko tilknyttet eiendelen må tas i betraktning. De framtidige økonomiske fordeler som ligger i en eiendel kan beskrives som eiendelens kapasitet, det vil si driftsmidlets evne til å bidra direkte eller indirekte til økonomiske fordeler gjennom økt kontantstrøm eller ekvivalenter for selskapet. Dette kan for eksempel skje ved at virksomheten bruker driftsmidlet til å produsere varer eller å levere tjenester for å kunne tilfredsstille mer og mer diversifiserte behov hos kundene. Det kundene er villige til å betale for å få tak i varene bidrar på denne måten til framtidige økonomiske fordeler for selskapet. Økt kontantstrøm eller ekvivalenter

kan også komme av at driftsmidlet reduserer mengden kontanter som flyter ut av selskapet, for eksempel kan dette være en alternativ prosess for produksjon (en ny teknologi) som reduserer selskapets kostnader (Manea, 2008). Kriteriene for innregning og betingelsene for definisjon av driftsmidler kan oppsummeres i følgende modell:



Figur 7: Kriterier for innregning av varige driftsmidler (Manea, 2008)

## 2.6.2 Måling av anskaffelseskost

Etter IAS 16.15 skal et driftsmiddel som kvalifiserer for innregning som en eiendel måles til anskaffelseskost. Anskaffelseskost for driftsmidler er eiendelens innkjøpspris, inkludert avgifter som ikke refunderes (for eksempel importavgifter, ikke-refunderbare skatter etc.) etter fradrag for eventuelle rabatter eller prisavslag. Andre direkte utgifter knyttet til transport, montering slik at eiendelen kan virke slik den var tiltenkt av ledelsen skal også inkluderes. I tillegg skal estimat på eventuelle pålagte framtidige stengings – eller rehabiliteringsforpliktelser inkluderes i anskaffelseskost (IAS 16.16).

### **2.6.3 Avskrivning etter IAS 16**

Ved bruk av kostmodellen skal et varig driftsmiddel i henhold til IAS 16.30 «*balanseføres til anskaffelseskost med fradrag for eventuell akkumulert avskrivning*». IAS 16.6 definerer en avskrivning som «*den systematiske fordelingen av en eiendels avskrivbare beløp over eiendelens utnyttbare levetid*». Standarden definerer utnyttbar levetid som den perioden en eiendel forventes å være tilgjengelig for bruk av et foretak, eller antall produserte enheter eller lignende enheter som foretaket forventer at eiendelen skal generere. IAS 16.57 presiserer at en eiendels utnyttbare levetid fastsettes på bakgrunn av eiendelens forventede nytte for foretaket. Foretakets retningslinjer for bruk av eiendeler kan innebære at eiendeler skal avhendes etter et nærmere angitt tidsrom eller etter at en viss andel av de forventede økonomiske fordelene ved eiendelen er forbrukt. Derfor kan den utnyttbare levetiden til en eiendel godt være kortere enn eiendelens økonomiske levetid. Estimatet på utnyttbar levetid for en eiendel er et skjønn som baseres på foretakets erfaring med tilsvarende eiendeler.

Etter IAS 16.60 skal den avskrivningsmetoden som anvendes, gjenspeile mønsteret for hvordan eiendelens framtidige økonomiske fordeler forventes å bli forbrukt av foretaket. I mange tilfeller vil forbruket av de økonomiske fordelene fordele seg jevnt over den økonomiske levetiden og en lineær avskrivning vil være fornuftig. Men når forbruket av de økonomiske fordelene ikke fordeles seg lineært må det vurderes hvorvidt andre avskrivningsmetoder vil gjenspeile mønsteret for forbruket av de økonomiske fordelene på en mer korrekt måte (Ernst & Young, 2011).

### **2.7 Dekomponering**

IAS 16 ble betydelig endret i 2004. Den største endringen i standarden var innføringen av krav om dekomponering av driftsmidler som består av enkeltdeler med ulik økonomisk levetid. Dekomponering innebærer at hver enkeltdel av et varig driftsmiddel som er betydelig i forhold til samlet anskaffelseskost avskrives separat. Avskrivningstid og avskrivningssats vurderes da særskilt for hver enkeltdel. Bakgrunnen for innføringen var et ønske om en mer nøyaktig gjenspeiling av en eiendels forbruk av økonomiske fordeler. IASB trodde ikke at bruken av tilnærmingsteknikker for driftsmidler som besto av betydelige enkeltdeler

representerte avskrivninger som gjenspeilet enkeltdelenes forbruk på en pålitelig måte. I forarbeidet til IAS 16 BC26 uttaler styret følgende om bakgrunnen for innføringen av dekomponeringsløsningen:

*«The Board's discussions about the potential improvements to the depreciation principle in the previous version of IAS 16 included consideration of the unit of measure an entity uses to depreciate its items of property, plant and equipment. Of particular concern to the Board were situations in which the unit of measure is the 'item as a whole even though that item may be composed of significant parts with individually varying useful lives or consumption patterns. The Board did not believe that, in these situations, an entity's use of approximation techniques, such as a weighted average useful life for the item as a whole, resulted in depreciation that faithfully represents an entity's varying expectations for the significant parts» (IASB BC 26).*

Denne endringen har stor betydning for fastsettelsen av avskrivningsplanen, men også for skillet mellom vedlikehold og påkostning på driftsmidler. Dekomponering innebærer at driftsmidlets anskaffelseskost splittes opp, slik at betydelige enkeltdeler av driftsmidlet vurderes separat med hensyn på avskrivninger. IFRS krever en dekomponeringsløsning når driftsmidler regnskapsføres i henhold til IAS 16 og når enkeltkomponenter er vesentlige, mens det som nevnt tidligere etter NGAAP ikke stilles krav, men anbefales etter god regnskapsskikk.

I denne delen skal vi redegjøre for de teoretiske rammene som foreligger vedrørende den praktiske gjennomføringen av dekomponering.

### **2.7.1 På hvilket grunnlag allokeres anskaffelseskost til komponenter**

Identifisering av de ulike komponentene av et varig driftsmiddel og tildelingen av en rimelig andel av anskaffelseskost til hver enkelt av disse enkeltdelene vil utgjøre selve kjernen i dekomponeringen (Stenheim og Schølberg, 2009). Når det kommer til allokeringen av anskaffelseskost til de enkelte delene av driftsmidlet vil ikke det alltid være like lett å gjennomføre i praksis og IAS 16 sier ikke noe om hvordan anskaffelseskosten til komponenter i et driftsmiddel skal fastsettes.



For egentilvirkede driftsmidler vil en dekomponering som regel være uproblematisk, da man da tar utgangspunkt i de utgiftene som til sammen har påløpt under tilvirkningsprosessen og som er aggregert i anskaffelseskostnaden til driftsmidlet. Dersom det føres et eget prosjektreknskap, for eksempel ved oppsettet av et bygg, vil dette være utgangspunktet for allokeringen (Stenheim og Schølberg, 2009).

Utfordringen ved allokeringen av anskaffelseskost til enkeltdelene av et driftsmiddel blir betydelig større ved kjøp av varig driftsmidler. Dette fører til at fordeling av kostpris på de ulike komponentene ofte baseres på skjønn (Huneide et. al, 2011b). Den totale kostprisen skal fordeles ut til virkelig verdi av de ulike komponentene ved kjøpet. I praksis bør det første steget i fastsettelsen av komponentenes anskaffelseskost være analyse av anleggskontrakter, inspeksjonsrapporter eller fakturaer (for å fastsette deler av anskaffelseskost). Hvis disse dokumentene ikke gir tilstrekkelig informasjon, bør andre kilder som konstruksjons kataloger (for eksempel FTV Dokumentasjon) tas i betraktning. Det kan også i mange tilfeller være nødvendig å engasjere utenforstående ekspertise for å vurdere fordelingen av kostprisen, som for eksempel en takstmann. I følge Stenheim og Schølberg (2009) kan en løsning være å ta utgangspunkt i virkelig verdi på de enkeltdelene som inngår i driftsmidlet og beregne den forholdsmessige andelen som disse enkeltdelene utgjør av sum virkelig verdi på enkeltdelene. Denne prosentvise fordelingen kan da benyttes til å fordele anskaffelseskost mellom enkeltdelene. Dette støttes også opp av PwC (2010) som sier at for eksisterende bygninger bør prosenter brukes til å fordele kostnadene til komponentene for å gjenspeile bruken av de forskjellige delene. Dette fordi andelen av anskaffelseskost for en komponent i forhold til total anskaffelseskost av bygningen kan endres under brukstiden av bygningen.

### **2.7.2 Identifisering av vesentlige komponenter**

IAS 16 stiller krav om vesentlighet ved vurdering av hvorvidt dekomponering skal benyttes. I standardens pkt. 43 heter det at: «*Each part of an item of property, plant and equipment with a cost that is significant in relation to the total cost of the item shall be depreciated separately*». Standarden utdyper imidlertid ikke hva som legges i begrepet vesentlig (significant) og åpner dermed for bruk av skjønn ved vurderingen

av komponentenes vesentlighet. Dette kan føre til store forskjeller og subjektive vurderinger, og kan føre til at to selskaper fatter ulike konklusjoner av hvorvidt en komponent skal dekomponeres.

I følge Stenheim og Schølberg (2009) skal vurdering av vesentlighet skje ved å sammenligne anskaffelseskosten til enkeltdelen mot total anskaffelseskost for driftsmidlet. For et kontorbygg vil et råbygg og dets ulike tekniske installasjoner som for eksempel heis, ventilasjon og fyringsanlegg være eksempler på slike bestanddeler som vil kunne anses som vesentlig i en slik sammenheng. De hevder videre at det i praksis vil eksistere forhåndsbestemte grenser på hva som skal anses som vesentlig eller ikke. For eksempel at bestanddeleres vesentlighet tillegges en absolutt grense ved at en for eksempel sier at bestanddeler som utgjør 20 % eller mer av anskaffelseskost skal anses som vesentlige bestanddeler. Et alternativ til en absolutt grense for vesentlighet kan være å innføre intervaller. For eksempel kan en løsning være at alle bestanddeler med en anskaffelseskost under 5 % av total anskaffelseskost er uvesentlige. Enkeltdeler med en anskaffelseskost mellom 5 og 25 % av total anskaffelseskost anses som vesentlige dersom de har en avskrivningsplan som avviker fra andre vesentlige enkeltdeler i driftsmidlet, mens de enkeltdelene som har en anskaffelseskost på over 25 % av total anskaffelseskost skal anses som vesentlige uansett (Stenheim og Schølberg, 2009).

Det finnes imidlertid et unntak fra det generelle kravet om å avskrive betydelige enkeltdeler separat. I IAS 16.45 er det åpnet opp for at betydelige enkeltdeler som har en utnyttbar levetid og en avskrivningsmetode som er lik den utnyttbare levetiden og avskrivningsmetoden til en annen betydelig enkeltdel av samme enhet, kan grupperes sammen og avskrives samlet. Dette unntaket reflekterer et av formålene ved dekomponering, nemlig å gjøre det enklere å finne en meningsfull størrelse på avskrivningen for et driftsmiddel bestående av betydelige enkeltdeler med avvikende avskrivningsplan. Hvis derimot enkeltdelene følger samme avskrivningsplan, er det ikke lenger et argument å foreta dekomponering (Stenheim og Schølberg, 2009). Hvorvidt enkeltdelene avskrives sammen eller separat, har imidlertid ikke betydning for avskrivningsbeløpene.

I følge Ernst & Young (2011) må vesentlighet både vurderes opp mot regnskapet som helhet og opp mot posten varige driftsmidler. For eksempel kan dette innebære at en komponent med kostpris som utgjør 10 % av den totale anskaffelseskosten skal dekomponeres fordi delkomponenten og hovedkomponenten har betydelig forskjell i økonomisk levetid, mens i et annet tilfelle kan en komponent som har kostpris som utgjør 25 % av total anskaffelseskost ikke dekomponeres fordi forskjellen i økonomisk levetid er liten.

### **Andre kriterier for dekomponering**

Hvorvidt komponenter avskrives separat eller ikke, kan i praksis bli bestemt av andre kriterier enn det IAS 16.43 setter. For eksempel kan man i enkelte tilfeller se at konteksten som selskapet opererer innenfor har innvirkning på hvordan en dekomponering gjennomføres i praksis, for eksempel kan komponenters egenart være avgjørende for om dekomponering av enkeltdeler skal foretas.

Skattereglene ble betydelig endret fra og med inntaksåret 2009 ved at teknisk utstyr skal skilles ut i en egen saldo med 10 prosent avskrivning, jf. skatteloven § 14–41 første ledd bokstav j og 14–43 første ledd bokstav j. Den reviderte NRS 8 legger opp til at foretak også regnskapsmessig skal dekomponere driftsmidler bestående av bygninger anskaffet eller oppført fra og med 2009. Dersom et selskap legger skattereglene til grunn ved regnskapsmessig dekomponering vil derfor komponentenes egenart være bestemmende for dekomponering. Det vil si at komponenten skal utskilles dersom den regnes som en teknisk installasjon.

For bygninger kan en også i enkelte tilfeller se at bruken av en enkeltdel av en bygning setter kriterier for hvorvidt dekomponering skal gjennomføres. Virksomhet i bygninger endres i dag hurtigere enn før, noe som både skyldes den teknologiske utviklingen og fordi organisering av det som foregår i bygningene endres (Bjørberg, 2005).

En annen mulighet kan være å benytte merverdiavgiftslovens (mval) justeringsregler for kapitalvarer som kriterie for dekomponering. Jf. merverdiloven § 9-1, 2 ledd foreligger følgende to kategorier av kapitalvarer: maskiner, inventar og andre

driftsmidler der inngående merverdiavgift av kostpris utgjør minst 50.000 kroner og fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging der inngående merverdiavgift på kostnadene ved dette utgjør minst 100.000 kroner. Slike anleggsmidler skal i regnskapet vurderes til anskaffelseskost og avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan. Anskaffelseskost måles til virkelig verdi av vederlaget på transaksjonstidspunktet. Det vil si at dersom kapitalvaren er til bruk i en avgiftspliktig virksomhet, vil anskaffelseskost være eksklusiv inngående avgift. Dersom kapitalvaren er til bruk i en ikke-avgiftspliktig virksomhet, vil anskaffelseskost være inklusiv inngående avgift. Det er den forventede bruk på anskaffelsestidspunktet som skal legges til grunn også ved regnskapsføringen. En senere endring av bruken med påfølgende justering av inngående avgift vil ikke påvirke kapitalvarens anskaffelseskost.

Jf. Fmva. § 9-1-2, 2 ledd er det for byggetiltak i oppstilt særskilte opplysningskrav. For disse kapitalvarene må anskaffelsen registreres slik at anskaffelseskostnad kan spesifiseres på fradragsberettigede og ikke -fradragsberettigede formål. For en byggherre som er frivillig registrert for utleie av bygg kreves det også at anskaffelseskostnad for hver enkelt leietaker spesifiseres (Merverdiavgiftshåndboken, 2012). For selskaper som leier ut deler av sine bygninger vil det kunne være hensiktsmessig å dekomponere på bakgrunn av hver enkelt leietaker og antatt bruk.

De fleste foretak som benytter seg av dekomponering, vil i sine regnskapsmanualer ha en veiledning om hva som regnes som vesentlige deler. En slik veiledning bør reflektere foretakets særskilte forhold, som for eksempel hvilken type eiendom det er og hyppigheten av utskiftninger (PwC, 2010).

### **2.7.3 Uvesentlige komponenter**

I følge IAS 16.46 vil også den gjenværende delen av en enhet avskrives separat dersom foretaket avskriver enkeltdeler av et driftsmiddel. Den gjenværende delen består av enkeltdelene av enheten som hver for seg ikke er betydelige. Slike uvesentlige komponenter kan grupperes selv om disse ikke har samme levetid og samme avskrivningsmetode (PwC, 2010). Dersom det foreligger ulike forventninger til disse enkeltdelene, kan tilnærmingsteknikker benyttes for å avskrive disse

gjenværende delene på en måte som representerer forbruksmønsteret til og/eller utnyttbar levetid for disse enkeltdelene av enheten på en fyllestgjørende måte. For eksempel, selskap Q kjøper en maskin for 100. Maskinen består av fire komponenter, hvorav to komponenter utgjør 80 av den totale kostnaden av 100. De resterende to komponentene har en kostpris på 10 hver, som regnes som uvesentlig og de har levetid på henholdsvis 4 og 6 år. I denne situasjonen kan disse to komponentene kombineres og tilegnes en anskaffelseskost på 20 og en levetid på 5 år (KPMG, 2010).

IAS 16 sier ikke noe om hvordan uvesentlige komponenter skal behandles dersom forventet levetid for de uvesentlige komponentene avviker betydelig (for eksempel ved at noen deler har levetid på 3 år mens noen på 20 år). I følge PwC (2010) vil det være mer hensiktsmessig og mer praktisk å gruppere mer enn en gjenværende del dersom forventet levetid for de ubetydelige komponentene er signifikant forskjellig. I et slikt tilfelle kan gjenværende del hvor avskrivningssats er beregnet basert på den gjennomsnittlige levetid av delene i resten ikke pålitelig representere forbruksmønsteret og / eller levetiden av delene.

#### **2.7.4 Etterfølgende utgifter**

I IAS 16 har en lagt til grunn det samme kriteriet ved balanseføring av senere utgifter knyttet til driftsmidlet som for selve anskaffelsen. Utgiften skal balanseføres når det er sannsynlig at de fremtidige fordelene som er knyttet til den tilflyter foretaket, og når kostprisen kan måles på en pålitelig måte. Etterfølgende utgifter til en enhet av eiendom, anlegg og utstyr innregnes som en del av anskaffelseskost bare hvis de oppfyller disse generelle innregningskriteriene.

I IAS 16.12 har eksemplifisert kravet noe da det her framkommer at «daglig reparasjon og vedlikehold skal kostnadsføres». Slike utgifter kan for eksempel knytte seg til utgifter til lønn og forbruksvarer, renhold, vaktmestertjenester osv. eller kan omfatte anskaffelseskost for små deler. Øvrige utskiftninger etc. skal balanseføres.

Det framkommer av IAS 16.14 at «*Et vilkår for fortsatt drift av en enhet av eiendom, anlegg og utstyr (for eksempel et luftfartøy) kan være at det skal utføres regelmessige*

*større inspeksjoner for feil, uansett om enkeltdeler av enheten blir skiftet ut eller ikke. Når en slik større inspeksjon blir utført, innregnes utgiftene i den balanseførte verdien av enheten av eiendom, anlegg og utstyr som en utskiftning dersom innregningskriteriene er oppfylt». Slike utgifter går ofte under fellesbetegnelsen «periodisk vedlikehold».*

Det som kjennetegner periodisk vedlikehold er at det skiftes ut komponenter på bestemte tidspunkter basert på et vedlikeholdsprogram og innebærer derfor at levetiden for disse komponentene er kortere enn for driftsmidlet totalt sett. Beregnet kostpris for disse komponentene skal i henhold til IAS 16.14 innregnes som egne komponenter i anleggsregisteret og avskrives over perioden fram til neste vedlikehold skal skje. Når det periodiske vedlikeholdet gjennomføres, balansefører man de nye komponentene og avskriver dem over perioden fram til neste vedlikehold skal gjennomføres. På denne måten fordeles vedlikeholdsutgiftene over hele levetiden for driftsmidlet (Huneide et. al, 2011b).

Etter NRS 13 *Usikre forpliktelser og betingede eiendeler* skal kostprisen for de delene som skal skiftes ut ved periodiske vedlikehold skilles ut fra kostprisen for driftsmidlet for øvrig og avskrives over perioden fram til vedlikeholdet skal skje. Denne løsningen for periodisk vedlikehold er dermed et eksempel på dekomponering. Det aksepteres også etter NRS 13 at kostnaden til det periodiske vedlikeholdet fordeles gjennom en avsetning til periodisk vedlikehold. Denne metoden kalles for «avsetningsmetoden». Denne metoden er imidlertid ikke tillatt etter IFRS, og bør i følge Huneide et. al (2011b) ikke benyttes i Norge.

I de tilfeller der man ikke har foretatt tilstrekkelig dekomponering, og man derfor ved utskiftningen ikke klarer å identifisere den historiske kostprisen for den utskiftede komponenten, må utskiftningen innenfor IFRS regnskapsføres etter IAS 16.70. Dette innebærer at man bruker kostprisen på erstatningskomponenten som kostpris på den utskiftede komponenten. Deretter justeres denne kostprisen med akkumulerte avskrivninger for å komme frem til et estimat på resterende regnskapsmessig verdi på utskiftingstidspunktet. Løsningene etter IAS 16 som er beskrevet ovenfor anses å være innenfor det som er tillatt etter god regnskapsskikk (NRS (V) pkt.2.7).

## 2.9 Oppsummering av studiens teoretiske forankring og utforming av forskningsspørsmål

Som vi ser åpner IAS 16 for stor grad av bruk av skjønn. På bakgrunn av studiens formål ønsker vi å undersøke hvordan skjønnen rundt dekomponering praktiseres av selskaper. Ut i fra oppgavens teoretiske forankring har dette ledet oss inn på følgende spørsmål som vi ønsker å undersøke:

IAS 16 presiserer ikke hvordan en komponents anskaffelseskost skal allokere. Som drøftet tidligere er det betydelig vanskeligere å allokere anskaffelseskost til eksisterende driftsmidler enn ved egentilvirkede driftsmidler, da en i mye større grad må basere denne allokeringen på bruk av skjønnsmessige vurderinger. Dette har ledet oss inn på følgende spørsmål: *På hvilket grunnlag fordeles anskaffelseskost på komponentene?*

Når det gjelder hvorvidt en komponent skal dekomponeres eller ikke, sier IAS 16.43 at «*hver enkeltdel av en enhet av eiendom, anlegg og utstyr med en anskaffelseskost som er betydelig i forhold til enhetens samlede anskaffelseskost, skal avskrives separat*». IAS 16 presiserer imidlertid ikke hva som legges i at en komponents anskaffelseskost er betydelig (vesentlig) i forhold til total anskaffelseskost, noe vi ønsker å undersøke nærmere, dette har ført oss inn på spørsmålet: *Når er en komponents anskaffelseskost vesentlig i forhold til total anskaffelseskost?* I tillegg ønsker vi å undersøke om selskaper benytter andre kriterier for hvorvidt en komponent skal dekomponeres eller ikke: *foreligger det andre kriterier for vurdering av hvorvidt en komponent skal avskrives separat?*

IAS 16. 45 har gitt rom for at komponenter som i utgangspunktet skulle utskilles som vesentlig, kan grupperes sammen dersom disse har lik levetid. Dette har ført oss inn på følgende spørsmål: *Dersom komponenters skilles ut som vesentlig, hvordan grupperes disse dersom komponentene har lik levetid?*

I følge IAS 16.46 vil også den gjenværende delen av en enhet avskrives separat dersom foretaket avskriver enkeltdeler av et driftsmiddel. Standarden presiserer imidlertid ikke hvordan de uvesentlige komponentene skal behandles dersom forventet levetid for de uvesentlige komponentene avviker betydelig. Dette har ført oss inn på spørsmålet: Hvordan grupperes uvesentlige komponenter og hvordan fastsettes avskrivningstiden på en eventuell samlegruppe for uvesentlige komponenter?

IAS 16 har lagt de samme kriteriene til grunn for balanseføring av senere utgifter knyttet til driftsmidlet som for selve anskaffelsen. I henhold til Innregningskriteriet etter IAS 16.7 skal utgifter balanseføres når det er sannsynlig at de fremtidige fordelene som er knyttet til den tilflyter foretaket, og når kostprisen kan måles på en pålitelig måte. Etterfølgende utgifter til en del (komponent) av et driftsmiddel innregnes som en del av anskaffelseskost bare hvis de oppfyller disse generelle innregningskriteriene. Dette førte oss inn på følgende spørsmål: Ved bruk av dekomponering hva regnes som vedlikehold?

På bakgrunn av overnevnte spørsmål, har dette ledet oss inn på følgende fire forskningsspørsmål:

- 1) *Hvordan allokeres anskaffelseskost til komponentene av varige driftsmidler?*
- 2) *Hvilke kriterier legges til grunn ved vurderingen av vesentlige komponenter?*
- 3) *Hvordan behandles uvesentlige komponenter?*
- 4) *Hvordan behandles etterfølgende utgifter knyttet til varige driftsmidler?*

## **2.10 Praktisk eksempel (med og uten dekomponering)**

Enkelte varige driftsmidler består gjerne av flere enkeltkomponenter, hvor hver og en av komponentene har ulik levetid. Utfordringen ved slike driftsmidler er å allokere kostnaden over den utnyttbare levetiden som gir en fornuftig sammenstilling av driftsmidlet verdiforringelse (avskrivning) og inntjening. For å illustrere problemet, ønsker vi å benytte et eksempel. Et investeringselskap kjøper et bygg for framvisning av alternativ kust. Bygget erverves 01.01.01 til en kostpris på 200 000 (tall i 1000).



Entreprenøren har etter forespørsel fra investeringsselskapet framlagt en fordeling av anskaffelseskost på de ulike bestanddelene til bygget. Det er forventet at anskaffelsen av vinduer, innvendige vegger, himlinger, dører, ventilasjon samt tele og automatisering må skiftes ut hvert 10 år. Varme og sanitær, elektrisk anlegg samt andre installasjoner skiftes ut hvert 20 år, mens yttervegger og tak utskiftes etter 50 år. Vi ser bort i fra prisstigning og renter i dette eksemplet, slik at kostprisen for hver av komponentene er konstant. Vi forutsetter også faste leieinntekter og driftskostnader i hele perioden slik at alle estimatene foretatt i år 1 blir som forventet. I figuren vises fordelingen av anskaffelseskost på de ulike komponentene:

DEKOMPONERING	Andel anskaffelseskost	Lineær avskrivningssats	Vektet avskrivningsstats	År	Årlig avsk.beløp
Grunn, fundamenter og bæresystem	60000	1,0 %	0,30 %	100	-600
Yttervegg	25000	2,0 %	0,25 %	50	-500
Tak	25000	2,0 %	0,25 %	50	-500
Vinduer	10000	10,0 %	0,50 %	10	-1000
Innvendig vegger, himlinger, og dører	15000	10,0 %	0,75 %	10	-1500
Ventilasjon	15000	10,0 %	0,75 %	10	-1500
Varme og sanitær	12000	5,0 %	0,30 %	20	-600
Elektisk anlegg	25000	5,0 %	0,63 %	20	-1250
Tele og automatisering	8000	10,0 %	0,40 %	10	-800
Andre installasjoner	5000	5,0 %	0,13 %	20	-250
<b>Sum anskaffelseskost</b>	<b>200000</b>	<b>6,0 %</b>	<b>4,500 %</b>		<b>-8500</b>

Figur 8: Komponentenes anskaffelseskost og levetid

Bygget har en vektet lineær avskrivningssats på 4,5 % per år noe som tilsvarer en vektet utnyttbar levetid på rundt 22 år. Bygget som helhet er satt til en utnyttbar levetid på 100 år. Gitt at det ikke foretas noen dekomponering vil en avskrivning over råbyggets levetid gi en for lang utnyttbar levetid for bygget og dermed for lave årlige avskrivninger. I praksis har den utnyttbare levetiden for et slikt bygg gjerne blitt fastsatt ved å foreta en mer eller mindre tilfeldig avkortning av byggets levetid. For eksempel ved å redusere levetiden fra 100 til 60 år, noe som vil gi en årlig avskrivning på 1,67 prosent. Avviket mellom en dekomponeringsløsning og en lineær løsning som benytter 60 år som levetid er 2,83 prosent per år, (4,5 % – 1,67 %) noe som utgjør 5 166 000 kroner i differanse.

Det forutsettes at alle utskiftningene kostnadsføres som vedlikehold. Det vil si at det i motsetning til dekomponeringsløsningen føres over resultatet istedenfor balansen.

Ved dekomponering vil de årlige kostnader være konstant 8500. Kostnaden for løpende vedlikehold og utskifting reflekterer dermed slitasjen på bygget fordelt over alle komponentene, mens det for løsningen som ikke er dekomponert vil påløpe direkte kostnadsføringer for utskiftninger hvert tiende, tjuende, og femtiende år.

<b>Årlig kostnad</b>	<b>Dekomponering</b>	<b>Ikke dekomponering</b>
År 1	-8500	-3333
År 2 - 10	-8500	-3333
År 11	-8500	-51333
År 12 - 20	-8500	-3333
År 21	-8500	-93333
År 22 - 30	-8500	-3333
År 31	-8500	-51333
År 32 - 40	-8500	-3333
År 41	-8500	-93333
År 42 - 50	-8500	-3333
År 51	-8500	-101333
År 52 - 60	-8500	-3333

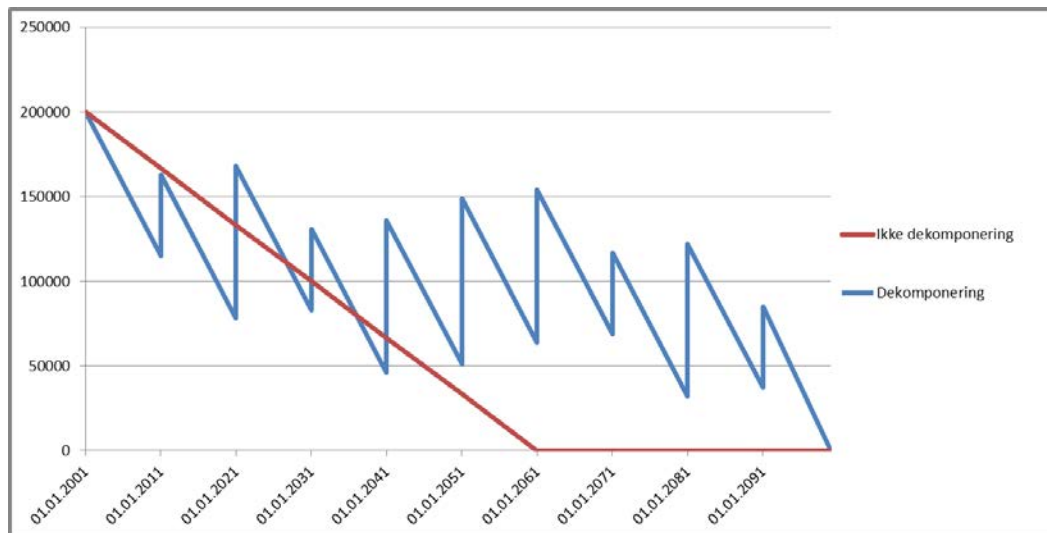
Tabell 2: Kostnadsfordeling med og uten dekomponering

Ved sammenlikning av de to alternativene kan vi klart se at en løsning hvor en ikke dekomponerer utskiftninger gir en svært skjev kostnadsfordeling og dermed en dårlig sammenstilling av kostnader mot inntekter. Dekomponering derimot gir en bedre fordeling av kostnadene og framstiller en balanseverdi som større grad reflekterer byggets verdi. Løsningen vil også gjøre det enklere å vurdere skillet mellom påkostning og vedlikehold. Dersom man utfører tilstrekkelig dekomponering og samtidig legger til grunn balanseføringskriteriene i IFRS, vil hele problematikken rundt påkostning og vedlikehold forsvinne av seg selv, da bortimot alle utgifter foruten daglig service balanseføres som påkostning.

Årlig balanseverdi	Dekomponering	Ikke dekomponering
01.01.01	200000	200000
31.12. år 10	115000	166667
01.01. år 11	163000	166667
31.12. år 20	78000	133333
01.01. år 21	168000	133333
31.12. år 30	83000	100000
01.01. år 31	131000	100000
31.12. år 40	46000	66667
01.01. år 41	136000	66667
31.12. år 50	51000	33333
01.01. år 51	149000	33333
31.12. år 60	64000	0

Tabell 3: Balanseverdier med og uten dekomponering

Som vi ser ut i fra tabellen ovenfor vil balanseverdien i en ikke dekomponeringsløsning ligge langt under den balanseførte verdien i dekomponeringsalternativet i store deler av perioden. Årsaken til dette skyldes avskrivningstid og at løsningen ikke åpner for aktivering av utskiftinger i perioden. I tillegg kan vi se at bygningens balanseførte verdi redusert til null lenge før løsningen hvor en benytter seg av dekomponering.



**Figur 9: Balanseverdier med og uten dekomponering**

Bruken av dekomponering vil gjøre det enklere å vurdere utnyttbar levetid for bygget som helhet, da det deles opp i ulike komponenter hvor levetid og avskrivningsmetode vurderes hver for seg. Forskjellen mellom de to måtene å avskrive bygget på vil slå ut i selskapets egenkapital og balanse, slik at en bør stille seg spørsmål om løsningen uten dekomponering kan anses som god regnskapsskikk.

### 3. Metode

*«En metode er en framgangsmåte, et middel til å løse problemer og komme fram til ny kunnskap. Et hvilket som helst middel som tjener dette formålet, hører med i arsenalet av metoder»* (Dalland, 2000).

IAS 16 åpner i stor grad for bruk av skjønn i sin beskrivelse av den praktiske gjennomføringen av dekomponering av varige driftsmidler. Studiens formål er derfor å identifisere hvordan dette skjønnnet anvendes av selskaper som foretar dekomponering av luftfartøy og eiendom. For å besvare studiens problemstilling benytter vi oss av en multippel casestudie, hvor vi undersøker regnskapspraksisen rundt dekomponering av varige driftsmidler i 7 ulike selskaper. I ettertid sammenligner vi resultatene fra de ulike casene mot hverandre. Som innsamlingsteknikk benytter vi oss av et delvis strukturert kvalitativt dybdeintervju.

#### 3.1 Den økonomiske forskningsprosessen

For at studiens problemformulering skal besvares på en tilfredsstillende måte er det nødvendig å benytte en metodisk tilnærming som direkte relaterer seg til studiens formål. Denne studien bør anses som økonomisk forskning, eller såkalt «business research».

*«Business research is the application of the scientific method in searching for the truth about business phenomena. These activities include defining business opportunities and problems, generating and evaluating alternative courses of action, and monitoring employee and organizational performance»* (Zikmund et. al, 2010).

Johannessen et. al (2011) deler forskningsprosessen inn i fire trinn: forberedelse, datainnsamling, dataanalyse og rapportering. Den forberedende fasen omhandler en redegjørelse av forskningens spørsmål og hvordan man skal gå fram for å besvare dette. Neste fase er innsamling av data, der man vurderer hvem som skal delta i undersøkelsen, utvalgets størrelse og utvalgsstrategi. Tredje fase innebærer analyse av dataen som er samlet inn, mens fjerde fase omhandler rapportering av forskningens resultater.

Forberedelse	Datainnsamling	Dataanalyse	Rapportering
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ide/Tema forskningsspørsmål</li> <li>• Litteraturgjennomgang</li> <li>• Formål og forskningsdesign</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Valg av metode</li> <li>• Utvelgelse av respondenter</li> <li>• Datainnsamling</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Datareduksjon</li> <li>• Analyse og tolkning</li> <li>• Kvalitetssikring</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Skiftelig rapportering</li> <li>• Presentasjon eller formidling</li> </ul>

Figur 10: Sammendrag av forskningsprosessen (Johannessen et. al, 2011: 38)

## 3.2 Forberedelse

I startfasen av forskningsprosjektet er det viktig at man foretar noen valg som på best mulig måte gjør en kompetent til å gjennomføre studien. Forberedelse og planlegging står sentralt. Med utgangspunkt i den valgte problemstilling skal relevant informasjon erverves, forskningsspørsmål skal utarbeides og valg av forskningsdesign skal foretas. Tidsmengden og ressurser som er planlagt brukt setter begrensinger på arbeidet. Planlegging og forberedelse er derfor en viktig del for at forskningsprosjektet skal gjennomføres og lykkes.

### 3.2.1 Ide, tema og forskningsspørsmål

Det var Jens- Erik Huneides påstand om at «dekomponering av regnskapet gir et riktigere bilde» som fattet vår interesse for temaet i første omgang. Etter hvert som vi satt oss inn i IAS 16 sine regler vedørende dekomponering oppdaget vi at standardens retningslinjer i stor grad overlater til bruk av skjønn noe som vi tror kan føre til svært ulik praktisering. Dette ledet oss inn på våre fire forskningsspørsmål. Innledningsvis i kapittel 1 kan man lese mer om temavalg og forskningsspørsmål.

### 3.2.2 Litteraturgjennomgang

Dekomponering er lovregulert etter IFRS, og studiens primærkilde er derfor standarden IAS 16 *Eiendom, anlegg og utstyr*. Som et supplement til denne standarden har vi benyttet lærebøker, fagartikler samt revisjonsveiledninger fra PWC, KPGM og EY. I tillegg har vi benyttet NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak, NRS (V) Veiledning om Anvendelse av IFRS løsninger innenfor GRS, Norsk skattelov, merverdiavgiftsloven samt merverdiavgiftsforskriften.

### 3.2.3 Formål og forskningsdesign

Studiets formål er å undersøke praksis vedrørende dekomponering i norske selskaper som dekomponerer luftfartøy og eiendom. Lovverket, samt norske og internasjonale standarder sier lite om hvordan den praktiske tilnærmingen skal skje og mye overlates derfor til bruk av skjønn. På bakgrunn av dette vil studien ta for seg praktiseringen av dette skjønn. Studiens bidrag kan være behjelpelig med å besvare problemstillinger som dukker opp for selskaper som ønsker å dekomponere. Undersøkelsens forskningsdesign vil utgjøre rammen for studien og er i den grad retningsgivende for utforming og hva som undersøkes. Bryman og Bell (2011) definerer forskningsdesign slik:

*«A research design provides a framework for the collection and analysis of data. A choice of research design reflects decisions about the priority being given to a range of dimensions of the research process».*

Det er vanlig å dele forskningsdesign inn i tre nivåer; eksplorerende, beskrivende og kausal. Ved eksplorerende forskningsdesign har man ofte som mål å utforske et forhold eller fenomen som er helt eller delvis ukjent og man ønsker å identifisere interessante problemstillinger som kan forskes på i framtiden (Johannessen et. al, 2011).

Beskrivende forskningsdesign benyttes ofte dersom man ønsker å beskrive et objekt, en hendelse eller en praksis. Ofte har man mer informasjon tilgjengelig enn ved valg av eksplorerende forskningsdesign (Zikmund et. al, 2010). Kausalt forskningsdesign benyttes ofte når en ønsker å forklare årsakssammenhengen mellom fenomener eller hendelser (Johannessen et. al, 2011).

Forskningsdesignet i denne studien er beskrivende da studien først redegjør for dens teoretiske tilnærming før den undersøker praktisk anvendelse. Jacobsen (2005) beskriver slike metoder som deduktive, hvor en går «fra teori til empiri». Metoden er krevende fordi man skal forsøke å frikoble seg fra virkeligheten ved å ta avstand fra tidligere kunnskap på området og være objektiv i alle faser av forskningen. Målet er at informasjonen som blir hentet inn ikke skal bli påvirket av det en allerede vet og danne grunnlaget for helhetsforståelse av fenomenet.

### **3.3 Datainnsamling**

I forskningsprosessens andre del skal det redegjøres for valg av metode, utvelgelse av informanter og innsamling av data.

#### **3.3.1 Metodevalg**

Når studiens forskningsdesign er bestemt vil neste steg være å bestemme hvilken forskningsmetode en ønsker å benytte. I samfunnsvitenskapelig metode skilles det mellom to typer metoder: Kvalitative og kvantitativ metode. En kvalitativ metode benyttes dersom man ønsker å undersøke et fenomen som man ikke kjenner særlig godt og det foreligger begrenset tidligere forskning på området (Johannessen et. al, 2011). Forståelsen av fenomenet blir ofte uttrykt med ord, i motsetning til den kvantitative undersøkelsen der resultatene ofte uttrykkes i form av tall. En kvalitativ metode er ofte benyttet ved undersøkelse av meninger, følelser, tolkninger og prosesser. Metoden kan også kombineres med den kvantitative metoden for å oppnå en dypere forståelse. En slik kombinasjon vil styrke undersøkelsens resultater ved at en innsamler data fra flere ulike kilder, denne metoden kalles triangulering (Blumberg et. al, 2011). Kvalitative studieteknikker som går igjen innenfor kvalitativ metode er; Observasjoner, intervju, fokusgrupper, casestudier og kvalitativ analyse av tekst og dokumenter.

Denne studien benytter seg av kvalitativ tilnærming, noe som begrunnes i studiens informasjonsbehov og fordi informasjonen gir høyest grad av validitet og reliabilitet. Metoden vil gi oss anledning til å gå i dybden for å oppnå en helhetsforståelse og misforståelser kan unngås ved oppfølgende spørsmål. På denne måten forbedres validiteten slik at resultatet får en økt grad av reliabilitet. Metoden bringer imidlertid med seg noen begrensinger. Som følge av at utvalget er så lite, kan vi i liten grad si noe om andre selskapers anvendelse og det vil derfor ikke være mulig å generalisere. På grunn av dette svekkes studiens eksterne validitet.

For at besvarelsene skal være så objektiv som mulig er det utarbeidet en intervjuguide (vedlegg). En slik strukturering vil til en viss grad bevege seg bort fra den kvalitative metodens ideal, men vil i stor grad avgrense området med tanke på forskningsspørsmålet. I tillegg hjelper den til med å holde sammen framgangsmåten



for alle intervjuobjektene, slik at svarene lettere kan sammenlignes i en analyse. Innenfor kvalitative studiene er det flere analyseverktøy som kan belyse problemstillingen.

### **3.3.2 Casestudie**

*«Descriptive case studies describe accounting systems, techniques and procedures used in practice. A number of companies may be selected as cases to describe different accounting practices or the similarity of practices in different companies»* (Ryan et. al, 2002).

En casestudie er en overordnet tilnærming og ikke en metode i seg selv, som kan benyttes både innen kvantitative og kvalitative metode. Det er vanlig å assosiere casestudier med eksplorerende eller beskrivende design, da metoden er spesielt hensiktsmessig å benytte når forskningsfenomenet ikke kan studeres utenfor dets ordinære kontekst (Yin, 1994). Casestudier bygger på empirisk forskning, noe som innebærer at konklusjonen i undersøkelsen tas på grunnlag av innsamlet data. En casestudie er en utdypende triangulær forskningsmetode som arbeider langs to dimensjoner. Den ene gjelder spørsmålet om hvorvidt man skiller mellom enkelt- eller flere caser. Den andre dimensjonen vedrører spørsmålet om hvorvidt man anvender en eller flere analyseenheter.

Denne studien er et eksempel på en multippel casestudie, der et fenomen (dekomponering) undersøkes fra flere vinkler. I det påfølgende arbeid vil studien sammenligne resultatene fra de ulike selskapene opp mot hverandre. På denne måten sammenlignes praksis av dekomponering i flere kontekster. Valget av et multippel casestudie ble naturlig ettersom resultatene blir ansett som mer overbevisende og mer robuste (Yin, 1989). Å benytte case som forskningsdesign i samfunnsvitenskapelige studier er svært vanlig, og Ryan et. al (2002) skriver at casestudier spesielt egner seg til å benytte i samfunnsvitenskapelige studier hvor problemstillingen knytter seg til økonomistyring og regnskap.

### 3.3.3 Sekundærdata

Bruk av sekundærdata er vanlig for å styrke opp under forskningens resultater og vil for mange undersøkelser være tids- og kostnadsbesparende å benytte. Sekundærdata spiller en stor rolle ved kvalitativ forskning, den ofte blir brukt som grunnlag til innsamling av primærdata eller sammen med primærdata (Blumberg et. al, 2011).

Sekundærdata i denne studien består av årsregnskapene til de utvalgte selskapene for regnskapsåret 2011. Årsregnskapene med noter er utviklet på bakgrunn av lover og forskrifter, noe som gjør informasjonen pålitelig og troverdig. Årsregnskapene er allment tilgjengelig mot betaling og det var Handelshøyskolen i Tromsø som tok seg av bestillingen av årsregnskapene.

### 3.3.4 Populasjon fra innsamling av sekundærdata

*«Business research involves collecting information to improve decision making. Collecting information involves contacting people who are knowledgeable about a particular topic. We refer to the group of knowledgeable people as a population or universe. A population therefore is the total of all the elements that share some common set of characteristics»* (Hair et. al, 2007).

Populasjonen i denne studien vil være alle norske selskaper som benytter seg av dekomponering av luftfartøy og eiendom. Utvalget fra denne populasjonen er basert på et strategisk, ikke-sannsynlighetsutvalg. Studien ønsker i første omgang å formidle kunnskap i motsetning til å generalisere. Utvelgelsen av informanter vil derfor ikke være representativ for hele populasjonen, men kun representativ med tanke på kunnskapsformidling og helhetsforståelse (Johannessen et. al, 2011).

For utvelgelsen av selskaper til denne studien benyttes vi oss i første omgang av proff.no. Proff® er en nyttetjeneste for det norske næringsliv som leverer oppdatert dybdeinformasjon om norske bedrifter. Nettsiden gir uten kostnad oversikt over norske selskaper og mot betaling kan man få tilgang til analyseverktøyet Forvalt.

Utvelgelsen av luftfatsfartøy startet på proff.no hvor vi valgte ut de 20 øverste selskapene i NACE-bransje 51.100 rangert etter «sum driftsinntekter synkende». Vi

bestilte regnskapene til disse 20 selskapene og analyserte hvorvidt det framkom av notene deres at de benyttet dekomponering av sine luftfartøy. Av disse 20 var det syv som opplyste i sine noter at de dekomponerte. Vi kontaktet disse syv selskaper hvorav tre sa seg villig til å delta i undersøkelsen.

For å velge ut de aktuelle selskapene som dekomponerte bygg, baserte vi oss innledningsvis på egen kunnskap om norsk næringsliv. Vi konsentrerte oss i hovedsak om selskaper som vi var kjent med eide forretningsbygg. Vi søkte opp de selskapene vi mente kunne være aktuelle og bestilte regnskapene deres. Totalt bestilte vi regnskapene til 20 selskaper og analyserte hvorvidt det framkom av notene at de benyttet dekomponering av sine bygg. Av disse 20 var det totalt åtte selskaper som opplyste i sine noter at de dekomponerte. Vi kontaktet disse åtte selskapene, hvor fire sa seg villig til å delta i undersøkelsen. Ett av selskapene klarte vi ikke å få tak i, mens tre selskaper opplyste at de ikke dekomponerte da de benyttet seg av verdireguleringsmodellen. Nedenfor vises en oversikt over selskapene i vårt utvalg:

Selskap	Selskapsform	NACE-bransje	Totalt selskaper i bransjen	Regnskaps språk	Stilling	Driftsmidler som dekomponeres
1	AS	51.100	192	NGGAP	Business Controller	Luftfartøy
2	ASA	51.100	192	IFRS	Regnskapssjef	Luftfartøy
3	AS	51.100	192	NGGAP	Regnskaps Controller	Luftfartøy
4	Annet foretak	84.120	1007	NGGAP	Regnskapssjef	Eiendom
5	SF	47.111	4679	NGAAP	Økonomisjef	Eiendom
6	ASA	70.100	9485	IFRS	Prosjektleder	Eiendom
7	AS	70.100	9485	NGAAP	Regnskapssjef	Eiendom

Tabell 4: Oversikt over utvalget i undersøkelsen

### 3.3.5 Primærdata

«Original research where the data being collected are designed specifically to answer the research question» (Blumberg et. al, 2011).

Innsamling av primærdata er ofte tid- og ressurskrevende. For oss ble det helt nødvendig å innhente informasjon i form av primærdata for å kunne beskrive regnskapspraksisen rundt dekomponering blant selskapene som var med i utvalget.

Årsaken til dette er at årsregnskapene ga lite med informasjon knyttet opp mot forskningsspørsmålene og studiens problemstilling.

Grunnet geografiske avstander var det nødvendig å gjennomføre intervjuene per telefon. Vi kontaktet personer i selskapene som ansås å ha tilstrekkelig kunnskap på området. Samtlige kontaktpersoner satt i ledende stillinger innenfor regnskap. På grunn av det komplekse området studien kartlegger, forutsetter det at informanten besitter tilstrekkelig kunnskap på området. Derfor var vi forberedt på å utrede spørsmålene nærmere under intervjuet, og stille oppfølgingsspørsmål de plasser hvor det trengtes. I forkant av undersøkelsen utarbeidet vi en intervjuguide som ble sendt til informantene. I tillegg var det utarbeidet svarsalternativer som skulle rettlede informanten.

### **3.4 Dataanalyse**

I tredje fase skal det foretas en bearbeiding av intervjumaterialet i form av en datareduksjon, analyse og tolkning av datamaterialet. Utfordringen i kvalitative forskningsmetoder er å redusere informasjonsmengden, identifisere mønstre og formidle innholdet. Formålet med dataanalyse er å få frem meningsinnholdet i teksten, det vil si at det som opptar forskeren skal gjenspeile innholdet i datamaterialet (Johannessen et. al, 2011).

#### **3.4.1 Datareduksjon**

Første steget når vi skal analysere datamaterialet fra studier er ifølge Johannessen et. al (2011) å skrive intervjuene ut fullstendig. Det første vi gjorde var derfor å transkribere telefonintervjuene slik at vi hadde et grunnlag for å gjennomføre de senere delene av analysene. Deretter dannet vi oss et helhetsinntrykk og plukket ut informasjon som var relevant for våre forskningsspørsmål. Dette hjalp oss å redusere datamengden slik at det ble lettere å gjennomføre analysen.

#### **3.4.2 Analyse og tolkning**

I følge Johannessen et. al (2011) taler ikke kvalitative data for seg selv, men må fortolkes. Han skiller mellom analyse og tolkning av datamateriale. Å analysere innebærer å dele opp noe i biter eller elementer, der målet vil være å avdekke et

budskap eller en mening for å finne et mønster i datamaterialet. Å tolke innebærer å sette noe inn i en større ramme eller sammenheng. Når forskeren tolker data, ser han hvilken konsekvens analysen og konklusjonen har for det han undersøker. Det er vanlig å ta utgangspunkt i teori på det området man forsker på og se funnene i lys av relevant teori (Johannessen et. al, 2011). Etter at datamaterialet var transkribert og redusert, startet vi med å organisere og kategorisere datamaterialet for å danne oss en oversikt og identifisere om det forelå noen mønster i bevarelsene knyttet opp mot våre fire forskningsspørsmål. Deretter tok vi utgangspunkt i datamaterialet fra utvalget som dekomponerte luftfartøy og analyserte forskningsspørsmålene. Den samme prosessen foretok vi på datamaterialet fra utvalgene som dekomponerte eiendom.

### **3.4.3 Kvalitetssikring**

For å kvalitetssikre studien utarbeidet vi en intervjuguide som vi sendte informantene i forkant av intervjuet. Før disse ble sendt ut gjennomgikk vi spørsmålene i intervjuguiden sammen med vår veileder, for å øke og sikre kvaliteten på spørsmålene. Intervjuguiden inneholdt de ulike temaene vi ønsket å komme inn på i løpet av intervjuet. Fordelen med å sende ut en intervjuguide i forkant er at informantene får tid til å forberede seg på spørsmålene, noe som vil være med å øke kvaliteten på besvarelsene. Under intervjuene benyttet vi oss av en diktafon, noe som gjorde at vi hadde en mulighet til å gå igjennom intervjuet flere ganger. Avslutningsvis kan det nevnes at vi garanterte for selskapenes anonymitet både i forkant og underveis i intervjuet. Dette er også noe vi mener har vært med på å øke troverdigheten i vår studie.

## **3.5 Rapportering**

Etter at analysen er gjennomført skal resultatene presenteres og oppsummeres. Videre skal det følge en konklusjon som baserer seg på sammenligning av empiri mot teori. Konklusjon skal basere seg på drøfting av data og gi forslag til videre forskning.

### **3.5.1 Evaluering av metoden**

Alle forskningsmetoder vil ha sterke og svake sider og det er viktig å identifisere disse slik at de ikke påvirker studiens kvalitet. Det anbefales derfor at det ved alle

forskningsprosjekter foretas evaluering av kvaliteten på den forskningen som er gjennomført. Guba og Lincoln (1985) mener kvalitative undersøkelser bør vurderes etter andre kvalitetskriterier enn kvantitative undersøkelser. Disse kvalitetskriteriene er pålitelighet, troverdighet, bekreftbarhet og overførbarhet (Johannessen et. al, 2011). Da studiens formål ikke er å generalisere, men å beskrive en regnskapspraksis mener vi det vil være hensiktsmessig å legge Guba og Lincolns kriterier til grunn ved evalueringen av studiens kvalitet.

### **3.5.2 Pålitelighet**

Pålitelighet knytter seg til selve datainnsamlingen og i følge Johannessen et. al (2010) er: *«Et grunnleggende spørsmål i all forskning dataenes pålitelighet. På forskningsspråket betegnes dette som reliabilitet, fra det engelske ordet reliability, som betyr pålitelighet. Pålitelighet knytter seg til undersøkelsens data, hvilke data som brukes, den måten de samles inn på, og hvordan de bearbeides».*

I denne studien er både sekundærdata og primærdata benyttet. Når det gjelder påliteligheten til sekundærdata i form av årsregnskaper anser vi disse som høy. Dette fordi årsregnskapene bearbeides av personer med faglig kompetanse, samt kontrolleres og godkjennes av ekstern revisor. For innsamling av primærdata benyttet vi oss av kvalitativt dybdeintervju over telefon. Intervjuene ble i tatt opp ved bruk av diktafon og ble bearbeidet så snart som mulig etter at intervjuene var gjennomført. Hvert intervju ble dermed sitert fra tale til tekst, noe som gjorde det lettere for oss å gjennomføre analysen. De plassene hvor vi i ettertid ikke følte at informanten hadde svart korrekt eller misforstått spørsmål, sendte vi en oppfølgingsmail for å få klarhet i problemet.

### **3.5.3 Troverdighet**

Troverdighet handler om hvorvidt forskningens funn beskriver det som forskningen er ute etter å kartlegge og i hvilken grad den representerer virkeligheten (Tagaard, 2002). Valg av passende forskningsdesign og metodisk tilnærming er avgjørende. Lincoln og Guba (1985) argumenterer for at en av de viktigste faktorene for å etablere gyldighet av forskningen er å sikre troverdigheten. For utvikling av data trekker de fram metodetriangulering som teknikk, som innebærer å benytte ulike metoder,

informanter og kilder. Troverdigheten kan også styrkes ved å diskutere funn samt hypoteser med fagpersoner som ikke er direkte involvert i forskningsprosjektet (Lincoln og Guba, 1985).

Vi har forsøkt å styrke studiens troverdighet på flere måter. Studien innledes med en grundig beskrivelse av studiens fenomen og kontekst. Bakgrunn for teori og utforming av forskningsspørsmålene kan man lese om i kapittel 2.9. I forkant av intervjuene gikk vi gjennom årsregnskapene til selskapene og var på den måten bedre forberedt på det som ventet oss. Dette førte til at det ble lettere å skille mellom relevant og ikke relevant informasjon, samtidig som notene til en viss grad beskrev behandlingen av varige driftsmidler. Der det har latt seg gjøre har vi benyttet oss av metodetriangulering på forskningsspørsmålene ved at vi kontrollerte informantens besvarelse opp mot den informasjon som var angitt i notene. Imidlertid lot ikke dette seg gjøre med alle selskapene, da det var stor variasjon i detaljinformasjon angående varige driftsmidler i notene. I tillegg ble noen av informantene kontaktet i etterkant av intervjuet, for å forsikre oss om at vi hadde tolket deres besvarelser riktig.

Spørsmålene i vår intervjuguide ble utarbeidet i samsvar med ordlyden i IAS 16. En svakhet med dette er at informantene kanskje ikke forsto alle spørsmålene riktig, noe som kan ha svekket troverdigheten til besvarelsene. En annen svakhet med undersøkelsen var at intervjuguidens spørsmål besto av ulike svaralternativer, noe som kan føre til at informanten lett «låser» seg til disse alternativene for å tilpasse sine svar inn i disse. Dette kan i verste fall svekke svarenes troverdighet.

#### **3.5.4 Bekreftbarhet**

Bekreftbarhet er knyttet til tolkningen av resultatene (Thagaard, 2002). For en god kvalitet må resultatene av studien være formet av respondentene og ikke av forskerens forutinntatthet, egne standpunkter og/eller interesser. Dette innebærer at forskeren må forholde seg kritisk til egne tolkninger, være bevisst sine holdninger og erkjenne at disse kan få en betydning både for analyse og fremstilling av dataene. For å redusere innvirkningen av forskerens påvirkning bør forskningsprosessen utføres på en tillitsvekkende måte, også her kan bruk av triangulering være et alternativ (Lincoln og Guba, 1985). En beskrivelse av forskningsprosessen er også et viktig element. Ved å

følge et ”spor” gjennom hele prosessen får leseren anledning til selv å granske integriteten i forskningsresultatene. Bekreftbarhet handler i så måte også om hvorvidt innsikten undersøkelsen gir støttes av andre undersøkelser.

Vi gikk inn i denne studien med et åpent sinn uten noen formening om studiens resultater. Vi har vært kritisk gjennom hele forskningsprosessen og forsøkt å være så objektiv som mulig. For å oppnå bekreftbarhet mellom virkeligheten og våre forskningsresultater har vi også forsøkt å beskrive så godt som mulig hva vi har gjort og hvilke valg vi har tatt i de ulike fasene av forskningsprosessen.

### **3.5.5 Overførbarhet**

Overførbarhet handler om hvorvidt funnene fra undersøkelsen kan gjelde i en annen sammenheng. Ettersom kvalitative studier baserer seg på relativt få informanter som ikke er representativt for en hel populasjon, vil det ikke være mulig å generalisere til en hel populasjon. Overførbarhet i kvalitative studier dreier seg derfor om hvorvidt resultatene fra undersøkelsen kan gjelde i en annen lignende setting, situasjon eller kontekst (Mehmetoglu, 2004).

En av svakhetene til casestudier er at de vanskelig lar seg generalisere, som innebærer at undersøkelsen vil ha lav grad av overførbarhet. Av tidsbegrensninger har vi heller ikke kunnet utvide utvalget for å gjøre resultatene mer overførbare. Vi mener likevel at undersøkelsens funn kan være verdifulle og nyttige for andre selskaper som allerede dekomponerer eller planlegger å innføre dekomponering. Gjennom undersøkelsen har vi skapt en dypere innsikt i fenomenet dekomponering, noe som kan være av nytteverdi for både børsnoterte og ikke børsnoterte selskaper.

## **3.6 Studiens begrensninger**

Datainnsamlingen i denne studien består av kvalitative dybdeintervju med ledende nøkkelpersoner og selskapenes årsregnskaper for regnskapsåret 2011. Selskapene som er med i undersøkelsen er basert på et strategisk utvalg, hvor totalt syv selskaper sa seg villig i å delta i undersøkelsen. Studien er gjennomført på bakgrunn av et lite utvalg som studien vil bære preg av. En konsekvens av dette er at det ikke er sikkert



de samme resultatene ville framkommet ved å gjøre en lignende undersøkelse på et større utvalg. Studien er gjennomført utelukkende for luftfartøy og eiendom. Dette innebærer at resultatene ikke nødvendigvis er de samme for andre type driftsmidler. I tillegg vil tid være en klar begrensning ved studien, da den skal ferdigstilles på fem måneder. Dette setter sitt preg på oppgaven og en del beslutninger må ta hensyn til tidsrammen for oppgaven. Til slutt vil vi tilføye at dette er første gang vi gjennomfører en forskningsprosess av et slikt omfang og det kan derfor tenkes at studiens metodiske kvalitet bærer preg av det.

## **4. Empiri og analyse**

I dette kapitlet presenteres og drøftes resultatene fra studiens datainnsamling. Kapitlets struktur tar utgangspunkt i studiens fire forskningsspørsmål. Vi har valgt å dele kapitlet inn i to deler, der vi først tar for oss studiens resultater knyttet til luftfartøy og deretter knyttet til eiendom. Utvalgene som er med i undersøkelsen består av tre selskaper som i hovedsak dekomponerer luftfartøy og fire selskaper som i hovedsak dekomponerer eiendom. Drøftelsene i dette kapitlet vil danne grunnlaget for videre besvarelse av studiens fire forskningsspørsmål og problemstilling i kapittel 5.

### **4.1 Dekomponering av luftfartøy**

Selskaper som opererer innenfor luftfartsbransjen er betydelig regulert av sikkerhetsmessige årsaker, noe som fører til at krav til gjennomføring av vedlikehold, samt dokumentasjon og rapportering av vedlikeholdet er strengt regulert og står ovenfor strenge sertifiseringsregler. Luftfartøy består av en rekke ulike deler. Disse komponentene består vanligvis av flyskrog, motor, In-Flight Entertainment (IFE), Buyer Furnished Equipment (BFE), roterbare deler som normalt vedlikeholdes og gjenbrukes, samt reparerbare deler som er i stand til å bli reparert og gjenbrukt, men som bare kan repareres et begrenset antall ganger (KPMG, 2007). Disse delene vil ha et gitt antall leve timer før de må skiftes ut. For luftfartøy består vårt utvalg av tre selskaper. Selskap 1 og 3 utarbeider årsregnskapet sitt etter regnskapslovens alminnelige regler, mens selskap 2 utarbeider årsregnskapet etter IFRS. Ingen av selskapene anses som små foretak og samtlige av selskapene har avlagt årsregnskapet under forutsetningen om fortsatt drift.

Selskap	Årsregnskap utarbeidet etter	NACE-Bransje	Driftsmidler som dekomponeres	Hvorfor dekomponering foretas	Avskrivningsmetode
1	NGAAP	51.100	Fly Helikopter	Riktigere avskrivning	Lineær avskrivning på skroget Produksjonsenhetsmetoden på roterende komponenter
2	IFRS	51.100	Fly	Gir et riktigere regnskap Lovpålagt etter IFRS	Lineær avskrivning på skroget Produksjonsenhetsmetoden på roterende komponenter
3	NGAAP	51.100	Fly	Ulike deler har ulik levetid	Lineær avskrivning på alle komponenter

Tabell 5: Oversikt over utvalg som dekomponerer luftfartøy

I følge PwC (2010) vil de fleste foretak som benytter seg av dekomponering ha en regnskapsmanual som gir veiledning om hva som skal regnes som vesentlige deler. Intervjuguidens spørsmål 8 tok for seg hvorvidt selskapene hadde utarbeidet skriftlige retningslinjer for vurdering av komponentenes vesentlighet. Selskap 1 og 3 opplyser at det ikke foreligger noen skriftlige retningslinjer, men for begge selskapene forelå det likevel «uskrevne» retningslinjer for denne vurderingen. I selskap 2 forelå det et skriftlig regnskapsnotat med retningslinjer for hvordan en dekomponering skal gjøres, samt en Excel beregning der data for hvert enkelt fly ble lagt inn.

#### 4.1.1 Forskningsspørsmål 1: Hvordan allokeres anskaffelseskost til komponentene av varige driftsmidler?

Denne delen tar for seg hvordan anskaffelseskost allokeres på de ulike komponentene av et luftfartøy. I følge Stenheim og Schølberg (2009) vil selve kjernen i dekomponeringen være tildelingen av en rimelig andel av anskaffelseskost til hver enkelt komponent. Men allokeringen av anskaffelseskostnaden til de enkelte delene av et driftsmiddel vil ikke alltid være like lett å gjennomføre i praksis. IAS 16 sier heller ikke hvordan komponenters anskaffelseskost skal fastsettes, og overlater derfor til bruk av skjønn. Dette ønsket vi å undersøke ved hjelp av forskningsspørsmål 1:

«*Hvordan allokeres anskaffelseskost til komponentene av varige driftsmidler*».

Tabellen nedenfor oppsummerer informantenes svar på dette spørsmålet:

Selskap	Spørsmål 7: Hvilket grunnlag benyttes for fordeling av anskaffelseskost?
1	« <i>Det vi skiller ut er overhalingskostnader. For de eide komponentene tar vi en vurdering når vi kjøper inn for eksempel en motor, - hvor mye regner vi med at det vil koste å overhale i framtida og hvor mye skal ikke utskilles. Så det blir egentlig erfaringsdata på mange måter. Men vi ser jo hen til faktura også (...)</i> Metoden vi anvender tilsvare det AICPA kaller "Built-in Overhaul" punkt 4.116».
2	« <i>Det er jo basert på prisen på vedlikehold, vi gjør jo disse vedlikeholdene løpende. Det er jo gitte satser på hvor mye det skal koste, så vi estimerer hva vedlikeholdet vil koste. Denne estimeringen gjøres selv og baserer seg på tilgjengelig informasjon, dvs. markedsdata... Leverandør har en liste over hva som må gjøres til enhver tid. Flybransjen og flysikkerheten er veldig regulert, så vi vet hva som skal gjøres på de ulike intervallene og da er det ganske lett å estimere hva det vil koste</i> ».
3	« <i>Når vi kjøper et fly, så har vi en kjøpesum på x antall kroner. La oss si den er 30 millioner. Så har vi laget oss en regel, vi sir at av den verdien så utgjør motorene 40 prosent og skroget 60 prosent. Der igjen deles motorene opp i to komponenter. Det ene er coren (metallskrapet som er rundt motoren) som utgjør 40 prosent av verdien av motoren. 60 prosent (resten) er gangtiden på motoren før den trenger overhaling og derav nullstilles</i> ».

Tabell 6: Besvarelse fra informanter vedrørende allokering av komponenters anskaffelseskost

På intervjuguidens spørsmål syv opplyser alle tre selskapene at det ikke foretas noen fastsettelse komponentenes reelle anskaffelseskost. Selskap 1 og 2 opplyser at det er kostnaden på de framtidige overhalinger som fastsettes og skilles ut som egne komponenter. Begge disse selskapene opplyser at de benytter seg av egne data samt markedsinformasjon for å fastsette de framtidige overhalingskostnadene. Selskap 3 derimot opplyser at de benytter seg av en «tilnærmingsteknikk» for tildeling anskaffelseskostnaden. Denne «tilnærmingsteknikken» fordeler luftfartøyets anskaffelseskost med 40 prosent til motorene og 60 prosent til skroget.

Ut i fra informantenes besvarelse ser vi at komponentenes anskaffelseskost fordeles på ulike måter for luftfartøy. For to av selskapene i vårt utvalg er det de framtidige vedlikeholdsutgiftene, det vil si at det er kostnaden til framtidig vedlikehold og overhalinger som skilles ut fra den totale anskaffelseskosten i motsetning til

komponentens faktiske anskaffelseskostnad. Når det gjelder fastsettelsen av disse vedlikeholdskostnadene ser det ut til at det er egne erfaringer og tilgjengelig informasjon som er grunnlaget for fastsettelsen av kostnaden på vedlikeholdet. Ett av selskapene skilte ikke ut kostnaden på framtidig vedlikehold, men brukte i stedet en fordelingsnøkkel på fordeling av anskaffelseskost mellom flyskrog og motor.

#### **4.1.2 Forskningsspørsmål 2: Hvilke kriterier legges til grunn ved vurderingen av hvorvidt en komponent skal dekomponeres?**

I henhold til IAS 16.43 skal komponenters vesentlighet vurderes ved å sammenligne komponentens anskaffelseskost opp mot driftsmidlets totale anskaffelseskost.

Forskningsspørsmål 2 ser på hvilke kriterier selskapene innen luftfart legger til grunn ved vurderingen av hvorvidt komponenter skal dekomponeres: «Hvilke kriterier legges til grunn ved vurderingen av hvorvidt en komponent skal dekomponeres?».

Tabellen nedenfor oppsummerer informantenes svar på intervjuguidens spørsmål 9, 10 og 11:

Selskap	Spørsmål 9 og 10: Når er en komponents anskaffelseskost vesentlig i forhold til total anskaffelseskost? Foreligger det eventuelt andre kriterier for at en komponent skal avskrives separat?	Spørsmål 11: Hvordan grupperes vesentlige komponenter gitt at levetiden er lik?
1	«For helikopter er de minste komponentene vi avskriver på egne linjer er rundt 200 000. Det blir en vurdering hver gang vi kjøper fartøy hvor mye man skal skille ut av mindre komponenter. Vi har ikke noen skriftlig grense, men 200 000 syntes vi er relativt lite. Det tar jo tid å følge opp (...) Det er ikke alle komponenter vi dekomponerer heller, det er stort sett slike komponenter som vi kaller for roterende komponenter som for eksempel motor, gir bokser, rotorblad osv.»	«Vi grupperer ikke sammen komponenter, når det kommer vedlikehold eller påkostning/utskifning av den enheten så vil vi ta ut restsaldoen på det driftsmidlet (...) det er enklest sånn».
2	«Det er kun de komponentene som overhales som dekomponeres. Når skroget er «skilt ut» skal alt annet overhales og det blir skilt ut i vedlikeholds komponenter (...) NAS dekomponerer flyet i en grunnverdi (flykroppen) og ulike vedlikeholdskomponenter som følger sine egne sykluser. Hver enkelt komponent følger sin egen levetid og avskrivningsprinsipp. Når en komponent skal inn til overhaling, skal verdien av vedlikeholdskomponentene være null, og kostnadene til utført vedlikehold aktiveres som ny anskaffelseskost og den avskrives på nytt over vedlikeholdssyklusen».	«Vedlikeholds komponenter grupperes ikke sammen».
3	«Det er kun motorene som dekomponeres. Landingsutstyret anser vi som en del av de faste ”tingene” og behandles som vedlikehold(...) En oppdeling i flere komponenter vil muligens koste mer enn det smaker».	«Ikke relevant, da vi kun skiller motor og skroget som har ulik levetid».

Tabell 7: Besvarelse fra informantene vedrørende komponenters vesentlighet og gruppering av vesentlige komponenter

Intervjuguidens spørsmål 9 og 10 handlet om når en komponents anskaffelseskost ble ansett som vesentlig i forhold til driftsmidlets totale anskaffelseskost og om det

eventuelt forelå andre kriterier enn IAS 16 setter. Med andre ord handlet disse to spørsmålene om selskapenes kriterier for *når* en komponent skulle skilles ut eller ikke. Selskap 1 opplyser at en vurdering foretas i hvert enkelt tilfelle, men at det i hovedsak er overhaling av såkalte «roterende» komponenter som dekomponeres. Det er ikke nedfelt noen skriftlig grense, men likevel opplyser informant at overhalinger under 200 000 på helikopter sannsynligvis ikke vil dekomponeres. For selskap 2 foreligger det ikke noen nominell grense for når en komponent skal skilles ut. Det avgjørende er derimot hvorvidt en komponent skal overhales i fremtiden. Informanten opplyser videre at det ved kjøp av fly alltid vil foreligge en vedlikeholdsplan spesifisert fra leverandør som spesifiserer hvilket vedlikehold som skal gjøres når. Ut i fra dette tolker vi det slik at det vil være leverandørs vedlikeholdsplan som indirekte setter kriteriene for hvilke komponenter som skal dekomponeres. Selskap 3 skiller seg fra de to øvrige selskapene, da de kun dekomponerer flyets motorer.

Intervjuguidens spørsmål 11 handlet om hvorvidt vesentlige komponenter grupperes sammen dersom levetiden er lik. For samtlige av selskapene viste dette spørsmålet seg ikke å være relevant for luftfartøy.

De tre selskapene innenfor luftfart vurderer ikke komponentens anskaffelseskost sett opp mot driftsmidlets totale anskaffelseskost. Framtidige overhalinger avgjør derimot hvorvidt en komponent skal dekomponeres eller ikke. Det vil si at overhalingskostnadene er det overordnede kriteriet for dekomponering av luftfartøy. IAS 16.43 er derfor ikke bestemmende for hvorvidt deler dekomponeres eller ikke. En sammenslåing av dekomponerte komponenter foretas ikke på luftfartøy. Dette forstår vi som en konsekvens av at det foreligger strenge krav til gjennomføring og dokumentasjon av vedlikeholdsprogram på luftfartøyene. For de fleste komponenter som pålegges å følge et vedlikeholdsprogram vil det foreligge et fastsatt timeantall som tilsvarer komponentens levetid. Når det foreligger et vedlikeholdsprogram på de ulike komponentene, vil det foreligge et komplett register over bruken av de ulike komponentene, noe som igjen gjør det enkelt for regnskapsenheten å benytte seg av produksjonsenhetsmetoden ved avskrivning og avskrive over komponentens levetid på antall timer. En annen årsak til at gruppering av vesentlige komponenter ikke benyttes kan være på grunn av bruken av produksjonsenhetsmetoden. Dersom to

komponenter som for eksempel har levetid på 5000 timer skulle blitt gruppert sammen, ville poenget med å bruke denne avskrivningsmetoden vært borte da grunnlaget for avskrivning (dvs. driftsmidlets bruk) hver periode ikke ville blitt henført direkte til driftsmidlet.

#### **4.1.3 Forskningsspørsmål 3: Hvordan behandles uvesentlige komponenter?**

Denne delen tar for seg hvordan selskapene behandler de uvesentlige komponentene. I følge IAS 16.46 vil også den gjenværende delen av en enhet avskrives separat dersom foretaket avskriver enkeltdeler av et driftsmiddel. Formålet vårt med forskningsspørsmål 3 var å undersøke hvordan selskaper behandler sine uvesentlige komponenter: «*Hvordan behandles uvesentlige komponenter?*». Tabellen nedenfor oppsummerer informantenes svar på intervjuguidens spørsmål 12 og 13:



Selskap	Spørsmål 12: Hvordan grupperes uvesentlige komponenter?	Spørsmål 13: Hvordan fastsettes avskrivningstid på en eventuell samlegruppe for uvesentlige komponenter?
1	«Vi tar skroget og alle uvesentlige komponentene i ett og avskriver de sammen med hovedkomponenten».	«For avskrivningstiden på de luftfartøyene vi har p.t. anvender vi det som vi oppfatter som bransjestandard, 4,67 % på helikopterskroget i 15 år (dvs. inntil 70 %) og deretter en individuell beregning og 5,67 % i 15 år på flyskroget (dvs. inntil 85 %) (...) Men det gjøres selvfølgelig også vurderinger ut fra operasjonen luftfartøyet skal inn i. Jeg vil tro det er slik at jo mer spesialisert fartøyet er jo mindre kan man se hen til normer i standarden».
2	«Vi dekomponerer alt vedlikehold fra det totale flyet, og resten er flyskrog. Så vi regner ikke sammen alle de uvesentlige delene. De avskrives sammen med flyskroget, det som ikke er dekomponert er flyskroget».	«Dette kan du vel si er en bransjenorm, det kommer fra leverandør hvor lenge et fly lever (...) Flyskroget avskrives over økonomisk levetid i antall år. Restverdien trekkes fra avskrivbare beløp på flyskroget. Forventet levetid på et flyskrog er 25 år (Ihht. Ascend Aircraft Valuation) fratrukket flyets alder på det tidspunktet flyet anskaffes (...)».
3	«Vi dekomponerer motoren på flyet, resten er da flyskroget og de øvrige delene av flyet».	«Flyskroget avskrives lineært over 20 år, mens motor avskrives lineært over 6 år».

**Tabell 8: Besvarelse fra informantene vedrørende behandling av uvesentlige komponenter**

Alle de tre selskapene opplyser at de uvesentlige komponentene avskrives sammen med skroget. Dette betyr at på intervjuguidens spørsmål 12 er det luftfartøyenes skrog som utgjør samlegruppen. Når det kommer til fastsettelsen av avskrivningstiden på denne «samlegruppen» praktiseres dette ulikt av selskapene. Selskap 1 benytter en bransjenorm på helikopterskroget som er på 4,67 % de 15 første årene, og 5,67 % i 15 år på fly. Informanten presiserer imidlertid at det i tillegg foretas vurderinger ut fra operasjonen luftfartøyet skal inn i. Selskap 2 opplyser at avskrivningstiden på flyskroget fastsettes av leverandør og består av lineære avskrivninger på 25 år fratrukket luftfartøyets restverdi. Selskap 3 dekomponerer kun flymotor, slik at de øvrige delene av flyet og flyskroget vil behandles som en gruppe.

Resultatene for dette forskningsspørsmålet, viser at samtlige selskaper benyttet flyskroget som samlegruppe for de uvesentlige komponentene. De komponentene som skal overhales blir identifisert, mens alt annet avskrives under betegnelsen «flyskrog». Dette betyr at overhalingskomponentene «tas ut» fra det totale driftsmiddelet og alt gjenstående blir en residual som avskrives lineært som fly- eller helikopterskrog. Det ser derfor ut til at selskapene ikke foretar noen vurdering av de uvesentlige komponenter i det hele tatt.

#### **4.1.4 Forskningsspørsmål 4: Hvordan behandles etterfølgende utgifter knyttet til varige driftsmidler?**

Denne delen tar for seg hvordan etterfølgende utgifter behandles. Etter IAS 16 skal utgifter balanseføres når det er sannsynlig at de fremtidige fordelene som er knyttet til eiendelen vil tilflyte foretaket, og når kostprisen kan måles på en pålitelig måte. IAS 16.12 modererer dette kravet noe ved at utgifter til «daglig reparasjon og vedlikehold skal kostnadsføres». Vi ønsket ved hjelp av studiens fjerde forskningsspørsmål å undersøke hvordan selskapene behandlet sine etterfølgende utgifter: «*Hvordan behandles etterfølgende utgifter knyttet til varige driftsmidler?*». Tabellen nedenfor oppsummerer informantenes svar på dette spørsmålet:

Selskap	Spørsmål 14: Hva kostnadsføres direkte som vedlikehold?
1	«Det er daglig service og reparasjoner, utskiftninger av en del på en komponent, inspeksjoner osv. Altså, utskifting av en komponent er bare i den grad den er slått sammen i hovedgruppen, så vil den kostnadsføres. (...)For alt det andre vil det jo være mindre vedlikehold på».
2	«Etterfølgende kostnader, slik som reparasjon -og vedlikeholdskostnader på hovedkomponenten (flyskroget) blir normalt innregnet i resultatregnskapet etter hvert som de pådras. Når det kan godtgjøres økte framtidige økonomiske fordeler vil slike kostnader innregnes i balansesummen som tilgang av anleggsmidler»
3	«For reservedeler er det begrensninger for hvor mye de kan fly før de må overhales. Etter overhalingen får du en regning eller faktura, dette er rent vedlikehold av en komponent og skal kostnadsføres direkte (...) Direkte vedlikehold av driftsmidler kostnadsføres løpende, mens påkostninger eller forbedringer tillegges kostpris og avskrives i takt med driftsmidlet».

**Tabell 9: Besvarelse fra informanter vedrørende etterfølgende utgifter**

Selskap 1 opplyser at det som kostnadsføres direkte som vedlikehold vil være de delene som avskrives sammen med flyskroget (hovedgruppen). I tillegg vil utskiftninger, inspeksjoner, daglig service og reparasjon på mindre deler på komponentene kostnadsføres direkte som vedlikehold. Selskap 2 opplyser at reparasjons og vedlikeholdskostnader skal balanseføres kun i den grad kostnaden gir økte økonomiske fordeler i framtiden. Dersom slike kostnader ikke gir økte framtidige fordeler vil de innregnes i resultatregnskapet etter hvert som de påløper. Med dette forstår vi det slik at selskap 2 følger Innregningskriteriet etter IAS 16. Informanten for selskap 3 opplyser at reservedeler og direkte vedlikehold kostnadsføres som vedlikehold, mens påkostninger og forbedringer balanseføres.

Som vi ser ut i fra informantenes besvarelse vil behandlingen av vedlikehold og påkostning bli forskjellig ut i fra om en komponent er dekomponert eller ikke. Det virker som om det kun er selskap 2 som benytter seg av innregningskriteriet etter IAS 16.7. Noe som er naturlig da dette er det eneste selskapet som er børsnotert og følger IFRS. Informanten for selskap 1 opplyser at det i hovedsak vil være utskiftninger på hovedkomponenten som blir kostnadsført direkte som vedlikehold, da det for de dekomponerte vedlikeholdskomponentene vil være minimalt vedlikehold på

ut over de faste intervallene av vedlikehold. Dette svaret vil vi si støtter godt opp om teorien rundt dekomponeringen.

## 4.2 Dekomponering av eiendom

Over de siste 30-40 år har omfanget av tekniske installasjoner i bygg økt vesentlig. Det vil si at store deler av den totale investeringen utgjøres av tekniske installasjoner med til dels kortere levetid enn byggets totale levetid. I tillegg har den teknologiske og organisatoriske utviklingen også medført at virksomheten i bygningene endres hurtigere enn før. Dette vil normalt medføre et behov for å differensiere levetidene på deler av et bygg (Bjørberg et. al, 2005). For eiendom består utvalget av fire selskaper som alle i hovedsak dekomponerer sine eiendommer. Disse selskapene opererer ikke innenfor samme bransje, men felles for dem er at de alle dekomponerer bygg.

Selskap	Årsregnskap utarbeidet etter	NACE-Bransje	Driftsmidler som dekomponeres	Hvorfor dekomponering foretas	Avskrivningsmetode
4	NGAAP	84.120	Eiendom	Riktigere avskrivning Kontroll av verdier	Lineær avskrivning
5	NGAAP	47.111	Eiendom	Skattemessig tilpasning Regnskapsmessig bedre informasjon	Lineær avskrivning
6	IFRS	70.100	Eiendom	Lovpålagt etter IFRS Riktigere avskrivninger Bedre skille mellom påkostning og vedlikehold	Lineær avskrivning
7	NGAAP	70.100	Eiendom	Tilpasning til skattereglene	Lineær avskrivning

Tabell 10: Oversikt over utvalg som dekomponerer eiendom

I følge PwC (2010) vil de fleste foretak som benytter seg av dekomponering ha en regnskapsmanual som gir veiledning om hva som skal regnes som vesentlige deler. Intervjuguidens spørsmål 8 tok for seg hvorvidt selskapene hadde utarbeidet skriftlige retningslinjer for vurdering av komponentenes vesentlighet. Selskap 4 og 6 hadde utarbeidet en egen regnskapshåndbok der det ble gitt retningslinjer for hvordan komponentenes vesentlighet skulle vurderes. Selskap 4 er et offentlig foretak som består av 4 ulike avdelinger. Deres hensikt med felles regnskapshåndbok er derfor å sikre sammenlignbarhet av finansregnskapene over tid og på tvers av avdelingene. Hos selskap 5 og 7 forelå det ikke noen skriftlige generelle retningslinjer.

#### 4.2.1 Forskningsspørsmål 1: Hvordan allokeres anskaffelseskost til komponentene av varige driftsmidler?

Denne delen tar for seg hvordan anskaffelseskost allokeres på de ulike komponentene av eiendom. Som nevnt tidligere vil selve kjernen i dekomponeringen være tildelingen av en rimelig andel av anskaffelseskost til hver enkelt komponent. Dette ønsket vi å undersøke ved hjelp av forskningsspørsmål 1: «Hvordan allokeres anskaffelseskost til komponentene av varige driftsmidler». Spørsmål 7 i intervjuguiden skal besvare forskningsspørsmål 1. Tabellen nedenfor oppsummerer informantenes svar på dette spørsmålet:

Selskap	Spørsmål 7: Hvilket grunnlag benyttes for fordeling av anskaffelseskost?
4	«Ved kjøp av bygg må det foretas en skjønnsmessig fordeling hvis komponentene ikke framgår av en takst eller annen verdivurdering (...) Når vi foretar byggingen selv skal alle direkte kostnader henføres til aktuell komponent av bygget».
5	«Det mest beskrivende i dette tilfellet er kanskje utbyggingen av xxx i 2011/2012. Da skisserte vi de kriteriene vi ønsket da vi inngikk entreprisen. Så skisserte vi de kriteriene vi skulle ha på plass i byggeregnskapet, og utskilt fra hovedentreprenøren. For å få skilt ut disse tingene var vi avhengig av entreprenøren lage en kalkyle på disse kostandene».
6	«Et typisk eiendomsprosjekt settes opp i mot fordeling i budsjett. Ofte endres dette såpass mye under bygging at hele modellen alltid kvalitetssikres med eventuelle endringer i etterkant. Det vil si først budsjett fastsatt etter NS 3451 da ett byggeprosjekt gjerne går over mange år og vi ønsker å aktivere fortløpende underveis».
7	«Det er entreprenør som bistår der, med prosjektrengnskapet».

Tabell 11: Besvarelse fra informanter vedrørende allokering av komponenters anskaffelseskost

Når det kommer til allokering av anskaffelseskost på komponenter tilknyttet bygg, ser vi at det av samtlige selskaper i hovedsak benyttes ekstern ekspertise (prosjektrengnskap, takst/ verdivurdering, byggeregnskap). Selskap 4 opplyser at det ved kjøp av eksisterende bygg skal gjøres en skjønnsmessig fordeling av anskaffelseskost dersom det ikke foreligger av takst eller annen verdivurdering.

Som vi ser ut i fra undersøkelsens resultater på forskningsspørsmål 1 vedrørende eiendom, ser vi at allokeringen av komponenters anskaffelseskost i stor grad samsvarer med teorien. Slik vi forstår det ut i fra informantenes besvarelser praktiseres dette skjønnnet ved hjelp av både ekstern og interne vurderinger. Ved egne

byggeprosjekter benytter alle selskapene eksterne ekspertise, mens det ved kjøp av eksisterende bygg i første omgang ses hen til takst eller verdivurderinger, og deretter foretas det skjønnsmessige vurderinger om ikke dette foreligger.

#### **4.2.2 Forskningsspørsmål 2: Hvilke kriterier legges til grunn ved vurderingen av hvorvidt en komponent skal dekomponeres?**

I henhold til IAS 16.43 skal komponenters vesentlighet vurderes ut i fra komponentens anskaffelseskost sett opp mot driftsmidlets totale anskaffelseskost. Formålet vårt med forskningsspørsmål 2 var å avdekke hvordan selskaper praktiserte vesentlighetskravet etter IAS16.43. Forskningsspørsmål 2 ser på hvilke kriterier selskapene som dekomponerer eiendom legger til grunn ved vurderingen av hvorvidt komponenter er vesentlig: «*Hvilke kriterier legges til grunn ved vurderingen av hvorvidt en komponent skal dekomponeres?*». Tabellen nedenfor oppsummerer informantenes svar på intervjuguidens spørsmål 9, 10 og 11:

Selskap	Spørsmål 9 og 10: Når er en komponents anskaffelseskost vesentlig i forhold til total anskaffelseskost? Foreligger det eventuelt andre kriterier for at en komponent skal avskrives separat?	Spørsmål 11: Hvordan grupperes vesentlige komponenter gitt at levetiden er lik?
4	«Dekomponeringen følger samme inndeling som Bygningsdelstabellen, jf NS 3451 med unntak av at VVS-installasjoner er delt i to; ventilasjon og varme/saniter i helseregionene (...)Utsmykninger som inngår som en del av bygget, skal avskrives over byggets levetid».	«Når komponenter først er dekomponert, holdes disse adskilt».
5	«Vi har ingen absolutte mål når det gjelder de tingene. Vi ser mer på bruken (...)Tekniske anlegg prøver vi å skille ut så langt det lar seg gjøre».	«Vil ikke gjelde for oss da vi allerede grupperer tekniske installasjoner i en egen gruppe i regnskapet»
6	«Enhver komponent med anskaffelseskost over 15 000,- alene eller enhver samling av komponenter som til sammen utgjør anskaffelseskost på over 15 000 nok som etter liknings ABC er definert som påkostning skal alltid vurderes (...)Slik vi behandler eiendom kan i prinsippet en eiendom til 100 Mill deles opp så små deler som måtte være nødvendig for å gi ett korrekt bilde av økonomisk bruks tid til komponenten. Det er i praksis derfor mange små komponenter i anleggsregisteret (...) Aktivering for eiendom må i dag også følge justeringsoppsett for mva. mot sluttbruker, så dette er både korrekt og mest praktisk».	«Dekomponerte komponenter avskrives hver for seg, det vil ikke være aktuelt å samle disse selv om levetiden er lik. Vi avskriver disse hver for seg, men samles i en gruppe i regnskapet».
7	«Vi dekomponerer ikke i veldig stor grad, vi tar det som er minimumskravene i forhold til dekomponering. Da er det egentlig for å tilfredsstille skattereglene. På eldre bygg har vi ingen dekomponering, mens på nye bygg har vi gjort det til en viss grad».	«Ikke relevant egentlig, det som skilles ut er komponenter som defineres som tekniske installasjoner, og disse samles i en samlegruppe under fellesbetegnelsen tekniske installasjoner».

Tabell 12: Besvarelse fra informanter vedrørende komponenters vesentlighet og gruppering av vesentlige komponenter

Intervjuguidens spørsmål 9 og 10 handlet om når en komponent ble ansett som vesentlig i forhold til total anskaffelseskost og om det eventuelt forelå andre kriterier for hvorvidt en komponent skulle avskrives separat. Selskap 5 og 7 opplyste at det i hovedsak var tekniske installasjoner som ble skilt ut fra resten av bygget. Vi forstår det derfor slik at det for selskap 5 og 7 er komponentenes egenart (tekniske installasjoner) som avgjør hvorvidt en komponent skal dekomponeres eller ikke. For selskap 4 foreligger det heller ikke noen grense i prosent eller kronebeløp i forhold til total anskaffelseskost. Også for dette selskapet kan en si at det er komponentenes egenart som avgjør hvorvidt en dekomponering skal foretas. Kriteriene for dekomponering følger NS 3451 «byggningsdelstabellen» og består av følgende deler: Bygning, ventilasjon, varme og sanitær, elkraftinstallasjon, tele og automatiseringsinstallasjon og andre installasjoner. I tillegg er det satt et krav til utsmykninger som inngår som en del av selve bygget, disse skal avskrives over byggets levetid. For selskap 6 oppfatter vi det slik at alle komponenter med en anskaffelseskost på over 15 000,- skal vurderes utskilt. Vi tolker dette slik at selskap 6 derfor har en nedre grense for komponents vesentlighet. Likevel forstår vi det slik at ikke alle komponenter med anskaffelseskost på over 15 000,- skal skilles ut, men skal derimot vurderes dekomponert. Slik vi tolker det ut i fra opplysningene til informant 6 er deres grad av dekomponering svært omfattende og et bygg kan dekomponeres ned i svært mange ulike komponenter om nødvendig. Informanten opplyser også at utleiebygninger deles opp etter fysisk leiekontrakt og at det for disse vil dekomponeres på bakgrunn av dokumentasjonskravene for utleiebygg jf. Fmva. § 9-1-2. Informanten uttaler: *«For eiendom så skal mva. fradrag følge sluttbrukens status. Vi har derfor et system som deler opp bygg etter fysisk leiekontrakt. Anskaffelser av anleggsmidler fordeles direkte der det er mulig og ellers fordeles per leieforhold etter at de er generelt fordelt for bygg. Typisk kjøres hvert bygg som enkelt formål (spv) (...) Typisk er at deler av bygg rives når leieavtale går ut og nytt bygges, -selv om det er levetid igjen i komponenten. Et typisk eksempel er å bygge en innredning i en 1000m2 kontoretasje. Denne brukes i 10 år og selv om den er fullt brukbar i 10 år til, så vil ny leietaker etter 10 år ha en annen romdeling og alt blir revet. Vi bruker erfaringstall fra egen database her, så i snitt er det ganske likt virkeligheten. For å forenkle bruker vi levetidsgruppene:*

- 5 år butikkinnredning



- 10 år kontorinnredning
- 20 år heis og ventilasjonsanlegg
- 50 år grunnmur/ råbygg handelseiendom
- 100 år grunnmur/ råbygg kontoreiendom

Selv om noe kan brukes både lengere og kortere (for eksempel ved konkurs hos leietaker eller full rivning nybygde lokaler) så passer disse gruppene ganske godt med *fysisk målbar virkelighet*». Med dette forstår vi det slik at selskap 6 benytter sine leiekontrakter på utleiebygg som ett kriterie for dekomponering av komponenter. Jf. Fmva. § 9-1-2, 2 ledd, pkt. 2 skal den som er frivillig registrert for utleie av bygg kunne spesifisere anskaffelseskostnaden for hver enkelt leietaker. Med dette forstår vi det slik at selskap 6 benytter dette dokumentasjonskravet som ett av sine kriterier for bygningsdelenes dekomponering.

Intervjuguidens spørsmål 11 handlet om hvorvidt vesentlige komponenter grupperes sammen dersom levetiden var lik. For selskap 5 og 7 som bare dekomponerte etter skattereglene vil dette spørsmålet ikke være relevant, da alle de utskilte komponentene allerede samles i samlegruppen «tekniske installasjoner». Selskap 6 opplyser at det ikke vil være aktuelt å samle sammen vesentlige komponenter selv om disse har lik levetid.

De fire selskapene innenfor eiendom vurderer ikke komponentens anskaffelseskost sett opp mot driftsmidlets totale anskaffelseskost slik som angitt etter IAS 16.43. Selskap 5 og 7 benytter komponentenes egenart som kriterie for dekomponering, og denne egenarten settes ut i fra skattelovens krav om dekomponering jf. sktl. § 14-41, 1 ledd (j) som sier at faste tekniske installasjoner i bygninger, herunder varmeanlegg, kjøle- og fryseanlegg, elektriske anlegg, sanitæranlegg, heisanlegg ol skal avskrives med en sats på 10 % jf. sktl. § 14-43, 1 ledd (j). Dette betyr derfor at skattereglene bestemmer hvorvidt komponenten skal dekomponeres eller ikke. Selskap 4 setter egenart ut i fra inndelingen i «byggningsdelstabellen» NS 3451, mens selskap 6 har satt en nedre grense på 15 000 som tilsvarende reglene etter liknings ABC. Selskap 6 opplyser også at utleiebygninger deles opp etter fysisk leiekontrakt og at det for disse vil dekomponeres på bakgrunn av dokumentasjonskravene for utleiebygg jf. Fmva. § 9-1-2. Dette er et interessant funn, da det viser at både skattereglene og

merverdiavgiftsreglene kan ha innvirkning på hvordan en dekomponering gjennomføres regnskapsmessig.

Som vi ser ut i fra svarene vi har fått på dette forskningsspørsmålet er skjønnet som selskap 5,6 og 7 praktiserer ved dekomponering, indirekte påvirket av skattereglene i en eller annen form. I tillegg baserer selskap 6 sitt skjønn med bakgrunn i merverdiavgiftsloven når det kommer til utleiebygg. Selskap 4 er et offentlig foretak og er derfor ikke underlagt norsk skattelov. Dette er også det eneste selskapet som ikke var påvirket av skattereglene deres utforming av dekomponering. Dette viser tydelig at konteksten som selskapene opererer innenfor har innvirkning på hvordan deres dekomponering gjennomføres i praksis.

#### **4.2.3 Forskningsspørsmål 3: Hvordan behandles uvesentlige komponenter?**

Denne delen tar for seg hvordan selskapene behandler de uvesentlige komponentene. I følge IAS 16.46 vil også den gjenværende delen av en enhet avskrives separat dersom foretaket avskriver enkeltdeler av et driftsmiddel. Den gjenværende delen består av enkeltdelene av enheten som hver for seg ikke er betydelige. Slike uvesentlige komponenter kan i følge PwC (2010) grupperes selv om disse ikke har samme levetid og samme avskrivningsmetode. Formålet vårt med forskningsspørsmål 3 var å undersøke hvordan selskaper behandlet sine uvesentlige komponenter: «*Hvordan behandles uvesentlige komponenter?*». Tabellen nedenfor oppsummerer informantenes svar på intervjuguidens spørsmål 12 og 13:

Selskap	Spørsmål 12: Hvordan grupperes uvesentlige komponenter?	Spørsmål 13: Hvordan fastsettes avskrivningstid på en eventuell samlegruppe for uvesentlige komponenter?
4	«Kostnader som ikke kan fordeles direkte til en bygningsdel blir fordelt relativt etter investert beløp. Småbeløpene blir dermed fordelt ut og avskrives sammen med råbygget».	«Da blir det jo avskrivningstiden på råbygget vi benytter»
5	«Vi ikke skiller dem ut i det hele tatt. De avskrives da stort sett over råbyggets levetid (... )».	«Ikke relevant, da vi plasserer uvesentlige komponenter på råbygget og benytter råbyggets avskrivningssats».
6	«Fordeles forholdsmessig. Prinsippet er at de skal hektes på den komponenten de mest naturlig hører hjemme på. For eksempel om vi setter opp ett nytt bygg til 100 Mill og helt til slutt kjøper en ny dørlås til 1000 kr så skal den behandles likt med døra tilsvarende leieforholdet».	«Prinsippet er at de skal hektes på den komponenten de mest naturlig hører hjemme på».
7	«Det settes på råbygget».	«Avskrivningstid fastsettes ikke, men benytter råbyggets avskrivningstid»

**Tabell 13: Besvarelse fra informanter vedrørende gruppering av uvesentlige komponenter og gruppering av eventuell samlegrupper for uvesentlige komponenter**

Selskap 4, 5 og 7 opplyser om at de uvesentlige komponentene settes på råbygget. Dette betyr at på intervjuguidens spørsmål 12 er det råbygget som utgjør samlegruppen. Selskap 6 opplyser om at uvesentlige komponentene skal vurderes hver for seg og plasseres sammen med de komponentene som de mest naturlig hører hjemme på. Ut ifra dette forstår vi det slik at selskap 6 i mye større grad enn de øvrige selskapene foretar konkrete vurderinger av også de uvesentlige delene av et bygg.

Resultatene for dette forskningsspørsmålet for eiendom viser at 3 av de 4 selskapene benyttet råbygget som en samlegruppe for de uvesentlige komponentene. Dette tolker vi som at disse selskapene ikke foretar noen vurdering av de uvesentlige komponenter i det hele tatt, det eneste som identifiseres er de komponentens som skiller ut og alt annen avskrives under betegnelsen «råbygg». Selskap 6 viste seg imidlertid å benytte en annerledes metode for fordeling av de uvesentlige komponentene, prinsippet var at disse delene skulle «hektes» på de komponentene de mest naturlig hørte hjemme på.

Slik vi tolket informant 6 foretar de en skjønnsmessig vurdering av hvor den enkelte del mest naturlig hører hjemme. Det foreligger derfor ingen bestemt «samlegruppe» for de uvesentlige komponenter hos selskap 6, slik at de ikke automatisk havner på råbygget men i prinsippet kan havne på hvilken som helst komponent som avskrives separat.

#### 4.2.4 Forskningsspørsmål 4: Hvordan behandles etterfølgende utgifter knyttet til varige driftsmidler?

Denne delen tar for seg hvordan etterfølgende utgifter behandles. Etter IAS 16 skal utgifter balanseføres når det er sannsynlig at de fremtidige fordelene som er knyttet til eiendelen vil tilflyte foretaket, og når kostprisen kan måles på en pålitelig måte. IAS 16.12 modererer dette kravet noe ved at utgifter til «daglig reparasjon og vedlikehold skal kostnadsføres». Ved studiens fjerde forskningsspørsmål ønsket vi å undersøke: «Hvordan behandles etterfølgende utgifter knyttet til varige driftsmidler?». Tabellen nedenfor oppsummerer informantenes svar på dette spørsmålet:

Selskap	Spørsmål 14: Hva kostnadsføres som vedlikehold?
4	«Anskaffelser som ikke gir et driftsmiddel eller en gruppe av driftsmidler lengre brukstid /levetid, økt standard eller bedret inntjening gjennom økte inntekter eller reduserte kostnader, skal ikke anses som en påkostning, og skal derfor kostnadsføres direkte i resultatregnskapet på tidspunktet for anskaffelse».
5	«Utstyr og serviceavtaler, alt det går som vedlikehold. I tillegg vil utskifning av deler regnes som vedlikehold. For eksempel dersom du har et kjøleanlegg og så må du skifte ut kompressor, så vil en del av den totale investeringen regnes som vedlikehold».
6	«Det generelle prinsippet er hvorvidt reell balanseverdi endres. Så lenge hovedkomponentens økonomiske brukstid ikke endres, regnes det som vedlikehold (...)Samtidig vil også mindre enkeltkomponenter med anskaffelseskost under 15 000 NOK også vurderes som påkostning dersom de åpenbart ikke er vedlikehold, ingen nedre grense her».
7	«En del av en komponent vil være vedlikehold».

Tabell 14: Besvarelse fra informanter vedrørende etterfølgende utgifter

Selskap 4 kan se ut til å benytte seg av innregningskriteriet etter IFRS. Informanten opplyser at anskaffelser som ikke gir driftsmidlet lengere brukstid, økt standard eller bedre inntjening skal kostnadsføres som vedlikehold. Informanten for selskap 5 opplyste at utstyr, serviceavtaler samt utskifning av deler av en komponent vil regnes

som vedlikehold. Informanten for selskap 6 opplyste at det generelle prinsippet var hvorvidt reell balanseverdi ble endret. Dersom hovedkomponentens økonomiske brukstid ikke ble endret ble utgiften det kostnadsført som vedlikehold. Selskap 7 opplyser at en del av en komponent vil være vedlikehold.

Resultatene på forskningsspørsmål 4 viser at informantenes besvarelser var noe ulik. Likevel tolker vi det som om vedlikehold behandles ganske likt hos selskapene. Felles for dem er at de komponentene som er dekomponert, vil behandles som en påkostning uansett ved utskiftning. Mindre ubetydelige deler av disse komponentene kostnadsføres imidlertid som vedlikehold hos samtlige selskaper.

## 5. Konklusjon

Formålet med dette kapitlet er å besvare studiens fire forskningsspørsmål samt studiens problemstilling. Avslutningsvis vil det gis noen refleksjoner rundt funnene vi har gjort, samt forslag til videre forskning.

### 5.1 Konklusjon på studiens forskningsspørsmål

På bakgrunn av studiens resultater ser vi at praktisering av dekomponering ikke bare praktiseres ulikt på tvers av bransjer og driftsmidler, men også praktiseres noe ulikt innenfor samme bransjer og for samme typer driftsmidler. Samtidig ser vi flere likheter innenfor de enkelte type driftsmidler og mellom bransjene. Gjennom denne studien har vi forsøkt å besvare følgende forskningsspørsmål:

- 1) *Hvordan allokeres anskaffelseskost til komponentene av varige driftsmidler?*
- 2) *Hvilke kriterier legges til grunn ved vurderingen av hvorvidt en komponent skal dekomponeres?*
- 3) *Hvordan behandles uvesentlige komponenter?*
- 4) *Hvordan behandles etterfølgende utgifter knyttet til varige driftsmidler?*

#### Forskingsspørsmål 1

Studiens resultater på undersøkelsens første forskningsspørsmål viser at skjønnet ved allokering av anskaffelseskost utøves ulikt mellom luftfartøy og eiendommer. Som nevnt sier IAS 16 ingenting om allokeringen av anskaffelseskostnaden til komponenter. Med dette overlater standarden til bruk av skjønn. For samtlige selskaper som dekomponerte luftfartøy viser det seg at komponentenes faktiske anskaffelseskost *ikke identifiseres*. To av disse selskapene aktiverte kostnaden på framtidige vedlikeholdskostnader i stedet for anskaffelseskost, mens et av selskapene benytter seg av en «fordelingsnøkkel».

Som nevnt er luftfartøy driftsmidler som er strengt regulert av myndighetene på grunn av sikkerhetsmessige årsaker. Flymaterieell er derfor underlagt strenge krav når det kommer til gjennomføring og dokumentasjon av vedlikehold. Et vedlikehold av et luftfartøy er standardisert til minste detalj, noe som gjøres av luftfartøyenes fabrikanter. Dette fører til at selskaper som eier luftfartøy må føre en grundig kontroll

av bruken av flymateriell mellom hvert vedlikehold. Som nevnt i kapittel 2.7.4 stiller IAS 16.14 krav om at periodisk vedlikehold skal innregnes som egne komponenter, slik at vedlikeholdsutgiftene fordeles over hele levetiden til vedlikeholdskomponenten. På et luftfartøy vil betydelige deler være slike vedlikeholdskomponenter og sett ut i fra dette mener vi derfor at måten som selskapene praktiserer er fornuftig sett ut i fra driftsmidlets særegne karakteristika og samtidig er i tråd med IAS 16.

For de 4 selskapene som dekomponerte sine bygg, viste det seg at de i hovedsak benyttet seg av ekstern ekspertise for allokering av anskaffelseskost. Ved oppføring av nye bygg, vil det være naturlig å benytte hovedentreprenøren for spesifisering av bygningsdelenes anskaffelseskost. Arbeidet med denne spesifiseringen vil også være betydelig sikrere enn ved fastsettelsen av komponenters kostpris på et eldre eksisterende bygg da en ofte må se hen til større grad av skjønnsmessige vurderinger.

## **Forskningsspørsmål 2**

Resultatene på studiens andre forskningsspørsmål viser at ingen av de syv selskapene i vårt utvalg vurderer komponenters anskaffelseskost opp mot opp mot driftsmidlets totale anskaffelseskost som et selvstendig kriterie for dekomponering. Det virker som om selskapene i liten grad forholder seg til IAS 16.43 når de har satt kriterier for hvorvidt komponenter skulle dekomponeres. Derimot ser det ut som om det er andre kriterier som legges til grunn for om en komponent skal skilles ut og avskrives separat. Vår konklusjon er at den kontekst som selskapene i vårt utvalg opererer innenfor har innvirkning på hvordan deres dekomponering praktiseres. Komponentens egenart viste seg å være et kriterie som ble mye brukt, da 6 av 7 selskaper la komponentens egenart til grunn for dekomponering.

Det virker som om at alle selskapene som benytter seg av dekomponering på sine varige driftsmidler gjør det av andre årsaker enn vi hadde forventet. Resultatene viser at både skattereglene, merverdiavgiftsreglene og pålagte krav til vedlikehold har indirekte innvirkning på gjennomføringen av den regnskapsmessige dekomponeringen. På bakgrunn av andre lovgitt krav som krevet komponenter utskilt vil det ikke lengre være kost/nytte betraktninger som taler for å unnlate en regnskapsmessig dekomponering, da identifisering av komponentene eller delene av driftsmidlet allerede er gjennomført. Vi konkluderer derfor med at kost/nytte betraktninger har en større innvirkning på hvorvidt en komponent skal dekomponeres enn det standarden har etter IAS 16.

### **Forskningsspørsmål 3:**

Resultatene på studiens tredje forskningsspørsmål viste at 6 av 7 selskaper grupperte de uvesentlige komponentene sammen med råbygget eller skroget. Disse selskapene benytter dermed råbygget eller flyskroget som en «residual», da de identifiserer alle komponentene som skal avskrives for seg selv og det resterende blir avskrevet over råbygg/skrog. Det ser ut til at disse selskapene i liten grad tar stilling til uvesentlige komponenter på et driftsmiddel. De uvesentlige komponentene utgjør sammen med råbygget og skroget driftsmidlets «resterende del» som står igjen etter at de utskilte komponentene er identifisert. Selskapene ser derfor ut til kun å konsentrere seg om de vesentlige komponentene som skal skilles ut i fra driftsmidlet.

Dersom man ser dette opp mot kost/nytte betraktningene vil vi konkludere med at dette i og for seg virker fornuftig. Dersom alle små og ubetydelige deler av en bygning skulle identifiseres, vurderes levetid på, plasseres i grupper osv. ville kostnaden av å gjennomføre dekomponeringen trolig blitt lang høyere enn nytten som denne løsningen hadde gitt. Også her ser vi derfor at selskapenes utøvelse av skjønnet knytter seg opp til en kost/nytte vurdering. Et av selskapene i vårt utvalg «hektet» uvesentlige komponenter på den komponenten som den naturlig hørte hjemme på.

### **Forskningsspørsmål 4:**



Som vi ser ut i fra studiens resultater på forskningsspørsmål 4 er det ulik praksis for hvordan vedlikehold vurderes og når vedlikehold kostnadsføres eller balanseføres. Likevel vil vi konkludere med at «fellestrekket» for alle de 7 selskapene er at mindre blir kostnadsført direkte som vedlikehold når dekomponering av driftsmidlene praktiseres. Dette fordi større andeler av driftsmidlet blir balanseført som separate enheter og derfor behandles som påkostning. Samtlige selskaper kostnadsførte mindre deler/reservedeler av en komponent direkte som vedlikehold. Dette er i tråd med IAS 16.12 som sier at utgifter til daglige reparasjoner og vedlikehold skal kostnadsføres.

Vi har også sett at selskapenes grad av dekomponering varier, det vil si hvor mange komponenter som et driftsmiddel splittes opp. Som drøftet i teoridelen vil graden av vedlikehold som kostnadsføres direkte reduseres i takt med graden av dekomponeringen. Desto fler komponenter som avskrives separat, jo mindre vedlikehold vil bli kostnadsført direkte. Dess mer som plasseres sammen med hovedkomponenten, jo mer vil behandles som vedlikehold. Dette er naturlig, da det vil være slik at jo mer som plasseres sammen med hovedkomponenten, jo nærmere ligger selskapet den «tradisjonelle» måten å avskrive driftsmidler på. Og dess flere komponenter som et driftsmiddel splittes opp i, desto mindre vil kostnadsføres som vedlikehold.

## **5.2 Konklusjon på studiens problemstilling**

På bakgrunn av teorikapittelet, studiens resultater og svarene på forskningsspørsmålene vil vi foreta en konklusjon på studiens problemstilling:

### ***Hvordan praktiserer selskaper sitt skjønn ved dekomponering av luftfartøy og eiendom?***

Studien viser at praksis rundt dekomponering i liten grad følger IAS 16 sine bestemmelser, men at derimot en kost/nytte betraktning i større grad vektlegges. I henhold til IASB pkt. 44 skal kostnadene ved å frambringe finansiell informasjon alltid vurderes opp mot fordelene ved å frambringe informasjonen. Dette betyr at foretak ikke skal påføres unødvendige kostnader for informasjon som ikke står i

kontrast med nytten som den gir. Vi mener derfor at selskapene likevel indirekte praktiserer dekomponeringen i tråd med IFRS, men i større grad forholder seg til kost/nytte betraktninger.

Brukere av finansiell informasjon vil ha et behov for identiske regnskapsstandarder for å kunne sammenligne finansielle rapporter på tvers av ulike land. Et av IASBs formål er nettopp å harmonisere regnskapsføringen mellom land for å gjøre internasjonal regnskapsinformasjon mer sammenlignbar. Når det kommer til IAS 16 sine bestemmelser vedrørende dekomponering av varige driftsmidler konkluderer vi med at IASBs målsetting om sammenlignbarhet vanskelig lar seg gjøre for de undersøkte selskapene. Studiens resultater viser at dekomponering ikke bare praktiseres ulikt mellom de ulike typene driftsmidler, men også praktiseres ulikt innenfor samme type driftsmidler. Det viste seg også at konteksten som selskapene opererer innenfor spiller inn på selskapenes utøvelse av skjønn, da øvrige lovverk hadde stor grad av innvirkning for hvordan selskapene utformet sin praksis ved dekomponering. På bakgrunn av dette vil det derfor være grunn til å anta at selskaper i andre land også utøver sin praksis ved dekomponering på en slik måte, noe som igjen vil svekke sammenlignbarheten på tvers av landegrenser ytterligere.

For at regnskapsbrukerne skal kunne benytte finansregnskapet som beslutningsgrunnlag er det viktig at de kvalitetskrav som stilles til årsregnskapet er oppfylt. Når det kommer til praktiseringen av dekomponering vil vi konkludere med at årsregnskapets sammenlignbarhet mellom selskaper *vil kunne* svekkes som følge av den ulike praktiseringen mellom selskapene, men sammenlignbarheten til ett og samme selskap de ulike år vil ikke svekkes. Ulike praktisering av regnskapsreglene gir utslag i balansen, slik at selskaper vanskelig kan sammenlignes utelukkende ved å sette balansene opp mot hverandre.

En anvendelse av dekomponering på driftsmidler vil øke årsregnskapets relevans, da balanseført verdi av driftsmidlene *i større grad* vil gjenspeile virkelig verdi. Imidlertid vil denne økte relevansen kun være tidsbegrenset, da en ved dekomponeringsløsning på sikt fortsatt vil bevege seg fra virkelig verdi.

Når det kommer til regnskapets pålitelighet vil denne svekkes i takt med selskapenes bruk av skjønn. Ved bruk av skjønn ved dekomponering, vil de vurderinger som legges til grunn i stor grad baseres på subjektive vurderinger, noe som kan føre til at to selskaper ikke vil komme fram til samme resultat for identiske driftsmidler.

Et overordnet kvalitetskrav til finansregnskapet er at det skal gi et rettviseende bilde. Selv om sammenlignbarheten mellom selskaper vil kunne svekkes på grunn av den ulike praksisen, er vår konklusjon at en dekomponering alltid vil gi et mer rettviseende bilde enn om driftsmidlet skulle blitt balanseført på tradisjonelt vis. Selv om selskapers praksis på utførelsen av dekomponeringen varierer mener vi likevel at løsningen vil gi et mer korrekt bilde av selskapets finansielle stilling. Dette fordi balansepostene i større grad vil gjenspeile selskapets reelle verdier på deres varige driftsmidler, samtidig som egenkapitalen blir høyere.

Sett opp mot brukerne av årsregnskapet vil vi derfor konkludere med at en dekomponeringsløsning alltid vil være av nytteverdi fordi regnskapet blir mer relevant da selskapets balanse og egenkapital i større grad vil gjenspeile virkelig verdi.

### **5.3 Avslutning**

Denne studien viser at selskaper praktiserer dekomponeringsløsningen ulikt. En konsekvens av ulik praktisering mellom selskaper kan være at sammenlignbarheten mellom selskaper. Dette kan igjen føre til at formålet til IFRS om en økt harmonisering som skal øke sammenlignbarheten mellom selskaper innad og på tvers av land i mindre grad oppfylles. Likevel har vi sett at ulik praksis og bruk av skjønn ved gjennomføring av dekomponering er nødvendig, da selskaper opererer innenfor ulike kontekster og står ovenfor ulike regelverk som de må innrette seg etter. Som følge av kost/nytte betraktninger vil denne konteksten ofte påvirke hvordan selskapene praktiserer dekomponeringen. Likevel mener vi at løsningen vil gi et mer korrekt bilde av selskapets finansielle stilling. Dette fordi balansepostene i større grad vil gjenspeile selskapets reelle verdier på deres varige driftsmidler, samtidig som

egenkapitalen blir høyere. Sett fra regnskapsbrukernes informasjonsbehov er dette derfor en løsning som er å foretrekke.

#### **5.4 Forslag til videre forskning**

Denne studien er en hypotesegenererende studie som er gjennomført på et lite utvalg. Det kunne derfor vært interessant å gjennomført en tilsvarende undersøkelse med et representativt utvalg og der en eventuelt hadde begrenset seg til en bransjene.

## **Referanser:**

Bjørberg, S., Kristiansen, B. F., Larsen, A. (2007), «Avskrivning av bygninger», Oslo.

Blumberg, B., Cooper, D.R., Schindler, P.S. (2011), Business Research Methods, McGraw-Hill Education, Berkshire.

Brandsås, H., Haakanes, S., Hove, B. T., og Sæther, H. K. (2003), Internasjonale regnskapsstandarder: en presentasjon av IAS/IFRS, DnR Forlag, Oslo.

Bryman, A., Bell, E. (2011), Business Research Methods, Oxford University Press, New York.

Dalland, O. (2000), Metode og oppgaveskriving for studenter, Gyldendal Norsk Forlag, Oslo.

Dichev, I. D. (2008), «On the balance sheet-based model of financial reporting. Accounting Horizons», Vol 22 No 4, pp. 453–470.

Ernst & Young (2011), IFRS i Norge: Tema og bransjeartikler, Ernst & Young, Otta.

FASB (1980), Qualitative Characteristics of Accounting Informasjon. Statment of Financial Accounting Concepts, Financial Accounting Standards Board, Norwalk.

Hair J.F., Money A.H., Samouel P., Page M. (2007), Research methods for business, John Wiley & Sons Ltd, England.

Hendriksen, E. S. og Van Breda, M. F. (1992), Accounting Theory, Irwin. Inc, Chicago.

Heskestad, T. (2002), «Regnskapsmessige avskrivninger», Beta, No 2, pp. 37-39.

Heskestad, T. (2001), Regnskapsmessige avskrivninger: en generalisering av avskrivningsteorien til usikkerhet. Norges Handelshøgskole, Bergen.

Huneide, J. E (2011), «Varige driftsmidler- nye krav og nye muligheter», Revisjon og Regnskap, No.1, pp. 53-58.

Huneide, J. E. og Tømte, T. (2008), «Skillet mellom vedlikehold og påkostning», Revisjon og regnskap, No 1, pp. 19–22.

Huneide, J. E., Pedersen, K., Schwenke, H. R., og Haugen, D. O. (2012), Årsregnskapet i teori og praksis, Gyldendal Norsk Forlag, Oslo.

Huneide, J.E, Pedersen K, Schwencke, H.R, Haugen, D.O (2011b), Årsregnskapet i teori og praksis. Gyldendal akademisk, Oslo.

Huneide, J.E. (2010), «Hvordan få høyere balanseført verdi av varige driftsmidler?», Mentor, No. 3, pp. 68-72.

IASB (2007), International Financial Reporting Standards (IFRSs) including International Accounting Standards, International Accounting Standards Committee Foundation, London.

IASB (2009), Conceptual Framework Retrieved 04.05, 2009, from <http://www.iasb.org/Current+Projects/IASB+Projects/Conceptual+Framework/Conceptual+Framework.htm>

Innst. O. nr. 61 (1997-1998), Innstilling fra finanskomiteen om lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven).

Jacobsen, I. D. (2005), Hvordan gjennomføre undersøkelser? Høyskoleforlaget, Kristiansund.

Johannessen, A., Kristoffersen, L., Tufte, P.A. (2011), *Forskningsmetode for økonomisk administrative fag*, Abstrakt forlag AS, Oslo.

Johnsen, A. og Kvaal, E. (1999), *Regnskapsloven*, Cappelen Akademisk forlag, Oslo.

KPMG (2010), *Insights into IFRS: The KPMG's practical guide to International Financial Reporting Standards*, Sweet & Maxwell, UK.

KPMG, (2007), «Components of aircraft acquisition cost, associated depreciation and Components of aircraft acquisition cost, associated depreciation and impairment testing in the global airline industry».

Kristoffersen, T. (2005), *Årsregnskapet – en grunnleggende innføring*, Fagbokforlaget, Bergen.

Kristoffersen, T. (2008), *Regnskapsteori – Med introduksjon til internasjonale regnskapsstandarder(IFRS)*, Fagbokforlaget, Bergen.

Kvifte, S. S. og Tofteland, A. (2008), *Finansregnskap: God regnskapsskikk og IFRS*, Fagbokforlaget, Bergen.

Kvifte, S. S., og Johnsen, A. (2008), *Konseptuelle rammeverk for regnskap*, Den norske Revisorforening, Oslo/Stavanger.

Kvifte, S.S. (2004), *Konseptuelle rammeverk for regnskap*. Den Norske Revisorforening, Oslo.

Kvifte, S.S., Gjesdal, Kvaal, E. (2006), *Internasjonale regnskapsstandarder*, Cappelen Forlag AS, Oslo.

Langli, J.C. (2010), *Årsregnskap*, Gyldendal Norsk Forlag, Oslo.

Lincoln, Y. S. og Guba, E. G. (1985), *Naturalistic Inquiry*, Sage Publications, London.

Manea, M. D. (2008), «Fundamentals and practices for the initial recognition of the fixed assets», Valahia University of Târgoviste.

Mehmetoglu, M. (2004), Kvalitativ metode for merkantile fag, Fagbokforlaget, Bergen.

NOU 1995:30 Ny regnskapslov. Utredning fra utvalget oppnevnt ved kongelig resolusjon av 16. mars 1990. Avgitt til Finans- og tolldepartementet 27. oktober 1995.

Ot.prp. nr. 39 (2004-2005), Om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover (evaluering av regnskapsloven).

Ot.prp. nr. 89 (2003-2004), Om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover (gjennomføring av EØS-regler om anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder m.m.).

PricewaterhouseCoopers (2010), «A practical guide to accounting for property under the cost model».

Ryan, B., Scapens, W.R., Theobald M. (2002), Research Methods and Methodology in Finance and Accounting, Dexter Haven Associates, Padstow UK.

Skattedirektoratet (2012), Merverdiavgiftshåndboken, Gyldendal Norsk Forlag, Oslo.

Skinner, R. M. (1987), Accounting Standards in Evolution, Hartcourt Brace, Toronto.

Soderstrom, N. S. og Lialin, S. K. (2007), «IFRS Adoption and Accounting Quality: A Review, European Accounting Review», Vol 16 No 4, pp. 675-702.

Stenheim, T., og Schølberg O. (2009), «Dekomponering av varige driftsmidler - en mulig løsning på klassiske regnskapsproblemer», Praktisk økonomi & finans, No 1, pp. 3-10.



Thagaard, T. (2002), Systematikk og innlevelse. En innføring i kvalitativ metode, Fagbokforlaget, Bergen.

Thomas, A. L. (1969), The Allocation Problem in Financial Accounting Theory. American Accounting Association,

Tømta, T. og Huneide J. E. (2008), «Skillet mellom vedlikehold og påkostning», Revisjon og Regnskap, No 1.

Yin, R. K. (1989), Case study research: Design and methods, Sage Publications, Beverly Hills.

Yin, R. K. (1994), Case study research: Design and methods, Sage Publications. Thousand Oaks.

Zikmund, W. G., Babin C.J., Carr. C. J., Griffin. M., (2010), Business research methods, South- Western, Ohio.

### ***Lover, standarder og rammeverk***

IAS 1 Presentation of Financial Statements

IAS 16 Eiendom, anlegg og utstyr

IAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors

Lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven). Lov av 19. juni 2009 nr. 58.

NRS (V) Anvendelse av IFRS-løsninger innenfor god regnskapsskikk, (desember 2011), Norsk Regnskapsstiftelse, Oslo.

NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler, (november 2000), Norsk Regnskapsstiftelse, Oslo.

NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak, (november 2006), Norsk Regnskapsstiftelse, Oslo.

Regnskapsloven. Lov av 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap.

Skatteloven. Lov av 36. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt.

# Vedlegg:

## Intervjuguide

### Generelle Spørsmål

#### 1. Om intervjuobjektet

- a. Stilling i selskapet?

#### 2. Hvilke driftsmidler har dere i hovedsak?

- Eiendom  
 Skip  
 Fly  
 Annet: \_\_\_\_\_

#### 3. Hvilke av deres driftsmidler dekomponeres?

- Eiendom  
 Skip  
 Fly  
 Annet: \_\_\_\_\_

#### 4. Hvorfor foretas dekomponering av varige driftsmidler?

- Lovpålagt etter IFRS  
 Anbefalt etter norsk regnskapsstandard  
 Riktigere avskrivninger  
 Bedre skille mellom vedlikehold og påkostning  
 Tilpasning til skattereglene  
 Annet: \_\_\_\_\_

#### 5. Hva er avgjørende for at dekomponering av et driftsmiddel foretas?

- Driftsmidlets egenart  
 Like behandling som skattereglene  
 Driftsmidlets totalsum  
    ▪ Evt. Hvilket kriterier for totalsum benyttes?  
 Annet: \_\_\_\_\_

#### 6. Hvordan fastsettes økonomisk levetid / avskrivningstid?

- Bransjenorm  
 Estimert fra entreprenør / leverandør  
 Antatt positiv kontantstrøm  
 Erfaringsdata  
 Annet: \_\_\_\_\_

### Allokering av komponenters anskaffelseskost

#### 7. På hvilket grunnlag fordeles anskaffelseskost på komponentene

- Faktura  
 Prosjektregnskap / Budsjett  
 Enterprise kontrakter  
 FTV dokumentasjon  
 Takstmann  
 Annet: \_\_\_\_\_

## Behandling av vesentlige komponenter

### **8. Foreligger generelle retningslinjer for vurdering av komponenters vesentlighet? (Retningslinjer ved bruk av dekomponering)**

- Ja
- Nei

### **9. Når er en komponent vesentlig i forhold til total anskaffelseskost?**

- Relativ grense:
  - 5 %
  - 10 %
  - 15 %
  - 20 %
  - 25 %
  - Over 25 %
- Absolutte mål:
  - Øvre/nedre grense: \_\_\_\_\_
- Annet: \_\_\_\_\_

### **10. Er det andre kriterier som er av betydning for vurdering av vesentlighet?**

- Årlig avskrivningsbeløp i forhold til total avskrivning?
- Anskaffelseskost opp mot regnskapet som helhet
- Anskaffelseskost i forhold til posten varige driftsmidler
- Levetid
- Annet: \_\_\_\_\_

### **11. Gitt at komponenter er utskilt som vesentlig, hvordan grupperes disse gitt at levetiden er lik?**

- Hver for seg selv om de har lik levetid
- Komponentene grupperes sammen på grunn av lik levetid
  - Hva forstås med lik levetid?

## Uvesentlige komponenter

### **12. Hvordan grupperes uvesentlige komponenter?**

- Avskrives hver for seg
- Slåes sammen som en egen samlegruppe
- Avskrives sammen med hovedkomponenten
- Annet \_\_\_\_\_

### **13. Gitt at disse komponentene grupperes i en samlegruppe hvordan fastsettes avskrivningstid?**

- Gjennomsnittlig levetid
- Lengste levetid
- Bruker levetiden til den komponenten med høyest anskaffelseskost
- Vektet gjennomsnitt
- Annet \_\_\_\_\_

Etterfølgende utgifter

**14. Gitt at et driftsmiddel dekomponeres, vil skille mellom påkostning og vedlikehold endres.**

- Mindre behandles som vedlikehold
- Mer kostnadsføres som vedlikehold
- Uendret
- Annet: \_\_\_\_\_

**15. Ved bruk av dekomponering. Hva regnes som vedlikehold?**

- Daglig servise og reparasjoner
- Utskifting av en del av en komponent.
- Lovgitte (pålagte) inspeksjoner.
- Annet: \_\_\_\_\_