

# KOMPONENTANSATSEN

## – I NATIONELL OCH INTERNATIONELL REDOVISNING

Magisteruppsats i företagsekonomi för civilekonomexamen

Nathalie Öberg  
Mikaela Ljungviken

VT 2014:CE27



HÖGSKOLAN I BORÅS  
INSTITUTIONEN HANDELS- OCH IT-HÖGSKOLAN

## Förord

Tiden vi ägnat åt vår studie har varit givande och inspirerande samt givit oss givit god kunskap inom ämnet. Vi vill först och främst tack vår handledare Kjell Johansson, jur. dr i redovisningsrätt och universitetslektor i företagsekonomi, för det engagemang och stöd som han givit oss. Kjells vägledning har varit värdefull för vår studie. Vi vill rikta ett tack till samtliga respondenter för att de har avsatt tid för att hjälpa oss och därigenom möjliggjort vår studie. Vi vill även tacka de opponenter som bidragit med förslag om förbättringar till vår studie under arbetsprocessen. Till sist vill vi tacka våra familjer som givit oss stöd under hela utbildningens gång.

Borås den 8 juni 2014

---

Nathalie Öberg

---

Mikaela Ljungviken

**Svensk titel:** Komponentansatsen – i nationell och internationell redovisning

**Engelsk titel:** Component depreciation – in national and international accounting

**Utgivningsår:** 2014

**Författare:** Nathalie Öberg och Mikaela Ljungviken

**Handledare:** Kjell Johansson

### **Abstract**

The society is constantly evolving, as a result of that the accounting is moving towards becoming more global. A desire to change national accounting has emerged as a consequence of development in international accounting. One result of the development and modernization of Swedish accounting is the introduction of four new frameworks, including K3 which will be introduced in 2014. One change that will come from the introduction of K3 is the use of component depreciation for tangible assets. Component depreciation is a method in which the major components of a tangible asset are individually depreciated at different rates. The introduction of component depreciation in Swedish accounting has been a controversial subject and a number of difficulties have been highlighted facing the introduction. As a result of the introduction of component depreciation in Swedish accounting this study aims to examine the method in national and international accounting.

The study's first purpose is to examine the possibilities and limitations with the component depreciation in K3 and to find out what kind of problems the auditors' think the component depreciations will cause. Furthermore, a comparative study was carried out in order to examine how component depreciation is addressed internationally. That was studied to examine the study's second purpose. The international comparison includes the following standards: IFRS, IFRS for SMEs, FRS 102, FRF for SMEs as well as standards that embody U.S. GAAP.

The study indicates that the auditors' sees both possibilities and limitations with component depreciation. Overall the auditors' have a positive attitude to component depreciation. The auditors' are positive because they believe the new standard provides a true and fair view of a company's financial status. The component depreciation contributes with a more realistic depreciation method, which is why the auditors' believe the component depreciation is providing a more true and fair view. The auditors' also indicates a few limitations with the introduction of the component depreciation method. They emphasize that it is the initial phase that will cause problems as a consequence of K3 being a principle based accounting standard. Difficulties with own judgments and interpretations is a problem that the auditors' mention will occur as a result of principle-based accounting. Additionally there are great similarities between how component depreciations are treated internationally. The examined standards allow component depreciation on their tangible fixed assets. All, but the ASC 360, require use of component depreciation. All the examined standards express that the method should be used if the component have a major value, while the standards differ in the use of the word significant. This dissertation is written in Swedish.

**Keywords:** component depreciation, K3, IFRS, IFRS for SMEs, FRS 102, FRF for SMEs, US GAAP

## Sammanfattning

Samhället står ständigt inför utveckling, en effekt av det är att redovisningen går mot att bli mer global. Som följd av att internationell redovisning står inför utveckling har en vilja att förändra redovisningen nationellt utvecklats. Ett resultat av utveckling och modernisering av svensk redovisning är införandet av fyra nya regelverk, däribland K3-regelverk som blir gällande år 2014. En förändring som införandet av K3-regelverket medför är krav på komponentansatsen för materiella anläggningstillgångar. Komponentansatsen innebär att en materiell anläggningstillgång ska delas upp i betydande komponenter för att sedan skriva av komponenterna med separata nyttjandeperioder. Införandet av komponentansatsen i svensk redovisning har varit ett omdiskuterat ämne. Flertalet problem med införandet har lyfts fram i tidigare forskning. Som följd av komponentansatsens införande syftar vår studie till att undersöka ansatsen nationellt och internationellt.

Studiens första syfte är att undersöka vilka möjligheter och begränsningar fem erfarna revisorer ser vid införandet av komponentansatsen i K3-regelverket samt om de tillfrågade revisorerna anser att komponentansatsen kommer att medföra problem. Vidare har en komparativ studie genomförts som undersökt hur komponentansatsen behandlas internationellt, vilket besvarar studiens andra syfte. Den internationella jämförelsen innefattar följande standarder: IFRS, IFRS for SMEs, FRS 102, FRF for SMEs samt standarder som ger uttryck för US GAAP.

Genom studien kan det konstateras att de tillfrågade revisorerna ser både möjligheter och begränsningar med komponentansatsen. Överlag har de en positiv attityd till komponentansatsen. Det kommer som följd av att de tillfrågade revisorerna anser att komponentansatsen kommer att bidra till en mer rättvisande bild av ett företags ekonomiska ställning, i jämförelse med tidigare normgivning. Komponentansatsen bidrar till ett mer verklighetstroget avskrivningsförfarande vilket är grunden till att ansatsen medför en mer rättvisande bild enligt respondenterna. De tillfrågade revisorerna anger även vissa begränsningar vid införandet av komponentansatsen. De framhåller att det främst är inledningsfasen som kommer medföra problem med anledning av att K3-regelverket är ett principbaserat regelverk. Problemen som respondenterna anger uppstår som följd av att tillämpningen av komponentansatsen bygger på egna bedömningar och tolkningar. Vidare kan det, genom den komparativa studien, konstateras att det finns stora likheter i hur komponentansatsen behandlas internationellt. De undersökta standarderna är i många avseenden lika. Alla de undersökta standarderna tillåter att komponentansatsen tillämpas för materiella anläggningstillgångar, det är endast ASC 360 som inte ställer det som ett krav. Vidare uttrycker samtliga standarder att företag ska särredovisa komponenter om de har ett *betydande* värde, medan utformningen skiljer sig beträffande användandet av ordet *väsentlig*.

**Nyckelord:** komponentansatsen, komponentavskrivning, K3, IFRS, IFRS for SMEs, FRS 102, FRF for SMEs, US GAAP

# Innehållsförteckning

Innehållsförteckning .....	V
Figurförteckning .....	VII
Förkortningar .....	VIII
1 Inledning .....	- 1 -
1.1 Bakgrund .....	- 1 -
1.2 Problemdiskussion .....	- 2 -
1.3 Formulering av forskningsfrågor .....	- 4 -
1.4 Syfte .....	- 5 -
1.5 Avgränsning .....	- 5 -
1.6 Ämnesrelevans .....	- 5 -
1.7 Disposition .....	- 6 -
2 Metod .....	- 7 -
2.1 Forskningsansats .....	- 7 -
2.2 Undersökningsansats .....	- 7 -
2.3 Studiens genomförande .....	- 8 -
2.4 Datainsamling .....	- 9 -
2.5 Urval .....	- 9 -
2.6 Etiskt ansvarstagande .....	- 10 -
2.7 Källkritik .....	- 11 -
2.7.1 Kvalificerad ekonomisk och juridisk litteratur .....	- 11 -
2.7.2 Offentliga dokument .....	- 12 -
2.7.3 Webbplatser .....	- 12 -
2.8 Bedömning av studiens trovärdighet .....	- 13 -
2.9 Metodreflektion .....	- 14 -
3 Teoretisk referensram .....	- 15 -
3.1 K-projektet .....	- 15 -
3.1.1 K3-regelverket .....	- 16 -
3.2 Grundläggande redovisningsprinciper i K3-regelverket .....	- 18 -
3.2.1 Kvalitativa egenskaper .....	- 19 -
3.3 Internationella standarder .....	- 19 -
3.3.1 IFRS .....	- 19 -
3.3.2 IFRS for SMEs .....	- 20 -
3.3.3 US GAAP .....	- 20 -
3.3.4 FRF for SMEs .....	- 21 -
3.3.5 FRS 102 .....	- 21 -
3.4 Rättstraditioner .....	- 21 -
3.4.1 Otillräcklig vägledning i K3 .....	- 22 -
3.4.2 Otillräcklig vägledning i IFRS .....	- 22 -
3.5 Regelbaserad och principbaserad redovisning .....	- 22 -
3.6 Rättvisande bild .....	- 24 -
3.7 Intressentmodellen .....	- 25 -
4 Empirisk undersökning .....	- 27 -
4.1 Revisorers attityder till komponentansatsen .....	- 27 -
4.1.1 A - auktoriserad revisor .....	- 27 -
4.1.2 Caisa Drefeldt - auktoriserad revisor och redovisningsspecialist .....	- 29 -
4.1.3 David Eliasson – auktoriserad revisor .....	- 31 -
4.1.4 Ingemar Cederlund – godkänd revisor och auktoriserad redovisningskonsult .....	- 33 -
4.1.5 Mattias Karlsson – auktoriserad revisor .....	- 35 -
4.2 Internationell jämförelse av komponentansatsen .....	- 37 -
4.2.1 Definitioner av en materiell anläggningstillgång .....	- 37 -

4.2.2	Tillämpning av komponentansatsen .....	- 39 -
5	Analys .....	- 42 -
5.1	Revisorers attityder till komponentansatsen .....	- 42 -
5.1.1	Problem som komponentansatsen medför .....	- 42 -
5.1.2	Principbaserad normgivning .....	- 43 -
5.1.3	Påverkan på redovisningen .....	- 44 -
5.1.4	Intressentmodellen .....	- 47 -
5.1.5	Rättskällelära .....	- 47 -
5.2	Internationell jämförelse av komponentansatsen .....	- 48 -
5.2.1	Jämförelse av definitioner av en materiell anläggningstillgång .....	- 48 -
5.2.2	Jämförelse av tillämpning av komponentansatsen .....	- 50 -
6	Slutsats .....	- 53 -
7	Avslutning .....	- 55 -
7.1	Avslutande diskussion .....	- 55 -
7.2	Förslag till fortsatt forskning .....	- 58 -
	Litteraturförteckning .....	- 59 -
	Bilaga 1 .....	- 1 -

## Figurförteckning

Figur 3.1 Intressentmodellen.....	- 26 -
Figur 6.1 Rättskällehierarki.....	- 56 -

## Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
APB	Accounting Principles Board
ASC 360	Accounting Standards Codification Topic 360
BFL	Bokföringslag (1999:1078)
BFN	Bokföringsnämnden
BFNAR	Bokföringsnämndens allmänna råd
EU	Europeiska unionen
FAR	Föreningen auktoriserade revisorer
FASB	Financial Accounting Standards Board
FRC	Financial Reporting Council
FRF for SMEs	Financial Reporting Framework for Small- and Medium-Sized Entities
FRS 102	The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland
IAS	International Accounting Standard
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IFRS for SMEs	International Financial Reporting Standards for Small and Medium Entities
K2	Kategori 2 (BFNAR 2008:1)
K3	Kategori 3 (BFNAR 2012:1)
RFR	Rådet för finansiell rapportering
RR	Redovisningsrådets rekommendationer
SABO	Sveriges allmännyttiga bostadsföretag
SRF	Sveriges redovisningskonsulters förbund
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
ÅRL	Årsredovisningslag (1995:1554)

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Det sker en ständig utveckling av samhället däribland utvecklas sättet att redovisa. Näringslivet i Sverige blir allt mer internationellt, bland annat via ökad handel utanför landets gränser. Ökad internationalisering gör att det blir viktigt att harmonisera redovisningen. De svenska redovisningsreglerna bör därför utformas på sådant sätt att det finns koppling till internationell normgivning (Johansson, 2010, ss. 33-34).

De svenska reglerna för redovisning utgår från Årsredovisningslagen (ÅRL), Bokföringslagen (BFL) och Aktiebolagslagen (ABL). För att underlätta förståelsen för dessa lagar har de normgivande organen Redovisningsrådet och Bokföringsnämnden (BFN) utformat allmänna råd och rekommendationer för hur lagarna ska tillämpas i redovisningen (BFN, 2014b). De allmänna råden och rekommendationerna benämns ofta som kompletterande normgivning. Redovisningsrådet lades ner år 2007 och ersattes av Rådet för finansiell rapportering (RFR). Denna normgivare ansvarade för utveckling av redovisningsrekommendationer för noterande bolag, vilka benämns Redovisningsrådets rekommendationer (RR) (BFN, 2014b). RR utformades med utgångspunkt från International Accounting Standards (IAS) som ges ut av International Accounting Standards Committee (IASC), vilket idag benämns International Accounting Standards Board (IASB) (Månsson & Stralström, 2013, s. 23). BFN ansvarar för att ge ut allmänna råd till onoterade bolag i form av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR) (BFN, 2014b). BFNAR utgick från Redovisningsrådets normer och anpassade dessa till mindre bolag (Månsson & Stralström, 2013 s. 23). Onoterade företag har sedan haft möjlighet att välja vilka redovisningsregler de vill tillämpa. Det betyder att företagen har haft möjlighet att söka svar på redovisningsfrågor i RR, BFNAR eller direkt i lagrummet. Valmöjligheten medförde att regelverken för onoterade företag blev allt för omfattande samtidigt som det resulterade i att den finansiella informationen som lämnade företagen blev svårtolkad (BFN, 2014b).

År 2002 fastställde Europeiska unionens (EU) ministerråd att samtliga noterade bolag inom EU skulle tillämpa International Financial Reporting Standards (IFRS) regelverk i sin koncernredovisning från och med 1 januari 2005. Genom införandet av EU-förordningen angående tillämpning av IFRS för noterade företag skapades harmonisering av redovisningen samtidigt som transparensen för noterade bolag ökade (Jermakowicz & Gornik-Tomaszewski, 2006, s. 171). Harmoniseringen för noterade bolag medförde att många länder efterfrågade en internationell standard även för onoterade företag. IASB gav därmed ut International Financial Reporting Standard for Small- and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs), vilket är en förenklad version av IFRS anpassad för små och medelstora bolag. IFRS for SMEs kan dock inte tillämpas av svenska företag då regelverket inte är överensstämmande med ÅRL (Månsson & Stralström, 2013, ss. 23-24). Den internationella utvecklingen i och med införandet av IFRS i Sverige och utvecklandet av IFRS for SMEs medförde att det svenska normgivande organet BFN konstaterade att det även måste ske en utveckling och modernisering av normgivningen för onoterade företag i Sverige. Med det som bakgrund valde BFN att byta inriktning på sitt normgivningsarbete. Arbetet med förändringen startade år 2004 och hade som mål att skapa fyra nya regelverk. Olika regelverk för olika kategori av företag (BFN, 2014b). Projektet kallas kategoriseringsprojektet och benämns som K-projektet, de fyra regelverken går under benämningen K1-K4. Målsättningen med regelverken

är att förenkla för bolag genom att samla samtliga regler i ett samlat regelverk. De olika regelverken är således kategoriserade efter företags storlek. BFNAR 2012:1 Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning och koncernredovisning (K3), bättre känt som K3, är huvudregelverket. Det är framtaget för företag som upprättar årsredovisning och är tvingande för de företag som uppfyller ÅRL:s definition<sup>1</sup> av större företag som inte tillämpar IFRS. De företag som är mindre, enligt ÅRL:s definition, har möjlighet att välja mellan BFNAR 2008:1 Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning i mindre aktiebolag (K2), bättre känt som K2, och K3 (Nilsson, 2011, s. 265).

När K-regelverken blir gällande kommer alla företag vara tvungna att välja ett av de fyra regelverken. Det regelverk som företaget väljer, eller blir tvungen att följa på grund av sin storlek, ska tillämpas i sin helhet (BFNAR 2012:1 1 kap. p. 4). Enligt BFN kommer företag således inte kunna välja en del ur det ena regelverket och en del ur ett annat. K-regelverk kommer att bli tvingande för alla större företag, aktiebolag och ekonomiska föreningar oavsett storlek från och med räkenskapsår som påbörjas efter den 31 december 2013 (BFN, 2014a).

K3-regelverket innehåller bestämmelser för hur årsredovisningen ska utformas och bestämmelser för hur poster ska värderas i balans- och resultaträkning (FAR, 2013). Genom K3-regelverket anpassas det internationella regelverket IFRS for SMEs till svensk lagstiftning. En förändring som K3 kommer medföra är införandet av komponentansatsen (FAR, 2013). I K3-regelverket finner vi följande beskrivning av komponentansats: "Förväntas skillnaden i förbrukningen av en materiell anläggningstillgångs betydande komponenter vara väsentlig, ska tillgången delas upp på dessa" (BFNAR 2012:1 17 kap. p. 4). Det betyder att en materiell anläggningstillgång ska delas upp i komponenter om tillgången består av betydande komponenter som förväntas ha väsentliga skillnader i förbrukning. Varje betydande komponent kommer sedan särredovisas och skrivas av separat (Månsson & Stralström, 2013 s. 543). Syftet med att tillämpa komponentansatsen i redovisningen är att få ett mer rimligt avskrivningsförfarande för de tillgångar som består av betydande komponenter (Nordlund, 2004, s. 17).

## 1.2 Problemdiskussion

År 2014 kommer att vara ett händelserikt år för redovisningen i Sverige i och med införandet av K3-regelverket. En av de mest omdiskuterade förändringarna som det nya regelverket medför är introduktionen av komponentansatsen (Drefeldt, 2012, s. 25). Drefeldt (2012, s. 25) anger att hon tror att en av de mest omdebatterade förändringarna med K3-regelverket kommer att vara komponentavskrivningar. Drefeldt (2012, s. 25) förväntar sig spaltkilometrar med debatt kring den aktuella redovisningsförändringen.

Debatten kring det nya K3-regelverket är redan i full gång. Något som har lett till debatt är förändringen i utformandet av det nya regelverket. K3-regelverket är utformat på sådant sätt

---

<sup>1</sup> Ett företag som uppfyller mer än ett av följande villkor är ett **större företag**:

- a) medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
- b) företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,
- c) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor.

Ett **mindre företag** är ett företag som inte är ett större företag. (1 kap. 3 § ÅRL)

att lagtexten efterföljs av det allmänna rådet samt kommentarer till det allmänna rådet, vilket skiljer sig från tidigare utformning. Bjuvberg (2011, ss. 116-117) anser att utformningen av K3-regelverket väcker ett antal frågor. Bjuvberg (2011, ss. 116-117) pekar främst på att de allmänna råden efterföljs av kommentarer. Det leder enligt Bjuvberg (2011, ss. 116-117) till osäkerhet om vad som är ett allmänt råd och vad som är kommentar till det allmänna rådet, vilket i hans tycke medför att regelverket blir användarvänligt. Även Nilsson (2010, s. 39) anser att det förekommer svårigheter vid tolkning av K3-regelverket som resultat av förändring i utformandet. Nilsson (2010, s. 39) anser att det nya regelverket, K3, är svårt att tolka, vilket han grundar på att det allmänna rådet i K3 inte är möjligt att följa och förstå utan att parallellt läsa kommentartexten. Därmed anser Nilsson (2010, s. 39) att K3-regelverket inte är tillfredställande då delar av normgivningen är otillräcklig.

Komponentansatsen innebär att en materiell anläggningstillgång ska delas upp i komponenter som ska särredovisas och skrivas separat. Komponentansatsen i K3-regelverket grundar sig på principbaserad normgivning (Nilsson, 2011, s. 267). Principbaserad normgivning kännetecknas av att principen för regeln anges medan detaljerad vägledning för tillämpning saknas (Schipper, 2003, s. 69). I K3-regelverket kan vi utläsa följande angående komponentansatsen: ”Förväntas skillnaden i förbrukningen av en materiell anläggningstillgångs betydande komponenter vara väsentlig, ska tillgången delas upp på dessa” (BFNAR 2012:1 17 kap. p. 4). I och med att det är en principbaserad norm kan det vara svårt att tolka den nya regeln. Regeln angående komponentansatsen framhåller att betydande komponenter som har en väsentlig skillnad i förbrukning ska redovisas separat. Det faktum att ingen vidare vägledning lämnas tyder på att det är en principbaserad regel. Eftersom att regeln är principbaserad är det upp till varje företag att själva tolka om de har komponenter som ska redovisas separat och vilken nyttjandeperiod komponenten har (FAR, 2013).

Det kommer troligen uppstå svårigheter i inledningsfasen vid tillämpningen av komponentansatsen. På grund av att det är en principbaserad norm finns det stora möjligheter till egna tolkningar vilket kan leda till osäkerhet vid tillämpning. Normen ger ingen vidare vägledning för vad som menas med betydande komponent och väsentlig skillnad i förbrukning, utan lämnar det helt till egen tolkning (Månsson & Stralström, 2013, s. 544). I BFNAR 2012:1 1 kap. p. 5 första stycket står det att man vid otillräcklig vägledning i första hand ska kolla på liknande eller relaterade frågor i K3-regelverket. Vidare står det att man i andra hand ska hämta vägledning från K3-regelverkets grundläggande principer och definitioner i andra kapitlet av K3-regelverket. Om man inte finner tillräcklig vägledning genom BFNAR 2012:1 1 kap. p. 5 första stycket kan man söka i de internationella standarderna som har antagits av IASB, det vill säga IFRS och IAS med tillhörande tolkningar. Om vi söker efter vägledning angående komponentansatsen i IFRS finner vi en något mer utförlig vägledning kring ansatsen. IAS 16 kap. p. 43 anger att en komponent ska särredovisas om kostnaden för komponenten är väsentlig (”significant”) i jämförelse med hela investeringen. Därefter lämnas ingen vidare vägledning.

Under remissperioden av K3-regelverket inkom det en del kritiska synpunkter angående tolknings- och tillämpningsproblem som medförs i och med införandet av komponentansatsen. Med tanke på att K3 är ett principbaserat regelverk och reglerna därmed inte definieras tydligt har regelverket fått en del kritik för att användningen av K3 kommer bli mycket tidskrävande. Bland annat ställer sig Castellum (2010), i sitt remissvar angående K3, starkt kritisk till införande av komponentansatsen vilket de grundar i att bedömningsarbetet som följer i och med regeln kommer bli administrativt betungande. Castellum (2010) anser

inte att komponentavskrivningar tillför mervärde i samma utsträckning som de medför arbete och kostnader i form av bedömningar och antaganden kring komponenters livslängd och restvärde. Liknande remissvar kommer från flera andra remissinstanser (Fastighetsägarna Sverige, 2010; Svenskt Näringsliv, 2010; SABO, 2010; Sveriges Byggindustrier, 2010; Hyresgästföreningen, 2010; Svenska Bostäder, 2010; FAR, 2010). En av de instanserna som var kritiska angående komponentansatsen var Föreningen auktoriserade revisorer (FAR) (FAR, 2010). FAR (2010) skriver i sitt remissvar angående K3 att de erfarenhetsmässigt vet att komponentansatsen är en resurskrävande ansats. FAR (2010) ställer sig positiv till metoden men framhåller att det endast bör tillämpas för större bolag, som följd av att branchorganisationen ifrågasätter om nyttan för mindre företag överstiger arbetsbördan som införandet av komponentansatsen medför. FAR (2010) pekar också på att BFN kan underlätta för användarna av komponentansatsen genom att öka förståelsen genom att ge vägledning för vad *väsentlig* syftar på i komponentansatsen. Sveriges redovisningskonsulters förbund (SRF) stödjer, i enighet med FAR (2010), införandet av komponentansats. Däremot anser de, i likhet med FAR (2010), att det bör finnas undantag från komponentansatsen för mindre företag (SRF, 2010). Trots att det inkom stark kritik mot införandet av komponentansatsen i remissvaren angående K3-regelverket infördes komponentansatsen i regelverket. Komponentansatsen införs i regelverket utan undantag för små företag samt utan vidare vägledning för begreppet väsentlig, vilka var exempel på förändringar som remissinstanserna efterfrågat.

År 2004 skrev Nordlund (2004) en artikel angående komponentavskrivningar i IFRS, då det var ett aktuellt ämne i och med införandet av IFRS i Sverige. Nordlund (2004, s. 16) anger att tillämpning av komponentansatsen ställer höga krav på företags rutinarbeten, med utgångspunkt i att hantering av komponenter blir tidskrävande eftersom identifiering och värdering av komponenter ska ske löpande. Däremot pekar andra på att komponentmetoden kommer att ge en bättre bild av företagets ställning i jämförelse med dagens värderingsmetod (Hellman, Nordlund & Pramhäll, 2011, s. 53 ; Nordlund, Pramhäll & Drefeldt, 2013, s. 15). Ju längre tiden går desto bättre kommer komponentansatsen att fungera och därmed ge en mer rättvis bild av företagets ställning anser Nordlund, Pramhäll och Drefeldt (2013, s. 15).

Dagens redovisningspraxis ger en allt för missvisande bild av ett företags ekonomiska utveckling anser Hellman, Nordlund och Pramhäll (2011, s. 53). I och med det ställer sig Hellman, Nordlund och Pramhäll (2011, s. 53) positivt till tillämpningen av komponentansatsen då de anser att komponentansatsen ger en väsentligt förbättrad redovisning. Hellman, Nordlund och Pramhäll (2011, s. 53) framhåller att det kan vara svårt att med tillförlitlighet avbilda den ekonomiska ställningen i ett företag, främst när det gäller värdering av tillgångar med lång nyttjandeperiod. Hellman, Nordlund och Pramhäll (2011, s. 53) anger vidare att det är ett steg i rätt riktning som har tagits genom införandet av komponentansatsen.

### 1.3 Formulering av forskningsfrågor

- Vilka möjligheter och begränsningar finns det med komponentansatsen? Vad finns det för eventuella problem med införandet av komponentansatsen i svensk redovisning?
- Hur behandlas komponentansatsen internationellt?

## 1.4 Syfte

Studien syftar till att undersöka möjligheter och begränsningar med komponentansatsen med hjälp av revisorers åsikter och en komparativ undersökning. Studiens första syfte är att undersöka vilka möjligheter och begränsningar de tillfrågade revisorernas ser vid införandet av komponentansatsen i K3-regelverket, samt studera om de tillfrågade revisorerna anser att det uppstår problem vid införandet av komponentansatsen. Studiens andra syfte är att genomföra en komparativ studie som undersöker hur normgivare i andra länder behandlar komponentansatsen i standard.

## 1.5 Avgränsning

Studiens första syfte är avgränsat till att enbart se ur revisorers synvinkel på tillämpning av komponentansatsen i K3-regelverket. Med tanke på att det är ett nytt regelverk anser vi att det finns en risk att företag som ska tillämpa komponentansatsen inte har hunnit bilda sig någon uppfattning om ämnet. Studiens komparativa del har avgränsats till att enbart undersöka de största internationella redovisningsstandarderna vilka vi anser är de mest relevanta för ämnet. De standarder som har undersökts är IFRS, IFRS for SMEs, FRF for SMEs och FRS 102 samt standarder som ger uttryck för US GAAP.

## 1.6 Ämnesrelevans

Från och med år 2014 ska K3-regelverket tillämpas i svenska företag (Norberg, 2012, s. 794). Det nya regelverket medför ett antal större förändringar i redovisningen. En av dessa förändringar är tillämpning av komponentansatsen, vilket inte varit ett krav för onoterade företag i svensk redovisning tidigare (Norberg, 2012, ss. 794-795). Debatter angående K3-regelverket har pågått under en längre tid och ämnet var omtalat redan innan regelverket infördes (Nilsson, 2010; Bjuvberg, 2011; Hellman, Nordlund & Pramhäll, 2011; Drefeldt, 2012). I diskussionerna kring det nya K3-regelverket har problem lyfts fram samtidigt som fördelar med införandet åskådliggörs. En av de mest omdebatterade förändringarna som införs i och med K3-regelverket är kravet på komponentansatsen. Både organisationer som kommer att beröras av förändringen och redovisningsspecialister har kommenterat tillämpning av komponentansatsen för svenska onoterade bolag. Det har lyfts fram både positiva och negativa effekter som ansatsen kan medföra. Tillämpning av K3-regelverket kommer att påverka många företag och införandet av komponentansatsen kommer att medföra väsentliga konsekvenser i redovisningen för de företag. I och med att ämnet är aktuellt och har stor inverkan på redovisning anser vi att ämnet har hög relevans.

K3-regelverket är som tidigare nämnt en ny redovisningsnorm som införts i Sverige. Det medför att det inte finns mycket publicerat material angående regelverket. Det leder i sin tur till att komponentansatsen är ett relativt outforskat ämne. Studien kommer därmed att bidra till att utöka forskningen avseende komponentansatsen.

## 1.7 Disposition

Fortsättningsvis kommer studien att disponeras på följande vis. Kapitel två kommer att beskriva studiens tillvägagångssätt och metodval. I kapitlet förs en diskussion kring val av forsknings- och undersökningsansats, datainsamling, urval, etiskt ansvarstagande och källkritik. I kapitlet tre presenteras studiens teoretiska referensram. Kapitlet har som uppgift att underlätta för den fortsatta läsning genom att ge läsaren en grundläggande förståelse för ämnet. Kapitlet inleds med en presentation av K3-regelverket samt de resterande undersökta standarderna. Vidare i kapitlet redogörs det för teori som är grundläggande för fortsättningen av studien, vilket innefattar rättstraditioner, regelbaserad och principbaserad redovisning, rättvisande bild och intressentmodellen. I kapitel fyra framställs studiens empiriska undersökning som består av två delar, vilket syftar till att besvara studiens två syften. Ena delen av den empiriska undersökningen innefattar således en sammanställning av de fem intervjuer som genomförts med revisorer, medan den andra delen består av en komparativ undersökning som behandlar tillämpning av komponentansatsen internationellt. I kapitel fem analyseras studiens resultat med utgångspunkt i den teoretiska referensramen. I kapitel sex redogörs undersökningens slutsatser. Kapitlet sju innefattar en avslutande diskussion kring undersökningen, där våra reflektioner kring studien och ämnet presenteras. I det sista och sjunde kapitlet ges också förslag till vidare forskning.

## 2 Metod

### 2.1 Forskningsansats

Det finns olika angreppssätt för att undersöka samhällsvetenskapliga förhållanden och därigenom utveckla teori. Det finns två klassiska angreppssätt vid samhällsvetenskapliga studier vilka är deduktiv och induktiv ansats, ansatserna brukar förklaras som bevisandes respektive upptäckens väg (Holme, Solvang & Nilsson, 1997, s. 51). Deduktiv ansats är det synsätt som reflekterar den vanligaste synen på relationen mellan teori och forskning (Johannessen, Tufte & Johansson, 2003, s. 35). Vid tillämpning av deduktiv ansats utgår forskaren från teori för att därefter formulera forskningsfrågor och hypoteser (May, 2013, s. 44). Ansatsen undersöker om teorin överensstämmer med faktiska förhållanden (Halvorsen & Andersson, 1992, ss. 45-46). Vid tillämpning av induktiv ansats utgår forskaren istället från den information som samlats in på fältet för att sedan koppla det till en teori (Jacobsen, Sandin & Hellström, 2002, s. 35).

I vår studie läggs stor vikt på både teori och empiri vilket gör att vi har använt oss av en kombination av induktivt och deduktivt synsätt. Vår studie utgår således från en abduktiv ansats. Abduktiv ansats tillåter forskare att pendla mellan deduktiv och induktiv ansats utan att anamma någon av teorierna fullt ut (Fejes & Thornberg, 2009, ss. 24-25). Den abduktiva ansatsen har sin utgångspunkt i empirisk fakta likt induktiv ansats, däremot frångås den induktiva ansatsen på så vis att abduktiv ansats tar hänsyn till teoretiska föreställningar. I och med det har den abduktiva ansatsen även inslag av deduktiv ansats (Fejes & Thornberg, 2009, ss. 24-25). Vår studie har sin grund i det teoretiska genom undersökning av standarder och redovisningslagar för att skapa förståelse medan empirin bidrar till att vidareutveckla vår teori. Det vill säga att vi tillämpar ett abduktivt synsätt.

### 2.2 Undersökningsansats

Inom forskningsstrategin finns det två angreppssätt för att genomföra en företagsekonomisk studie, kvantitativ och kvalitativ (Johannessen, Tufte & Johansson, 2003, s. 20). Syftet med vår studie är att undersöka komponentansatsen i och med införandet av K3-regelverket. För att studera det på bästa sätt väljer vi att använda oss av en kvalitativ metod. Kvalitativ forskning syftar till att skapa en djupare förståelse för ett fenomen. Till skillnad från kvalitativ forskning syftar kvantitativ forskning till att kunna generalisera resultat till en relevant population (Johannessen, Tufte & Johansson, 2003, ss. 73-74). Genom vår studie vill vi skapa en djupare förståelse för komponentansatsen, att ha möjlighet att generalisera vårt resultat till en population känns dock mindre relevant för oss. Båda faktorerna bidrar till att kvalitativ metod är det tillvägagångssätt som passar vår studie bäst.

Kvalitativ metod är ett mer flexibelt angreppssätt än kvantitativ metod (Holme, Solvang & Nilsson, 1997, ss. 82-83). Kvalitativ metod ger oss därmed möjlighet att skapa relevanta tolkningar och anpassa strukturen i empirin utefter respondenten. Med kvalitativ metod kommer de undersökta enheternas, i vårt fall respondenternas, uppfattning fram och våra egna uppfattningar hamnar i bakgrunden. Kvalitativ metod låter respondenten påverka samtalets utveckling till skillnad från kvantitativa intervjuer där alla får samma instruktioner och frågor (Holme, Solvang & Nilsson, 1997, s. 99).

## 2.3 Studiens genomförande

Vår studie har genomförts med ett kvalitativt tillvägagångssätt. Studiens första syfte är att undersöka revisorers attityder till komponentansatsen i K3-regelverket. Revisorernas attityder till komponentansatsen kommer att fångas genom semistrukturerade intervjuer. Vi har valt att fånga revisorers synpunkt kring komponentansatsen via semistrukturerade intervjuer eftersom denna intervjuteknik har en fast struktur men samtidigt ger utrymme för flexibilitet. Semistrukturerad intervju betyder att intervjun har en serie med frågor att utgå från samtidigt som det finns möjlighet att ställa eventuella följdfrågor (May, 2013, s. 162). Om vi istället hade valt strukturerad intervju vilken ger en större fast struktur och därmed bättre möjlighet till jämförelse mellan utförda intervjuer vore det inte möjligt att ställa följdfrågor och genom det fånga upp tankar hos respondenten. Vi ansåg att det var viktigt att ha möjlighet till viss flexibilitet i våra intervjuer för att på så vis avspegla respondenternas tankar på bästa möjliga vis, samtidigt ansåg vi det viktigt att ha en fast utgångspunkt.

Vid intervjutillfällena ansåg vi det högst viktigt att notera respondenternas beteende och tonfall då dessa faktorer är relevanta för tolkning av svaren (Bell & Nilsson, 2006, s. 158). Information angående omgivningen vid intervjutillfället är relevant då det kan påverka respondentens svar (Jacobsen, Sandin & Hellström, 2002, ss. 164-165).

Vid varje intervju såg vårt upplägg ungefär likadant ut. Vi besökte varje respondent på deras arbetsplats och fick under cirka en timme samtala med dem om komponentansatsen. En intervju genomfördes på respondentens kontor medan resterande genomfördes i separata mötesrum. Vid varje intervjutillfälle fick varje respondent möjlighet att samtycka till ljudinspelning av intervjun. Genom ljudinspelningar av intervjuerna fick vi möjlighet att gå tillbaka och lyssna på intervjuerna igen om det uppstod frågetecken kring vad som var sagt. Det var viktigt för oss att respondenterna kände sig trygga och någorlunda jämställda med oss som intervjuade. Med det som utgångspunkt valde vi att välja kläder med omsorg för att på så vis passa in i respondenternas vardag. Därför valde vi att klä oss i skjorta och svarta jeans vid varje intervjutillfälle.

Studiens andra syfte är att genomföra en komparativ studie som undersöker hur komponentansatsen behandlas internationellt. En komparativ studie innebär att vi genomför en jämförelse i hur ett visst fenomen skiljer sig mellan länder, det vill säga studerar likheter och skillnader av ett fenomen i olika länder (Halvorsen & Andersson, 1992, s. 68). Komparativa studier kan innefatta vissa svårigheter vid utförandet i och med att det kan vara svårt att hålla jämförelsen till ett och samma fenomen (Ejvegård, 2009, s. 44). Det har vi haft i åtanke vid vårt metodval samtidigt som vi beaktat problemet vid undersökningen. Vår undersökning sker genom jämförelse av redovisningsstandarder i olika länder. För att undersöka hur komponentansatsen behandlas internationellt valde vi att utgå från standardernas definitioner av komponentansatsen. För att därigenom se om det fanns likheter eller skillnader i hur de behandlar komponentavskrivningar. Genom att först undersöka hur de olika standarderna klassar materiella anläggningstillgångar kan man genom det se om det påverkar synen på komponentansatsen. Samtidigt som vi bekräftar att länderna har relativt lik syn på vad fenomenet är, i vårt fall materiella anläggningstillgångar. Därigenom säkerställer vi att jämförelsen sker på ett och samma fenomen.

## 2.4 Datainsamling

Vid insamling av information finns det två typer av data som särskiljs, primär- och sekundärdata. Primärdata är information som forskaren själv har samlat in via olika datainsamlingsmetoder (Halvorsen & Andersson, 1992, s. 72). I vår uppsats kommer vi använda oss av primärdata som insamlats genom de intervjuer vi genomfört med revisorer. Sekundärdata är data som är insamlat av andra. Det finns olika typer av sekundärdata, de är processdata, bokföringsdata och forskningsdata (Halvorsen & Andersson, 1992, s. 72). Vi kommer främst att använda oss av forskningsdata men även processdata. Forskningsdata är data som har samlats in av forskare, sådan data har vi fått tillgång till via vetenskapliga artiklar. Processdata är information som uppstår löpande i samhället som exempelvis tidningsartiklar och riksdagsdokument.

Vår insamling av data började med att samla information som var relevant för vårt ämne, främst i form av artiklar. Informationssökningen skedde inledningsvis genom Högskolan i Borås bibliotekstjänst Summon. I Summon valde vi att söka på ord som har med vårt ämne att göra. De ord vi valde att grunda vår sökning på var: *component depreciation*, *komponentavskrivningar*, *komponentansats* och *K-projektet*. I och med att vårt ämnesval är ett svenskt och relativt nytt ämne påträffades vissa svårigheter med att finna vetenskapliga artiklar kring ämnet. Det medförde att vi utvidgade vår informationssökning till att söka mer specifikt bland tidskriftsartiklar publicerade av svenska tidskrifter som behandlar kvalificerade redovisnings- och skattefrågor såsom Balans, Skattenytt och Svensk Skattetidning. Tidskriften Balans ges ut av FAR därmed valde vi att söka information som är publicerad i tidningen på FAR:s hemsida. Vi valde att söka efter artiklar publicerade i Skattenytt via den juridiska databasen Karnov juridik. Svensk Skattetidning fann vi genom sökning i Summon. De sökord som vi använde oss av när vi letade information i tidskrifterna var: *komponentavskrivningar*, *komponentansats*, *K3* och *K-projektet*.

Vi har till stor del hämtat information från uttalanden och regelverk publicerade av BFN samt standarder publicerade av internationella redovisningsorgan. De standarder och regelverk som vi har hämtat information från är K3, IFRS, IFRS for SMEs, FRF for SMEs, FRS 102 samt standarder som ger uttryck för US GAAP.

## 2.5 Urval

Enligt Holme, Solvang och Nilsson (1997, s. 101) bör antalet intervjuer vara förutbestämt och ett antal kvalitetskrav bör utformas för val av respondenter. Vi har valt att bestämma antalet intervjuer på förhand. Då vi fattade beslutet angående antalet intervjuer utgick vi från Trost (2010, s. 143) rekommendation att begränsa antalet intervjuer för att på så vis ha möjlighet att lägga stort fokus på varje intervju och resultatet av intervjun. Trost (2010, s. 143) anger att antalet intervjuer bör begränsas för att inte missa väsentliga detaljer i intervjuerna samt för att inte missa saker som sammanbinder eller särskiljer intervjuerna från varandra. I vår studie har vi valt att genomföra fem intervjuer, vilket är ett antal som vi bedömer kommer att uppfylla teoretisk mättnad. Vi har valt att angripa problemet utifrån ett perspektiv, vilket är revisorns synvinkel. I och med att det är den enda infallsvinkeln anser vi att det är realistiskt att anta att teoretisk mättnad kan uppfylls med hjälp av fem intervjuer. Ett kvalitetskrav som beaktats vid urval av respondenter är deras yrkesmässiga kunskap. För att säkerställa att respondenterna har en god yrkeserfarenhet ställde vi krav på att revisorerna skulle vara kvalificerade revisorer, det vill säga godkända eller auktoriserade.

Vid val av respondenter har vi valt att tillämpa ett bekvämlighetsurval. Med det menas att respondenter väljs utifrån vilka som finns tillgängliga för undersökningen (Jacobsen, Sandin & Hellström, 2002, s. 350). Ur resurssynpunkt anser vi att ett bekvämlighetsurval fungerar i vår studie med tanke på att den expertkompetens vi söker återfinns i Borås. I och med det har vi gjort en geografisk avgränsning och utgått från Borås med omnejd för att finna respondenter. Med tanke på att expertkunskap finns på nära håll ökar det chanserna för personliga intervjuer, vilket vi anser är positivt. Vi har varit angelägna om att ha personliga intervjuer eftersom de ger en bättre kontakt med respondenten och därmed bättre möjlighet att ställa följdfrågor med mera i jämförelse med intervju via telefon eller mail där personlig kontakt saknas. Enligt Jacobsen, Sandin och Hellström (2002, s. 161) är det enklare att få en personlig kontakt vid fysiskt möte vilket bidrar till ett mer givande samtal och därmed en mer givande intervju.

De standarder vi har valt att grunda vår komparativa studie på är: K3, IFRS, IFRS for SMEs, FRS 102, FRF for SMEs och standarder som ger uttryck för US GAAP. Anledningen till att vi har valt att granska IFRS for SMEs, FRS 102 och FRF for SMEs beror på att de riktar sig till samma typ av företag, det vill säga små och medelstora företag. Det faktum att standarderna vänder sig till samma målgrupp som K3-regelverket bidrar till att det blir lättare att jämföra resultaten och ställa dem emot varandra. K3-regelverket är den svenska version av IFRS for SMEs som ges ut av IASB. Med anledning av det valde vi att ha med IFRS for SMEs i vår komparativa studie. IFRS for SMEs är en internationell standard som tillämpas i flera länder vilket bidrar till att ge en bild över hur komponentansatsen behandlas i andra länder. FRS 102 är Storbritanniens och Irlands motsvarighet till K3. Storbritannien och Irland valde att anpassa IFRS for SMEs till de regler och bestämmelser de hade sedan innan. Vi ansåg därför att det var intressant att se hur FRS 102 behandlar komponentansatsen. FRF for SMEs är en amerikansk standard som vänder sig till små och medelstora bolag. Vi har valt att ha med standarden i vår studie på grund av att USA är ett stort land med stort inflytande inom redovisning.

Vi valde även att ha med US GAAP, som är ett samlingsverk för USA:s standarder, i den komparativa delen med anledning av USA:s internationella inflytande. Ytterligare en faktor till varför vi valde att undersöka US GAAP är att det är en standard som kan jämföras med IFRS. Vår studie innefattar endast standarden ASC 360 som behandlar materiella anläggningstillgångar inom US GAAP.

Anledning till varför vi har valt att granska IFRS beror till stor del på att det är en internationell standard som kan tillämpas av svenska företag. Samtidigt anser vi att IFRS är en viktig standard att undersöka i vår komparativa studie eftersom K3-regelverket tydliggör att IFRS ska användas då det krävs ytterligare vägledning vid en redovisningsfråga. Vi ansåg därmed att det är intressant att se hur IFRS behandlar komponentansatsen.

## **2.6 Etiskt ansvarstagande**

Det är viktigt att ta hänsyn till de etiska aspekterna i en studie. I en studie som vår är det extra viktigt att ta hänsyn till etiska riktlinjer då vi genomför ett antal intervjuer. Genom intervjuerna har vi kontakt med människor och vi måste därmed beakta ett antal etiska aspekter. Det finns inga krav på att följa etiska riktlinjer men vi anser att det är viktigt och har därmed tagit hänsyn till följande aspekter under studiens gång.

Den etiska aspekt som vi anser har varit viktigast under vår arbetsgång är att respondenten ska vara införstådd i vad undersökningen handlar om samt dennes roll i vår studie. Det är viktigt att vara uppriktig med vad studien berör och hur respondentens deltagande kommer att se ut (Bell & Nilsson, 2006, s. 157). Bell och Nilsson (2006, s. 157) pekar på vikten av att ge respondenten skriftlig information och därefter betänketid om deltagande i studien. Det är något som vi har beaktat och därför skickade vi ut ett informationsblad till de revisorer som vi valt att intervjua. Informationsbladet bestod av fakta kring vår studie och information om deras medverkan. En annan aspekt som vi ansåg var betydelsefull att beakta var respondenternas integritet och privatliv. Det gjorde vi genom att erbjuda alla som deltog i studien anonymitet. Det var även viktigt för oss att beakta att vissa ämnen kan vara känsliga för respondenterna och därför var vi uppmärksamma för det under intervjuernas gång. En annan etisk aspekt som vi tagit hänsyn till är respondenternas möjlighet att korrigera sina uttalanden. För att säkerställa att våra tolkningar av intervjuerna genomförts korrekt valde vi att skicka sammanställningarna av intervjuerna till respektive respondent för återkoppling.

## **2.7 Källkritik**

Begreppet källa kan definieras på olika vis. Thurén (2013, s. 4) anger att källa betyder *ursprunget till vår kunskap*. Enligt Thurén (2013, s. 4) är allt som vi bygger vår kunskap på kunskapskällor. Källkritik har som uppgift att bedöma källors värde och tillförlitlighet (Thurén, 2013, s. 4). När man går igenom data att använda i en uppgift finns det flera aspekter som kan vara betydelsefulla att ta hänsyn till. En viktig aspekt vid insamling av data är att beakta vem eller vilka som är upphovsmän till källan samt reflektera över vilken kompetens författaren innehar (Holme, Solvang & Nilsson, 1997, s. 131). Det är två aspekter som man kan ta till hjälp för att utläsa om informationen i en viss källa är trovärdig. Bedömningen av en källas tillförlitlighet kan underlättas genom att man har samlat mycket information kring ämnet för att på så vis kunna bekräfta fakta som samlats in från olika källor. De tre aspekterna har vi beaktat vid informationsinhämtning till vår studie.

### **2.7.1 Kvalificerad ekonomisk och juridisk litteratur**

Vår utgångspunkt vid informationsinhämtning har varit att i möjligaste mån använda oss av information som är av vetenskaplig karaktär, såsom vetenskapligt publicerade artiklar.

K3 är ett svenskt regelverk, det leder till att internationell litteratur inom ämnet är begränsat. Det faktum att ämnet berör säregna regler för den svenska redovisningen gör att det varit svårt att få tillgång till artiklar som blivit publicerade i stora internationella tidskrifter. Det har bidragit till att stor del av studiens litteratur är hämtad från erkända svenska tidskrifter inom redovisning och juridik såsom Balans, Svensk Skattetidning och Skattenytt. Balans är inte en högt rankad tidskrift men vi har ändå valt att använda oss av artiklar publicerade i tidskriften. I och med dess rang och det faktum att artiklarna som publiceras i tidskriften Balans inte är peer reviewed, det vill säga kvalitetsgranskad, har vi varit noggranna vid val av artiklar. De artiklar vi har valt att referera till ur tidskriften Balans är därmed omsorgsfullt utvalda. Vi har främst valt att utgå från att studera vem som har skrivit artiklarna men det har även varit viktigt för oss att artiklarna vi valt ur Balans har varit så kallade ”fördjupade artiklar”. Genom att välja artiklar vilka är författade av personer som är välkända inom sitt kunskapsområde säkerställs också kvalitén på artikeln. Svensk Skattetidning och Skattenytt är tidskrifter av

högre rang. Systemet peer reviewed har på senare år införts i båda tidskrifterna, det vill säga att artiklar hämtade ur Skattenytt och Svensk Skattetidning inte alltid är peer reviewed. Trots det anser vi att dessa tidskrifter är av hög rang då kvalitén på artiklarna bedömas vid publikation. Artiklarna publiceras inte i dessa tidskrifter om kvalitén skulle vara bristande. Även om kvalitén på artiklar i Svensk Skattetidning och Skattenytt ska vara god anser vi ändå att det varit viktigt att granska författaren vid val av tidskriftsartiklarna till vår studie.

De artiklarna vi har valt att använda i vår studie har enligt oss hög rang. De har vi säkerställt genom att vi noggrant har granska varje artikel och upphovsman för sig. Vid val av artiklar har ursprung i form av upphovsmän till artikeln var högst betydelsefull. Det är viktigt att ta hänsyn till upphovsman för att på så vis finna trovärdighet för källan (Holme, Solvang & Nilsson, 1997, s. 131). De författare vars artiklar har använts i studien har god kunskap kring redovisning, två exempel är Catharina Pramhäll och Caisa Drefeldt vilka var med i arbetsgruppen som skapade K3-regelverket. Genom att använda artiklar av personer kända inom ämnet anser vi att trovärdigheten för källan ökar.

I och med att den begränsade åtkomsten av vetenskapligt publicerade artiklar har vi varit tvungna att söka efter information i böcker inom ämnet. I vår studie har vi därmed använts oss av ett flertal böcker, främst i form av avhandlingar och handböcker inom redovisning och juridik. Vid val av denna typ av litteratur granskade vi i första hand upphovsmannen samtidigt ansåg vi det också viktigt att förstå källans ursprungliga syfte för att på så vis säkerställa att informationen är lämplig att använda i vår studie.

## **2.7.2 Offentliga dokument**

Offentliga dokument är sådana dokument som framställs av myndigheter eller organisationer, exempel på offentliga dokument är lagar och förordningar (Friberg, 2006, s. 41). Dokumenten kan bestå av föreskrifter som är tvingande, rådgivande eller enbart förklarande.

Vår studie bygger till stor del på offentliga dokument i form av uttalanden och allmänna råd från den statliga myndigheten BFN. Dokument publicerade av BFN anser vi ha hög tillförlitlighet med tanke på att de har bred kompetens inom redovisning och bland annat är upphovsmän till K3-regelverket. I empirin har vi använt oss av offentliga dokument i form av redovisningsstandarder utfärdade av IASB, FASB och ASB. De standarder som de ger ut anser vi, i enighet med information publicerad av BFN, är högst tillförlitlig.

Vid användandet av lagar och normer är det viktigt att ha i åtanke att dessa ständigt uppdateras och förändras. Det är något som vi beaktat under studiens gång. Vi har därmed varit noggranna med att finna den senast uppdaterade standarden att arbeta utifrån.

## **2.7.3 Webbplatser**

Användning av information hämtat på internetsidor ska ske med stor försiktighet (Ejvegård, 2009, s. 75). Vid användning av information från internetsidor bör man ha i åtanke att vem som helst kan publiceras saker på internet (Bryman & Bell, 2011, s. 106). Information på internet genomgår vanligtvis ingen granskning och det är därmed extra viktigt att beakta vem som publicerat informationen (Friberg, 2012, s. 52). Med det i åtanke har vi valt att enbart använda information från internet i vår studie som är publicerade av utgivare som vi anser är

trovärdiga. De utgivare som vi har valt att hämta information på internet från är: BFN, FAR IASB, ASB och FASB.

## 2.8 Bedömning av studiens trovärdighet

Det finns två begrepp som är vanliga och viktiga att använda vid bedömning av en studies kvalitet och trovärdighet: reliabilitet och validitet (LeCompte & Goetz, 1982, s. 31). Begreppen kommer ursprungligen från bedömning av trovärdigheten av kvantitativa studier. Det har medfört att vissa justeringar av betydelsen av begreppen har skett för att reliabilitet och validitet också ska vara lämpliga att använda för att bedöma trovärdigheten i kvalitativa studier. Det är således vanligt att använda följande kriterier för att bedöma kvaliteten i en kvalitativ studie: extern reliabilitet, intern reliabilitet, extern validitet och intern validitet (Bryman & Bell, 2011, ss. 394-395).

Extern reliabilitet syftar på att beskriva graden av replikerbarhet i en studie. Det vill säga att det mäter huruvida resultatet kan upprepas om studien görs igen vid ett senare tillfälle (LeCompte & Goetz, 1982, s. 32). Kvalitetskriteriet extern reliabilitet kan vara svårt att åstadkomma. Ett sätt för att öka externa reliabiliteten är att föra noggranna anteckningar kring omgivningen och de olika sociala rollerna som förekommer under intervjuerna (LeCompte & Goetz, 1982, s. 38). Det är något som vi har beaktat i vår studie för att åstadkomma hög grad av replikerbarhet. Vi har förklarat omgivning och sociala roller för att underlätta replikerbarheten på så vis att en som replikerar studien kan adoptera en liknande situation. Vidare finns det också intern reliabilitet, vilket syftar på hur medlemmarna i studien tolkar insamlad data. Finns det en samstämmighet i vad medlemmarna ser och hör eller finns det skillnader i hur medlemmarna tolkar data (LeCompte & Goetz, 1982, s. 41). Genom intern reliabilitet försäkras man att tolkningar sker konsekvent över studiens gång (LeCompte & Goetz, 1982, s. 41). För att skapa intern reliabilitet har vi valt att skapa en tolkningsprocess där var och en av oss gör en egen tolkning av insamlad data, för att i nästkommande steg jämföra de tolkningar som vi har gjort.

Validitet kan enligt Halvorsen och Andersson (1992, s. 41) översättas som giltighet eller relevans. Validitet syftar på att bedöma om studien mäter det som den verkligen ska mäta (Johannessen, Tufte & Johansson, 2003, s. 267). Kvalitetskriteriet intern validitet bedömer huruvida studien överensstämmer med verkligheten, det vill säga om våra observationer överensstämmer med realiteten (Yin & Nilsson, 2007, s. 57). För att skapa intern validitet har vi lagt fokus på att skapa relevanta och konkreta intervjufrågor för att på så vis säkerställa att vi får de svar som krävs för att uppfylla studiens syfte. För att skapa en situation där resultaten är trovärdiga har vi också varit noggranna vid urval av respondenter. Då respondenterna är kunniga inom ämnet anser vi att vi har goda förutsättningar för att få ett resultat som speglar verkligheten.

Extern validitet bedömer till vilken grad en studie kan generaliseras till situationer som inte innefattas i studien (Johannessen, Tufte & Johansson, 2003, s. 259). Vår studie innefattar ett litet urval både när det gäller antalet intervjuer med revisorer och antalet standarder som har används för att undersöka komponentansatsen internationellt. I och med det anser vi inte att vi på ett sanningsenligt sätt kan generalisera våra resultat till en population. För att kunna dra generella slutsatser angående komponentansatsen både när det gäller revisorers attityder angående företeelsen och när det gäller internationell tillämpning krävs det att resultatet

grundas på ett större urval. Vi anser inte att generalisering av vårt resultat är av betydelse då syftet med studien är att skapa förståelse för ämnet.

## 2.9 Metodreflektion

Alla val som görs medför både positiva och negativa aspekter, de val vi har gjort i metoddelen har även de medfört positiva och negativa aspekter. De negativa i att genomföra kvalitativa intervjuer är att vi inte kan generalisera vårt resultat då de resultat vi får grundas på ett litet urval. Genom att välja mer djupgående intervjuer försvinner möjligheten till att generalisera då vi inte har möjlighet att genomföra ett större antal intervjuer under den tidsperiod som studien har i anspråk. Det positiva med de metodval vi har gjort är att vi får en djupare förståelse för ämnet. Den förståelse når vi genom att vi har ställt frågor som kräver mer än ett ja eller nej. Vi valde att intervjua fem revisorer då vi anser att det är ett antal som ger oss en bra bild av revisorers attityder till komponentansatsen, det vill säga uppfyller teoretisk mättnad. Urvalet av revisorer gjordes med hjälp av ett bekvämlighetsurval, i och med det fick vi intervjuer med erfarna revisorer som är insatta i K3-regelverket och komponentansatsen. Det faktum att vi har valt att intervjua godkända och auktoriserade revisorer är ett val som har begränsat vår studie något. Vi har valt att enbart intervjua revisorer och därigenom beakta revisorers synvinkel på komponentansatsen i vår studie. Vi kunde även ha valt att intervjua företag som ska implementera K3-regelverket och därmed tillämpa komponentansatsen. Valet att vinkla studiens utifrån revisorers perspektiv gjorde vi för att vår bedömning är att revisorerna har en bredare kunskap inom K3-regelverket och komponentansatsen, eftersom att det är ett nytt redovisningsområde.

Komponentansatsen är ett så pass nytt område inom redovisningen att det inte finns mycket vetenskaplig publicerad litteratur att tillgå inom ämnet. Det faktum att det finns få vetenskapliga publikationer inom ämnet har bidragit både positivt och negativt till studien. Nackdelen med att det finns få vetenskapliga artiklar inom ämnet är att vi stött på vissa svårigheter vid insamling av information till den teoretiska referensramen. Men genom att vara extra noggrann vid val av artiklar och granska artiklarna och författarna anser vi att vi har överkommit det hindret. Det positiva med att undersöka ett så oexploaterat område är att studien kommer att bidra med ny kunskap inom området.

## 3 Teoretisk referensram

### 3.1 K-projektet

År 2004 började BFN arbeta för att skapa en ny normgivning för svenska företag (Kirsch & Olsson, 2011, s. 104). Projektet kom att benämnas kategoriseringsprojektet, mer känt som K-projektet, och har som syfte att skapa fyra nya regelverk för svenska företag. K-regelverken kommer att ersätta tidigare normgivning vilken främst innefattade allmänna råd, rekommendationer och uttalanden från BFN samt rekommendationer och uttalanden från Redovisningsrådet (Öhrlings PricewaterhouseCoopers, 2008, ss. 7-11). Tidigare har normgivningsstrukturen varit ämnesindelad men i och med införandet av K-projektet kommer den historiska normgivningsstrukturen överges och istället ersättas av indelning via företagskategorier (Nilsson, 2011, s. 264). Den tidigare normgivningsstrukturen har uppfattats som svår att använda och överblicka då den medförde att onoterade företag hade möjlighet att söka svar på redovisningsfrågor i både BFNAR, RR och direkt i lag. Att normgivningsstrukturen var svår att överblickliga är en bidragande orsak till varför K-regelverken skapas (Öhrlings PricewaterhouseCoopers, 2008, s. 14). I och med införande av K-regelverken kommer möjligheten att söka svar i olika normgivningar att försvinna. Det K-regelverk som ett företag kommer att tillämpa kommer till skillnad från tidigare normgivningsstruktur att tillämpas i sin helhet (Öhrlings PricewaterhouseCoopers, 2008, s. 8).

Projektet med K-regelverket har som syfte att göra det enklare för onoterade bolag att finna svar då tidigare normgivning för mindre bolag i många fall uppfattas som onödigt komplicerade. Förändringen i normgivningsstrukturen innebär att företag delas upp i kategorier beroende på företags storlek. K-projektet bygger på fyra kategorier av företag, K1-K4 (Öhrlings PricewaterhouseCoopers, 2008, s. 7).

K1 – enskilda firmor m.m. (omsättning under 3 Mkr)

K2 – mindre företag (enligt ÅRL)

K3 – större företag (enligt ÅRL)

K4 – företag som tillämpar IFRS

Reglerna för K1-, K2- och K3-regelverket utformas av BFN. Medan reglerna för K4-företag som tillämpar IFRS utformas av IASB. RFR kommer lämna kompletterande anvisningar till K4-företag angående vissa säregna svenska krav (Öhrlings PricewaterhouseCoopers, 2008, s. 7).

K-projektet har utgångspunkt i BFL, vilken reglerar hur den löpande bokföringen för ett räkenskapsår ska avslutas. Företag har antingen skyldighet eller i vissa fall möjlighet att välja att upprätta antingen: ett förenklat årsbokslut, ett årsbokslut, en årsredovisning eller en koncernredovisning enligt IFRS regler. Det är beroende på hur skyldigheterna, eller i vissa fall valet, som medges enligt BFL som bland annat avgör vilket K-regelverk som ett företag ska tillämpa (BFN, 2014). Kategoriindelningen avgörs således genom kombination av storleksindelning enligt ÅRL och hur företag avslutar sin löpande bokföring enligt BFL (Nilsson, 2011, s. 263). Avsikten med K-projektet är att underlätta för företag genom att samla samtliga regler i ett och samma regelverk (Öhrlings PricewaterhouseCoopers, 2008, s. 7).

K1-regelverket innefattar kraftigt förenklade regler. Regelverket får tillämpas av företag som inte är skyldiga att upprätta en årsredovisning, exempelvis enskilda näringsidkare och enskilda föreningar, vars nettoomsättning normalt inte överstiger tre miljoner kronor (Månsson & Stralström, 2013, s. 25). K1-regelverket är regelbaserat och präglas av att vara enkelt för användaren, regelverket består således av detaljerade riktlinjer för vad som gäller i olika situationer (Nilsson, 2011, s. 265).

K2-regelverket är ett alternativ för företag som klassificeras som mindre företag enligt ÅRL, de företagen har möjlighet att tillämpa K2 istället för K3 (Månsson & Stralström, 2013, s. 25). K2 innefattar förenklade regler i jämförelse med K3, såsom färre krav på tilläggsupplysningar, språkliga förenklingar och tydliga väsentlighetsregler. K2 bygger på regelbaserade normer och kommer därmed innefatta låga krav på egna bedömningar (Öhrlings PricewaterhouseCoopers, 2008, s. 17).

K3-regelverket betraktas som huvudregelverk för redovisning i svenska företag. Regelverket är tvingande för de företag som klassificeras som större företag enligt ÅRL men som inte tillämpar IFRS (Månsson & Stralström, 2013, s. 25).

K4-regelverket berör noterade företag som tillämpar IFRS. Moderbolaget i en koncern som tillämpar IFRS är ett K4-företag och ska därmed tillämpa K4-regelverket. Dotterbolaget har, beroende på storlek, möjlighet att välja mellan att tillämpa K4-, K3- eller K2-regelverket i sin redovisning (Månsson & Stralström, 2013, s. 26).

Från och med år 2014 måste aktiebolag och ekonomiska föreningar som inte ingår i IFRS-koncerner tillämpa ett K-regelverk. Införande av de nya K-regelverken medför att den gamla normgivningen fasas ut. Allteftersom de nya regelverken blir fullständiga kommer de gamla normerna att sluta användas och med tiden försvinna (Norberg, 2012, s. 794).

### **3.1.1 K3-regelverket**

Syftet med K-projektet var att få ett samlat regelverk för var och en av de fyra kategorierna av företag (Norberg, 2012, s. 792). Genom historien har det saknats ett samlat regelverk för onoterade bolag i Sverige och med anledning av det anses K-projektet och i synnerhet K3-regelverket vara ett betydelsefullt steg i utveckling av svensk redovisnings normgivning (Norberg, 2012, s. 792).

I juni 2012 antog BFN ett nytt allmänt råd, BFNAR 2012:1, med tillhörande vägledning för årsredovisning och koncernredovisning (Norberg, 2012, s. 792). K3-regelverket är avsett att vara huvudregelverk för onoterade företag och är tvingande för stora onoterade företag. K3-regelverket ska tillämpas av företag som klassificeras som stora enligt ÅRL och som inte tillämpar IFRS. Medan mindre företag har möjlighet att välja att tillämpa K3-regelverket (Norberg, 2012, ss. 792-793).

Arbetet med att skapa K3-regelverket i sin nuvarande form startade år 2008. Mestadels av inspirationen till dagens K3-regelverk är hämtat från utkastet till IFRS for SMEs, vilket är en förenklad version av IFRS anpassat för små och medelstora företag (Norberg, 2012, s. 795). BFN ansåg det varken möjligt eller lämpligt att införa en direkt översättning av det internationella regelverket utan valde istället att skapa det nationella regelverk K3 som är fristående från IFRS for SMEs. IFRS for SMEs är utformad utan hänsyn till de enskilda

ländernas förhållande, K3-regelverket har därmed sin grund i IFRS for SMEs men med anpassningar till svenska krav (Norberg, 2012, s. 796). Det finns således stora likheter mellan K3 och IFRS for SMEs men K3-regelverket står på egna ben och är långt från en direkt översättning av IFRS for SMEs (Kirsch & Olsson, 2011, s. 102). Tidigare svensk normgivning har i viss utsträckning förts över till K3-regelverket då de ansågs stämma överens med de nya riktlinjerna samt var av bra kvalitet. BFN har även i vissa fall funnit skäl att kodifiera befintlig redovisningspraxis, en åtgärd som inte hade varit möjlig vid införande av en direkt översättning av IFRS for SMEs (Norberg, 2012, s. 796).

Det finns flera faktorer som varit viktiga och därmed påverkat utformningen av K3-regelverket. Enligt Norberg (2012, s. 795) har de två mest betydelsefulla utgångspunkterna varit att skapa ett regelverk som tillfredsställer användarnas behov av relevant och kvalitativ information samtidigt som man ville hålla regelbördan nere för företag vid upprättande av finansiella rapporter. Samtidigt poängterar Norberg (2012, s. 796) att redovisningslagstiftningen, i form av ÅRL, i högsta grad medfört begränsningar och satt ramar för utformningen av K3-regelverket.

K3-regelverket brukar bedömas som ett principbaserat regelverk, vilket har sin grund i att det saknas detaljerade riktlinjer. Principbaserade normer är allmänt kända för att innehålla generella och breda riktlinjer samt få undantag, vilket stämmer bra överens med K3-regelverket (Norberg, 2012, s. 797). Det faktum att K3-regelverket bygger på principbaserade normer medför att det ställs höga krav på professionella tolkningar och bedömningar (Collins, Pasewark & Riley, 2012, ss. 681-682). Det kan bidra till att en och samma händelse redovisas på olika vis på grund av olika tolkningar, vilket i sin tur leder till att jämförbarheten mellan företag kan bli lidande genom användning av principbaserade normer (Benston, Bromwich & Wagenhofer, 2006, s. 168). Däremot pekar förespråkare för principbaserade normer på att det blir en mer relevant redovisning vid tillämpning av principbaserade normer i jämförelse med regelbaserade normer, eftersom principbaserade normer bidrar till att reflektera verkliga värden i företag på ett bättre sätt (Phillips, Drake & Luehlfing, 2010, s. 18).

K3-regelverket bygger på principbaserade normer vilket medför att vägledningen är generell och saknar detaljrikedom. I BFNAR 2012:1 1 kap. p. 5 går det att utläsa hur företag ska gå tillväga då K3-regelverket inte ger tillräcklig vägledning angående en redovisningsfråga:

Om detta allmänna råd ger otillräcklig vägledning för redovisning av en transaktion, annan händelse eller förhållande ska ytterligare vägledning sökas i följande ordning:

- a) Bestämmelser i detta allmänna råd som behandlar liknande och relaterade transaktioner, händelser och förhållanden.
- b) Definitioner, grundläggande principer samt värdering av och kriterier i kapitel 2 för att redovisa en tillgång, skuld, intäkt eller kostnad i balansräkningen respektive resultaträkningen.

Om vägledning inte går att få enligt första stycket, får vägledning sökas i internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder.<sup>2</sup> I det fallet ska även rekommendationer från Rådet för finansiell rapportering tillämpas.

---

<sup>2</sup> I denna förordning avses med "internationella redovisningsstandarder" IAS-standarder (International Accounting Standards) och IFRS-standarder (International Financial Reporting Standards) med tillhörande

Det innebär att företag i första hand ska söka efter vägledning i K3-regelverket. I de fall som K3-regelverket är otillräckligt ska vi söka efter vägledning i internationella standarder upprättade av IASB.

Införandet av K3-regelverket har medfört ett antal större förändringar från tidigare normgivning. Exempel på förändringar som införandet av K3-regelverket fört med sig är att koncernredovisning ska upprättas enligt enhetssynen och krav på komponentavskrivningar för materiella anläggningstillgångar (Norberg, 2012, ss. 794-795).

### **3.1.1.1 K3-regelverket - komponentavskrivningar**

En av de mest effektfulla förändringarna som införandet av K3-regelverket medför är krav på komponentavskrivningar för materiella anläggningstillgångar. K3-regelverket innefattar krav på komponentansatsen vilket innebär att man i vissa fall ska dela upp en anläggningstillgång i komponenter med anledning av att avskrivningar och det redovisade värdet för en anläggningstillgång återspeglar att komponenterna kan ha skilda nyttjandeperioder (FAR, 2013).

I BFNAR 2012:1 17 kap. p. 4 kan vi utläsa följande angående komponentansatsen: "Förväntas skillnader i förbrukningen av en materiell anläggningstillgångs betydande komponenter vara väsentlig, ska tillgången delas upp på dessa". Tillämpning av komponentavskrivningar innebär att en anläggningstillgång som består av betydande delar med väsentlig skillnad i nyttjandeperiod ska delas upp på dessa komponenter. Anläggningstillgångens betydande komponenter ska sedermera redovisas och skrivas av separat över de olika nyttjandeperioderna. Om det kommer tillkommande komponenter eller komponenter som behöver bytas ut under nyttjandeperioden för hela anläggningstillgången ska de komponenterna adderas till anskaffningsvärdet.

BFN lämnar ingen vägledning för hur en anläggningstillgång ska delas upp i komponenter utan det är upp till varje enskilt företag att ta ställning utifrån egna tolkningar och bedömningar (Månsson & Stralström, 2013, ss. 543-544). Ett exempel på en materiell anläggningstillgång som vanligtvis består av betydande komponenter som skiljer sig väsentligt i förbrukning är en fastighet. Där byggnaden består av ett antal betydande komponenter såsom stomme, tak och fasad (Månsson & Stralström, 2013, s. 544).

Komponentavskrivningar är inte en frivillig åtgärd, det är därmed inte tillåtet att underlåta att dela upp en anläggningstillgång på betydande komponenter om nyttjandeperioden för komponenterna är väsentligt olika (Månsson & Stralström, 2013, s. 544).

## **3.2 Grundläggande redovisningsprinciper i K3-regelverket**

Vid upprättandet av en finansiell rapport är det viktigt att ta hänsyn till ett antal grundläggande principer. De principer som är grundläggande vid upprättande av finansiella

---

tolkningar (SIC/IFRIC-tolkningar), efterföljande ändringar av dessa standarder och tillhörande tolkningar, framtida standarder och tillhörande tolkningar som utfärdats eller antagits av International Accounting Standards Board (IASB) (EG 1606/2002, artikel 2).

rapporter i enighet med K3-regelverket återfinns i BFNAR 2012:1 andra kapitlet (BFNAR 2012:1 2 kap. p. 1).

### **3.2.1 Kvalitativa egenskaper**

Det finns ett antal kvalitativa egenskaper som en finansiell rapport ska uppfylla. Information i finansiella rapporter ska vara begriplig, tillförlitlig, relevant och väsentlig (BFNAR 2012:1 2 kap. p. 8). Begriplig syftar på att informationen som lämnas i en finansiell rapport ska vara begriplig för en användare som har rimlig kunskap om företagets verksamhet och med rimlig noggrannhet är beredda att studera informationen (BFNAR 2012:1 2 kap. p. 8). En finansiell rapport är tillförlitlig om den är neutral och inte innefattar väsentliga fel. En finansiell rapport är således tillförlitlig om den presenterar information på ett korrekt sätt så att bedömningar och beslut kan fattas på ett bra vis utifrån presentationen (BFNAR 2012:1 2 kap. p. 9). Vidare ska en finansiell rapport visa relevant information på så vis att den presenterar information som underlättar användares beslutsfattande. Relevans bedöms utifrån informationens väsentlighet, aktualitet och karaktär (BFNAR 2012:1 2 kap. p. 10). Avgörandet om information i en finansiell rapport är väsentlig bedöms utifrån om en felaktighet eller ett utelämnande av informationen påverkar användarnas beslut som grundas på informationen (BFNAR 2012:1 2 kap. p. 11).

Ytterligare en kvalitativ egenskap som är viktig att ta hänsyn till vid upprättande av en finansiell rapport är avvägning mellan nytta och kostnad (BFNAR 2012:1 2 kap. p. 11). Med det menas att nyttan av den information som presenteras i de finansiella rapporterna ska överstiga kostnaden för att framställa informationen. Det vill säga att det måste ske en avvägning mellan nyttan av informationen och dess kostnad (BFNAR 2012:1 2 kap. p. 11). Kostnaden för informationen bärs inte alltid av den part som nyttan tillfaller medan nyttan för det mesta tillfaller en stor skara externa intressenter.

## **3.3 Internationella standarder**

### **3.3.1 IFRS**

IFRS är en internationell standard som ges ut av IASB. IASB grundades år 2001 och har som syfte att skapa en internationell redovisningsstandard med hög kvalitet som skapar transparens och jämförbarhet (IASB, 2013, s. A3). Föregångaren till IASB heter IASC, vilka ansvarade för utgivningen av IAS. IFRS inkluderar idag IFRS, IAS och Interpretations developed by the Interpretations Committee, det vill säga standarderna med tillhörande tolkningar (IASB, 2013, s. A7). Den senaste versionen av IFRS gavs ut 2013. Vid varje ny utgivning granskas standarden av kunnig personal anlitade av ordföranden för IASB, personalen inkluderar personer från bland annat Australien, Brasilien, Kanada, Kina, Frankrike, Tyskland, Japan, Nya Zeeland, Ryssland, Spanien, Sverige, Storbritannien och USA. (IASB, 2013, s. A3) IFRS har som syfte att användas internationellt för att därigenom skapa en harmonisering mellan länders redovisning (IASB, 2013, s. A10).

IFRS betraktas som en principbaserad standard (Bradbury & Schröder, 2012, s. 2; Collins, Pasewark & Riley, 2012, s. 682; Donelson, McInnis & Mergenthalen, 2012, s. 1247; Bennett, Bradbury & Prangnell, 2006, s. 189). Principbaserade och regelbaserade standarder särskiljs

av att den principbaserade standarden innefattar lägre antal regler samt lägre precision i jämförelse med den regelbaserade standarden (Schipper, 2003, s. 69; Bradbury & Schröder, 2012, s. 9). Principbaserade standarder saknar detaljerad vägledning för tillämpning och innefattar sällan undantag och alternativa tillämpningar (Schipper, 2003, s. 69).

### **3.3.2 IFRS for SMEs**

IASB är en organisation som arbetar för att skapa harmonisering inom redovisningsstandarder internationellt (IASB, 2009a, s. 6). IASB började år 2001 att utveckla ett projekt med syfte att ge ut en standard som främst riktade sig till små och medelstora bolag, projektet kom att kallas IFRS for SMEs (IASB, 2009b, s. 6). I februari år 2007 publicerade IASB ett exposure draft till standarden IFRS for SMEs. Syftet med den föreslagna standarden var att ge ut en förenklad och självständig standard som bygger på den fullskaliga versionen av IFRS men som är anpassad för små och medelstora bolag. Utöver att publicera ett exposure draft, det vill säga att utkastet skickades ut till berörda organisationer för granskning, genomfördes även ett fälttest av IFRS for SMEs, fälttestet genomfördes genom att låta 116 små företag från 20 länder använda sig av standarden (IASB, 2009b, ss. 8-9). IFRS for SMEs träde i kraft år 2009. De företag som väljer att tillämpa IFRS for SMEs måste i likhet med K3-regelverket tillämpa det i sin helhet (IASB 2009a, s. 11). IFRS for SMEs är en internationell standard och i och med det kommer företag från olika länder att tillämpa den i sin redovisning. Det medför att IFRS for SMEs kommer att anpassas till olika länders juridiska och skattemässiga krav (IASB, 2009a, s. 8). IFRS for SMEs är liksom IFRS en principbaserad standard (IASB, 2009b, s. 25).

### **3.3.3 US GAAP**

United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP) är ett samlingsnamn för olika redovisningskällor i USA. US GAAP innefattar uttalanden från American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Accounting Principles Board (APB) och Financial Accounting Standards Board (FASB). År 1929 skapades US GAAP av AICPA som samlade uttalanden gjorda av normsättare. US GAAP skapades till stor del på grund av den börskrasch som skedde år 1929, vilken drabbade USA hårt. Sedan år 1973 har FASB haft huvudansvaret för utvecklandet av US GAAP (Flood, 2013, s. 3). Den 1 juli 2009 färdigställde FASB sin kodifiering av US GAAP och det är nu den enda accepterade GAAP som används i USA. Kodifieringen som skedde ändrade inte US GAAP:s regler utan förtydligade dem och gjorde dem mer användarvänliga (Flood, 2013, ss. 4-5).

US GAAP betraktas som en regelbaserad standard (Alexander & Jermakomicz, 2006, s. 133; Collins, Pasewark & Riley, 2012, s. 682; Benston, Bromwich & Wagenhofer, 2006, s. 165; Donelson, McInnis & Mergenthalen, 2012, s. 1247). En regelbaserad standard kännetecknas av att reglerna allt som oftast innefattar detaljrika vägledningar, bright-lines, undantag och begränsningar i omfattning (Bennett, Bradbury & Prangnell, 2006, s. 191; Collins, Pasewark & Riley, 2012, ss. 681-682; Donelson, McInnis & Mergenthalen, 2012, s. 1250). Det är faktorer som leder till att regelbaserad normgivning resulterar i en mer omfattande lagtext och ökad komplexitet (Schipper, 2003, s. 66). US GAAP betraktas enligt Schipper (2003, s. 66) som en regelbaserad standard främst med anledning av att standarden innefattar detaljrika vägledningar och undantag.

### 3.3.4 FRF for SMEs

Financial Reporting Framework for Small- and Medium-Sized Entities (FRF for SMEs) är en nyutgiven standard som vänder sig till små och medelstora företag i USA. FRF for SMEs gavs ut år 2013 av AICPA. FRF for SMEs har inte blivit granskad och godkänd av någon kommitté och har därmed ingen officiell eller auktoritativ status (AICPA, 2013, s. 3). AICPA har ingen befogenhet att kräva att FRF for SMEs tillämpas av små och medelstora företag, utan användningen av FRF for SMEs är helt frivillig. Eftersom tillämpning av ramverket sker frivilligt finns det inget datum för när det ska implementeras i företagen (AICPA, 2013, s. 7). I FRF for SMEs ramverk kan vi utläsa att FRF for SMEs är en principbaserad standard (AICPA, 2013, s. 5).

### 3.3.5 FRS 102

År 2013 införde Financial Reporting Council (FRC) en ny standard som gäller för Storbritannien och Irland. Standarden utgår från IFRS for SMEs men är anpassad efter Storbritannien och Irlands regelverk och deras standarder (FRC, 2013, s. 3). FRC har under 2013 gett ut tre nya standarder som kommer att ersätta nästan alla nuvarande standarder som finns i Storbritannien och Irland (FRC, 2013, s. 3). The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland (FRS 102) ska tillämpas av företag vid räkenskapsåret som börjar efter den 31 december 2014. Men företag som vill kan börja tillämpa standarden vid räkenskapsår som börjar efter den 31 december 2012. Tidigare tillämpning får endast ske om det inte strider mot de nuvarande standarder som finns (FRC, 2013, s. 10). Efter undersökning av standarden FRS 102, i synnerhet 2 kap., går det att konstatera att FRS 102 består av principbaserade normer som följd av att reglerna bygger på professionella omdömen (FRC, 2013, ss. 11-19).

## 3.4 Rättstraditioner

I rättslära skiljer man främst mellan två typer av rättssystem, civil law och common law (Merryman & Pérez- Perdomo, 2007, s. 1). Civil law, även kallat kontinentaleuropeiska rättssystemet, tillämpas bland annat som rättssystem i Sverige (Ingblad, 2002, s. 28). Civil law innebär att lagen står över allt annat och därmed måste den följas. Näst i rang efter lagen kommer andra rättskällor såsom prejudikat och sedvanerätt, följt av allmänna råd och liknande vilket hamnar längst ner på listan över rättskällor (Ingblad, 2002, s. 28). Common law vilken även är kallad för angloamerikanskt rättssystem, är i motsats till civil law inte lika styrt av lagar (Ingblad, 2002, s. 28). Rättssystemet common law tillämpas bland annat i England och USA, enligt rättssystemet är inte lagen den mest betydelsefulla källan vid avgörande av ett fall. Prejudikat och sedvanerätt anses i common law ha en högre väsentlighet än lagen (Ingblad, 2002, s. 28).

De allmänna råd som ges ut av BFN, såsom K3-regelverket, är inte en lag och därmed inte av högsta rang. BFN har inte rätt att ge ut föreskrifter utan de har endast befogenhet att ge ut allmänna råd (Ingblad, 2002, s. 28).

Genom Sveriges inträde i EU har Sverige överlämnat en del av sin beslutandemakt till EU:s institutioner (EU-upplysningen, 2013). EU:s regler står över svensk lag och inom vissa områden har EU:s länder ingen egen lagstiftningsförmåga. Medan beslutsmakten ligger hos

respektive land inom områden som inte regleras med EU:s regler (EU-upplysningen, 2013). IFRS utgör i sig inte bindande normer i och med att IASB inte har normgivningsmakt (Johansson, 2010, s. 75). I och med inträde i EU och det faktum att EU-förordningar står över svensk lag ska IFRS tillämpas i noterade företags koncernredovisning.

### **3.4.1 Otillräcklig vägledning i K3**

K3-regelverket betraktas som ett principbaserat regelverk, det bidrar till att det saknas detaljrikedom i reglerna (Norberg, 2012, s. 797). När reglerna är generellt hållna kan vissa redovisningsfrågor kräva vidare vägledning för att besvaras. Då en fråga inte är reglerad i K3-regelverket, eller i de fall vi inte finner tillräcklig vägledning för att lösa en redovisningsfråga med hjälp av regelverket, ska vi enligt BFNAR 2012:1 1 kap. p. 5 i första hand söka information inom regelverket. Det kan göras genom att undersöka hur liknande transaktioner eller händelser behandlas eller genom att söka efter svar i andra kapitlet i BFNAR 2012:1 som behandlar definitioner och grundläggande principer (BFNAR 2012:1 1 kap. p. 5). Finner man vägledningen som fortsatt otillräcklig ska redovisningsfrågan besvaras genom att undersöka internationella redovisningsstandarder som utfärdats av IASB och antagits av EU (BFNAR 2012:1 1 kap. p. 5).

### **3.4.2 Otillräcklig vägledning i IFRS**

IFRS är i likhet med K3-regelverket ett regelverk som bygger på principbaserade normer. Om vidare vägledning krävs för att besvara en redovisningsfråga kan vägledning sökas i IAS 8. I IAS 8 p. 11 går det att utläsa att vägledning vid en oreglerad fråga i första hand ska sökas i standarder som behandlar liknande händelser och i andra hand ska vägledning sökas i föreställningsramen. Vidare anges det i IAS 8 p. 12 att vägledning kan hämtas från andra rättskällor. Rättskällor som kan beaktas är bland annat de senaste uttalandena från andra normgivare vilka använder sig av en liknande föreställningsram som IFRS. Enligt Johansson (2010, s. 85) är ett exempel på en normgivare med liknande föreställningsram FASB. Det vill säga att standarder utformade av FASB kan användas för att söka svar på redovisningsfrågor i de fall som frågan inte regleras i IFRS.

## **3.5 Regelbaserad och principbaserad redovisning**

Redovisningssystemens uppbyggnad ser olika ut, vissa redovisningssystem tenderar att bestå av detaljerade regler medan andra tenderar att vara mindre precisa i sina regleringar. De redovisningsstandarder som innehåller mer detaljerad vägledning brukar kallas regelbaserade redovisningsstandarder medan de redovisningsstandarder som tenderar att innehålla mindre vägledande regler brukar kallas principbaserade redovisningsstandarder (Collins, Pasewark & Riley, 2012, s. 681). Linjen mellan vad som är ett regelbaserat redovisningssystem och ett principbaserat redovisningssystem tycks vara odefinierad och vag (Donelson, McInnis & Mergenthalen, 2012, s. 1250). Som följd av att det inte finns någon tydligt definierad skiljelinje mellan vad som är en regelbaserad standard och en principbaserad standard utsätts förklaringen för en mängd olika tolkningar (Bennett, Bradbury & Prangnell, 2006, s. 189). Johansson (2010, s. 77) menar att det inte finns någon given linje mellan principbaserade och regelbaserade normer. Enligt Johansson (2010, s. 77) kan således en norm betraktas som mer eller mindre principbaserad och samtidigt som den är mer eller mindre regelbaserad. Det

handlar enligt Johansson (2010, s. 77) inte om bara det ena eller det andra, utan det grundas på en fallande till ökande skala.

Trots att det inte finns någon preciserad avgränsning mellan de två redovisningssystemen finns det ett antal faktorer som är allmänt kända för att särskilja de två redovisningssystemen åt. Regelbaserade och principbaserade standarder skiljer sig åt i form av precision (Bennett, Bradbury & Prangnell, 2006, s. 190).

Regelbaserade redovisningsstandarder kännetecknas genom att de består av mer precisa och utförliga regler i jämförelse med principbaserade standarder. Det är allmänt känt att regelbaserade standarder allt som oftast inrymmer bright-lines, begränsningar i omfattning, undantag och detaljerade vägledning för tillämpning (Bennett, Bradbury & Prangnell, 2006, s. 191; Collins, Pasewark & Riley, 2012, ss. 681-682; Donelson, McInnis & Mergenthalen, 2012, s. 1250). De karaktärerna medför att regelbaserade standarder blir mer precisa samtidigt som de leder till låga krav på professionella bedömningar (Donelson, McInnis & Mergenthalen, 2012, s. 1250). Principbaserade redovisningsstandarder består av färre regler och lägre precision i jämförelse med regelbaserade standarder (Schipper, 2003, s. 69; Bradbury & Schröder, 2012, s. 9). Standarder som är typiskt principbaserade innehåller tydliga avsiktsförklaringar men saknar detaljerade anvisningar för genomförande (Collins, Pasewark & Riley, 2012, s. 681). Principbaserade redovisningsstandarder inrymmer allt som oftast få eller inga undantag, alternativa tillämpningar eller detaljerade vägledningar för tillämpning (Schipper, 2003, s. 69). I och med att principbaserade standarder saknar detaljerade vägledningar bygger utförandet på professionella bedömningar snarare än utförliga regler (Bradbury & Schröder, 2012, s. 9).

Regelbaserade standarder innehåller detaljerad vägledning vilket leder till mer specifika regler och därmed komplexitet (Schipper, 2003, s. 66; Bradbury & Schröder, 2012, s. 9; Donelson, McInnis & Mergenthalen, 2012, s. 1250). Samtidigt som detaljrikedomen medför komplexitet medför det också positiva effekter i form av jämförbarhet. Detaljerade förklaringar i regelbaserade standarder bidrar till god jämförbarhet eftersom den förklarar exakt hur standarden ska tillämpas, därmed lämnas inget utrymme för individuella och professionella tolkningar (Schipper, 2003, s. 67; Collins, Pasewark & Riley, 2012, s. 682). Regelbaserade standarder kan så gott som garantera jämförbarhet och konsekvens över tid. Standarden brister dock i relevans på grund av sin oförmåga att spegla de underliggande ekonomiska aspekterna av ett företags ekonomiska ställning, eftersom dessa skiljer sig mellan företag och över tid (Maines, Bartov, Fairfield, Hirst, Iannaconi, Mallett, Schrand, Skinner, & Vincent, 2003, ss. 74-75).

I och med att principbaserade redovisningsstandarder grundas till stor del på professionella tolkningar och bedömningar pekar motståndare till systemet på att det kan resultera i stora skillnader i utförandet av finansiella rapporter (Collins, Pasewark & Riley, 2012, s. 682). Möjligheten till olika tolkningar i principbaserade standarder kan således medföra att en och samma sak redovisas på olika vis beroende på vem som gör bedömningen. Det leder till lägre jämförbarhet i jämförelse med regelbaserade standarder (Benston, Bromwich & Wagenhofer, 2006, s. 168). Förespråkare för principbaserade standarder menar dock att tillämpning av professionella tolkningar medför en mer relevant redovisning eftersom det bidrar till att reflektera verkliga värden i företaget på ett bättre sätt än regelbaserad redovisning, vilket enbart fokuserar på att följa de uppsatta reglerna (Phillips, Drake & Luehlfing, 2010, s. 11). Då det finns uppsatta regler finns det också en risk att reglerna utnyttjas. Erfarenhetsmässigt ser man att bright-lines, undantag och liknande kan utnyttjas genom att företag finner en väg

för att undvika dessa. Om reglerna utnyttjas kan det leda till att de finansiella rapporterna ger en missvisande bild (Benston, Bromwich & Wagenhofer, 2006, ss. 168-169).

### 3.6 Rättvisande bild

Rättvisande bild är en översättning av det engelska uttrycket *true and fair view*, vilket är ett begrepp som ursprungligen kommer från Storbritannien (Engström, 2009, s. 40). I över sextio år har finansiella rapporter producerade av företag verksamma i Storbritannien varit förpliktade att enligt lag visa en rättvisande bild av företagets ställning och resultat (Rutherford, 1985, s. 483). Begreppet rättvisande bild tillkom i redovisningen för att försäkra att redovisningen upprättades på ett ändamålsenligt sätt och därigenom bidrar med relevant information (Flint, 1982, s. 30). Enligt Flint (1982, s. 30) syftar begreppet på att redovisning som är skyldig att upprättas i enighet med rättvisande bild ska uppfylla specifika lagstadgade krav för utlämnade av uppgifter och presentation av finansiell information, samtidigt som det ska redogöras för vilka redovisningsprinciper ett företag använder. En rättvisande bild uppfylls således om ett företag följer de uppsatta redovisningsstandarderna och praxis (Flint, 1982, s. 30).

Rättvisande bild tillkom sedermera i EG:s bolagsrättsliga direktiv i samband med Storbritanniens inträde i EU år 1973. I och med Sveriges medlemskap i EU, år 1995, blev Sverige förpliktade att följa EG:s bolagsrättsliga direktiv. Däribland förpliktelsen att företag ska upprätta sin årsredovisning i enighet med rättvisande bild (Engström, 2009, s. 40).

Begreppet rättvisande bild återfinns i den svenska lagstiftningen i 2 kap. 3 § ÅRL:

Balansräkningen, resultaträkningen och noterna skall upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Om det behövs för att en rättvisande bild skall ges, skall det lämnas tilläggsupplysningar.

Om avvikelse görs från vad som följer av allmänna råd eller rekommendationer från normgivande organ, skall upplysning om detta och om skälen för avvikelsen lämnas i en not

Vidare beskrivning för begreppet rättvisande bild finns inte. Sedan begynnelsen av begreppet rättvisande bild på 1940-talet har innebörden saknat definition i lag (Alexander & Jermakowicz, 2006, ss. 139-140). Som följd av att det inte finns någon direkt definition för uttrycket rättvisande bild har olika uppfattningar kring begreppets innebörd och betydelse tillkommit. Beroende på olika kulturella, juridiska och redovisningsmässiga uppfattningar har rättvisande bild fått olika tolkningar i olika länder (Alexander, 1993, s. 72).

För att redovisningen ska återge en rättvisande bild krävs det att effekter av transaktioner, händelser och andra förhållanden reflekteras på ett korrekt vis i redovisningen. Redovisningen ska avbildas korrekt, vilket hör samman med att redovisningen ska skildra den ekonomiska verkligheten (Johansson, 2010, s. 91). Korrektheten är vidare kopplat till att redovisningen ska följa redovisningsnormer vid tillämpning och upprättande av finansiella rapporter (Johansson, 2010, s. 91).

IASC och dess efterträdare IASB har sedan 1990-talet arbetat för att skapa redovisningsrekommendationer med hänsyn till ett antal faktorer vilka bidrar till att skapa en rättvisande bild av ett företags ställning, det vill säga den ekonomiska verkligheten. Rekommendationerna anger hur redovisningen ska utformas i hänsyn till ett antal faktorer för att på så vis uppnå en rättvisande bild. Dessa redovisningsrekommendationer har sedermera översatts och anpassats till svensk lagstiftning med hjälp av Redovisningsrådet och BFN. Rekommendationerna finns således som hjälp för att upprätta en rättvisande bild (Engström, 2009, s. 41).

### 3.7 Intressentmodellen

Intressentmodellen är ett begrepp som har funnits sedan slutet av 1950-talet enligt Mainardes och Alves (2011, s. 227). Begreppet uppkom i USA genom Herbert Simon<sup>3</sup> (Affärsvärlden, 2001). Simon ansåg att den existerande företagsteori var bristfällig. Den företagsteori som tillämpades förutsatte att det finns ett optimalt beslut som företagsledningen kunde fatta för att vinstmaximera. Det Simon fann var att ett företag består av intressenter som alla saknar kunskapen om vad de förtjänar för sina prestationer (Affärsvärlden, 2001). Intressenterna försöker inte nå en optimal punkt, de försöker hitta tillfredställande lösningar vilket är en ständig process. Varje intressent bidrar med olika tjänster och får av företaget ifråga olika utbyten. Dessa utbyten kan vara i form av lön, varor och aktieutdelningar (Affärsvärlden, 2001).

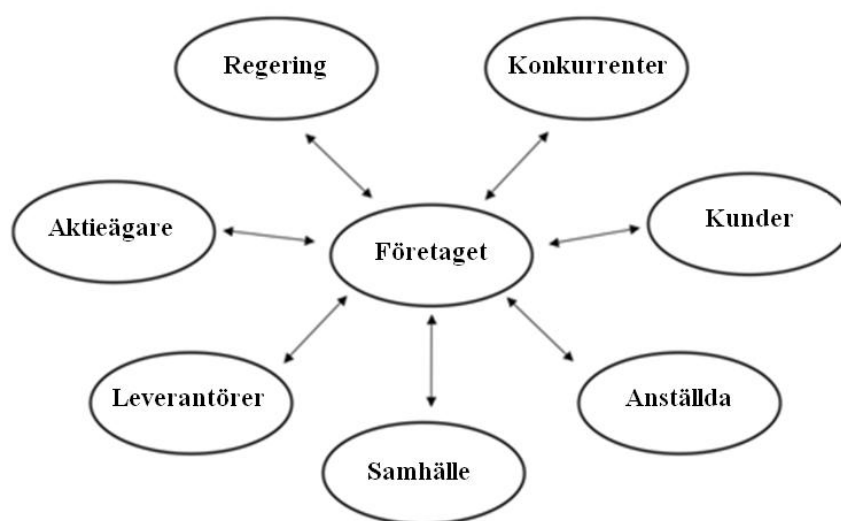
Intressentmodellen blev vida känt genom Freeman som år 1984 gav ut boken *Strategic Management: A Stakeholder Approach* (Mainardes & Alves, 2011, s. 227). Teorin har blivit väletablerad vilket till stor del beror på dess enkelhet (Fassin, 2009, s. 113). Intressentmodellen har under den senaste tiden blivit ett mycket omdiskuterat ämne (Metcalf, 1998, s. 30). Det har getts ut artiklar inom ämnet som diskuterar teorins svagheter och hur intressentmodellen kan utvecklas vidare (Fassin, 2009; Friedman & Miles, 2002; Mainardes & Alves, 2011). Teorin anses inte vara färdigutvecklad då den är så pass ny inom managementområdet. Men teorin har på senare år funnit ett teoretiskt djup och därmed blivit en viktig del i företagsekonomi och organisationer (Mainardes & Alves, 2011, s. 228). Phillips, Freeman och Wicks (2003, s. 480) definierar intressentmodellen som en teori om organisatorisk management och etik. Intressentteorin lägger vikt vid mer än att maximera intressenternas och aktieägarnas förmögenhet. De lägger stor vikt vid att intressenterna ska trivas och ha ett bra välbefinnande hos dem. Det välbefinnandet kan hjälpa företaget att uppnå organisationens mål (Phillips, Freeman & Wicks, 2003, s. 481). Intressentteorin är avgörande för att företag ska nå framgång anser Tullberg (2013, s. 134).

Det är svårt att kartlägga ett företags intressenter. Ett företags intressenter ändras när ett företag växer och utvecklas och det är det som gör att det är svårt att kartlägga dem (Dill, 1975, s. 59). Det är viktigt att kartlägga ett företags intressenter, genom att kartlägga intressenterna får företagen en uppfattning om deras krav och förväntningar på organisationen (Mainardes, Alves & Raposo, 2012, s. 1875). Fassin (2009, s. 116) definierar en intressent som en individ eller grupp som har en andel i en organisation på samma sätt som en aktieägare äger aktier i företaget. Jansson (2010, s. 130) anser att de viktigaste intressenterna ett företag har är kunder, anställda, leverantörer, fordringsägare, samhället och miljön. Den vanligaste versionen av modellen består av sju intressenter, se figur 3.1, och är utformad av

---

<sup>3</sup> Herbert Simon mottog nobelpriset i ekonomi 1978 (Nobelprize, 2013).

Freeman år 1984 (Fassin, 2009, ss. 114-115). De intressenter som Freeman (2010, s. 8) tog upp som de viktigaste är uppdelade i två grupper. En grupp med intressenter som har direkt koppling till företaget och en grupp med intressenter som har en extern koppling till företaget. De intressenter som tillhör den interna gruppen är de intressenter som företaget handskas med varje dag. De förändringar som sker bland de interna intressenterna är någorlunda lätta att förutspå, då företaget har en förståelse och kontakt med dessa intressenter (Freeman, 2010, s. 8). De förändringar som sker inom de externa intressenterna är svårare att förutspå, det beror på att de rör intressenter som företaget inte har lika bra kontakt med. Förändringar bland de externa intressenterna skapar en osäkerhet hos företaget (Freeman, 2010, ss. 11-13). De externa intressenterna består av regeringen och samhället. Medan de intressenter som är direkt kopplade till företag är leverantörer, aktieägare, konkurrenter, kunder och medarbetare. (Fassin, 2009, ss. 114-115).



Figur 3.1 Intressentmodellen

## 4 Empirisk undersökning

### 4.1 Revisorers attityder till komponentansatsen

För att undersöka vilka möjligheter och begränsningar som revisorer ser med komponentansatsen har vi genomfört fem semistrukturerade intervjuer, vilket har medfört att de fem respondenterna fått likvärdiga frågor. Intervjuguiden återfinns i bilaga 1. Nedan återfinns en sammanställning av respektive intervju.

#### 4.1.1 A - auktoriserad revisor

På grund av intervjuobjektets egen önskan att få agera anonymt benämns respondenten härnäst A. A<sup>4</sup> är auktoriserad revisor och partner för en av de större revisions- och konsultbyråerna i Borås. A har en god erfarenhet av revisionsbranschen då han har arbetat som auktoriserad revisor i två decennier, sedan år 1994. A har arbetat med många olika typer av företag men har på senare tid valt att fokusera på att arbeta med större företag.

*”Har det tagit 10 år att utveckla regelverket kan man inte förvänta sig något annat än att det kommer att ta lite tid att få det på plats.”*

Enligt A har det här varit *rena vilda västern* vid tillämpning av tidigare normgivning. Problemet med tidigare normgivning är att den har varit rörig, vilket beror på att flera normgivare har gett ut normer. Både BFN, Redovisningsrådet och FAR har gett ut uttalanden och allmänna råd och sedan har företagen haft möjlighet att välja vilka normer de vill följa. Det har lett till att företagen kunnat plocka lite här och lite där. Det har i sin tur bidragit till komplexitet vid granskandet av en årsredovisning eftersom arbetet med att läsa noter har varit viktigt för att få förståelse för vilka redovisningsregler som ett företag följer. Genom införande av K-regelverken kommer det inte längre att vara möjlighet att välja mellan olika normer utan företagen kommer vara tvungna att välja ett regelverk, vilket ska tillämpas i sin helhet. Med anledning av det menar A att K3-regelverket i grund och botten är bra eftersom det underlättar för användaren av årsredovisningen. Vidare menar A att K3-regelverket även underlättar för företagen genom minskad komplexitet då reglerna finns i ett samlat regelverk, vilket bidrar till mer struktur.

En förändring som K3-regelverket kommer att medföra är komponentansatsen. BFN har inte lämnat något uttalande för hur komponentansatsen ska tillämpas i det allmänna rådet. Det har tvingat experter, såsom FAR och SABO, till att lämna råd för hur komponentansatsen ska tillämpas. Det faktum att experter såsom SABO lämnar riktlinjer och råd för tillämpning av komponentansatsen är något som A ställer sig positiv till. Dessa organisationer har god insikt i det praktiska och vet därmed vad de talar om, menar A. SABO har i sitt uttalande lämnat riktlinjer angående komponentavskrivningar på fastighet. SABO:s skrift ger exempelvis förslag på vilka komponenter som kan beaktas. Skriften är ett bra hjälpmedel enligt A och den rekommenderas att använda inledningsvis. Att enbart läsa K3-regelverket hjälper inte vid tillämpning utan riktlinjer från experterna är bra inledningsvis för att hitta inspiration för tillämpning av komponentavskrivningar i redovisningen menar A.

---

<sup>4</sup> A auktoriserad revisor, intervju den 7 mars 2014

IFRS kräver tillämpning av komponentansatsen vilket innebär att noterade bolag i Sverige har varit tvungna att använda komponentavskrivningar i sin koncernredovisning sedan år 2005. Till viss del kan man ta hjälp av den praxis, dock är den lite si och så enligt A. A pekar på att det kan bli svårt att hämta vägledning från denna praxis med tanke på att de noterade bolagen har en helt annan kapacitet och tillgång till resurser om man jämför med ett mindre bolag som ska införa komponentavskrivning nu. Viss kompetens och vägledning finns det men det är viktigt att ha i åtanke att koncerner som tillämpar IFRS har stora ekonomiavdelningar och bättre tillgång till resurser och därigenom också bättre möjlighet att ta till sig ansatsen. I IFRS har det dessutom gått att undkomma komponentansatsen eftersom att det är tillåtet att värdera fastigheter till verklig värde. Det medför att det finns än mindre vägledning att hämta för tillämpning av komponentansatsen för fastigheter.

Det faktum att det inte finns några generella riktlinjer för komponentansatsen kommer leda till att företag kommer att tolka begreppen väsentlig och betydande olika och A menar att det kommer ta tid innan det skapas någon praxis inom området. Till dess att praxis skapas kommer begreppen att tolkas olika av både företag och revisorer. Genom att snegla på andra kan företag så småningom ta ställning till om företaget har tolkat något fel och därmed bör ändra sitt sätt att redovisa menar A. Med tiden kommer praxis således att leda till att olika tolkningar harmonieras.

A föreslår enkelhet inledningsvis vid tillämpning av komponentansatsen. Därmed rekommenderar A att företag använder sig av ett fåtal komponenter vid uppdelning av sina tillgångar. Vidare anser A att det krävs att man som ekonom tar hjälp av teknisk personal som känner till anläggningstillgången väl för att hantera komponentansatsen inledningsvis. Dela upp en materiell anläggningstillgång i komponenter är inget en ekonom kan lösa utan att ta hjälp, vilket leder till att det blir ett arbete mellan ekonomer och teknisk personal som känner till tillgången bra.

Även om det blir en del problematik inledningsvis på grund av ökad komplexitet i och med tillämpning av komponentavskrivningar kommer införandet på sikt att bidra till en bättre redovisning enligt A. Däremot menar A att det troligtvis inte blir så stor effekt av förändringen inledningsvis och inte heller någon större skillnad från hur det sett ut tidigare. Den stora effekten kommer först i samband med byte av en komponent och då kommer tillämpning av komponentansatsen att bidra till en mer rättvisande bild av företaget. Den finansiella rapporten ger en mer rättvisande bild av företagets ekonomiska ställning, det är något som både intressenterna och företaget kan dra nytta av. Även om komponentansatsen på sikt kommer att bidra till en bättre redovisning poängterar A att man ska vara försiktigt med att göra jämförelser mellan företag inledningsvis. Det kan vara farligt i och med att komponentansatsen bygger på egna tolkningar och bedömningar, vilket leder till att samma regler kan tolkas på många olika vis. Det kan orsaka stora skillnader i redovisningen.

I remissvaren angående K3-regelverket inkom det en mängd kritik mot komponentavskrivningar. Den främsta kritiken inkom från fastighetsbolag vilka ställer sig allt annat än positiva till införandet av komponentansatsen. De negativa remissinstanserna ifrågasatte om nyttan verkligen kommer att överstiga kostnaden. A förstår kritiken och menar att det kostar att ha kontroll på sina anläggningstillgångar. Vidare menar A att det troligt kommer variera från fall till fall om nyttan överstiger kostnaden. A anser att det är svårt att i dagsläget veta om kostnaden överstiger nyttan som företaget och användarna av årsredovisningen får.

Det finns inga undantag från komponentansatsen i K3-regelverket och vi frågade A hur han ser på det. A inleder med att berätta att större företag är tvingade att tillämpa K3-regelverket medan mindre företag har möjlighet att välja mellan K2- och K3-regelverket. Vid tillämpning av K2-regelverket finns det inget krav på att komponentavskrivningar ska tillämpas, utan avskrivningar sker i stort sett i likhet med tidigare normgivning. I och med det kan många företag undkomma komponentansatsen i K3-regelverket genom att istället välja att redovisa utifrån K2-regelverket. Med anledning av det anser A att undantag från komponentansatsen inte är behövligt då de flesta företag redan har ett val. En följd av att det inte finns något undantag från komponentansatsen kan enligt A bli att många, i alla fall mindre fastighetsbolag, kommer att välja att redovisa enligt K2-regelverket med anledning att slippa tillämpa komponentansatsen.

A anser att komponentansatsen är teoretiskt korrekt, det är ingen fråga om saken. Men A pekar också på att ansatsen troligtvis kommer att medföra problem i inledningsfasen av tillämpning av komponentansatsen. Vidare säger A att man måste visa respekt för införandet av ansatsen. Samtidigt som A säger att han hellre hade sett att man låg kvar i det gamla regelverket och därigenom fortsatt att behandla materiella anläggningstillgångar enligt tidigare normgivning, det vill säga utan komponentansatsen. Avslutningsvis säger A att det kommer uppstå skillnader inledningsvis i hur företag olika företaget tolkar och tillämpar komponentavskrivningar. Det är helt naturligt men med tiden kommer det skapas praxis vilket leder till att tolkningar och därmed redovisningen blir mer lik mellan företag. Det har tagit lång tid att upprätta det nya regelverket vilket också pekar på att det är mycket komplexa frågor som behandlas. Med anledning av det menar A att det inte kan förväntas annat än att det tar tid att få det på plats.

#### **4.1.2 Caisa Drefeldt - auktoriserad revisor och redovisningsspecialist**

Caisa Drefeldt<sup>5</sup> är auktoriserad revisor och redovisningsspecialist. Caisa Drefeldt blev auktoriserad revisor år 1984 efter att ha arbetat inom revisionsyrket i trettiofem år. Idag arbetar Caisa Drefeldt främst som redovisningsspecialist på KPMG i Göteborg, där hon arbetet sedan år 2000. KPMG är ett av de största revisionsföretagen i världen och tillhör *the Big four*. År 2002 blev Caisa Drefeldt FAR:s ledamot i BFN. Därigenom medverkade Caisa Drefeldt i arbetsgruppen som utformade K3-regelverket, ett arbete som pågick i fyra och ett halvt år. Det tar tid att skriva norm, det är många frågor som måste diskuteras, menar Drefeldt.

*”Är det något på maskinen som du vet att du ska byta ut under maskinens nyttjandeperiod och som kostar mycket att byta ut? Om svaret är ja, då har du dina komponenter.”*

Tidigare normgivning bestod av rekommendationer från Redovisningsrådet och allmänna råd från BFN, men dessa har inte täckt alla områden. Drefeldt anser att den tidigare normgivningen har vart en *djungel* vilket har inneburit att det varit svårt att hitta rätt information. Den svårnavigerade strukturen som den tidigare normgivningen haft har lett till ett krävande arbete för de som upprättar årsredovisningen samtidigt som det inneburit ett krävande arbete för användarna av årsredovisningen. K3-regelverket är det första heltäckande regelverket inom redovisning för onoterade företag i Sverige. Drefeldt menar att ett heltäckande regelverk är en stor fördel samtidigt som det var lägligt att införa då tidigare

---

<sup>5</sup> Caisa Drefeldt auktoriserad revisor och redovisningsspecialist på KPMG, intervju den 12 mars 2014

normgivning behövde moderniseras. En nackdel med K3-regelverket är enligt Drefeldt att det är ett heltäckande regelverk och det är därmed inte längre möjligt att själv välja vilka regler som ska tillämpas i företaget.

K3-regelverket är ett principbaserat regelverk vilket kan bidra till vissa svårigheter inledningsvis vid tillämpning av regelverket för den som är oerfaren. Det med tanke på att regelverket bygger på egna bedömningar och tolkningar, vilket kan ses som en nackdel enligt Drefeldt då det kan bli tidskrävande. Drefeldt påpekar dock att man ska ha i åtanke att K3-regelverket inte är upprättat utifrån upprättarens perspektiv utan är skrivit utifrån ett intressentperspektiv, det vill säga att det är upprättat utifrån ett användarperspektiv. Drefeldt anser att det är viktigt att framhäva att den information som kan uppfattas som kostsamt för företaget att tillhandahålla, det är information som krävs ur ett intressentperspektiv. Nyttan för den informationen tillfaller inte i första hand företaget utan nyttan av informationen tillfaller intressenterna, alltså användarna av den finansiella informationen. Det är viktigt att beakta att den som bär kostnaden är inte alltid den som har nyttan.

De införs ett antal större förändringar i och med tillämpning av K3-regelverket exempelvis den absoluta komponentansatsen. I K3-regelverket har balansräkningsansatsen införts, vilket innebär att om en utgift inte är en tillgång är det en kostnad tillika om en inkomst inte är en skuld är det en intäkt. Komponenten är en tillgång, byte av en komponent ska därför inte kostnadsföras utan ska behandlas som en tillgång.

Drefeldt anser inte att det är problematiskt att särskilja komponenter i en materiell anläggningstillgång. Om det är en del av anläggningstillgången som måste bytas ut under nyttjandeperioden och som kommer medföra stora utgifter ska den betraktas som en komponent. Svårare än så är det inte enligt Drefeldt. Drefeldt menar att problematik främst kommer uppstå vid tillämpning av komponentansatsen på byggnader. Drefeldt menar att det krävs att ekonomerna tar hjälp av teknisk personal för att reda ut vilka komponenter just den tillgången har. Enligt Drefeldt måste varje företag sätta en egen princip för just sitt företag. Företagen måste ställa sig frågan: vad är just vårt mått?

Den prestandahöjandeansatsen som tillämpas innan K3-regelverkets införande innebar att de utgifter som inte är prestandahöjande ska kostnadsföras direkt. Det faktum att företag kostnadsför byte av komponent kan enligt Drefeldt leda till en missvisande bild eftersom vissa företag har en tendens till att enbart kostnadsföra den del som de har råd med. Skillnaden med komponentansatsen är att företaget inte kostnadsför byte av en komponent utan aktiverar utgiften i balansräkningen, vilket resulterar i ökade avskrivningar varje år. Det leder till en mer jämn resultatutveckling, eftersom att det inte blir en stor effekt i resultaträkningen vid utbyte av komponenter. Genom att redovisa materiella anläggningstillgångar med komponentavskrivningar skapas en jämnare resultatutveckling.

Som följd av att K3 är ett principbaserat regelverk finns det inga riktlinjer för hur väsentligt och betydande ska tolkas. Det är upp till varje företag att själva bestämma hur det ska tolkas och bedömas. Eftersom att det tar tid att implementera något nytt kan det bli svårt och missvisande att jämföra företag de första åren. Men Drefeldt pekar på att företag inte är jämförbara vid tillämpning av tidigare normgivningen. De välmående företagen kostnadsför allt de kan medan de företag som inte är lika välmående kommer att aktivera allt, på så vis är företag inte jämförbara idag heller. Den information som företagen framställer i form av finansiella rapporter är lättare att analysera, då komponentavskrivning tar höjd för framtida kassautflöden i form av utbyte av komponenter. Genom att tillämpa komponentansatsen blir

redovisningen enligt Drefeldt mer redovisningsteoretiskt rätt. Drefeldt menar att den redovisningsmetoden som används inom tidigare normgivning inte ger en rättvis bild av företaget, med anledning av att avskrivningsförfarandet inte är rimligt. Det är inte rimligt att en byggnad har en avskrivning på 0,5 procent eller 1 procent, det skulle betyda att en byggnad har en nyttjandeperiod på 100-200 år. Enligt Drefeldt är inte byggnader ekonomiskt gångbara efter en så lång period. Redovisning handlar om att kunna bedöma ett företags långsiktiga överlevnadsförmåga och det blir helt enkelt en bättre bild av företagets utveckling vid tillämpning av komponentavskrivningar. Drefeldt anser att det aldrig kan bli 100 procent rätt men det kan i alla fall bli någorlunda rätt.

Drefeldt anser inte att komponentansatsen kommer medföra några större problem för företagen. Men nämner att de problem som företagen kan stöta på troligen kommer att finnas vid övergången till komponentansatsen. Drefeldt är dock noga med att påpeka att det finns en lättnad vilken innebär att komponentansatsen inte ska räknas om retroaktivt utan utgå från hur det ser ut vid övergången.

Komponentansatsen ska tillämpas i IFRS enligt IAS 16. Det leder till att det ska användas i Sverige på koncernnivå av de företag som tillämpar IFRS, Drefeldt är något tveksam om komponentansatsen verkligen har använts av dessa företag.

#### **4.1.3 David Eliasson – auktoriserad revisor**

David Eliasson<sup>6</sup> arbetar som revisor på PwC i Borås. David Eliasson har arbetat som revisor sedan år 2007 och är sedan år 2011 auktoriserad revisor. Han arbetar med flera olika typer av företag, men främst med mindre och medelstora privatägda företag och koncerner. PwC är en av de ledande revisionsbyråerna i Sverige och internationellt, företaget betraktas som en av *the Big four*. Både lokalt i Borås och i Sverige är PwC ledande inom revision och redovisning. PwC i Borås har omkring 55 anställda, fördelade på områdena revision, redovisning och specialister inom skatt och moms.

*”Redovisningen blir jämnare mellan åren och principerna blir mer jämlika mellan företag.”*

Eliasson inleder med att berätta att det i mångt och mycket är områden i K3-regelverket som är helt oförändrade från tidigare normgivning. En av de stora förändringarna och enligt Eliasson en stor fördel med K3-regelverket i jämförelse med tidigare normgivning är att det är ett samlat regelverk vilket ger en tydligare avgränsning av tillåtna principer. Tidigare hade företag möjlighet att välja vilka redovisningsregler de ville följa då de fanns flera normgivare som gav ut råd och rekommendationer. Det innebär att företagen var tvungna att skriva vart de har hämtat vägledning och därigenom vilka regler de utgått från i sin årsredovisning. I och med att K3 är ett heltäckande regelverk blir det mer tydligt. Det är något som kommer leda till ökad jämförbarhet mellan företag. En nackdel med införandet av K3 regelverk är att det leder till ökad komplexitet i redovisningen. I och med att det är ett principbaserat regelverk blir det svårare för företagen att tillämpa regelverket, i jämförelse med tidigare normgivning, vilket ställer högre krav på företagen och deras kunskap. Men trots att regelverket kommer att bli mer komplext leder det till en bättre redovisning enligt Eliasson.

---

<sup>6</sup> David Eliasson auktoriserad revisor på PwC, intervju den 14 mars 2014

K3-regelverket kommer att medföra ett antal stora förändringar däribland krav på komponentavskrivningar för materiella anläggningstillgångar. Enligt tidigare normgivning ska en prestandahöjandeansats tillämpas, det vill säga att en materiell anläggningstillgång ska redovisas till anskaffningsvärde för att vidare endast aktivera de kostnader som är prestandahöjande. Kostnader såsom löpande underhåll och reparationer som inte är prestandahöjande ska kostnadsföras direkt. I K3-regelverket ska företag istället tillämpa komponentansatsen. Vid tillämpning av komponentansatsen ska en materiell anläggningstillgång delas upp i komponenter för att sedermera lägga upp en separat avskrivningsplan för respektive komponent. Det vill säga att varje komponent ska skrivas av för sig. Vid byte av komponenter ska kostnaden aktiveras istället för att kostnadsföras. Under en materiell anläggningstillgångs hela livslängd blir det ungefär samma hantering med de båda förfarandena enligt Eliasson, då det på sikt blir samma kostnad i resultaträkningen. Men istället för att få ett slag i resultaträkningen det år en komponent ska bytas ut blir bytet av komponenten fördelat över livslängden genom att kostnaden aktiveras vilket bidrar till en något högre avskrivning varje år. Eliasson menar att komponentansatsen därigenom skapar en jämnare resultaträkning som speglar kostnaden för anläggningstillgången bättre över åren.

Som det ser ut nu finns det inga generella riktlinjer för komponentansatsen eftersom K3-regelverket bygger på principbaserade normer. Därmed är det upp till varje företag att själva tolka och bedöma begreppen väsentligt och betydande. Eliasson menar att det ska tolkas som väsentligt utifrån det enskilda företaget. För att tillämpa komponentansatsen krävs det att det ger en väsentlig skillnad i jämförelse mot om företaget skulle använda en och samma procentsats, vilket företaget har använt tidigare. Det finns vissa vägledningar för hur komponentansatsen ska tillämpas som givits ut av branschorganisationer, exempelvis har SABO lämnat en praktisk vägledning för hur komponentansatsen kan tillämpas för fastigheter. Vidare kommer praxis att få utvisa hur de olika begreppen ska tolkas. Eliasson pekar på att även om praxis med tiden kommer att utvisa hur vissa av begreppen ska tolkas kommer bedömningarna alltid vara väldigt subjektiva. Eliasson anser att det skulle underlätta för företag om det fanns mer generella riktlinjer och menar därför att det bör finnas.

Komponentansatsen bidrar i teorin till en bättre redovisning anser Eliasson. Det grundar han på att redovisningen blir jämnare mellan åren och principerna blir mer jämlika mellan företag. Tidigare har det funnits mer spelutrymme om när företag kan välja att aktivera en kostnad eller inte. Nu blir det inga egna bedömningar som reglerar det utan utbyten av komponenter ska aktiveras enligt komponentansatsen vilket leder till en mer lik redovisning företag emellan. Eliasson anser med tanke på att det blir mer likriktade principer att komponentansatsen kommer att bidra till en bättre jämförbarhet mellan företag. Ytterligare en positiv effekt av komponentansatsen är som sagt att det skapar en jämnare kostnad i resultaträkningen. Komponentansatsen slätar ut kostnaden av reparationer och underhåll över hela livslängden, till skillnad från tidigare normgivning som innebar att företag skulle kostnadsföra dem direkt vilket bidrog till stora skillnader i resultaträkningen mellan åren. Komponentansatsen leder således till en jämnare resultatkurva i och med att det sker högre avskrivningar varje år istället för dessa svängningar i resultaträkningen. Det leder till att det blir lättare att bedöma företagets resultat över tid både för företaget själva men även för intressenterna.

För företaget bidrar komponentansatsen till en ökad komplexitet i redovisningen och det största motståndet som framförts gäller den ökade administrativa bördan som ansatsen medför. För intressenterna däremot blir införandet av komponentansatsen positivt då de bland annat ökar jämförbarheten mellan företag eftersom att det bidrar till att företag använder mer

likartade principer. Komponentansatsen bidrar även till en mer rättvisande bild genom att det löpande blir ett mer rättvisande resultat i resultaträkningen. Det underlättar för intressenterna när det blir ett mer utjämnat resultat på så vis att de inte behöver särbeakta händelser som hänt under året, exempelvis en stor reparation. Eliasson påpekar också att man kan ha i åtanke att materiella anläggningstillgångar främst värderas utifrån marknadsvärde vid exempelvis bankbelåning, på så vis kommer inte alla intressenternas syn att påverkas av införandet av komponentansatsen.

Mindre företag, det vill säga de som understiger gränsvärdet 80/40/50, har möjlighet att inte välja att tillämpa K3-regelverket för att istället välja K2-regelverket, där prestandahöjandeansatsen är den enda tillåtna ansatsen. I och med det anser Eliasson att det inte är nödvändigt att ha ett undantag för mindre företag eftersom de redan har ett val. Vidare påpekar Eliasson att ett av syftena med införandet av de olika K-regelverken var att varje K-regelverk ska stå för sig självt. Det betyder att man inte kan tillämpa någon princip från något annat K-regelverk, på så sätt kommer man bort från plockandet där företag själva kan väljer vilka delar de vill tillämpa. När alla företag håller sig till likartade principer leder till bättre jämförbarhet mellan företag menar Eliasson.

Komponentansatsen har inte varit aktuell för juridisk person i Sverige innan införandet av K3-regelverket. Genom IFRS har komponentavskrivningar tillämpats i Sverige på koncernnivå. Komponentansatsen behandlas till största del på samma sätt i K3-regelverket och IFRS, skillnaden ligger främst i att IFRS har ett undantag från komponentansatsen vilket inte finns i K3-regelverket. Undantaget ligger i att förvaltningsfastigheter enligt IAS 40 får värderas till verkligt värde. Det leder till att företag kan frångå komponentavskrivningar för fastigheter. I och med det har komponentansatsen inte varit lika utbredd i IFRS som den kommer bli i och med införandet av K3-regelverket. Eliasson menar att det skulle kunna vara svårt att hämta vägledning från praxis i IFRS eftersom att noterade bolag har större tillgång till resurser och i regel större ekonomiavdelningar som kan ta hand om problemet och därför enklare att sköta denna typ av frågor.

#### **4.1.4 Ingemar Cederlund – godkänd revisor och auktoriserad redovisningskonsult**

Ingemar Cederlund<sup>7</sup> arbetar och driver företaget Cederlund Revisor & Konsult AB sedan cirka fem år tillbaka. Ingemar Cederlund har varit i branschen sedan år 1973 och är sedan år 1981 godkänd revisor. Ingemar Cederlund har genom sina 40 år som revisor stor erfarenhet och arbetar som revisor och redovisningskonsult i både mindre och medelstora företag inom många skiftande branscher. Cederlund Revisor & Konsult AB drivs av Ingemar Cederlund, företaget är beläget i Borås.

*”Det blir nog bra när det är färdigt men det krävs mycket arbete vid övergången.”*

Cederlund anser att K3-regelverket i mångt och mycket är relativt likt tidigare normgivning, men pekar på att det införts vissa tillägg främst inom redovisning av fastigheter. K3-regelverket är ett omfattande regelverk, men det är den tidigare normgivningen också. Cederlund menar att det är en större skillnad för de som ska tillämpa K2-regelverket i

---

<sup>7</sup> Ingemar Cederlund godkänd revisor och auktoriserad redovisningskonsult på Cederlund Revisor & Konsult AB, intervju den 21 mars 2014

jämförelse med tidigare normgivning än de som ska tillämpa K3-regelverket, om man bortser från redovisning av fastigheter. Enligt Cederlund är det mest problematiska med K3-regelverket att det inte ges några specifika förklaringar för hur företag konkret ska redovisa komponentansatsen, alltså *gör så här*. Trots det tror Cederlund att K3-regelverket kommer bli bra vilket han grundar på att tillämpning av K3-regelverket skapar en bättre produkt, det vill säga en bättre och mer rättvisande finansiell rapport. Därmed är regelverket positivt för de företag som har ett stort antal intressenter. Däremot menar Cederlund att företag som endast har ett fåtal intressenter är K2-regelverket ett bättre alternativ då det är mindre tidskrävande i jämförelse med K3-regelverket. K3-regelverket leder till onödigt mycket arbete om det inte finns någon läsare av de finansiella rapporterna.

En av de största förändringarna som följd av införande av K3-regelverket är krav på komponentansatsen för materiella anläggningstillgångar. Cederlund anser att komponentansatsen är ett bättre sätt att redovisa, om man jämför med tidigare normgivning, med tanke på att redovisningen blir mer överensstämmande med verkligheten. Han anger ett flygplan som exempel och menar att dess komponenter förslits olika och det är därför inte mer än rätt att de skrivs av enskilt. Tanken med komponentansatsen är att varje komponent skrivs av för sig och när en komponent byts ut ska värdet av den komponenten vara noll medan den nya komponentens värde tillförs och skrivs av separat. Cederlund tror att det kommer att uppstå problem vid övergången till det nya regelverket eftersom det är svårt att uppskatta varje komponents nuvarande värde och resterande nyttjandeperiod. Cederlund tror att det till största del är övergången till komponentansatsen som är problematisk. Han tror att tillämpning av komponentansatsen kommer bli allt bättre med tiden, eftersom att det bidrar till en mer rättvisande bild i och med att delarna i en materiell anläggningstillgång förslits olika. Tillämpningen av ansatsen är enligt Cederlund positiv med anledning av att den bidrar till en mer realistisk och verklighetstrogen redovisning. Den mer rättvisande redovisningen bidrar också till att det blir enklare för intressenterna att följa företagets utveckling.

Tanken med komponentansatsen är god anser Cederlund så länge vi kommer förbi inledningsfasen. Ytterligare ett problem inledningsvis är att tolka begreppen väsentligt och betydande. Enligt Cederlund ska väsentligt och betydande tolkas utifrån det enskilda företaget. Det är upp till varje företag att själv bestämma då det beror på den enskilda situationen om det är väsentligt eller inte. Enligt Cederlund bygger bedömningen och tillämpningen av komponentansatsen på sunt förnuft, vilket kan orsaka stora skillnader i tolkning av begreppen. Orsaken till denna problematik är att K3 är principbaserat regelverk vilket medför att det inte finns några generella riktlinjer angivna i regelverket. Organisationer såsom FAR och SABO har lämnat riktlinjer för tillämpning, men trots det anser Cederlund att det finns ett behov av mer konkret vägledning. Han anser att det vore bra att införa mer regelbaserade normer för att tydliggöra att såhär ska man göra. Det hade varit bra med tanke på att det är ett nytt sätt att redovisa på vilket innebär att ingen har kunskap om hur företagen förväntas redovisa det.

Vid frågan om Cederlund anser att det skulle vara bra att ha undantag från komponentansatsen exempelvis för mindre företag säger Cederlund att företag har en valmöjlighet genom val av K-regelverk. Väljer du K3-regelverket så ska komponentansatsen tillämpas och i annat fall har de flesta företag möjlighet att istället välja K2-regelverket.

#### 4.1.5 Mattias Karlsson – auktoriserad revisor

Mattias Karlsson<sup>8</sup> arbetar som auktoriserad revisor på PwC i Borås. Mattias Karlsson började arbeta som revisor år 2001 och är sedan år 2004 kvalificerad revisor. Han arbetar med många typer av företag, främst mindre och medelstora ägarledda företag. PwC är en av de ledande revisionsbyråerna i Sverige och internationellt, företaget betraktas som en av *the Big four*. På det lokala kontoret i Borås är det omkring 50 anställda som är fördelade på tre avdelningar: revision, redovisning och skatt.

*”Visst blir det en bättre redovisning under förutsättning att teorin går att efterleva.”*

K3-regelverket är relativt likt den tidigare normgivningen med ett fåtal tillägg. För många företag kommer införandet av K3-regelverket därmed inte att få så stor inverkan jämfört med tidigare normgivning anser Karlsson. Däremot menar Karlsson att en stor fördel med införandet av K3-regelverket är att det skapas ett samlat regelverk. Ett samlat regelverk underlättar för företag på så vis att de slipper hämta information från flera olika ställen, vilket har krävts vid tillämpning av tidigare normgivning. Ytterligare en fördel med införandet av K3-regelverket är att det bidrar till en bättre redovisning än tidigare normgivning och framför allt bidrar det till en bättre redovisning i jämförelse med tillämpning av K2-regelverket. Karlsson anser att en nackdel med införandet av K3-regelverket är att det bidrar till en mer komplex redovisning. Karlsson pekar också på att vissa av förändringarna som det nya regelverket medför väcker frågor, såsom förändrade avskrivningstiden på goodwill. Han ifrågasätter om det verkligen är rimligt att avskrivningen på goodwill förändras från tjugo till tio år? Speciellt med tanke på att IFRS går mot att inte skriva av goodwill överhuvudtaget, istället ska goodwillens värde prövas årligen i ett så kallat impairment test. På det hela taget anser Karlsson dock att K3-regelverkets införande är positivt då det leder till att svensk redovisning närmar sig IFRS vilket bidrar till harmonisering mellan länder. Harmonisering av redovisningen i Europa underlättar för kontakt med utländska företag, vilket Karlsson menar är en stor fördel.

En av de förändringar som medföljer införandet av K3-regelverket är krav på komponentansatsen för materiella anläggningstillgångar. Komponentansatsen innebär att en materiell anläggningstillgång ska delas upp i betydande komponenter. De betydande komponenterna ska sedermera skrivas av separat. Det finns inga generella riktlinjer för hur begreppen väsentligt och betydande ska tolkas i komponentansatsen. Karlsson anser att avsaknad av riktlinjer är bra på så vis att vad som uppfattas som väsentligt och betydande skiljer mellan olika företag. Hur företag tillämpar komponentansatsen är helt beroende av hur företaget ser ut och därför är det viktigt att det finns tolkningsutrymme i normgivningen anser Karlsson. En svårighet med komponentansatsen, enligt Karlsson, är att det är ett nytt sätt att redovisa på. Det är svårt att utforma och efterfölja generella riktlinjer eftersom företagen som tillämpar K3-regelverket skiljer sig i frågan om storlek och bransch. I och med att det är svårt att följa generella riktlinjer pekar Karlsson på att det är viktigt att företaget skapar en egen modell att utgå från för att komponentansatsen för materiella anläggningstillgångar ska behandlas och tolkas konsekvent inom varje företag. Karlsson påpekar att vissa skrifter med riktlinjer har publicerats men att det kan vara både svårt och i viss mån farligt att stirra blint på dessa då det som sagt skiljer från situation till situation. Det kan vara farligt att styras av de första riktlinjerna som ges ut anser Karlsson. Karlsson menar att det mycket väl kan vara rätt men att det också kan vara så att det krävs vidare tolkning och anpassning för det enskilda

---

<sup>8</sup> Mattias Karlsson auktoriserad revisor på PwC, intervju den 7 april 2014

företaget. Tidigt utgivna riktlinjer för tillämpning av ett nytt redovisningsområde kan leda till att utvecklingen styrs, menar Karlsson och därmed är det viktigt att i möjligaste mån bilda sig en egen uppfattning och tolkning utifrån den enskilda situationen.

Vid uppdelning i komponenter är det viktigt att tänka på att det ska gå att underhålla arbetet vilket leder till att Karlsson rekommenderar företag att inte dela upp en materiell anläggningstillgång i för många komponenter. Samtidigt som han pekar på att det inte heller får vara för få komponenter då även det på sikt kan leda till problem i redovisningen. En risk är att företag gör det för lätt för sig inledningsvis och delar upp en tillgång i få komponenter vilket kan leda till svårigheter vid utbyte av komponenter i framtiden. Att dela upp en anläggningstillgång i rätt antal komponenter kommer således att vara ett problem inledningsvis och troligtvis något som flera företag kommer att behöva justera med tiden.

Karlsson anser att det främst kommer att uppstå problematik vid införandet av komponentansatsen. Han menar att det finns många praktiska frågor att lösa under införandet och redovisningens gång. Bland annat tydliggör Karlsson att det kan uppstå problem vid byte av en del av en komponent. Komponentansatsen bygger på att hela komponenten byts ut vid ett byte och inte bara delar av den vilket inte alltid är fallet i praktiken. Frågor kring det har inte diskuterats och företag vet således inte hur de ska hantera komponentansatsen som de väljer att endast byta en del av en komponent. Trots det menar Karlsson att redovisningen blir bättre under förutsättning att teorin går att efterleva. Karlsson anser att införandet av komponentansatsen leder till en bättre redovisning. Men i och med att företag kan få svårigheter vid tillämpning av ansatsen så beror resultatet på hur väl företagen tolkar och behandlar det nya sättet att redovisa på. Gör företaget jobbet ordentligt inledningsvis kommer ansatsen att bidra till en bättre redovisning som blir mer överensstämmande med verkligheten. Karlsson anser att redovisningen bland annat förbättras genom att komponentansatsen leder till en jämnare resultaträkning löpande, då företaget slipper att få resultatdippar vid utbyte av komponenter. Det är en stor fördel jämfört med tidigare normgivning som medförde stora skillnader i resultat när utbyte av komponenter kostnadsförs. Komponentansatsen kommer att bidra till en mer verklighetstrogen kostnad och därmed en mer rättvisande bild, vilket är positivt för företaget såväl som för intressenterna.

Ytterligare en faktor som bidrar till en bättre redovisning, i och med införandet av komponentansatsen, är att jämförbarheten mellan företag kommer att öka med tiden enligt Karlsson. Dock kan det även här uppstå problem inledningsvis då komponentansatsen inte ska tillämpas retroaktivt. I och med att det i övergången till K3-regelverket inte krävs att det ska vara retroaktiv omräkning för komponentansatsen ska den materiella anläggningstillgången delas upp på komponenter utifrån det aktuella värdet på tillgången. Hur företagen har behandlat materiella anläggningstillgångar tidigare kommer därmed att påverka hur redovisningen ser ut framöver och redovisning av materiella anläggningstillgångar har skiljt sig mycket från företag till företag. Vissa företag har valt att aktivera mycket medan andra har valt att till största del kostnadsföra reparationer och liknande. Det leder till att företag står inför helt olika frågor när de ska dela upp sin materiella anläggningstillgång i komponenter. Det leder till att företag inte är jämförbara i inledningsfasen samtidigt som det med hög sannolikhet kommer orsaka problematik vid övergången för de materiella anläggningstillgångar som är äldre.

Som det ser ut finns det inga undantag från komponentansatsen, Karlsson pekar däremot på att företag kan undkomma komponentansatsen i K3-regelverket om företaget inte anser och kan argumentera för att tillämpning av ansatsen inte medför någon skillnad. Karlsson menar

även att för att kunna tillämpa komponentansatsen krävs det att det är mätbart, det vill säga praktiskt möjligt att genomföra och hålla ordning på. Det är inget som nämns i norm men det är en självklarhet. Går det inte att mäta går det inte heller att redovisa, vilket således är ytterligare ett kryphål. Vidare anser Karlsson att det inte bör finnas några mer specifika undantag från komponentansatsen. Antingen är företaget stort och blir tvungna att tillämpa komponentansatsen annars är det ett mindre företag och då finns möjligheten att tillämpa K2-regelverket, vilket inte ställer krav på komponentansatsen. Karlsson anser att det är både vettigt och viktigt att varje regelverk har bestämda regler.

## **4.2 Internationell jämförelse av komponentansatsen**

I den komparativa studien kommer vi att undersöka hur de valda regelverken och standarderna behandlar komponentavskrivningar av materiella anläggningstillgångar. Inledningsvis genomförs en jämförelse mellan de valda regelverken och standardernas definitioner på en materiell anläggningstillgång för att sedermera undersöka hur regelverken och standarderna behandlar komponentansatsen.

### **4.2.1 Definitioner av en materiell anläggningstillgång**

Studien undersöker komponentavskrivningar för materiella anläggningstillgångar. Med anledning av det har vi utöver undersökning av komponentansatsen i internationella standarder valt att undersöka respektive standards definition av materiella anläggningstillgångar för att se om de skiljer sig åt internationellt.

#### **4.2.1.1 K3-regelverket**

I BFNAR 2012:1 17 kap. p. 2 definieras materiella anläggningstillgångar enligt följande:

En materiell anläggningstillgång är en fysisk tillgång som företaget innehar för

- a) produktion eller distribution av varor eller tjänster,
- b) uthyrning till andra,
- c) administrativa ändamål, eller
- d) långsiktigt investeringsändamål.

#### **4.2.1.2 IFRS**

IFRS definition av materiella anläggningstillgångar återfinns i IAS 16 p. 6 och lyder:

Property, plant and equipment are tangible items that:

- a) are held for use in the production or supply of goods or services, for rental to others, or for administrative purposes; and
- b) are expected to be used during more than one period.

#### **4.2.1.3 IFRS for SMEs**

I IFRS for SMEs 17 kap. p. 2 definieras materiella anläggningstillgångar enligt följande:

Property, plant and equipment are tangible assets that:

- a) are held for use in the production or supply of goods or services, for rental to others, or for administrative purposes, and
- b) are expected to be used during more than one period.

#### **4.2.1.4 US GAAP**

Enligt ASC 360-10 definieras en materiell anläggningstillgång enligt följande: "property, plant and equipment typically consist of long-lived tangible assets used to create and distribute an entity's products and services". För att tillgången ska klassificeras som en materiell anläggningstillgång ska tillgången förväntas innehas i en period som överstiger ett år (ASC 360-10).

#### **4.2.1.5 FRF for SMEs**

FRF for SMEs 14:e kapitel berör materiella anläggningstillgångar. I det kapitlet finns det ingen definition för vad som klassas som en materiell anläggningstillgång. FRF for SMEs definition av en materiell anläggningstillgång återfinns i ordlistan som medföljer standarden. Definitionen har följande lydelse:

Identifiable tangible assets that meet all the following criteria:

- Are held for use in the production or supply of goods and services, for administrative purposes, or for the development, construction, maintenance, or repair of other property, plant, and equipment
- Have been acquired, constructed, or developed with the intention of being used on a continuing basis
- Are not intended for sale in the ordinary course of business (FRF for SMEs, s. 185)

#### **4.2.1.6 FRS 102**

FRS 102 definition av materiella anläggningstillgångar återfinns i 17 kap. p. 2:

Property, plant and equipment are tangible assets that:

- (a) are held for use in the production or supply of goods or services, for rental to others, or for administrative purposes; and
- (b) are expected to be used during more than one period;

## 4.2.2 Tillämpning av komponentansatsen

Komponentavskrivningar innebär att en tillgång ska delas upp i komponenter som ska skrivas av separat över respektive komponents livslängd. Nedan följer de undersökta standardernas definitioner av komponentavskrivningar.

### 4.2.2.1 K3-regelverket

K3-regelverkets allmänna råd angående komponentavskrivningar lyder enligt följande:

Förväntas skillnaden i förbrukningen av en materiell anläggningstillgångs betydande komponenter vara väsentlig, ska tillgången delas upp på dessa. (BFNAR 2012:1 17 kap. p. 4)

Den efterföljande kommentaren lyfter fram ett exempel på en materiell anläggningstillgång med betydande komponenter. I exemplet nämns det att en fastighet kan vara en materiell anläggningstillgång med betydande komponenter som förbrukas väsentligt olika. De betydande komponenterna för en fastighet kan vara stomme, tak och fasad (BFNAR 2012:1 17 kap. p. 4 kommentar). Om och när en materiell anläggningstillgång delas upp i komponenter ska dessa skrivas av separat över komponentens livslängd (BFNAR 2012:1 17 kap. p. 13).

### 4.2.2.2 IFRS

I IFRS behandlas komponentavskrivningar i IAS 16. I IAS 16 p. 43 går det att utläsa följande:

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.

I IAS 16 p. 44 går det att utläsa att den materiella anläggningstillgångens anskaffningsvärde ska delas upp på betydande komponenter vilka sedan ska skrivas av separat. Exempelvis kan betydande komponenter på ett flygplan vara skrov och motor (IAS 16 p. 44).

### 4.2.2.3 IFRS for SMEs

I IFRS for SMEs 17 kap. p. 6 går det att utläsa följande:

If the major components of an item of property, plant and equipment have significantly different patterns of consumption of economic benefits, an entity shall allocate the initial cost of the asset to its major components and depreciate each such component separately over its useful life.

Det som går att utläsa från utdraget är att om en betydande komponent på en materiell anläggningstillgång har en nyttjandeperiod som skiljer sig väsentligt ska komponenten skrivas av separat över komponentens livslängd (IFRS for SMEs 17 kap. p. 16). Om företaget delar

upp den materiella anläggningstillgången i komponenter ska varje komponent ha en egen avskrivningsplan (IFRS for SMEs 17 kap. p. 5).

#### **4.2.2.4 US GAAP**

ASC 360 ställer inget krav på tillämpning av komponentansatsen för materiella anläggningstillgångar. Enligt ASC 360 definieras avskrivning på följande vis:

Depreciation expense in financial statements for an asset shall be determined based on the asset's useful life. (ASC 360-10-35-3)

This procedure is known as depreciation accounting, a system of accounting which aims to distribute the cost or other basic value of tangible capital assets, less salvage (if any), over the estimated useful life of the unit (which may be a group of assets) in a systematic and rational manner. (ASC 360-10-35-4)

Eftersom ASC 360 inte ställer krav på tillämpning av komponentansatsen är det upp till varje företag att bestämma om det vill tillämpa ansatsen eller inte. Företag får om de vill dela upp en materiell anläggningstillgång på betydande komponenter och sedan skriva av komponenterna separat (Flood, 2013, s. 470). Trots att det saknas krav är det viktigt att företag tydligt redovisar hur de behandlar tillgången, om de har delat upp det i komponenter eller inte (Flood, 2013, s. 470).

#### **4.2.2.5 FRF for SMEs**

I FRF for SMEs 14 kap. p. 15 beskrivs komponentavskrivningar på följande vis:

The cost of an item of property, plant, and equipment made up of significant separable component parts is allocated to the component parts when practicable and when estimates can be made of the lives of the separate components.

Med det menas att om en materiell anläggningstillgång består av betydande komponenter ska anskaffningsvärdet fördelas på respektive komponent, beroende på om det är praktiskt möjligt och en bedömning av respektive komponents livslängd kan göras (FRF for SMEs 14 kap. p. 15).

#### **4.2.2.6 FRS 102**

FRS 102 17 kap. p. 6 beskrivs komponentavskrivningar enligt följande:

If the major components of an item of property, plant and equipment have significantly different patterns of consumption of economic benefits, an entity shall allocate the initial cost of the asset to its major components and depreciate each such component separately over its useful life.

Komponentavskrivningar enligt FRS 102 ska tillämpas när en materiell anläggningstillgång har betydande komponenter med en väsentlig skillnad i livslängd. De komponenter som har ett betydande värde i förhållande till tillgångens anskaffningsvärde och där livslängden skiljer sig väsentligt ska skrivas av separat, med en anpassad avskrivningsperiod (FRS 102 17 kap. p. 16).

## 5 Analys

### 5.1 Revisorers attityder till komponentansatsen

#### 5.1.1 Problem som komponentansatsen medför

Det mest omdiskuterade ämnet i tidigare uttalanden kring komponentansatsen under K-projektet var den praktiska tillämpningen, vilket ansågs bli problematiskt i och med att ansatsen bygger på principbaserad norm (Månsson & Stralström, 2013, s. 544; FAR, 2013). Bland annat yttrade åtta organisationer (Castellum, 2010; Fastighetsägarna Sverige, 2010; Svenskt Näringsliv, 2010; SABO, 2010; Sveriges Byggindustrier, 2010; Hyresgästföreningen, 2010; Svenska Bostäder, 2010; FAR, 2010) i sina remissvar oro angående problematiken och den betungande administrativa bördan som uppstår som följd av att komponentansatsen bygger på principbaserad norm. Nordlund (2004, s.16) pekade likt remissinstanserna på att införandet av komponentansatsen kommer att medföra tidskrävande arbete, vilket i sin tur kommer ställa höga krav på företags rutinarbete. A, Eliasson och Karlsson anser i likhet med tidigare uttalanden att en nackdel med K3-regelverket i sin helhet är att det kommer bidra till en mer komplex redovisning. Men den största orsaken till att K3-regelverket bidrar till en mer komplex redovisning jämfört med tidigare normgivning, är att det bygger på principbaserade normer som lämnar stort utrymme för egna tolkningar. Att K3-regelverket är principbaserat är också anledningen till varför komponentansatsen anses vara komplex och svår att tillämpa samt en bidragande orsak till varför inledningsfasen av komponentansatsen kommer att bli problematisk.

Vidare pekar Månsson och Stralström (2013, s. 544) på att det kan bli problematiskt inledningsvis, de menar att problematiken beror på osäkerhet vid tillämpning och bedömning. Problematiken som uppstår vid bedömningsarbetet inledningsvis, som följd av att komponentansatsen bygger på principbaserad norm, är också det mest belysta problemet bland de tillfrågade revisorerna. A, Drefeldt, Eliasson, Cederlund och Karlsson pekar alla på att avsaknad av generella riktlinjer kommer att medföra svårigheter i inledningsfasen av tillämpningen av ansatsen. Det är dock delade meningar angående införande av generella riktlinjer, vilket nämns närmare nedan. Däremot menar samtliga tillfrågade revisorer att det kommer att uppstå problem och osäkerhet inledningsvis kring hur begreppen betydande och väsentligt ska bedömas och tolkas, vilket tycks överensstämma med åsikterna om komponentansatsen inför införandet.

Karlsson pekar på att övergångsregeln som innebär att komponentansatsen inte ska tillämpas retroaktivt kommer medföra problem. Karlsson anser att övergångsregeln kommer att orsaka problem för äldre materiella anläggningstillgångar samtidigt som det leder till att företag inte går att jämföra inledningsvis. Det är helt emot vad Drefeldt framhåller. Drefeldt menar att övergångsregeln är en lättnad för företagen och pekar istället på att det är en fördel som bidrar till en smidigare övergång.

Både tidigare forskning (Månsson & Stralström, 2013, s. 544; Nordlund, 2004, s. 16) och de tillfrågade revisorerna pekar på att det främst kommer uppstå problem inledningsvis. Karlsson menar att det är många praktiska frågor som ska besvaras i inledningsfasen exempelvis ställer han sig frågvis till hur företag ska behandla utbyte av en del av en komponent. Likt Karlsson

menar A, Drefeldt, Eliasson och Cederlund att det främst är inledningsfasen som kommer medföra svårigheter och problem. Cederlund pekar på att det krävs mycket arbete vid övergången men menar att komponentansatsen införande i redovisningen är bra när inledningsfasen har passerats, vilket är en åsikt som de tillfrågade revisorerna delar. A menar dock att han hade föredragit om redovisningen av materiella anläggningstillgångar hade fortlöpt enligt tidigare normgivning, med anledning av att komponentansatsen kommer medföra stora problem inledningsvis. A likt de övriga tillfrågade revisorerna menar att det måste visas respekt för införandet av komponentansatsen, revisorerna pekar på att det bör finnas ett visst överseende eftersom det är ett nytt regelverk. De tillfrågade revisorerna menar att man måste ta hänsyn till att det tar tid att införa det nya regelverket. A, Drefeldt, Eliasson, Cederlund och Karlsson är medvetna om att det kommer att ta tid innan det skapas praxis inom området vilket bidrar till att det kommer att finnas olika tolkningar av reglerna om komponentavskrivningar inledningsvis. De tillfrågade revisorerna är dock av den åsikten att komponentansatsen med tiden kommer medföra förbättringar i redovisningen. De tycks därmed vara relativt eniga i det som Cederlund yttrar, nämligen att tanken med komponentansatsen är god så länge vi kommer förbi inledningsfasen.

### 5.1.2 Principbaserad normgivning

K3-regelverket är ett principbaserat regelverk (Norberg, 2012, s. 797). Principbaserade normer innehåller ofta få regler och saknar vanligtvis detaljerade vägledningar för genomförande (Collins, Pasewark & Riley, 2012, s. 681.). Som följd av att principbaserade normer saknar detaljrika anvisningar för genomförandet, bygger utförandet på egna och professionella tolkningar och bedömningar (Bradbury & Schröder, 2012, s. 9). Flera respondenter uttrycker att K3-regelverket kommer bidra till ökad komplexitet i redovisningen som följd av att regelverket består av principbaserade normer. Eliasson och Karlsson menar att en begränsning med K3-regelverket i jämförelse med tidigare normgivning, är att K3-regelverket bidrar till en mer komplex redovisning. Eliasson menar att det nya regelverket kommer att ställa högre krav på företagen och deras kunskap, eftersom det är svårare att tillämpa än tidigare normgivning. Drefeldt delar Eliassons åsikt och menar att principbaserade normer kan medföra vissa svårigheter inledningsvis för den som är oerfaren. Det grundar Drefeldt på att tillämpning av regelverket blir svårare än tidigare normgivning, eftersom det bygger på egna bedömningar och tolkningar. Cederlund anser att det är problematiskt att K3-regelverket bygger på principbaserade normer eftersom det därmed inte finns specifika vägledningar för hur företag ska hantera och redovisa de områden som är nya.

En följd av att K3-regelverket är ett principbaserat regelverk kan vara att reglerna blir svåra att tolka och tillämpa (Månsson & Stralström, 2013, s. 544; FAR, 2013). Ett omdiskuterat ämne vid upprättandet av K3-regelverket var komponentansatsen och det inkom massiv kritik mot ansatsen under remissperioden. Kritiken grundades främst på att det ansågs bli ett betungande bedömningsarbete som följd av ansatsen, på grund av att ansatsen till stor del bygger på egna bedömningar och tolkningar. Bland annat kommenterade FAR (2010) i sitt remissvar att det hade underlättat för användarna av komponentansatsen om det funnits mer riktlinjer för ansatsen, främst angående vad väsentligt syftar på. I och med att K3 är ett principbaserat regelverk har BFN inte lämnat några riktlinjer för hur komponentansatsen ska tillämpas, vilket betyder att betydande komponent och väsentlig skillnad i nyttjandeperiod ska tolkas och bedömas utifrån varje enskilt företag. Det är något som med största sannolikhet kommer att leda till problem inledningsvis enligt flera av de tillfrågade revisorerna. Genom undersökningen framgick det dock att åsikterna kring behovet av riktlinjer för tillämpning av

komponentansatsen varierar. Eliasson och Cederlund anser, i likhet med vad FAR (2010) har angett i sitt remissvar, att det bör finnas riktlinjer för hur ansatsen ska tillämpas. Eliasson framhäver att det skulle underlätta för företag om det fanns generella riktlinjer och anser därmed att det bör finnas. A ställer sig dock positiv till att det inte finns några generella riktlinjer i K3-regelverket eftersom det medfört att experter, såsom FAR och SABO, tvingats lämna utlåtanden kring tillämpning av komponentansatsen. Vidare ställer sig A positiv till att det finns riktlinjer utfärdade av branschorganisationer i och med att de, till skillnad från BFN, har en enligt honom god inblick i den praktiska verkligheten. Eliasson anser i likhet med A att det finns bra vägledning att hämta i skrifterna utgivna av branschorganisationer. Medan Cederlund menar att även om det finns riktlinjer utgivna av experter anser han att det finns ett behov att mer konkret vägledning i regelverket. Cederlund anser att det finns behov av mer konkret vägledning eftersom att det är ett nytt redovisningsområde vilket bidrar till att ingen har kunskap om hur företagen förväntas redovisa. I och med att det inte finns några generella riktlinjer menar både A, Eliasson och Cederlund att begreppen betydande och väsentligt kommer att tolkas olika av både företag och revisorer, vilket de ser som en nackdel.

Till skillnad från de övriga respondenterna ser Karlsson möjligheter med avsaknad av konkreta riktlinjer. Han menar att det är viktigt att företag gör bedömningar och tolkningar angående begreppen utifrån det enskilda företaget, i och med det är det viktigt att det finns tolkningsutrymme i regelverket. Inom K3-regelverket skiljer sig företag åt ifråga om storlek och bransch vilket leder till att det som är betydande i det ena företaget inte nödvändigtvis är betydande i ett annat, det leder i sin tur till att mer specifika riktlinjer kan skada tolkningen för den enskilda situationen. Karlsson menar vidare att det kan vara farligt att utgå från tidigt utgivna riktlinjer eftersom de vägledande riktlinjerna kan styra tolkningens utveckling. Det är viktigt att varje företag bildar sig en egen tolkning utifrån den enskilda situationen anser Karlsson. Även Drefeldts åsikt skiljer sig från de resterande tillfrågade revisorerna. Drefeldt menar att det inte finns behov av vägledning för komponentansatsen med anledning av att hon inte anser att tillämpning av komponentansatsen leder till problem. I och med att komponentansatsen är en principbaserad norm är det viktigt att varje företag sätter en egen princip för det egna företaget. Om varje företag utgår från den enskilda situationen menar Drefeldt att det inte uppstår problem för företagen vid tillämpning av komponentansatsen. Alla de tillfrågade revisorerna menar att tiden får utvisa hur begreppen ska komma att tolkas. Med åren kommer praxis att skapas som företagen kommer behöva rätt sig efter.

### **5.1.3 Påverkan på redovisningen**

Tidigare forskning har både lyft fram möjligheter och begränsning med införandet av komponentansatsen (Nordlund, 2004, s. 16; Hellman, Nordlund & Pramhäll, 2011, s. 53; Nordlund, Pramhäll & Drefeldt, 2013, s. 15). Nordlund (2004, s. 16) anser att tillämpning av komponentansatsen ställer höga krav på ett företags rutinarbete, med utgångspunkt i att hantering av komponenter blir tidskrävande eftersom identifiering och värdering av komponenter ska ske löpande. Medan andra pekar på att komponentansatsen kommer att ge en bättre bild av företagets ekonomiska ställning i jämförelse med dagens värderingsmetod (Hellman, Nordlund & Pramhäll, 2011, s. 53; Nordlund, Pramhäll & Drefeldt, 2013, s. 15). Ju längre tiden går desto bättre kommer komponentansatsen att fungera och därigenom återspegla en mer rättvis bild av ett företags ekonomiska ställning anser Nordlund, Pramhäll och Drefeldt (2013, s. 15). Det är en utveckling som även de tillfrågade revisorerna ser. De tillfrågade respondenterna anser att komponentansatsen kommer bidra till att ge en mer rättvisande bild av företaget.

A anser inte att införandet av komponentansatsen kommer ha så stor effekt på redovisningen inledningsvis. Det är först vid byte av en komponent som redovisningen kommer att skilja sig från tidigare normgivning. A menar därför att det är först vid byte av en komponent som redovisningen bli mer rättvisande än tidigare i och med att komponenten inte kostnadsförs. Drefeldt har delvis samma uppfattning som A. Drefeldt menar dock att effekten av komponentansatsen kommer visas tidigare än vid byte av en komponent. Genom att företagen använder sig av komponentavskrivningar kommer avskrivningstiden att förändras och det leder enligt Drefeldt till att redovisningen blir mer verklighetstrogen och därigenom mer rättvisande. Hellman, Nordlund och Pramhäll, (2011, s. 53) framhåller att det kan vara svårt att med tillförlitlighet avbilda den ekonomiska ställningen när det rör sig om tillgångar med en lång nyttjandeperiod. Men enligt Hellman, Nordlund och Pramhäll (2011, s. 53) är komponentansatsen ett steg i rätt riktning, vilket även Drefeldt anser. Eliasson anger i likhet med Drefeldt att den löpande redovisningen blir mer tillförlitlig och rättvisande som följd av komponentansatsen. Begreppet rättvisande bild tillkom i redovisningen för att försäkra att redovisningen upprättas på ett ändamålsenligt sätt och därigenom bidrar med relevant information (Flint, 1982, s. 30), vilket Drefeldt och Eliasson anser att komponentansatsen uppfyller bättre än tidigare normgivning.

Hellman, Nordlund och Pramhäll (2011, s. 53) anser att dagens redovisningspraxis ger en allt för missvisande bild av ett företags ekonomiska utveckling. Cederlund anser att K3-regelverket kommer bidra till en bättre redovisning vilket han grundar på att tillämpningen av komponentansatsen kommer skapa en bättre produkt, det vill säga en bättre och mer rättvisande finansiell rapport. Det är något som även de resterande respondenterna håller med om.

Drefeldt framhåller att komponentansatsens införande i K3-regelverket kommer som följd av att balansräkningsansatsen ska beaktas vid upprättande av finansiella rapporter. Därmed anser Drefeldt inte att införandet av komponentansatsen kan ifrågasättas. Ansatsen krävs således för att redovisningen ska ge en rättvisande bild. Drefeldts åsikt angående komponentansatsen delas inte i samma utsträckning av resterande respondenter, vilka är något mer avvaktande till införandet. Karlsson menar att komponentansatsen medför en bättre redovisning om teorin går att efterleva, dock påpekar han att teorin inte alltid sammanfaller med praktiken. Karlsson tror att effekten på ett företags redovisning till stor del beror på hur företaget väljer att tolka standarden.

I BFNAR 2012:1 2 kap. p. 11 framgår det att nyttan av den information som presenteras i finansiella rapporter ska överstiga de kostnader som uppstår för att tillhandahålla informationen som presenteras i de finansiella rapporterna. Castellum (2010) uppger i sitt remissvar att komponentavskrivningar inte kommer tillföra mervärde i samma utsträckning som det kommer tillföra kostnader och arbete i form av bedömningar och tolkningar kring komponenters livslängd och restvärde. Uppfattningen kring avvägning mellan nytta och kostnad bland de tillfrågade revisorerna skiljer sig dock från Castellums (2010) åsikt. A förstår kritiken som Castellum (2010) framför i sitt remissvar men anser att det till stor del beror på företaget och företags behov. A anser att det är svårt att i dagsläget konstatera om nyttan kommer överstiga kostnaden vid framställandet av finansiella rapporter, han framhåller att det troligen kommer variera från fall till fall.

Drefeldt pekar på att nyttan kanske inte överstiger kostnaden för företaget. Drefeldt framhåller dock att K3-regelverket är skrivit ur ett användarperspektiv. Det betyder att företag måste ta

hänsyn till intressenternas nytta av den framtagna informationen och ställa den emot kostnaden för företaget.

Komponentansatsen medför en ökad komplexitet och det blir ett mer administrativt betungande arbete anser Eliasson. Som följd av det menar Eliasson att nyttan för företaget troligen inte kommer överstiga kostnaden, dock är han snabb med att påpeka att nyttan för intressenterna troligen kommer att överstiga kostnaden. Intressenterna kommer att få en mer överskådlig bild av företagets redovisning. Men en viktig aspekt som Eliasson nämner är att materiella anläggningstillgångar som fastigheter ofta värderas till marknadsvärde. Det medför att intressenter såsom banker inte ser till tillgångens anskaffningsvärde eller redovisade värde utan de ser till marknadsvärdet och på så sätt bidrar komponentansatsen inte till någon skillnad för vissa intressenter enligt Eliasson.

FAR (2010) är kritiska till om nyttan som komponentansatsen medför kommer överstiga den kostnaden som uppstår. De grundar sin åsikt på att det erfarenhetsmässigt vet att komponentansatsen är en resurskrävande ansats. I de remissvar som de lämnade ansåg FAR (2010) att det borde finnas ett undantag från komponentansatsen för mindre bolag. FAR (2010) ansåg att mindre bolag skulle undantas från komponentansatsen beroende på att de ifrågasatte om nyttan för mindre företag överstiger den arbetsbördan som uppstår. Det är en åsikt som Cederlund delar. Cederlund anser att komponentansatsen kommer medföra stor nytta för de företagen som har många intressenter. Samtidigt som han menar att ansatsen är överskattad för de företag som har få intressenter, eftersom komponentansatsen i det fallet leder till onödigt mycket arbete.

Alla respondenter anser att införandet av komponentansatsen kommer medföra att företag blir mer jämförbara. A, Drefeldt, Eliasson, Cederlund och Karlsson har samma uppfattning kring att det inte är något som kommer ske över en natt utan det är ett arbete som kommer att ta tid. En anledning som Karlsson anger som orsak till varför komponentansatsen inte kommer medföra jämförbarhet inledningsvis är att ansatsen inte behöver tillämpas retroaktivt. Det innebär att företag kommer att påverkas olika av införandet av komponentansatsen beroende på hur de har hanterat sina materiella anläggningstillgångar tidigare. Drefeldt anser i likhet med Karlsson att jämförbarhet mellan företag kommer att bli lidande inledningsvis vid tillämpning av komponentansatsen. Drefeldt pekar dock på att företag som redovisar enligt tidigare normgivning inte är jämförbara heller. Orsaken till att företag inte är jämförbara vid tillämpning av tidigare normgivning menar Drefeldt till stor del beror på att företag kan välja att hantera sina materiella anläggningstillgångar olika. Vissa företag väljer att aktivera alla sina utgifter medan andra företag väljer att kostnadsföra dem. Som följd av att företagen har olika utgångspunkt kommer företag inte vara jämförbara inledningsvis pekar Drefeldt på.

I och med införandet av komponentansatsen kommer resultatkurvan bli jämnare på grund av att det varje år införs en avskrivning som är högre och därmed tar hänsyn till komponenternas olika livslängd. Det medför enligt Eliasson att det blir lättare att jämföra företag. Samtidigt pekar Eliasson på att jämförbarheten mellan företag kommer att öka som följd av att företag tillämpar mer likartade principer, det är även något som A och Karlsson håller med om. A menar dock att eftersom K3 är ett principbaserat regelverk kommer företag att tolka regelverket olika, men med tiden kommer tolkningarna att harmoniseras. Den uppfattning delas av Karlsson, Eliasson och Drefeldt.

#### 5.1.4 Intressentmodellen

Åsikterna kring utformningen av K3-regelverket har gått isär, Bjuvberg (2011, ss. 116-117) och Nilsson (2010, s. 39) anser att regelverket är utformat på ett svårsläsligt och användarvänligt sätt. Det grundas på att de allmänna råden efterföljs av kommentarer, vilket de menar leder till svårighet att skilja mellan dessa. Att K3-regelverket är användarvänligt utformat är inget som de tillfrågade revisorerna lyft fram. A, Drefeldt, Eliasson och Karlsson framhåller istället att det nya regelverket medför mer struktur i och med att reglerna finns samlade i ett regelverk, vilket de ser som en stor fördel jämfört med den tidigare svårnavigerade normgivningen. Drefeldt, A, Karlsson och Eliasson anser alla att regelverket har förenklats läsningen och användandet av en finansiell rapport. Genom att läsningen av finansiella rapporter underlättas blir användningen av K3-regelverket till fördel för intressenterna.

När K3-regelverket var på remiss inkom det kritik kring att komponentansatsen skulle bryta mot den kvalitativa egenskapen för finansiella rapporter som omnämns i BFAR 2012:1 2 kap. p. 11. Det vill säga en oro för att nyttan inte skulle överstiga den kostnaden som uppstår vid tillämpning av komponentansatsen. Det har i och med det uppstått en diskussion kring avvägning mellan nytta och kostnad. Drefeldt anser inte att den diskussionen är relevant, vilket hon grundar i att K3-regelverket är skrivit ur ett användarperspektiv. Det innebär att det är intressenternas intresse som sätts i första rummet. Genom att införa komponentansatsen gynnas intressenterna genom att ett företags redovisning blir mer rättvisande, det är en åsikt som Drefeldt och Cederlund delar. Komponentansatsen underlättar intressenternas förståelse för företaget i och med att det blir en mer jämn resultatutveckling över åren, vilket i sin tur också kan bidra till att företaget attraherar fler intressenter. Cederlund anser, som nämnts tidigare, att komponentansatsen bidrar till en mer rättvisande bild av företaget vilket i sin tur bidrar till att det blir enklare för intressenter att följa företagets utveckling. Men Cederlund tror även att det i vissa företag är svårt att nå upp till den nytta som behövs för att kostnaden ska överstigas, även om intressenternas nytta räknas in. Cederlund menar att vissa företag endast har ett fåtal intressenter och i de företagen kommer kostnaden för komponentansatsen troligtvis att överstiga nyttan som intressenterna och företaget får ut av ansatsen.

Tidigare forskning inom intressentmodellen menar att företaget som behandlar sina intressenter väl och värna om dem kan tjäna på det. Phillips, Freeman och Wicks (2003, s. 481) menar att intressenterna kan hjälpa företaget att uppnå organisatoriska mål. Genom att se diskussionen om avvägning mellan nytta och kostnad ur en sådan synvinkel kan företag vinna på att förlora. Det vill säga att företaget vinner på att använda komponentansatsen trots att den bidrar med en stor kostnad inledningsvis med tanke på att det värnar om intressenterna. Intressenterna tjänar på att företaget tillämpar komponentansatsen då de på så vis får tillgång till bättre och mer verklighetstroget information. Genom att intressenterna får bättre information skapas bättre relation och därigenom mår företaget bättre och har bättre möjlighet att utvecklas och nå uppsatta mål.

#### 5.1.5 Rättskällelära

Inledningsvis kan tolkningar och bedömningar av komponentansatsen bli bekymmersamma (Månsson & Stralström, 2013, s. 544; FAR, 2013). För att underlätta bedömningsarbetet för företagen har branschorganisationer utfärdat riktlinjer och vidare har det undersökts andra sätt att finna vägledning på. Både tidigare forskning och respondenterna i undersökningen har fört

diskussion kring avsaknad av generella riktlinjer som följd av att K3 är ett principbaserat regelverk, vissa anser att det bidrar med möjligheter medan andra menar att det är en begränsning. För att söka vägledning har det förekommit spekulationer kring om användning av komponentansatsen i Sverige genom tillämpning av IFRS sedan år 2005 kan vara till hjälp i form av riktlinjer för de företag som ska tillämpa komponentansatsen genom K3-regelverket. Drefeldt ställer sig dock frågvis till om komponentansatsen har tillämpats i någon större utsträckning i Sverige genom IFRS. Som följd av det tror inte Drefeldt att K3-företag kan få någon hjälp av att studera praxis och riktlinjer för komponentansatsens tillämpning i IFRS. A och Eliasson framhäver att en anledning till varför komponentansatsen i IFRS inte är lika utbrett som tillämpning av komponentansatsen i K3-regelverket är att det finns undantag från komponentansatsen i IFRS, vilket inte existerar i K3-regelverket. Samtidigt pekar både A och Eliasson på att den praxis som har byggts upp angående komponentansatsen genom tillämpning av IFRS kan vara svår att hämta hjälp från, med anledning av att den endast tillämpats av noterade bolag. De bolagen har i många fall helt annan kapacitet och tillgång till resurser för att hantera redovisningsfrågor vilket leder till att det kan bli svårt för mindre företag att efterlikna.

Vidare tydliggörs det i BFNAR 2012:1 1 kap. hur företag ska gå tillväga då K3-regelverket inte ger tillräcklig vägledning i en redovisningsfråga. I BFNAR 2012:1 1 kap. p. 5 framgår det att vägledning ska hämtas från internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002. Det innebär att vidare vägledning går att hämta ur standarder med tillhörande tolkningar som utgivits av IASB och som antagits av EU. Det innebär i sin tur att vägledning kring tillämpning av komponentansatsen i K3-regelverket går att hämta från IFRS. I likhet med K3-regelverket finns det även i IFRS riktlinjer för hur en oreglerad redovisningsfråga eller en redovisningsfråga med otillräcklig vägledning ska hanteras. I IAS 8 p. 12 framgår det att vägledning kan hämtas från andra rättskällor om man inte finner att det finns tillräcklig vägledning i standarden. Det är således tillåtet att hämta vägledning från de senaste uttalandena från andra normgivare vilka använder sig av liknande föreställningsram som IFRS. En normgivare med liknande föreställningsram skulle exempelvis kunna vara FASB (Johansson, 2011, s. 85). Det innebär exempelvis att standarder utgivna av FASB kan användas för att finna vidare vägledning för redovisningsfrågor i IFRS.

## **5.2 Internationell jämförelse av komponentansatsen**

### **5.2.1 Jämförelse av definitioner av en materiell anläggningstillgång**

Definitionen av en materiell anläggningstillgång i de studerade standarderna är i många avseenden lika varandra. De flesta definitionerna börjar med att tydliggöra vilka tillgångar som innefattas i benämningen materiell anläggningstillgång för att sedan beskriva tidsaspekten som krävs för att tillgången ska betecknas som en materiell anläggningstillgång.

IFRS, IFRS for SMEs och FRS 102 använder sig av samma definition för en materiell anläggningstillgång, både gällande vad som innefattas i begreppsförklaringen samt vilken tidsaspekt som krävs i definitionen. Medan K3-regelverket använder en snarlik definition för vilka tillgångar som inrymmas i begreppsförklaringen. Definitionerna i K3-regelverket och IFRS, IFRS for SMEs samt FRS 102 skiljer sig i vissa ordalag men betydelsen är densamma. I de benämnda standarderna tydliggörs det att materiella anläggningstillgångar är tillgångar

som innehas i verksamheten för att användas i produktion eller distribution av varor eller tjänster, för uthyrning till andra eller för administrativa ändamål. Vidare skiljer sig K3-regelverket och IFRS, IFRS for SMEs samt FRS 102 åt. Då det i K3-regelverket går att utläsa att definitionen av en materiell anläggningstillgång även innefattar en tillgång som innehas för ett långsiktigt investeringsändamål, vilket inte omnämns i IFRS, IFRS for SMEs och FRS 102. K3-regelverket ställer inte heller något krav på lägsta nyttjandeperiod vilket gör att regelverket skiljer sig ytterligare från IFRS, IFRS for SMEs samt FRS 102. IFRS, IFRS for SMEs och FRS 102 innefattar ett krav på en lägsta nyttjandeperiod av tillgången, vilken säger att för att en tillgång ska innefattas i definitionen materiell anläggningstillgång krävs det att tillgången förväntas användas i mer än en period.

FRF for SMEs definition av en materiell anläggningstillgång är i mångt och mycket likt de definitioner som återfinns i K3, IFRS, IFRS for SMEs och FRS 102. Men FRF for SMEs anser att begreppet materiell anläggningstillgång också innefattar utveckling, konstruktion, underhåll eller reparation av annan materiell anläggningstillgång. Vidare omnämns det i definitionen att tillgången ska innehas med avsikt att användas varaktigt. Vilket skiljer sig både från definitionen i K3-regelverket samt definitionerna som återfinns i IFRS, IFRS for SMEs och FRS 102.

Definitionen av en materiell anläggningstillgång som återfinns i ASC 360 skiljer sig väsentligt från resterande definitioner i sina ordval. ASC 360 anger att en tillgång är en materiell anläggningstillgång då den innehas för att producera kapacitet som gynnar verksamheten. Vidare kan man i definitionen som återfinns i ASC 360 utläsa att tillgången ska väntas gynna företaget under en period som överstiger ett år för att den ska definieras som en materiell anläggningstillgång. Både beträffande vilka tillgångar som ska betraktas som materiella anläggningstillgångar och vilken nyttjandeperiod som krävs skiljer sig ASC 360 från de resterande standarderna.

IFRS for SMEs är en förenklad version av IFRS vilket har medfört att standardernas definition av en materiell anläggningstillgång är densamma. FRS 102 är en standard för små och medelstora företag i Storbritannien och Irland. Standarden utgår från IFRS for SMEs med anpassning för nationella regler. Det har bidragit till att FRS 102 definierar en materiell anläggningstillgång på samma vis som IFRS for SMEs, vilket också innebär att definitionen är överensstämmande med den definition som återfinns i IFRS. Vidare kan K3-regelverkets likhet i definitionen av en materiell anläggningstillgång med IFRS, IFRS for SMEs och FRS 102 förklaras av att utformningen av K3-regelverket till stor del har sin grund i IFRS for SMEs med anpassningar till svensk redovisning och lag. Det har med stor sannolikhet medfört att definitionen av en materiell anläggningstillgång är relativt lik den definition som återfinns i IFRS for SMEs vilket i sin tur leder till att den är relativt lik den definition som återfinns i IFRS.

Det faktum att ASC 360 skiljer sig från resterande standarders utformning av definitionen av en materiell anläggningstillgång kan ha sin grund i att standarden är betraktat som regelbaserad normgivning i motsättning till IFRS som betraktas som principbaserad. En regelbaserad normgivning är mer konkret i sin utformning och innehåller i många fall bright-lines, det vill säga tydliga skiljelinjer, vilket är något som vi kan se prov på i definition av en materiell anläggningstillgång i ASC 360. I ASC 360 framgår det att tillgångens nyttjandeperiod ska överstiga ett år. Standarden uttrycker därmed en tydlig bright-line vilken inte ger utrymme för egna tolkningar. Det leder i sin tur leder till att en och samma händelse inte bedöms olika beroende på vem som gör tolkningen. I ASC 360 återfinns inte enstaka ord

såsom långsiktigt eller period vilka kan bedömas olika beroende på vem det är som tolkar ordet utan regelverket är mer konkret i sitt ordalag, vilket är ett tydligt tecken på att det är en regelbaserad norm. IFRS bygger på principbaserad normgivning, det kan vi bland annat utläsa vid ordvalet som används för att ställa krav på tidsaspekt. Istället för att vara konkret i sin avgränsning, som definitionen som återfinns i ASC 360, väljer man att i IFRS skriva att tillgången ska förväntas användas i mer än en period. Användningen av ordet period medför att det skapas ett tolkningsutrymme, det vill säga möjlighet att göra egna tolkningar och bedömningar. Det kan i sin tur resultera i att en och samma händelse kan bedömas olika.

## 5.2.2 Jämförelse av tillämpning av komponentansatsen

Vidare i den internationella jämförelsen av komponentansatsen undersöks de utvalda standardernas definition av komponentavskrivningar. De olika definitionerna är i många avseenden lika i de standarder som har studerats.

IFRS for SMEs var det första internationella regelverket som riktade sig till små och medelstora bolag (Månsson & Stralström, 2013, ss. 23-24). I och med det har IFRS for SMEs legat till grund för andra standarder med liknande målgrupp. FRS 102 och K3-regelverket är exempel på standarder som har utgått från IFRS for SMEs. Att FRS 102 har använt sig av IFRS for SMEs som utgångspunkt märks tydligt när deras definitioner av komponentavskrivningar undersöks. De har överensstämmande begreppsförklaringar för hur komponentavskrivningar ska tillämpas. De båda standarderna tar upp att en komponent ska ha ett betydande värde i förhållande till anskaffningsvärdet på tillgången samt ha en väsentlig skillnad i nyttjandeperiod för att särredovisas. K3-regelverkets tillämpning av komponentansatsen avviker något från IFRS for SMEs och FRS 102. De tre standarderna använder sig av samma utmärkande ord, *betydande* och *väsentlig*, dock saknar K3-regelverkets beskrivning lite av den tydlighet som återfinns i IFRS for SMEs och FRS 102. I IFRS for SMEs och FRS 102 går det tydligt att utläsa att varje separat komponent ska skrivas av för sig med en separat avskrivningstid. Medan det i K3-regelverket 17 kap. p. 4 står: ”Förväntas skillnaden i förbrukningen av en materiell anläggningstillgångs betydande komponenter vara väsentlig, ska tillgången delas upp på dessa”. Utifrån det allmänna rådets text får läsaren vetskap om att en materiell anläggningstillgång ska delas upp i betydande komponenter som har en väsentlig skillnad i nyttjandeperiod men det går inte att utläsa att dessa komponenter sedan ska skrivas av med en separat avskrivningstid. Genom att skriva på det viset blir det underförstått att varje komponent ska skrivas av separat men det går inte att utläsa i texten att det förväntas. För att få ökad förståelse för komponentansatsen hämtad ur K3-regelverket krävs det att läsaren läser den efterföljande kommentaren som återfinns i regelverket. Efter att ha läst kommentaren kan det konstateras att IFRS for SMEs, FRS 102 och K3 med kommentarer har en överensstämmande syn på komponentansatsen.

Definitionen av komponentansatsen i IFRS skiljer sig från definitionen av ansatsen i IFRS for SMEs, FRS 102 och K3. I IFRS ska komponentens värde uppgå till ett betydande värde i förhållande till anskaffningsvärdet av den materiella anläggningstillgången för att särredovisas. Men till skillnad från IFRS for SMEs, FRS 102 och K3 nämns det inget om att det ska vara en väsentlig skillnad, eller skillnad överhuvudtaget, i nyttjandeperioden. Vidare ges ingen förklaring för hur företag ska behandla komponenterna. Genom utformningen av komponentansatsen i IAS 16 ska en materiell anläggningstillgång delas upp på komponenter oberoende av komponenternas livslängd, vid en direkt tolkning av standarden. Det är en aspekt som skiljer IFRS från IFRS for SMEs, FRS 102 och K3 i och med att tillgången i de

standarder ska delas upp i komponenter när värdet för komponenten är betydande och det är väsentligt skillnaden i nyttjandeperioden.

De företag som använder standarder som ger uttryck för US GAAP tillämpar inte komponentansatsen frekvent, då det i ASC 360 inte finns något krav på att företagen ska tillämpa komponentavskrivningar. Det är tillåtet att tillämpa komponentansatsen men det är som tidigare nämnts inte ett krav, vilket leder till att de företag som väljer att redovisa enligt komponentansatsen får göra det. När företag väljer att använda sig av komponentavskrivningar är tillämpningen lik den som finns i IFRS, med anledning av att de lägger vikten på att det ska vara en komponent som har ett betydande värde i förhållande till värdet av den materiella anläggningstillgången.

I FRF for SMEs ska anskaffningsvärdet för en materiell tillgång delas upp på tillgångens komponenter när de är praktiskt genomförbart och när en bedömning av varje enskild komponents livslängd kan genomföras. Det leder till att FRF for SMEs skiljer sig till stor del gällande synen på komponentansatsen i jämförelse med IFRS, IFRS for SMEs, FRS 102 och K3. Dock finns det vissa likheter mellan hur komponentansatsen behandlas i FRF for SMEs och IFRS, i och med att de båda standarderna anser att komponentansatsen ska tillämpas då det finns komponenter som har ett betydande värde sett till tillgångens anskaffningsvärde. Vidare skiljer sig standarderna åt då kravet på tillämpning av komponentansatsen i FRF for SMEs inte är lika strikt som i IFRS, IFRS for SMEs, FRS 102 och K3. I FRF for SMEs nämns det i standarden att komponentansatsen ska tillämpas då det är praktiskt genomförbart vilket leder till att den kan undvikas enklare än vid tillämpning av ansatsen i IFRS, IFRS for SMEs, FRS 102 och K3. På så vis kan FRF for SMEs ses som ett mellanting mellan ASC 360 vilken inte har något krav på komponentansatsen och IFRS som har ett strikt krav på tillämpning.

En bidragande orsak till att det är en större skillnad mellan FRF for SMEs och IFRS for SMEs, FRS 102, K3-regelverket samt IFRS beror med hög sannolikhet på att IFRS for SMEs är en förenklad version av IFRS samt att K3-regelverket och FRS 102 bygger på IFRS for SMEs. FRS 102 och K3-regelverket har i mångt och mycket utvecklats från IFRS for SMEs vilket i sin tur har sin grund i IFRS, vilket syns vid jämförelse mellan dessa standarder då de är lika i många avseenden. FRF for SMEs däremot skiljer sig en del från IFRS, IFRS for SMEs, FRS 102 och K3 vilket kan ha sin grund i att det är en amerikansk standard vars redovisning brukar vara mer regelbaserad. Komponentansatsen är inte lika frekvent använd i USA med tanke på att tillämpning av komponentansatsen inte är ett krav enligt ASC 360. Det kan vara en bidragande orsak till att FRF for SMEs krav på tillämpning av komponentansatsen inte är lika starkt som de krav som finns i IFRS, IFRS for SMEs, FRS 102 och K3.

De stora skillnaderna mellan komponentansatsens definitioner inom de olika standarderna är användandet av orden betydande och väsentlig. Det är användandet av de orden som gör att standarderna tolkas på olika sätt. De standarder som vi har valt att granska använder sig alla av begreppet *betydande*, vilket ska tolkas som att komponenten ska ha ett betydande värde i förhållande till tillgångens anskaffningsvärde. De undersökta standarderna använder sig av ordet betydande vilket innebär det att de har samma definition för hur en komponent ska särskiljas. Det är användandet av ordet *väsentlig* som leder till att det uppkommer skillnader mellan de undersökta standarderna. IFRS for SMEs, FRS 102 och K3 använder sig av begreppet väsentlig när de behandlar komponentansatsen. Standarderna menar att förutom att det ska vara en betydande komponent måste nyttjandeperioden för komponenterna skilja sig

åt väsentligt. Genom att de tre standarder tar upp väsentlig som ett krav för att komponentansatsen ska tillämpas skiljer sig de standarderna från de resterande standarderna. I IFRS, ASC 360 och FRF for SMEs nämns det inte att komponenterna ska ha en väsentlig skillnad i nyttjandeperioden, i och med det blir det en stor skillnad i hur komponentansatsen behandlas teoretiskt i de olika standarderna.

De standarder som undersökts i den internationella jämförelsen har relativt lika förklaringar för tillämpning av komponentavskrivningar i standarderna. Trots de stora likheterna i standarderna ska man ha i åtanke att IFRS, IFRS for SMEs, FRS 102, K3 och FRF for SMEs är principbaserade standarder, vilket leder till att standarderna bygger på egna och professionella tolkningar och bedömningar. Det leder i sin tur till att det kan uppstå stora skillnader i tillämpning mellan länder i och med utveckling av praxis.

## 6 Slutsats

Studien syftar till att undersöka möjligheter och begränsningar med komponentansatsen med hjälp av revisorers åsikter och en komparativ undersökning. Studiens första syfte är att undersöka vilka möjligheter och begränsningar de tillfrågade revisorerna ser vid införandet av komponentansatsen i K3-regelverket, samt studera om de tillfrågade revisorerna anser att det uppstår problem vid införandet av komponentansatsen. För att uppnå studiens första syfte har följande frågeställningar undersökts: Vilka möjligheter och begränsningar finns det med komponentansatsen? Vad finns det för eventuella problem med införandet av komponentansatsen i svensk redovisning?

För att besvara studiens första syfte har fem intervjuer med erfarna revisorer genomförts, där respektive revisors attityd till komponentansatsen undersöktes. Genom studien kan det konstateras att de tillfrågade revisorerna ser både möjligheter och begränsningar med komponentansatsen. Överlag har de en positiv attityd till införandet av komponentansatsen i K3-regelverket. Dock pekar samtliga respondenter på att tillämpning av komponentansatsen kommer medföra vissa svårigheter inledningsvis. Att övergångsperioden till komponentansatsen kommer medföra problem för företag grundar de tillfrågade revisorerna till stor del på att K3-regelverket är ett principbaserat regelverk, vilket medför att regelverket saknar generella riktlinjer för tillämpning. Svårigheten med tillämpning av principbaserade normer är således att det bygger på egna professionella tolkningar och bedömningar. För en oerfaren kan ett sådant förfarande vara problematiskt och tidskrävande menar respondenterna. Det faktum att det saknas vägledning i regelverket för hur komponentansatsen ska tillämpas, främst angående hur orden *betydande* och *väsentlig* ska tolkas, menar samtliga respondenter kommer att medföra problem. De tillfrågade revisorerna har dock en varierande attityd gentemot införande av generella riktlinjer för tillämpning av komponentansatsen. Vissa av de tillfrågade revisorerna menar att vägledande riktlinjer för tillämpning skulle vara till stor fördel för företag medan andra menar att det finns behov av tolkningsutrymme i regelverket eftersom att komponentansatsen ska anpassas och bedömas utifrån varje individuell situation.

De tillfrågade revisorernas positiva attityd till ansatsen grundas bland annat på att de anser att tillämpning av komponentansatsen möjliggör att en mer rättvisande bild av ett företags ekonomiska ställning skapas. Tillämpning av komponentansatsen i K3-regelverket skapar ett mer verklighetstroget avskrivningsförfarande gentemot tidigare normgivning menar de tillfrågade revisorerna. Möjligheten till ett mer verklighetstroget avskrivningsförfarande kommer som följd av att den materiella anläggningstillgången delas upp i komponenter och att dessa komponenter skrivs av under sin nyttjandeperiod. Genom att skriva av betydande komponenter för sig med respektive komponents livslängd skapas en avskrivningsprocent som reflekterar verkligheten bättre. Vid tillämpning av tidigare normgivning har byte av en komponent skapat stor effekt i resultaträkningen vilket undviks vid tillämpning av komponentansatsen. Komponentansatsen medför en jämnare resultatutveckling gentemot tidigare normgivning, vilket är en möjlighet som de tillfrågade revisorerna pekar på och en anledning till att de ställer sig positiva till ansatsen. En positiv effekt med en jämnare resultatutveckling är att det leder till att jämförbarheten mellan företag förbättras. Vidare pekar flertalet respondenter på att jämförbarheten mellan företag även kan förbättras vid tillämpning av komponentansatsen som följd av att företag använder sig av mer likartade principer. Samtliga av de tillfrågade revisorerna menar att en möjlighet med införande av komponentansatsen är att det kommer medföra bättre jämförbarhet mellan företag på sikt.

Införandet av komponentansatsen medför inte bara fördelar utan respondenterna pekar även på vissa begränsningar. En begränsning som uppstår vid införandet av komponentansatsen kommer som följd av att K3-regelverket består av principbaserade normer. Eftersom principbaserade normer inte ger konkret vägledning för tillämpning utan lämnar tolkningsutrymme menar flera av respondenterna att komponentansatsen kommer medföra svårigheter att jämföra företag inledningsvis. Vidare menar även de tillfrågade revisorerna att en begränsning vid tillämpning av principbaserade normer är att det är tidskrävande för företag som följd av krävande bedömningsarbete.

Vidare behandlas studiens andra syfte som undersöker hur standarder i andra länder behandlar komponentansatsen. För att uppfylla studiens andra syfte har följande frågeställning undersökts: Hur behandlas komponentansatsen internationellt?

För att undersöka hur komponentansatsen behandlas internationellt har en komparativ studie genomfört som innefattade ett flertal internationella standarder. De standarder som undersökts är IFRS, IFRS for SMEs, FRS 102, FRF for SMEs samt standarder som ger uttryck för US GAAP. Efter att ha genomföra en komparativ studie kan vi konstatera att de standarder som undersökts i studien behandlar komponentansatsen på ett relativt likvärdigt sätt. Alla de undersökta standarderna tillåter att komponentansatsen tillämpas för materiella anläggningstillgångar och de flesta standarderna ställer det som ett krav. De undersökta standarderna IFRS, IFRS for SMEs, FRS 102 och FRF for SMEs ställer alla krav på tillämpning av komponentansatsen för materiella anläggningstillgångar. ASC 360 är den standard som skiljer sig mest från de övriga studerade standarderna. Enligt standarden är det tillåtet att dela upp sina materiella anläggningstillgångar på betydande komponenter, men ASC 360 ställer inte tillämpning av komponentansatsen som ett krav. Enligt ASC 360 är det tillåtet att redovisa respektive materiell anläggningstillgång i sin helhet.

Genom studien har vi funnit att det finns stora likheter i hur komponentansatsen har utformats internationellt. De standarderna som undersökts i studien benämner alla att en materiell anläggningstillgång ska delas upp i komponenter om de har ett betydande värde. Förutom att en komponent ska ha ett betydande värde nämner vissa av de undersökta standarderna att särredovisning ska ske när komponenterna har en väsentlig skillnad i nyttjandeperiod. IFRS for SMEs, FRS 102 och K3 nämner att det ska vara en väsentlig skillnad i nyttjandeperioden för komponenterna, medan IFRS, FRF for SMEs och ASC 360 inte innefattar benämningen i sin utformning. Således består skillnader i utformningen av komponentansatsen på användandet av ordet väsentlig. Trots att det finns vissa skillnader i utformningen av komponentansatsen är de undersökta standarderna relativt lika. Även om de undersökta standarderna har utformat komponentansatsen på ett likvärdigt sätt kommer tillämpningen av komponentansatsen troligtvis variera mellan länder. Variationen i tillämpningen kommer som följd av att flertalet standarder i studien är principbaserade. Principbaserade normer kännetecknas av vag vägledning, vilket resulterar i att olika tolkningar och bedömningar växer fram.

## 7 Avslutning

### 7.1 Avslutande diskussion

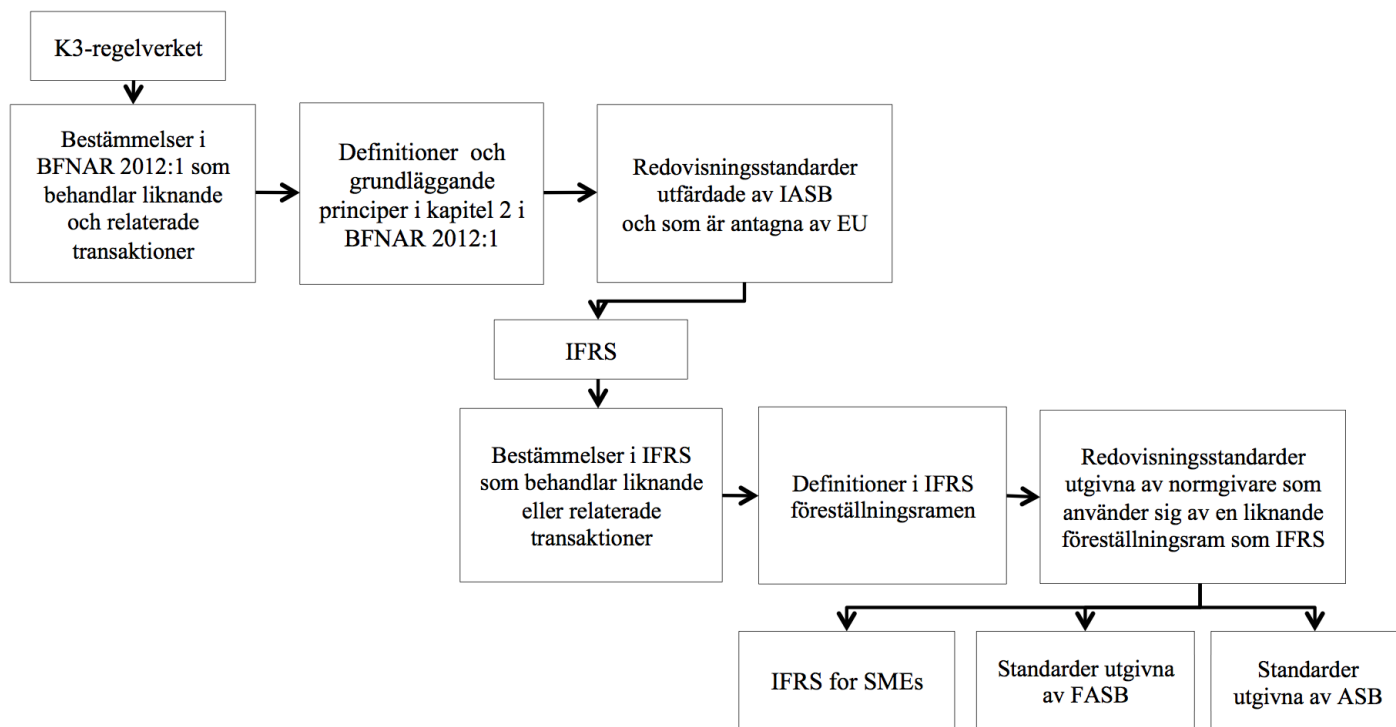
Ett problem med komponentansatsen i K3-regelverket som tydliggjorts både genom tidigare forskning och genom studiens undersökning är att det finns svårigheter att tolka lagtexten inledningsvis som följd av att reglerna är principbaserade. För att underlätta för företag att tolka lagtexten angående komponentansatsen i K3-regelverket kan vägledning sökas i internationella regelverk genom tolkning av BFNAR 2012:1 1 kap. p. 5. IFRS är i likhet med K3-regelverket ett principbaserat regelverk och därmed finns det inte heller någon detaljerad vägledning angående komponentansatsen i IFRS. Däremot kan företag som tillämpar K3-regelverket finna en viss vägledning i IFRS definition av komponentansatsen, då ansatsen i IFRS förklarar ordet betydande mer ingående än vad K3-regelverket gör. Det som skiljer IFRS definition från definitionen i K3-regelverket är att det i IFRS går att utläsa att värdet på en komponent ska vara betydande i relation till det totala värdet av den materiella anläggningstillgången. Som följd av att det inte är någon markant skillnad mellan hur komponentansatsen behandlas i K3-regelverket och IFRS kan det vara svårt att finna vidare vägledning genom tolkning av dessa standarder. Om vägledningen för en redovisningsfråga i IFRS är otillräcklig, eller om en fråga är oreglerad, ska vägledning i första hand sökas inom standarden. Om vidare vägledning krävs för att finna svar på redovisningsfrågan kan vi utläsa att vidare vägledning ska sökas i internationella standarder som tillämpar en liknande föreställningsram som IFRS. I enighet med Johansson (2010, s. 85) anser vi att en internationell normgivare som använder liknande föreställningsram som IFRS är FASB. Det betyder att standarder antagna eller utgivna av FASB kan användas för att besvara en fråga som är oreglerad, eller ger otillräcklig vägledning, i IFRS. Det leder i sin tur till att ett företag som vill finna vidare vägledning för en redovisningsfråga i K3-regelverket kan söka vägledning i standarder utgivna av FASB.

ASC 360 ställer inget krav på tillämpning av komponentansatsen för materiella anläggningstillgångar. Om det funnits krav på komponentansatsen i standarden hade ASC 360 troligtvis kunnat bidra med vägledning för tillämpning av komponentansatsen i K3-regelverket, med anledning av att US GAAP består av regelbaserade normer. Regelbaserade normer kännetecknas av detaljrikedom och består vanligtvis av detaljerade vägledningar för tillämpning, vilket i vårt fall skulle kunna bidra med riktlinjer för tillämpning av komponentansatsen. Dock är inte det fallet och därmed kan ingen vidare vägledning hämtas från standarder antagna och utgivna av FASB.

Vidare menar vi att uttrycket andra normgivare med liknande föreställningsram som IFRS även innefattar IFRS for SMEs och standarder utgivna av ASB. I likhet med konstaterandet kring standarder utgivna av FASB, anser vi inte att vidare vägledning angående komponentansatsen kan hämtas från IFRS for SMEs eller standarder utgivna av ASB, det vill säga FRS 102. Det faktum att vägledning inte kan hämtas från de undersökta standarderna är enligt vår uppfattning ett tydligt tecken på att komponentansatsen behandlas på ett likvärdigt sätt internationellt.

Rättskällehierarkin som nämns ovan finns beskriven i figur 6.1. Följden som redovisas är relevant för företag med anledning av att företag genom den kan få möjlighet att finna svar och vägledning i internationella standarder för redovisningsfrågor som uppstår i K3-

regelverket. Företag kan använda de internationella standarderna som omnämns i figur 6.1 som hjälp gällande andra redovisningsfrågor än komponentansatsen. Enligt vår mening är det exempelvis bra att kunna söka vägledning i en regelbaserad standard med anledning av att en sådan standard kännetecknas av att ge detaljerade vägledningar för tillämpning exempelvis med hjälp av bright-lines.



Figur 6.1 Rättskällehierarki

Vidare kan det diskuteras kring hur principbaserade normer påverkar intressenterna. När det är vaga vägledningar i standard kan osäkerhet i tillämpning uppstå och flera olika tolkningar för tillämpning skapas. Som följd av det finns ett tolkningsutrymme i regelverket har det uppstått en konflikt vid införandet av K3-regelverket som till stor del påverkar intressenterna. Konflikten består i att jämförbarheten mellan företag kommer att förändras. Vissa menar att jämförbarheten kommer öka mellan företag, då företag kommer tillämpa mer likartade principer medan andra menar att jämförbarheten kommer minskas i och med att K3-regelverket består av principbaserade regler som ger stort tolkningsutrymme. Anledningen till att jämförbarheten kommer att öka beror till stor del på att det inom tidigare normgivning inte har funnits ett bestämt regelverk att tillämpa, vilket medförde att företag kunde välja bland flera olika normer. I och med K3-regelverkets införande har det skapats ett samlat regelverk, det är något som kommer underlätta för intressenterna både enligt respondenterna och tidigare forskning. Ett samlat regelverk underlättar läsningen av en finansiell rapport för intressenterna, det beror på att läsaren inte behöver granska noterna lika noggrant som tidigare för att se vilken norm företaget har använt sig av. Vidare kan det faktum att K3-regelverket är baserat på principbaserade normer påverka intressenterna negativt. Principbaserade normer innehåller inte detaljerade beskrivningar för hur företagen ska handla utan det grundar sig till stor del på egna tolkningar och bedömningar. Då redovisningen utgår från professionella bedömningar finns det utrymme för olika tolkningar och de tolkningarna kan göra att

jämförbarheten mellan företag påverkas negativt. Genom att samma standard kan tolkas olika inom olika företag drabbas intressenterna då jämförbarheten mellan företag försämras.

Drefeldt påpekade att K3-regelverket är skrivit ur ett användarperspektiv och därmed är det intressenternas intressen som styrde utformandet av det allmänna rådet. Enligt vår uppfattning kan det dock ifrågasättas som intressenternas intressen är satta i första rum, vilket vi grundar på att införandet i stor utsträckning inverkar negativt på intressenterna. Som följd av att K3-regelverket inte innefattar normer som ger detaljerade vägledningar för tillämpning kommer företag att tolka normerna olika. Det kommer leda till att intressenterna får svårighet med att granska finansiella rapporter med anledning av att det finns stort tolkningsutrymme i varje norm. Enligt vår mening måste det finnas en balans mellan regel- och principbaserade normer med anledning av att vissa regler kräver mer vägledning än andra. I och med att komponentansatsen är ett nytt krav i svensk redovisning anser vi, i enighet med vissa av de tillfrågade revisorerna, att det vore till stor fördel för de företag som ska tillämpa ansatsen om det fanns mer vägledning för hur komponentansatsen ska tillämpas. Johansson (2010, s. 77) menar att det inte finns en definitiv linje mellan princip- och regelbaserade normer utan normer placeras på en skala där de är mer eller mindre princip- och regelbaserad samtidigt. Genom att anamma ett sådant synsätt är en norm inom K3-regelverket mer eller mindre principbaserad och samtidigt som den är mer eller mindre regelbaserad. Enligt vår uppfattning skulle komponentansatsen därmed kunna bli mer regelbaserad samtidigt som normen kan behålla sin klassificering som principbaserad.

De tillfrågade revisorerna pekar alla på att övergångsperioden kommer att medföra problem som följd av ansatsens principbaserade utformning. Genom att ändra balansen mellan princip- och regelbaserad norm för komponentansatsen kan problem som de tillfrågade revisorerna pekat på inledningsvis minskas. Genom att ge mer vägledning för tillämpning av komponentansatsen minskas bedömningsarbete vilket leder till lägre arbetsbörda för företagen vid övergången till K3-regelverket.

Vid undersökning av de internationella redovisningsstandardernas tillämpning och användning av komponentansatsen för materiella anläggningstillgångar har det tydliggjorts att standarderna inom EU har relativt likvärdiga definitioner för komponentansatsen. En spännande iakttagelse är dock hur normen för komponentansatsen i IFRS särskiljer sig från de övriga undersökta standarderna inom EU. I IFRS framgår det att komponentansatsen ska tillämpas om en materiell anläggningstillgång består av betydande komponenter, vilket innebär att tillgången ska delas upp i komponenter även om nyttjandeperioderna för de olika komponenterna är densamma, vid en ordagrann tolkning av normen. Att dela upp en anläggningstillgång i betydande komponenter för att sedan skriva av respektive komponent för sig bidrar till ett mer korrekt avskrivningsförfarande, med anledning av att delarna i en materiell anläggningstillgång förslits i olika takt. Däremot ifrågasätter vi om komponentansatsen kommer bidra med nytta när komponenterna har lika lång livslängd, eftersom att det leder till att avskrivningsprocentsatsen blir densamma. Det medför i sin tur ingen skillnad i redovisningen i jämförelse med tidigare normgivning. Enligt vår mening kommer ett sådant förfarande högst troligt att bidra till ökad arbetsbörda vilket i sin tur leder till ökade kostnader samtidigt som nyttan för intressenterna eller företaget inte ökar. Det leder till en situation som inte är önskvärd vare sig för företaget eller intressenterna.

Standarden ASC 360 tillåter tillämpning av komponentansatsen men innefattar inget krav för tillämpning av ansatsen för materiella anläggningstillgångar. Det är därmed upp till varje företag att själva avgöra hur de vill hantera sina materiella anläggningstillgångar. Det är

tillåtet att dela upp företagets anläggningstillgångar i betydande komponenter med skilda avskrivningsplaner. Enligt vår uppfattning är det däremot utifrån företagets och intressenternas perspektiv en fördel att företag inom samma land använder sig av likartade principer. I och med det anser vi, i likhet med respondenterna Eliasson och Karlsson, att undantag från principer är fördelaktiga att undvika. Det underlättar både för företag och för användarna av de finansiella rapporterna om komponentansatsen antingen införs som krav eller tas bort som alternativ. Med det som grund menar vi att det är lämpligt att kravet på komponentavskrivningar för materiella anläggningstillgångar i K3-regelverket inte innefattar några undantag eller liknande.

Det är utifrån intressenternas perspektiv även en fördel att olika länder använder sig av likartade principer då harmonisering mellan länders redovisning är förmånligt i och med att globaliseringen av världen medför handel över länders gränser. Harmonisering av redovisningen underlättar således för intressenterna då det bidrar till ökad jämförbarhet mellan företag samtidigt som förståelsen för finansiella rapporter internationellt ökar då redovisningen går mot en mer gemensam utveckling.

Avslutningsvis kan vi konstatera att studien har bidragit med att skapa förståelse för problem som kan uppstå som följd av införandet av komponentansatsen för materiella anläggningstillgångar, samt tydliggjort vissa möjligheter och begränsningar som ansatsen medför. De problem som uppstår inledningsvis beror till stor del på att K3-regelverket bygger på principbaserade normer, vilket kännetecknas av odetaljerade riktlinjer. Normerna kan därmed kräva vidare vägledning som exempelvis kan hämtas i internationella standarder. Studien har resulterat i en modell som visar rättskällehierarkin för vidare vägledning vid redovisningsfrågor med utgångspunkt i K3-regelverket. Genom den internationella jämförelsen kan vi fastställa att komponentansatsen behandlas på ett relativt likartat vis internationellt som nationellt.

## **7.2 Förslag till fortsatt forskning**

Komponentansatsen är ett ämne som är högst aktuellt och som följd av det finns det goda möjligheter för fortsatt forskning inom området. Ett förslag till vidare forskning är att genomföra en studie kring hur företag har anpassat sig till komponentansatsen. Enligt vår uppfattning skulle det vara intressant att undersöka hur övergången till komponentansatsen har fortlöpt för företag och på så vis undersöka om det uppstod problem vid införandet av komponentansatsen i K3-regelverket för företag.

## Litteraturförteckning

- Affärsvärlden (2001). *Allt fler intressenter*. Tillgänglig: <http://www.affarsvarlden.se/hem/nyheter/article2532079.ece> [2014-02-11].
- Alexander, D. & Jermakowicz, E. (2006). A true and fair view of the principles/rules debate. *Abacus*, 42, ss. 132-164.
- Alexander, D. (1993). A European true and fair view? *European Accounting Review*, 2, ss. 59-80.
- American Institute of Certified Public Accountants [AICPA] (2013). *Financial Reporting Framework for Small- and Medium-Sized Entities*, New York: AICPA.
- Bell, J. & Nilsson, B. (2006). *Introduktion till forskningsmetodik*. Lund: Studentlitteratur.
- Bennett, B., Bradbury, M. & Prangnell, H. (2006). Rules, principles and judgments in accounting standards. *Abacus*, 42, ss. 189-204.
- Benston, G. J., Bromwich, M. & Wagenhofer, A. (2006). Principles- versus rules-based accounting standards: the FASB's standard setting strategy. *Abacus*, 42, ss. 165-188.
- Bjuvberg, J. (2011). K3 - förslag till nytt huvudregelverk för upprättande av årsredovisning i aktiebolag. *Svensk Skattetidning*, ss. 115-120.
- Bokföringsnämnden [BFN] (2012) *BFNAR 2012:1. Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning och koncernredovisning*. Stockholm: BFN.
- Bokföringsnämnden [BFN] (2014a). *K-projektet*. Tillgänglig: <http://www.bfn.se/aktuellt/aktuelltprojekt.aspx> [2014-01-27].
- Bokföringsnämnden [BFN] (2014b). *Ändrad inriktning på normgivningsarbetet*. Tillgänglig: <http://www.bfn.se/aktuellt/nyhetsmeddelande-lang.pdf> [2014-01-27].
- Bradbury, M. E. & Schröder, L. B. (2012). The content of accounting standards: Principles versus rules. *The British Accounting Review*, 44, ss. 1-10.
- Bryman, A. & Bell, E. (2011). *Business research methods*. Oxford: Oxford University Press.
- Castellum (2010). *Castellum AB:s remissvar avseende Bokföringsnämndens vägledning "upprättande av årsredovisning (K3)"*. Tillgänglig: <http://www.bfn.se/remisser/arkiv/K3/castellum-remissvar.pdf> [2014-02-07].
- Collins, D. L., Pasewark, W. R. & Riley, M. E. (2012). Financial reporting outcomes under rules-based and principles-based accounting standards. *Accounting Horizons*, 26, ss. 681-705.
- Dill, R. W. (1975). Public participation in corporate planning— strategic management in a Kibitzer's world. *Long Range Planning*, 8, ss. 57-63.
- Donelson, D. C., McInnis, J. M. & Mergenthalen, R. D. (2012). Rules-based accounting standards and litigation. *The Accounting Review*, 87, ss. 1247-1279.

- Drefeldt, C. (2012). Ett spännande redovisningsår i sikte. *Balans*, s. 25.
- Ejvegård, R. (2009). *Vetenskaplig metod*. Lund: Studentlitteratur.
- Engström, S. (2009). Bokföringsnämnden och rättvisande bild : problem och motsägelser i "K2" trots förenklingsambitioner. *Balans*, ss. 40-44.
- EU-upplysningen (2013). *EU-lagar gäller framför svenska lagar*. Tillgänglig: <http://www.eu-upplysningen.se/Sverige-i-EU/EU-lagar-galler-framfor-svenska-lagar/> [2014-03-18].
- Fassin, Y. (2009). The Stakeholder Model Refined. *Journal of Business Ethics*, 84, ss. 113-135.
- Fastighetsägarna Sverige (2010). *Förslag till nytt allmänt råd med tillhörande vägledning (K3)*. Tillgänglig: <http://www.bfn.se/remisser/arkiv/K3/fastighetsagarna-remissvar.pdf> [2014-02-07].
- Fejes, A. & Thornberg, R. (2009). *Handbok i kvalitativ analys*. Stockholm: Liber.
- Financial Reporting Council [FRC] (2013). *FRS 102 The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland*. London: FRC.
- Flint, D. (1982). *A True and Fair View in Company Accounts*. London: Gee & Co.
- Flood, J.M. (2013). *Wiley GAAP 2014: Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles* (12th Edition). Wiley.
- Freeman, R.E. (2010). *Strategic management: a stakeholder approach*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Friberg, F. (2012). *Dags för uppsats: vägledning för litteraturbaserade examensarbeten*. Lund: Studentlitteratur.
- Friedman, A. L. & Miles, S. (2002). Developing Stakeholder Theory. *Journal of Management Studies*, 39, ss. 1-21.
- Föreningen auktoriserade revisorer [FAR] (2010). *Bokföringsnämndens vägledning: Upprättande av årsredovisning (K3)*. Tillgänglig: <http://www.bfn.se/remisser/arkiv/K3/Far-remissvar.pdf> [2014-02-07].
- Föreningen auktoriserade revisorer [FAR] (2013). *RedU 13 Övergång till komponentmetod – fastigheter*.
- Halvorsen, K. & Andersson, S. (1992). *Samhällsvetenskaplig metod*. Lund: Studentlitteratur.
- Hellman, N., Nordlund, B. & Pramhäll, C. (2011). Förbättrad redovisning med komponentansats: nyttan överstiger kostnaderna. *Balans*, ss. 49-53.
- Hilling, A. (2007). *Income taxation of derivatives and other financial instruments - economic substance versus legal form: A study focusing on Swedish non-financial companies*. Doctoral dissertation. Jönköping: Internationella Handelshögskolan.

- Holme, I.M., Solvang, B.K. & Nilsson, B. (1997). *Forskningsmetodik: om kvalitativa och kvantitativa metoder*. Lund: Studentlitteratur.
- Hultqvist, A. (2009). Sambandet redovisning och beskattning i ett konstitutionellt perspektiv. *Svensk Skattetidning*, ss. 250-266.
- Hyresgästföreningen. (2010). *Svar på remiss gällande Förslag till nytt allmänt råd med tillhörande vägledning om upprättande av årsredovisning (K3)*. Tillgänglig: <http://www.bfn.se/remisser/arkiv/K3/hyresgast-remissvar.pdf> [2014-02-07].
- Ingblad, S. E. (2002). Vem har makten över redovisningen? *Redovisningskonsulten*, 1, s. 28.
- International Accounting Standards Board [IASB] (2009a). *International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Entities*. London: IASB.
- International Accounting Standards Board [IASB] (2009b). *Basis for Conclusions International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Entities*. London: IASB.
- International Accounting Standards Board [IASB] (2013). *International Financial Reporting Standards*. London: IASB
- Jacobsen, D.I., Sandin, G. & Hellström, C. (2002). *Vad, hur och varför: om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*. Lund: Studentlitteratur.
- Jansson, E. (2010). Deregulation and the stakeholder model. *Corporate Governance*, 10, ss. 129-139.
- Jermakowicz, E. K. & Gornik-Tomaszewski, S. (2006). Implementing IFRS from the perspective of EU publicly traded companies. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 15, ss. 170-196.
- Johannessen, A., Tufte, P.A. & Johansson, G. (2003). *Introduktion till samhällsvetenskaplig metod*. Malmö: Liber.
- Johansson, K. (2010). *Substance over form: en redovisningsrättslig studie*. Dissertation/Thesis. Jure Förlag.
- Kirsch, H. & Olsson, S. (2011) Specific accounting rules for small and medium--sized Entities. *Skattenytt*, ss. 102-117.
- Kommissionens förordning (EG) nr 1606/2002/EG. EGT L 243, 11.9.2002, ss. 1–4.
- LeCompte, M. & Goetz J. P. (1982). Problems of Reliability and Validity in Ethnographic Research. *Review of Educational Research*, 52 (1), ss. 31 – 60.
- Mainardes, E. W. & Alves, H. (2011). Stakeholder theory: issues to resolve. *Management decision*, 49, ss. 226-252.
- Mainardes, E. W., Alves, H. & Raposo, M. (2012). A model for stakeholder classification and stakeholder relationships. *Management Decision*, 50, ss. 1861-1879.

Maines, L.A., Bartov, E., Fairfield, P., Hirst, D.E., Iannaconi, T.E., Mallett, R., Schrand, C.M., Skinner, D.J. & Vincent, L. (2003). Evaluating Concepts-Based vs. Rules-Based Approaches to Standard Setting. *Accounting Horizons*, 17, ss. 73-89.

May, T. (2013). *Samhällsvetenskaplig forskning*. Lund: Studentlitteratur.

Merryman, J. H. & Pérez- Perdomo, R. (2007). *The civil law tradition; an introduction to the legal systems of Europe and Latin America*. 3d ed.

Metcalf, E. C. (1998). The Stakeholder Corporation. *Business Ethics, A European Review*, 7, ss. 30-30.

Månsson, J. & Stralström, C. (2013). *K3 i praktiken*, Lund: Studentlitteratur..

Nilsson, P. (2010). K3 - allmänt råd eller vägledning? *Balans*, ss. 37-39.

Nilsson, P. (2011) Kort om K3-reglerna för årsredovisningsföretag. *Skattenytt*, ss. 263-271.

Nobelprize (2013). *The Sveriges Riksbank Prize in Economic Sciences in Memory of Alfred Nobel 1978*. Tillgänglig: [http://www.nobelprize.org/nobel\\_prizes/economic-sciences/laureates/1978/](http://www.nobelprize.org/nobel_prizes/economic-sciences/laureates/1978/) [2014-03-24].

Norberg, C. (2012) K3 - det nya regelverket för redovisning i onoterade företag. *Skattenytt*, ss. 792-802.

Nordlund, B. (2004). Komponentavskrivning på byggnader - företag som redovisar enligt IAS/IFRS. *Balans*, ss. 16-18.

Nordlund, B., Pramhäll, C. & Drefeldt, C. (2013). Hur kan en fastighet delas upp i komponenter vid övergången till K3. *Balans*, ss. 12-15.

Olsson, S. (2012). God redovisningssed i speciallagstiftning. *Skattenytt*, ss. 266-275.

Phillips, R., Freeman, R. E. & Wicks, A. C. (2003). What Stakeholder Theory Is Not. *Business Ethics Quarterly*, 13, ss. 479-502.

Phillips, T. J., Jr., Drake, A. & Luehlfing, M. S. (2010). Transparency in financial reporting: a look at rules-based versus principles-based standards. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 14, s. 11.

Proposition 1975:104. *Regeringens proposition med förslag till ny bokföringslag m.m.* Stockholm: Justitiedepartementet.

Proposition 1998/99:130. *Ny bokföringslag m.m.* Stockholm: Justitiedepartementet

Rutherford, B. A. (1985). The True and Fair View Doctrine: A Search for Explication. *Journal of Business Finance & Accounting*, 12, ss. 483-494.

Schipper, K. (2003). Principles-Based Accounting Standards. *Accounting Horizons*, 17, ss. 61-72.

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

SFS 1999:1078. *Bokföringslagen*. Stockholm: Justitiedepartementet.

Svenska Bostäder (2010). *Remiss: förslag till nytt allmänt råd med tillhörande vägledning*. Tillgänglig: <http://www.bfn.se/remisser/arkiv/K3/svenskabost-remissvar.pdf> [2014-02-07]

Svenskt Näringsliv (2010). *Remissyttrande: förslag till nytt allmänt råd med tillhörande vägledning (K3)*. Tillgänglig: <http://www.bfn.se/remisser/arkiv/K3/svningaringsliv-remissvar.pdf> [2014-02-07].

Sveriges Allmännyttiga Bostadsföretag [SABO] (2010). *Remissyttrande: Upprättande av årsredovisning (K3)*. Tillgänglig: <http://www.bfn.se/remisser/arkiv/K3/sabo-remissvar.pdf> [2014-02-07].

Sveriges Byggindustrier (2010). *Synpunkter på Bokföringsnämndens förslag till allmänt råd och vägledning om Upprättande av årsredovisning (K3)*. Tillgänglig: <http://www.bfn.se/remisser/arkiv/K3/byggindustri-remissvar.pdf> [2014-02-07].

Sveriges Redovisningskonsulters Förbund [SRF] (2010). *Remissvar avseende Bokföringsnämndens förslag till vägledning om upprättande av årsredovisning (K3)*. Tillgänglig: <http://www.bfn.se/remisser/arkiv/K3/SRF-remissvar.pdf> [2014-02-07].

Thurén, T. (2013). *Källkritik*. Stockholm: Liber.

Trost, J. (2010). *Kvalitativa intervjuer*. Lund: Studentlitteratur.

Tullberg, J. (2013). Stakeholder theory: some revisionist suggestions. *The journal of socio-economics*. 42, ss. 127-135.

Yin, R.K. & Nilsson, B. (2007). *Fallstudier: design och genomförande*. Malmö: Liber.

Öhrlings PricewaterhouseCoopers (2008). *Årsredovisning enligt K2-reglerna: introduktion till och diskussion kring det nya regelverket*. Lund: Studentlitteratur.

## **Intervjuguide**

Personlig information: yrkesbakgrund och information om företaget

Hur känner Ni allmänt för K3-reglverket? För- och nackdelar jämfört med tidigare normgivning.

Vilka är de stora förändringarna som K3-reglverket medför?

Vad innebär komponentavskrivningar och hur tillämpas komponentavskrivningar enligt K3-reglverket?

Hur ska väsentlig och betydande tolkas? Finns det några riktlinjer för det? Bör det finnas riktlinjer i normgivningen?

Anser Ni att komponentavskrivningar kommer att förbättra redovisningen för företag? På vilket sätt? Påverkan på jämförbarhet, rättvisande bild, tillförlitlighet, relevans.

Vad kan företaget respektive intressenterna vinna på att komponentansatsen införs?

Det finns inga undantag från komponentansatsen exempelvis för mindre bolag, anser Ni att det vore vettigt att ha undantag?

Har komponentavskrivningar används i Sverige innan det blev aktuellt i K3-reglverket?

Har Ni någon kunskap om komponentavskrivningar i IFRS skiljer sig från komponentavskrivningar i K3-reglverket? Hur?

Har Ni någon kunskap om hur det ser ut internationellt med komponentavskrivningar, används det?

**Högskolan i Borås** är en modern högskola mitt i city. Vi bedriver utbildningar inom ekonomi och informatik, biblioteks- och informationsvetenskap, mode och textil, beteendevetenskap och lärarutbildning, teknik samt vårdvetenskap.

På **institutionen Handels- och IT-högskolan (HIT)** har vi tagit fasta på studenternas framtida behov. Därför har vi skapat utbildningar där anställningsbarhet är ett nyckelord. Ämnesintegration, helhet och sammanhang är andra viktiga begrepp. På institutionen råder en närhet, såväl mellan studenter och lärare som mellan företag och utbildning.

Våra **ekonomiutbildningar** ger studenterna möjlighet att lära sig mer om olika företag och förvaltningar och hur styrning och organisering av dessa verksamheter sker. De får även lära sig om samhällsutveckling och om organisationers anpassning till omvärlden. De får möjlighet att förbättra sin förmåga att analysera, utveckla och styra verksamheter, oavsett om de vill ägna sig åt revision, administration eller marknadsföring. Bland våra **IT-utbildningar** finns alltid något för dem som vill designa framtidens IT-baserade kommunikationslösningar, som vill analysera behov av och krav på organisationers information för att designa deras innehållsstrukturer, bedriva integrerad IT- och affärsutveckling, utveckla sin förmåga att analysera och designa verksamheter eller inrikta sig mot programmering och utveckling för god IT-användning i företag och organisationer.

**Forskningsverksamheten** vid institutionen är såväl professions- som design- och utvecklingsinriktad. Den övergripande forskningsprofilen för institutionen är handels- och tjänsteutveckling i vilken kunskaper och kompetenser inom såväl informatik som företagsekonomi utgör viktiga grundstenar. Forskningen är välrenommerad och fokuserar på inriktningarna affärsdesign och Co-design. Forskningen är också professionsorienterad, vilket bland annat tar sig uttryck i att forskningen i många fall bedrivs på aktionsforskningsbaserade grunder med företag och offentliga organisationer på lokal, nationell och internationell arena. Forskningens design och professionsinriktning manifesteras också i InnovationLab, som är institutionens och Högskolans enhet för forskningsstödande systemutveckling.



**HÖGSKOLAN I BORÅS**

VETENSKAP FÖR PROFESSION

BESÖKSADRESS: JÄRNVÄGSGATAN 5 · POSTADRESS: ALLÉGATAN 1, 501 90 BORÅS  
TFN: 033-435 40 00 · E-POST: INST.HIT@HB.SE · WEBB: WWW.HB.SE/HIT