



LUNDS UNIVERSITET
Ekonomihögskolan

Företagsekonomiska institutionen

Magisteruppsats
Januari 2010

**IFRS för små och medelstora företag som underlag
för K3 regelverket**
– en studie på avskrivningsområdet

Författare

Karl Bohlin

Maja Clementson

Handledare

Kristina Artsberg

Sammanfattning

- Titel:** IFRS för små och medelstora företag som underlag för K3 regelverket – en studie på avskrivningsområdet
- Seminariedatum:** 2010-01-26
- Ämne/kurs:** FEKP01 Examensarbete magisternivå, 15poäng
- Författare:** Karl Bohlin, Maja Clementson
- Handledare:** Kristina Artsberg
- Fem nyckelord:** Avskrivning, IFRS for SMEs, K3, komponentavskrivning, normbildning
- Syfte:** Syftet med denna uppsats är att delta i den allmänna debatten och bidra i normbildningen. Studien avser att undersöka lämpligheten för IFRS for SMEs som underlag för K3 regelverket. Detta genom att tillfråga revisorer om vad de tycker i specifika jämförelser mellan IFRS for SMEs och ÅRL, samt de normer som ger råd om hur denna lag ska tolkas. Komponentavskrivningar och omprövning av restvärde, nyttjandeperiod och avskrivningsmetod är de problem som studien behandlar.
- Metod:** Med ett deduktivt angreppssätt görs en kvantitativ undersökning i form av en webbenkät. Enkäten skickas till experter inom redovisningsområdet. Den analyseras med hjälp av den litteraturgenomgång som presenterats.
- Teoretiska perspektiv:** Det teoretiska perspektivet har sin utgångspunkt i tidigare forskning inom normbildning. Vidare utgångspunkt är IFRS for SMEs och K-projektet.
- Empiri:** Empirin består av enkätundersökningen. Den tidigare forskningen har använts för att arbeta fram enkätfrågorna. Respondenterna har utgjorts av godkända och auktoriserade revisorer.
- Slutsats:** Studiens slutsats är att IFRS for SMEs är ett lämpligt regelverk för BFN att ta efter i de frågor som studien behandlar. Respondenternas svar överensstämmer väl med förhållandet i IFRS for SMEs vad gäller komponentavskrivningar samt omprövning av restvärde, nyttjandeperiod och avskrivningsmetod.

Abstract

- Title:** IFRS for small and medium-sized entities as the foundation for K3 regulation –a study in the depreciation area
- Seminar date:** 2010-01-26
- Course:** Degree project/master thesis in accounting, 15 credits
- Authors:** Karl Bohlin, Maja Clementson
- Advisor:** Kristina Artsberg
- Five key words:** Depreciation, IFRS for SMEs, K3, component depreciation, standard setting
- Purpose:** The purpose of this paper is to participate in the public debate and make a contribution to the standard setting. The study aims to examine the suitability of having IFRS for SMEs as the foundation for K3 regulation. By asking accountants for their opinions on specific comparisons between IFRS for SMEs and ÅRL, and the norms that contribute with advise of how the law should be interpreted. The problems, which the study deals with, are component depreciation and reappraisal of residual value, utilized period, and method of depreciation.
- Methodology:** With a deductive approach, a quantitative investigation in the shape of a web survey is conducted. The survey is sent to experts within the area of accounting. It is analyzed by using the presented literature run-through.
- Theoretical perspective:** The theoretical perspective has its starting point in previous research in standard setting. Additional starting points are IFRS for SMEs and the K-project.
- Empirical foundation:** The empirical foundation consists of the questionnaire survey. The previous research is used to develop the questions for the questionnaire. The respondents are accountants and chartered public accountants.
- Conclusion:** The study concludes that IFRS for SMEs would be a suitable regulation for BFN in the area, which the study treats. The respondents' answers correspond well with IFRS for SMEs when it comes to component depreciation and reappraisal of residual value, utilized period and method of depreciation.

Förkortningar

AcSEC	Accounting Standards Executive Committee
ASB	Accounting Standards Board
BFL	Bokföringslagen
BFN	Bokföringsnämnden
BFNAR	Bokföringsnämndens allmänna råd
CIG	Coalition and Influence Group
EAA FRSC	European Accounting Association's Financial Reporting Standards Committee
EEC	European Economic Community
ECOSOC	Economic and Social Council
ED	Exposure draft
ETDG	Economic Theory of Democracy Group
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
FASB	Financial Accounting Standards Board
FEE	Fédération des Experts Comptables Européens
FI	Finansinspektionen
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IAS	International Accounting Standards
IASC	International Accounting Standards Committée
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
IFRS for SMEs	International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Entities
IOSCO	International Organization of Securities Commissions
ISAR	International Standards of Accounting and Reporting
K-projekt	Kategori projekt
K1-K4	Kategori 1-4
K2-ÅB	K2 årsbokslut
K2-ÅR	K2 årsredovisning
NBK	Näringslivets Börskommitté
PATG	Positive Accounting Theory Group
RR	Redovisningsrådet
SEC	Securities and Exchange Commission
SFF	Sveriges Finansanalytikers Förening
SME	Small and Medium-sized Entities
SOP	Statement Of Positions
TFV	True and Fair View
WG	The IASB Working Group on Accounting Standards for SME
ÅRL	Årsredovisningslagen

Innehållsförteckning

1. INLEDNING	7
1.1 BAKGRUND.....	7
1.2 PROBLEMATISERING/PROBLEMDISKUSSION.....	9
1.3 SYFTE.....	11
1.4 AVGRÄNSNING.....	12
1.5 DISPOSITION.....	12
2. METOD	14
2.1 ANGREPPSSÄTT.....	14
2.2 KVANTITATIV METOD.....	14
2.3 TILLVÄGAGÅNGSSÄTT.....	15
2.4 ENKÄTER.....	15
2.4.1 Urval av respondenter.....	17
2.4.2 Urval av frågor.....	18
2.4.3 Möjliga orsaker till fel i undersökningen.....	18
2.5 KÄLLKRITIK.....	19
2.6 SAMMANFATTNING.....	19
3. LITTERATURGENOMGÅNG	21
3.1 NORMBILDNING.....	21
3.1.1 Modeller inom normbildning.....	23
3.2 SVENSKA STANDARDSÄTTARE.....	26
3.3 INTERNATIONELLA STANDARDSÄTTARE.....	28
3.4 BFN OCH GOD REDOVISNINGSSED.....	30
3.5 K-PROJEKTET.....	31
3.6 POLITISK PÅVERKAN.....	32
3.6.1 Redovisningens aktörer och deras inflytande.....	35
3.7 HARMONISERING.....	36
3.8 REGELBASERAT VS. PRINCIPBASERAT REGELVERK.....	38
3.9 IFRS FOR SMES.....	39
3.10 FÖR- OCH NACKDELAR MED DIFFERENTIERAD REDOVISNING.....	41
3.10.1 Argument för och emot differentierad finansiell rapportering.....	41
3.11 SKILLNADER OCH LIKHETER MELLAN STORA OCH SMÅ FÖRETAG.....	42
3.11.1 Skillnader.....	43
3.11.2 Likheter.....	43
3.12 MODELL FÖR REDOVISNINGSKVALITET.....	44
3.13 AVSKRIVNINGAR.....	46
3.13.1 Tillämpning.....	47
3.13.2 Komponentavskrivningar.....	48
3.13.3 Fördelar med en kostnadsuppdelning.....	48
3.14 SAMMANFATTNING.....	50
4. IFRS FOR SMES VS. SVENSKA FÖRHÅLLANDEN	51
4.1 BAKGRUND TILL IFRS FOR SMES.....	51
4.2 UTVECKLANDET AV IFRS FOR SMES.....	52
4.2.1 Omprövning av restvärde, nyttjandeperiod och avskrivningsmetod.....	52
4.2.2 Komponentavskrivningar.....	53
4.3 SVENSKA FÖRHÅLLANDEN.....	54
4.3.1 Omprövning av restvärde, nyttjandeperiod och avskrivningsmetod.....	54
4.3.2 Komponentavskrivningar.....	55
4.4 SAMMANFATTNING.....	55
5. RESULTAT	56

5.1	UNDERSÖKNINGENS GENOMFÖRANDE	56
5.2	RESULTAT AV ENKÄTUNDERSÖKNINGEN	57
5.2.1	<i>Normbildning</i>	57
5.2.2	<i>IFRS for SMEs</i>	58
5.2.3	<i>Komponentavskrivningar</i>	58
5.2.4	<i>Omprövning av restvärde</i>	59
5.2.5	<i>Omprövning av nyttjandeperiod</i>	60
5.2.6	<i>Omprövning av avskrivningsmetod</i>	61
6.	SLUTDISKUSSION	63
6.1	ANALYS.....	63
6.1.1	<i>Synen på IFRS for SMEs</i>	63
6.1.2	<i>Komponentavskrivningar</i>	64
6.1.3	<i>Omprövning av nyttjandeperiod och avskrivningsmetod</i>	65
6.1.4	<i>Omprövning av restvärde</i>	67
6.2	SLUTSATSER	67
6.2.1	<i>Reflektioner kring slutsatserna</i>	68
6.3	REFLEKTIONER ÖVER STUDIEN.....	69
6.4	FÖRSLAG TILL FORTSATT FORSKNING	70
	KÄLLFÖRTECKNING	72
	BILAGA 1 - WEBBENKÄTEN	76

1. Inledning

I detta kapitel ges en inledande bakgrund till ämnet. Detta tar sin start i Sveriges EEC avtal med EU 1994, då Sverige blev förpliktigt att harmonisera den svenska lagstiftningen med då gällande direktiv inom EU. Kapitlet ger en bakgrund till tidigare forskning och en kortare introduktion till IFRS för små och medelstora företag och framtagandet av detta. Fortsättningsvis används den engelska originaltiteln, IFRS for SMEs, genomgående i uppsatsen. Bakgrunden övergår i en problemdiskussion där BFNs K-projekt presenteras och valda delar diskuteras. Denna diskussion följs av ett syfte.

1.1 Bakgrund

I Sverige styrs idag lagstiftningen inom redovisningen av Årsredovisningslagen (ÅRL) och Bokföringslagen (BFL). ÅRL gäller för alla fysiska och juridiska personer som enligt BFL är skyldiga att upprätta någon form av bokslut. På grund av den snabba utvecklingen både i Sverige och internationellt gavs redan 1991 direktiv om en översyn av redovisningslagstiftningen. Detta väckte frågor som till exempel, vilka syften ska redovisningslagstiftningen tillgodose? Hur ska den formella strukturen se ut? I vilken utsträckning bör lagstiftningen ha karaktär av ett ramverk som fylls ut av normgivning av annat slag?¹

I och med Sveriges EEC (European Economic Community) avtal med EU 1994 blev Sverige skyldiga att harmonisera den svenska lagstiftningen med de direktiv som då gällde mellan de tidigare medlemsländerna. Det pågår ständigt diskussioner inom EU om hur utvecklingen av redovisningen ska fortgå.² Harmoniseringsprocessen är i ständig rörelse och den senaste tiden har ramverket för redovisningen i Europa ändrats en hel del.³ År 2002 tog EU Parlamentet beslut om att noterade företag inom EU ska använda International Financial Reporting Standards (IFRS) i sin koncernredovisning, för räkenskapsår som startar efter den 1 januari 2005. Detta kom att medföra fundamentala förändringar i företagsvärlden, då företag före 2005 använde sig av sitt eget lands generellt accepterade redovisningsprinciper.⁴ Två direktiv har varit framstående inom harmoniseringsprocessen, de fjärde (1978) och sjunde (1983) EC direktiven. Dessa ska medlemsländerna implementera i sina nationella lagar. De fungerar som verktyg i processen mot en harmoniserad europeisk ekonomisk marknad.⁵

¹ Artsberg, Redovisningsteori – policy och – praxis

² Ibid

³ Haller et al, Financial accounting developments in the European Union: past events and future prospects

⁴ Söderström et al, IFRS Adoption and Accounting Quality: A Review

⁵ Haller et al, Financial accounting developments in the European Union: past events and future prospects.

I Sverige är Bokföringsnämnden (BFN) en viktig normskrivare. De ger ut allmänna råd om hur ÅRL och BFL ska tillämpas. Det är BFN som är ansvarig för utformningen av regelverket för mindre företag.⁶ Vad är det egentligen som påverkar normbildningen och förändringar inom redovisningen?

Det har genom åren gjorts en mängd studier om deltagandet i, påverkan på och utvecklandet av normbildningsprocessen. Att den akademiska världen bidrar till normbildningsprocessen är något som enligt George (2004) efterfrågas. Deltagandenivån inom just den akademiska världen har genom historien varit väldigt låg, dock har den ökat på senare år. Vikten av att bidra i processen, i framtagandet av nya standarder och regelverk är stor.⁷ Det är inte bara akademins värld som inte bidrar i den mån som skulle behövas. I en studie av Durocher et al. (2007) påvisas att användare av årsredovisningar och finansiella rapporter också har en väldigt låg deltagarnivå, det vill säga inte bidrar så mycket som hade kunnat önskas till normbildningsprocessen. Durocher et al. påvisar att även annan forskning inom deltagande och bidragandeområdet visar att motiven för att bidra är väldigt viktiga. Ekonomisk vinning av att delta och bidra måste vara betydligt högre än kostnaderna för detsamma. Det kan ofta bli så att stöd ges till det som ger störst ekonomisk vinning för en själv. Kostar det mycket att bidra till processen kommer endast de som vinner väldigt stora fördelar att delta.⁸ Det finns tydliga tecken på att revisorer är den mest framstående gruppen när det gäller påverkan och deltagande i normbildningsprocessen. Studier av Jönsson (1985), Artsberg (1992) är några som påvisar detta. Detta motiverar att i vår undersökning välja revisorer som respondenter.

I en studie av Nobes (1991) beskrivs hur normbildning sker inom Storbritannien. Det som startar reaktionen är att kritik skapas mot något redovisningsfenomen. Denna kritik kommer från antingen redovisningsprofessionen, från staten eller från journalister. Standarder skapas sedan ur två krafter, en för och en emot standardisering.⁹ Modeller över hur själva normbildningen, eller normskapandet, ser ut och går till har utvecklats på många håll genom åren. En av de kanske mest framstående är en modell utvecklad av Hussein (1981), som utgår från Zaltman et al. (1973). Modellen bygger på tre faser, (i) kännedom och medvetande, (ii) attitydbildning och (iii) legitimering. Hela processen har ett beteendemässigt angreppssätt om vilka sociala beteenden som leder till förändring.¹⁰ Jönsson använder sig av Husseins modell i sin undersökning 1985, där han beskriver hur den svenska redovisningselitens påverkan och utvecklar normer i Sverige.¹¹

Intressenter försöker hela tiden påverka normsättare för att skapa sig själv fördelar.¹² Så kallad lobbyverksamhet sker på flera olika nivåer. Klienter påverkar revisionsbyråer som i sin tur påverkar standardsättare.¹³ Det finns blandade resultat

⁶ SOU 2008:67

⁷ George, The Participation of Academics in the Standards-Setting Process of the Financial Accounting Standards Board

⁸ Durocher, Users' participation in the accounting standard-setting process: A theory-building study

⁹ Nobes, Cycles in UK Standard Setting

¹⁰ Hussein, The innovative process in financial accounting standards setting

¹¹ Jönsson, Eliten och normerna

¹² Sutton, Lobbying of accounting standard-setting bodies in the U.K. and the U.S.A. : A downsian analysis

¹³ Haring, Accounting Rules and "The Accounting Establishment"

om hur detta verkligen resulterar i någon påverkan, men att det sker råder det inget tvivel om. Studier som gjorts på området är bland annat, Sutton (1984), Georgio (2004), Haring (1979) och Tutticci et al. (1994).

År, 2009, kom den slutgiltiga versionen av IFRS for SMEs (International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Entities), ett regelverk framtaget av International Accounting Standards Board (IASB). Detta regelverk är en förenkling av det fullständiga IFRS regelverket och ska appliceras på små- och medelstora företag. Anledningen till att regelverket tagits fram är att försöka underlätta redovisningen för berörda företag, att ta bort onödiga moment som kostar mer än vad de ger nytta. Detta regelverk ligger idag som grund för den utveckling av redovisningsregler som sker även i Sverige. Det är fritt för vilket land som helst att implementera IFRS for SMEs och IASB har endast ett krav och det är att regelverket inte ska användas av noterade företag och finansinstitut. Annars är det upp till varje land som väljer att använda regelverket, att avgöra vilka företag som ska använda det.¹⁴ Processen att ta fram IFRS for SMEs regelverket har genomgått en mängd diskussioner. Ett *Exposure Draft* (ED) gavs ut i februari 2007. Detta kommenterades sedan via remissvar, via tester ute bland företag samt av IASB-anställda som gav rekommendationer på vad de tyckte borde ändras eller behållas.¹⁵

1.2 Problematisering/Problemdiskussion

Reglerna som styr hur redovisningen i företag ska följas bidrar till oerhört höga administrativa kostnader. En förenkling av dessa regler är på gång. Regeringen tillsatte 2007 en särskild utredare, där sakkunniga och experter har som syfte att undersöka möjliga förenklingar inom redovisningslagstiftningen.¹⁶ En del i detta är BFNs arbete med att skapa regelverk som riktar sig till olika typer av företag, det så kallade K-projektet. K-projektet bygger på att ett företag, beroende på hur det ska avsluta året enligt BFL, ska följa ett visst regelverk. Tanken är att det ska skapas fyra olika regelverk, benämnda K1-4.¹⁷

Hittills har BFN beslutat och remissbehandlat K1 och K2 regelverken och för närvarande arbetar de med upprättandet av K3. Av just denna anledning kommer denna uppsats att rikta sig mot K3 regelverket. Detta regelverk ska tillämpas av de företag som enligt ÅRL ska avsluta året med en årsredovisning.¹⁸ Företag som innefattas av detta är enligt BFL 6:1, aktiebolag som uppfyller mer än ett av följande, (i) medelantalet anställda har under de senaste två åren varit mer än 50, (ii) den redovisade balansomslutningen har under de senaste två åren varit mer än 25 miljoner kronor och (iii) den redovisade nettoomsättningen har under de senaste två åren varit mer än 50 miljoner kronor. Även ekonomiska föreningar och handelsbolag där en

¹⁴ www.iasb.org/IFRS+for+SMEs/IFRS+for+SMEs.htm

¹⁵ www.iasb.org/Current%20Projects/IASB%20Projects/Small%20and%20Medium-sized%20Entities/Small%20and%20Medium-sized%20Entities.htm

¹⁶ SOU 2008:67

¹⁷ Information om K-projektet

¹⁸ Ibid

eller flera juridiska personer är delägare som uppfyller kraven ovan ska upprätta en årsredovisning. Ytterligare företag som berörs står att läsa i BFL 6:1¹⁹

Som grund för K3 kommer till stor del reglerna i IFRS for SMEs att ligga.²⁰ SMEs antas utgöra mer än 95 procent av världens samtliga företag. Många av de regler som finns i fullständiga IFRS har blivit förenklade och områden som inte är relevanta för denna typ av företag har tagits bort och antalet krav på upplysningar har minskats betydligt. Tanken är också att IFRS for SMEs ska fungera som en språngbräda för de företag som är på väg att bli noterade, då noterade företag måste följa det fullständiga IFRS regelverket.²¹

När harmoniseringen av de svenska reglerna och IFRS for SMEs nu sker, har BFN ett enormt arbete både bakom sig och framför sig. Det regelverk som ska ligga till grund för K3 företag ska anpassas till IFRS for SMEs. Vilka delar som ska stå kvar som de gör i svensk lagstiftning idag och vilka delar som ska ersättas eller påverkas av IFRS for SMEs är inte helt självklart. För att finna ett relevant och intressant undersökningsområde har författarna kontaktat BFNs Catharina Pranhäll, som arbetar med K-projektet. För BFN är materiella tillgångar ett intressant ämne. Inom detta finns eventuella skillnader på hur vi idag redovisar i Sverige och hur IFRS for SMEs säger att redovisningen ska gå till. De områden som är av intresse är främst komponentavskrivningar samt omprövning av restvärde, nyttjandeperiod och avskrivningsmetod.

Komponentavskrivningar är ett område som handlar om att skriva av delar av en tillgång var för sig, som separata komponenter. I Sverige ges idag, genom Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR) 2001:3 och Redovisningsrådets (RR) rekommendationer 12:24, råd om att man bör göra sådana komponentavskrivningar. Då K3 regelverket kommer att beröra de större av de små och medelstora företagen, kommer det bland dessa finnas företag som på ett eller annat sätt ställs inför valet om komponentavskrivningar. Catharina Pranhäll på BFN är tveksam till om de företag som råds att göra komponentavskrivningar, faktiskt gör det. IFRS for SMEs säger att komponentavskrivningar ska göras om det finns så kallade ”major components”. Skillnaden här är att det inte ges råd om att göra det, utan att det ska göras. Om IFRS for SMEs översätts ordagrant kommer alltså reglerna att ändras.

Inom IASB och IFRS for SMEs har det förts en diskussion rörande behovet av komponentavskrivningar. Remissvaren på det ED som kom ut i februari 2007 menade att komponentavskrivningar inte behövs i SMEs och ska det regleras så ska det åtminstone vara valbart. Även de tester som gjorts ute på ”fältet” visade liknande slutsatser. Däremot menade en majoritet inom *The IASB Working Group on Accounting Standards for SME* (WG) att man skulle behålla kravet på komponentavskrivningar, då dessa ger bra information och inte är alltför kostsamma.²²

¹⁹ BFL 6 kap. 1 § p.6

²⁰ Information om K-projektet

²¹ www.iasb.org/News/Press+Releases/IASB+publishes+IFRS+for+SMEs.htm

²² www.iasb.org/NR/rdonlyres/31AF0A25-0E9D-4933-B72B-7536D14CBAB2/0/SME0806b02Bobs.pdf

Vad gäller omprövning av restvärde så är detta idag ett område som inte regleras på ett tydligt sätt i svenska regler. Enligt BFNAR 2001:3 och RR 12 så ska både nyttjandeperiod och avskrivningsmetod omprövas löpande. Vad gäller restvärde så regleras detta inte på samma sätt av de svenska reglerna, detta kan tolkas som att det är upp till var och en hur de vill behandla omprövning av restvärde. I IFRS for SMEs 17:19 står det däremot klart och tydligt att restvärde ska omprövas ifall faktorer som skulle kunna innebära att en förändring, sen senaste rapporteringsdatum, upptäcks. Detta skulle medföra en skärpning av reglerna angående omprövning av restvärde, på så sätt att fenomenet regleras överhuvudtaget samt det faktum att en omprövning faktiskt ska ske om något har hänt. När det gäller omprövning av nyttjandeperiod respektive avskrivningsmetod så ska även dessa enligt IFRS for SMEs skrivas av om något specifikt har hänt. Detta skiljer sig alltså helt i förhållande till dagens svenska normer.

Även omprövning av restvärde har diskuterats inom IASB, där diskussionen har förts tillsammans med diskussioner angående omprövning av nyttjandeperiod och omprövning av avskrivningsmetod. ED föreslog att restvärde, nyttjandeperiod och avskrivningsmetod skulle omprövas löpande.²³ Detta har ändrats i den slutgiltiga versionen, som säger att omprövning ska ske om något signifikant har ändrats.²⁴ Frågan kommenterades i remissvaren, som antydde att en årlig omprövning ej var nödvändig. Tester ute bland företag har visat att inte många använder sig av restvärde och därför såg problem med att utföra omprövningar. Angående avskrivningsmetod och nyttjandeperiod ansågs omprövning av dessa årligen medföra mer kostnader än nytta.²⁵

Studien fokuserar på att finna hur revisorer tycker att det faktiskt fungerar i de företag som de arbetar med i Sverige idag och hur revisorer ser på de förändringar som IFRS for SMEs skulle kunna innebära. Är de nämnda delarna något som revisorer tycker att vi i Sverige bör ta efter, eller tycker revisorerna att dessa områden bör förbli reglerade som de är reglerade idag? Samtidigt ämnar studien undersöka revisorers åsikter angående mängden och vikten av revisorers deltagande i normbildningen. Detta eftersom en stark tro på att revisorer har ett stort inflytande och har åsikter som är av vikt vid beslutsfattande ger studiens resultat extra trovärdighet. Detta eftersom studiens slutsatser grundar sig i revisorers åsikter.

1.3 Syfte

Syftet med denna uppsats är att delta i den allmänna debatten och bidra i normbildningen. Studien avser att undersöka lämpligheten för IFRS for SMEs som underlag för K3 regelverket. Detta genom att tillfråga revisorer om vad de tycker i specifika jämförelser mellan IFRS for SMEs och ÅRL, samt de normer som ger råd

²³ www.iasb.org/NR/rdonlyres/31AF0A25-0E9D-4933-B72B-7536D14CBAB2/0/SME0806b02Bobs.pdf

²⁴ IFRS for SMEs

²⁵ www.iasb.org/NR/rdonlyres/31AF0A25-0E9D-4933-B72B-7536D14CBAB2/0/SME0806b02Bobs.pdf

om hur denna lag ska tolkas. BFN arbetar just nu med utvecklingen av K3 regelverket. Studien ämnar undersöka avskrivningsrelaterade problem inom materiella tillgångar. Komponentavskrivningar och omprövning av restvärde, nyttjandeperiod och avskrivningsmetod är de problem som studien behandlar.

1.4 Avgränsning

BFN är idag mitt uppe i arbetet med att utveckla regelverket för K3 företag. Samtidigt publicerade IASB i somras den slutgiltiga versionen av IFRS for SMEs. Då BFN tydligt har uttryckt att IFRS for SMEs ska vara en grundpelare i K3 regelverket ses detta som ett väldigt aktuellt ämne. BFN har redan kommit långt i utvecklingen av K1 och K2 regelverken och på grund av detta ser vi inte samma relevans i att bidra till dess utveckling. Därför är K3 regelverket utgångspunkten i vår undersökning.

Studien berör ett specifikt område inom redovisningen, nämligen avskrivningsproblem inom materiella tillgångar. Anledningen till detta är att området är av intresse för BFN. Att studera hela regelverket som de berörda företagen följer är ett alltför stort arbete. Det skulle heller inte vara av relevans att göra en sådan studie, då många delar av det svenska regelverket stämmer överens med reglerna i IFRS for SMEs.

Då materiella tillgångar är ett relativt stort område valdes tillsammans med BFN några få intressanta delar ut. Precis som ovan finns det ingen relevans att undersöka områden och fenomen som inte skiljer sig åt. De valda delarna har dessutom varit uppe för diskussion inom IASB, i deras utveckling av IFRS for SMEs.

1.5 Disposition

Kapitel 2 Metod

Metodkapitlet beskriver studiens tillvägagångssätt för att besvara dess syfte. Studien genomförs med en deduktiv kvantitativ metod. Den kvantitativa metoden används för att få in så många åsikter som möjligt. Detta genom en webbenkät riktad till godkända och auktoriserade revisorer.

Kapitel 3 Litteraturgenomgång

Litteraturgenomgången redogör för den teori som senare används tillsammans med empirin för att analysera och besvara syftet.

Kapitel 4
IFRS for SMEs

I detta kapitel ges en djupgående presentation av IASBs IFRS for SMEs regelverk. Utvecklandet av regelverket diskuteras samtidigt som motsvarande svenska förhållande förklaras.

Kapitel 5
Resultat

Resultatkapitlet sammanfattar de svar som respondenterna lämnat i undersökningen. En djupare redogörelse för undersökningens genomförande görs också.

Kapitel 6
Slutdiskussion

Till en början ges ett besvaras syftet samtidigt som ett resonemang förs kring detta. Resultaten analyseras tillsammans med den teoretiska referensram som redogjorts för i litteraturgenomgången. Ett resonemang kring studiens val och möjliga svagheter förs och avslutas med förslag till fortsatt forskning.

2. Metod

Metodkapitlet motiverar de metodologiska val som gjorts och ger en förklaring till hur studien genomförts för att besvara dess syfte. En betydande del av detta kapitel behandlar den enkät som använts i studien. För- och nackdelar med en enkät presenteras på ett ingående sätt samtidigt som det ges en förklaring och motivering till valet av enkät som undersökningsform. Vidare förklaras vilka respondenter som valts och varför. Detta följs av en diskussion rörande urvalet av de frågor som använts i enkätundersökningen.

2.1 Angreppssätt

Den metod som använts för att samla information är den deduktiva metoden. Detta innebär att man börjar med att ställa upp en hypotes som sedan prövas genom en empirisk undersökning.²⁶ Eftersom den deduktiva metoden bygger på befintlig teori som ska testas leder det till att hypotesen som ställts kommer att bekräftas, förkastas, tillämpas eller utvecklas/förfinas.²⁷ Studien utgår från en deduktiv metod som ämnar undersöka ett antal problem som identifierats efter samtal med en expert på området. Problemen undersöktes genom en enkät riktad till godkända och auktoriserade revisorer. Anledningen till att en uppdelning mellan godkända och auktoriserade revisorer gjordes var för att identifiera en eventuell skillnad mellan grupperna. Analysen av undersökningen leder till uppfattningen om de regelförändringar som undersöktes ska bekräftas, förkastas eller tillämpas eller om de ska utvecklas/förfinas mer innan en bekräftelse. Uppsatsen har ett normativt angreppssätt. Den avser att på ett analytiskt sätt undersöka varför delar inom K3 regelverket bör se ut på ett visst sätt.

2.2 Kvantitativ metod

De två metoder som finns för att genomföra en undersökning är kvalitativ- och kvantitativ metod. Den kvantitativa metoden lägger stor vikt på kvantifieringen av insamlad av data. De olika faserna i en kvantitativ undersökning startar i teori som används för att forma den hypotes som blir grunden för undersökningsdesignen. Efter det utformas mått för begreppen, val av plats där forskningen ska göras, val av respondenter och sedan tillämpning av undersökningsinstrument för datainsamling. Insamlad data ska bearbetas, analyseras och ligga till grund för slutsatser som i sin tur

²⁶ Bryman et al, Företagsekonomiska forskningsmetoder

²⁷ Artsberg, Redovisningsteori – policy och – praxis

leder fram till ett resultat.²⁸ Författarna har valt en kvantitativ metod för att på så sätt ha möjlighet att kunna dra en generell slutsats. En webbenkät skickades ut till godkända och auktoriserade revisorer. En sådan används för att få in så många åsikter som möjligt. Enkäten är utformad på så sätt att svaren inte behöver tolkas, utan kan kvantifieras, i stort sett ja/nej frågor. Någon mer uttömmande fråga har använts, för att på så sätt försöka komma åt anledningar till olika åsikter.

2.3 Tillvägagångssätt

För att få en djupare förståelse för tidigare forskning har en ingående litteratursökning gjorts. Litteratursökningen har haft sin grund i en avhandling författad av Fredrika Askenmalm som berör området deltagande och inflytande gällande redovisningsregler för mindre företag. Denna avhandling rekommenderades av studiens handledare. Utifrån ett antal intressanta källor i denna avhandling har sedan vidare litteratursökning gjorts. Sökningar på Lunds Universitets elektroniska bibliotek Lovisa och ELIN har genomförts efter att intressanta artiklar, böcker och tidskrifter identifierats. En del av dessa källor har sedan mynnat ut i ytterligare litteratur- och sökmöjligheter.

Det har varit viktigt för författarna att se vad tidigare forskning har undersökt och kommit fram till. Hur normbildningsprocessen fungerar och vad som styr en förändring är en viktig del. För att förstå vilka organ som ligger bakom en förändring och en normbildningsprocess krävs en förståelse för de olika aktörer som agerar på redovisningsmarknaden. Hur dessa olika aktörer påverkas och i sin tur påverkar andra är också av relevans för att förstå den komplexa process som normbildning innebär.

Utvecklingen av K3 regelverket kommer främst att influeras av internationella regler. Detta kräver en förståelse för det harmoniseringsprojekt som idag genomsyrar hela redovisningsvärlden. Målet med en harmonisering är att regelverk världen över ska kunna likställas samtidigt som den färdiga produkten, det vill säga de finansiella rapporterna, håller en generell och hög kvalitet. Förståelse för den mängd olika faktorer som spelar in och påverkar just redovisningskvalitet är av stort intresse för författarna.

En grundlig genomgång av K-projektet och IFRS for SMEs, som kommer att ligga till grund för svenska SMEs, har gjorts. De svar som har getts i undersökningen har analyserats och tolkats och i sin utmynnat i ett resultat.

2.4 Enkäter

²⁸ Bryman et al, Företagsekonomiska forskningsmetoder

För att kunna dra en generell slutsats av revisorers åsikter så behövs en stor mängd svar. Därför har undersökningen utformats i form av en enkät. Enkäten kommer att ge respondenten möjlighet att svara på frågorna med ja/nej samt att skriva motivering till vissa av sina svar. Även någon flervalfråga har använts. Enkäten skickas ut via e-mail där respondenten kan gå vidare via en länk, för att på så sätt komma till undersökningen. Detta är alltså en webb-baserad enkät, det vill säga att enkäten som skapats finns på en webbsida dit respondenten får gå för att fylla i enkäten. Sheehan och Hoy menar att webb-baserade studier tillämpas vid undersökningar av stora användargrupper online. För att få ut webbenkäten skickades länken ut via e-mail och därmed används en kommunikationsbaserad metod. Anledningen till valet att skicka ut enkäten via e-mail är att det är ekonomiskt, mindre tidskrävande och kontakt kan fås med fler personer oavsett var de befinner sig. De svar som lämnas kan lätt samlas in och tolkas. De nackdelar som nämns i litteraturen, såsom att alla inte har tillgång till Internet och att e-målet kan uppfattas som skräpmail, hade i åtanke vid utformandet av detta. Uppfattningen är att detta inte har varit något direkt hinder för undersökningen. Av de personer som enkäten skickades till tror författarna att de flesta har daglig tillgång till sin e-mail och därmed är det enbart att e-målet skulle uppfattas som skräpmail som skulle kunna vara en nackdel för undersökningen.

Enkäten sågs som en bättre undersökningsform i jämförelse med intervjuer, dels på grund av uppsatsen tidsbegränsning, men även för att respondenten kan ta sig tid och fylla i enkäten när tid ges och inte behöva boka in en tid för en intervju. Enkäten ger dessutom, som sagt, bättre tillgång till en större population och en större möjlighet för generalisering än vad exempelvis intervjuer hade gjort. Skillnaden mot om intervjuer hade använts är att undersökningen nu blir asynkron, det vill säga respondentens svar fås inte in direkt, undersökningens svar kommer inte in i realtid. Författarna tror att en webbenkät är det bästa sättet att nå ut till så många revisorer som avses. Stöd för att webbenkäter får högre svarsprocent än postenkäter ges i en undersökning som står beskriven i Bryman och Bell. Undersökningen är utförd av Cobanoglu et al. (2001) som skickade ut en enkät både via post och via internet. De fick 26 procent svar av de utskickade via post och 44 procent av de som skickades ut via internet. Ytterligare en fördel var att de fick in svaren snabbare via webbenkäten än vad de fick via postenkäten.²⁹ Utformningen av webbenkäten kan se ut på olika sätt. Ett sätt är att en fråga visas i taget så att respondenten måste svara på den för att gå vidare, vilket är ett bra sätt för att minska risken att respondenten hoppar över eller missar en fråga. Ett annat sätt som webbenkäten kan utformas på är att respondenten har en överblick över samtliga frågor direkt. Detta gör att respondenten kan se ett samband mellan frågorna och det ökar förståelsen för dessa. En annan positiv vinkel med att respondenten har överblick över enkäten är att han får en känsla av hur mycket som är kvar att besvara av enkäten och vad han svarat på tidigare frågor. Det senaste exemplet när respondenten kan "navigera" i enkäten kallas för en "scrollad" webbenkät.³⁰ Den enkät som använts i denna studie är en "scrollad" just för att ge respondenten en chans att kunna se över sina svar, kunna se ett samband mellan vissa frågor och ha möjligheten att ändra tills han är nöjd.

En enkätundersökning gör det viktigare att formulera frågorna på ett så utförligt sätt som möjligt så att de inte kan feltolkas. Detta är viktigt då respondenten, när han

²⁹ Bryman et al, Företagsekonomiska forskningsmetoder

³⁰ Dahmström, Från datainsamling till rapport – att göra en statistisk undersökning

besvarar enkäten och det uppstår problem med tolkningar, inte kan fråga direkt utan istället får göra antaganden. Detta är en svaghet som till exempel intervjuer inte har. Begränsning av antalet frågor har också haft i åtanke eftersom respondenten tröttnar snabbare av att delta i en enkätundersökning, något han kanske inte på samma sätt gör vid en intervju. Det är viktigt att ett introduktionsmeddelande formuleras på ett bra sätt så att respondenten känner att det är viktigt att delta, att han känner sig utvald.³¹

2.4.1 Urval av respondenter

Enkäten har skickats till godkända och auktoriserade revisorer, vilka anses vara bäst insatta i frågorna kring redovisningsregler. Detta är även en grupp som BFN anser vara mest relevant att undersöka, samt en grupp vars åsikter de är väldigt intresserade av. Anledningen till att författarna är intresserade av just revisorer är även att tidigare forskning, bland annat Jönsson (1985) och Artsberg (1992), visat på att det är denna grupp som är den främsta eliten inom redovisning, att det är revisorerna som dominerar regleringen och utvecklingen inom området i Sverige.

När ett urval av respondenter ska göras finns en mängd olika begrepp att hålla reda på. Objektet är de personer som ska undersökas. Objekten utgör en population. I det här fallet är populationen alltså alla godkända och auktoriserade revisorer. För att få tillgång till populationen krävs en ram. Ramen är exempelvis ett register som tillkännager populationen.³² Utifrån denna ram, Revisorsnämndens register³³ över Sveriges samtliga godkända och auktoriserade revisorer, har ett slumpmässigt urval gjorts. Ett slumpmässigt urval kännetecknas av att varje element i populationen har en känd sannolikhet att komma med i urvalet. Sannolikheten att komma med måste vara större än noll. Inom statistiken föredras oftast slumpmässiga urval framför icke slumpmässiga. Detta eftersom slumpmässiga urval tillåter beräkning av så kallade väntevärdesriktiga skattningar av okända parametrar i populationen, exempelvis medelvärdet och totalvärdet. På grund av detta överensstämmer i genomsnitt stickprovsmedelvärdet med populationsmedelvärdet.³⁴

En begränsning i urvalsprocessen var att det endast finns mail-adresser tillgängliga för de större revisionsbyråerna. KPMG, Deloitte, PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young, Grant Thornton och BDO var de byråer som har publicerade mail-adresser. På grund av detta gjordes ett nytt slumpmässigt urval varje gång en revisor från någon annan byrå påträffades.

Urvalsprocessen genomfördes genom att Revisorsnämndens register exporterades till Excel där samtliga revisorer automatiskt gavs ett nummer. Sedan gjordes, med hjälp av Excels inbyggda slumpformel, ett slumpmässigt urval där samtliga element hade samma sannolikhet att bli utvald. De revisorer som ej representerar någon av ovan nämnda byrå hade givetvis noll i sannolikhet att slutgiltigt komma med. De revisorer som representerar någon av de ovan nämnda byråerna hade alla exakt samma sannolikhet att komma med i urvalet. Slumpformeln i Excel är uppbyggd på så sätt att en formel, SLUMP(), anges. Efter denna formel skrivs exempelvis *100 om ett

³¹ Bryman et al, Företagsekonomiska forskningsmetoder

³² www.scb.se/Grupp/Klassrummet/_Dokument/statundersokning.pdf

³³ www.revisorsnamnden.se/rs/revisor/

³⁴ Dahmström, Från datainsamling till rapport – att göra en statistisk undersökning

nummer mellan 0 och 100 ska väljas. I detta fall skrevs SLUMP()*1037 respektive SLUMP()*2227 för urval bland godkända respektive auktoriserade revisorer. Detta eftersom det enligt registret finns 1036 godkända och 2226 auktoriserade.

2.4.2 Urval av frågor

Frågor har ställts kring fyra huvudområden, (i) normbildning, (ii) IFRS for SMEs, (iii) komponentavskrivningar samt (iv) omprövning av restvärde, nyttjandeperiod och avskrivningsmetod. Följdfrågor med möjlighet till skriftlig förklaring för att utveckla sitt svar, har getts till de frågor som kräver detta. Vid utformningen av enkätfrågorna ansågs det vara viktigt att ställa rätt frågor så att de svar som ges är svar på de frågor som avses mätas. Eftersom de flesta frågorna har begränsats till ja/nej frågor behöver svaren inte analyseras på de frågorna och risken att feltolka respondenternas svar reduceras.

2.4.3 Möjliga orsaker till fel i undersökningen

Det finns en mängd olika faktorer som kan orsaka fel i en undersökning av detta slag. Ett exempel på detta är bortfall på grund av att personer ej är tillgängliga, det vill säga att personen är ”out of office”, eller att e-mailadressen ej längre är i bruk. Att personer ej är tillgängliga är en typ av bortfallsfel, det vill säga att mätvärden för vissa objekt saknas. Bortfallsfel kan bestå av dels objektbortfall och dels ett partiellt bortfall som innebär uteblivna svar på vissa frågor. Att en del adresser ej längre är i bruk är en så kallad övertäckning, registret som urvalet görs ifrån är ej uppdaterat det vill säga att personer som exempelvis gått i pension eller bytt arbetsplats fortfarande finns med.³⁵

Detta är två delar i det totala felet. Ytterligare faktorer är urvalsfel, mätfel och bearbetningsfel. Eftersom ett urval görs från en viss total population av objekt, så finns alltid ett visst urvalsfel då endast en del av den totala populationen görs. Att undersökningen kontrolleras på rätt sätt är av stor vikt. Problem inom detta område kan skapa så kallade mätfel. Att fel personer svarar på frågorna eller att intervjuaren ställer frågor som är ledande är exempel på mätfel. Även att frågor inte mäter det som den ska mäta eller att den mäter något ytterligare än det som avses är ytterligare exempel på mätfel. Slutligen finns så kallade bearbetningsfel, dessa kan delas upp i tre kategorier. (i) Kodningsfel, fel som skapas vid granskningen av de lämnade uppgifterna, (ii) stansningsfel, fel som skapas när svar förs över till datorer och (iii) tabuleringsfel, fel som skapas vid datorprogrammering och datorkörning.³⁶

Alla dessa problem är relevanta att ha i åtanke för denna studie. Bortfallsfelet har varit svårt att göra något åt. Att personer är på semester eller dylikt är svårt att förutse. Det finns heller ingen anledning att tro att ”out of office” bortfallet skulle ha någon annan generell åsikt än de personer som deltog i undersökningen. När det gäller ett bortfall som beror på att personerna valt att ej delta kan situationen dock vara annorlunda. Är anledningen till att personerna ej medverkat att de inte berörs av frågan så betyder deras bortfall inte mycket. Är anledningen till deras bortfall exempelvis tidsbrist,

³⁵ www.scb.se/Grupp/Klassrummet/_Dokument/statundersokning.pdf

³⁶ Ibid

samtidigt som de är väldigt insatta i de frågor som undersökningen berör, så kan det påverka resultatet i negativ mening. I denna studie finns ingen anledning att tro att ej medverkande personer skulle bidra med helt annorlunda och ytterligare åsikter. Övertäckningsfelet är svårt att göra något åt, men detta är inget som författarna tror har påverkat studien i negativ mening.

Ett urvalsfel är också svårt att göra något åt, då en totalundersökning i detta fall ej är aktuellt eller möjligt. Vad gäller mätfel har detta motarbetats genom att frågorna formulerats och bearbetats med stor noggrannhet. På så sätt minskar risken att frågorna inte mäter det som de avser mäta. De frågor som ej har karaktären av ja/nej har haft flera olika svarsalternativ för att på så sätt tydliggöra vad som undersöks. Detta istället för att ha öppna frågor, som lätt kan medföra svar som ej besvarar den tänkta frågan. Några frågor har dock följts av en möjlighet att ge öppna kommentarer till tidigare svar. För att minska risken att fel person svarar på undersökningen har personliga e-mail skickats ut för att nå personen direkt. Istället för exempelvis ett massutskick till varje kontor, där e-målet sen vidarebefordras. Bearbetningsfel har hela tiden funnits i åtanke och motarbetats med hjälp av noggrannhet.

2.5 Källkritik

Samtliga svar som enkätundersökningen genererade har behandlats. En begränsning har redan gjorts då enkäten endast skickades ut till experter på området så att de svar som ges är trovärdiga. Likaså behövs ingen kritisk granskning när det gäller enkätsvaren då dessa, som nämnts tidigare, kommer från experter. Andra källor som använts, såsom lagtexter, behöver författarna inte heller ställa sig kritiska till eftersom de har hög tillförlitlighet. Vad gäller övriga källor har de fyra källkritiska regler som Esaiasson³⁷ nämner använts. Dessa är äkthet, oberoende, samtid och tendens.

2.6 Sammanfattning

I detta kapitel har en beskrivning av studiens genomförande klargjorts. Först har en litteratursökning gjorts för att på så sätt generera de frågor som har ställts i enkäten. Litteraturgenomgången behandlar vilka aktörer som agerar på redovisningsmarknaden och hur de i sin tur påverkar normbildning. Det har varit av stor vikt för författarna att beskriva IFRS for SMEs eftersom detta kommer att ligga som grund för K3 regelverket.

Revisorer har valts som respondenter till enkätundersökningen som utförts i form av en webbenkät. En webbenkät ansågs vara en smidig, mindre tidskrävande form av undersökning för att nå ut till så många revisorer som studien avsåg. Webbenkäten har utformats på så sätt att det skulle gå snabbt och lätt för respondenten att delta. De

³⁷ Esaiasson et al, Metodpraktikan – Konsten att studera samhälle, individ och marknad

flesta av frågorna har varit ja/nej frågor vilket har gjort att risken för att författarna skulle misstolka och analysera felaktigt har minskat. Frågorna som behandlats har berört fyra huvudområden, (i) normbildning, (ii) IFRS för SMEs, (iii) komponentavskrivningar samt (iv) omprövning av restvärde, nyttjandeperiod och avskrivningsmetod. Slutligen har det som kan leda till eventuella fel i undersökningen behandlats, såsom bortfallsfel, överteckning, urvalsfel, mätfel och bearbetningsfel.

Efter en genomgång av de val som har gjorts följer i nästkommande kapitel en genomgång av den teoretiska grund som använts i studien.

3. Litteraturgenomgång

Den teoretiska referensram som presenteras i detta kapitel används tillsammans med det empiriska materialet för att besvara studiens syfte. Kapitlet inleder med att djupgående behandla den tidigare forskningen rörande normbildning och hur betydande modeller inom detta område ser ut. Standardsättare, främst BFN samt deras K-projekt, beskrivs och följs av den politiska påverkan som bedrivs inom normbildningen. Kapitlet ger vidare en diskussion rörande IFRS for SMEs regelverket. Att ha en differentierad redovisning innebär både för- och nackdelar, vilket påvisas i kapitlets senare del. Avslutningsvis presenteras en modell över redovisningskvalitet, hur kvalitet påverkas av en mängd olika faktorer.

3.1 Normbildning

Det finns en mängd tidigare forskning angående deltagande i normbildningsprocessen. Denna forskning kan enligt Durocher et al. (2007) delas upp i tre grupper. *The Positive Accounting Theory Group* (PATG) studerar de ekonomiska motiv som påverkar de som upprättar informationen, årsredovisningen och hur dessa motiv påverkar deras åsikter och bidrag till normgivningsprocessen. Beroende på ekonomiska fördelar och ekonomisk vinning ställer sig företagsledare på ett visst sätt i förhållande till en standard eller norm. *The Economic Theory of Democracy Group* (ETDG) liknar valet att delta i normbildning vid valet att rösta i ett politiskt system. Durocher et al. hänvisar till Sutton (1984) som menar att en individ deltar om fördelarna, inklusive möjligheten att påverka slutresultatet, överstiger kostnaderna. Det vill säga, är deltagandet dyrt så kommer endast de som vinner stora fördelar att delta. Den tredje och sista gruppen är *the Coalition and Influence Group* (CIG) som studerar möjliga koalitioner mellan grupper och hur dessa påverkar normgivarnas beslut. Detta grundar sig i en studie av Haring (1979), att FASB (Financial Accounting Standards Board) dominerades av de stora revisionsbyråerna och dessa i sin tur av sina klienter, det vill säga främst stora företag. Studier om att FASBs beslut endast återger vad de stora revisionsbyråerna tycker har dock fått skiftande resultat. Haring, Puro (1985) och Mezias et al. (1989) är några som påstår att så är fallet. Hussein et al. (1980) och Brown (1981) menar att det inte är så.³⁸ Denna påverkan som Durocher et al. talar om utifrån bland annat Sutton och Haring kommer att redogöras för längre fram i detta kapitel.

Ordföranden för FASB (1987-1997), Dennis Beresford, menar att det mest effektiva sättet att påverka standarder är genom att delta i framtagandet av en standard.³⁹ Vem som egentligen deltar i normbildningsprocessen är en intressant fråga. Användare,

³⁸ Durocher et al, Users' participation in the accounting standard-setting process: A theory-building study

³⁹ Schalow, Participation choice: The exposure draft for postretirement benefits other than pensions

revisorer och den akademiska världen är några av de grupper som genom åren studerats i frågan om grad av deltagande. En studie av Jönsson (1985) syftar främst till att identifiera den redovisningselit som driver utvecklingen av normer och den process som genererar redovisningsnormer. Metoden för detta var att intervjua välinformerade personer för att på så sätt generera namn på personer som ansågs vara sakkunniga inom redovisning. Denna process frambringade 150 personer. Dessa tillfrågades sedan att ange auktoritära personer i olika yrkesgrupper inom redovisningsområdet. Detta resulterade i 200 namn varav 39 personer angavs fler än fem gånger. Dessa 39 personer (plus ytterliga en som lades till i efterhand) utgjorde enligt Jönsson eliten. De fem första på ranglistan utgjorde enligt Jönsson en särställning inom eliten. Efterföljande intervjuer med dessa personer fick Jönsson att bestämma att Sveriges redovisningselit ligger mellan 20-40 personer.⁴⁰

Undersökningen visar att revisorer är den klart dominerande gruppen inom eliten. 13 av de 40 personerna var revisorer och av de 10 toppnamnen var 8 revisorer. Därefter kom ekonomichefer med nio representanter. Undersökningen påvisar även att det finns en kåranda bland revisorer, en inbördes respekt för varandra.⁴¹ Artsberg (1992) menar, precis som Jönsson (1985), att det är revisorerna som är den främsta eliten inom redovisningen i Sverige. Det är de som dominerar regleringen och utvecklingen.⁴² En grupp, som till skillnad från revisorerna, inte deltar i normbildningsprocessen i någon större grad är användarna av årsredovisningar. Detta kan tyckas konstigt då syftet med standarder är att reglera årsredovisningar, som i sin tur erbjuder information till användare för att de sedan ska kunna fatta beslut i olika situationer.⁴³ Inte heller företag deltar särskilt mycket i processen. En undersökning av Schalows (1995) antyder att FASB borde fundera på varför det är så många företag som tror att deras deltagande i processen för framtagande av en standard inte kommer att påverka den slutgiltiga standarden. Ett företag förklarade anledningen till varför de inte alltid lämnade sina synpunkter och varför de trodde att andra inte alltid gjorde. De menade att FASB ändå inte tar till sig av synpunkterna på något meningsfullt sätt. Företaget menade också att om den här uppfattningen om FASB fortsätter så kommer det sluta med att ingen intressent kommer att lämna in sina synpunkter.⁴⁴

Det är bevisligen många grupper som inte deltar i normbildningsprocessen i någon större grad. Detta är inget att föredra. FASB har en målsättning att ta hänsyn till olika intressenters synpunkter när de tar fram nya standarder. Att olika intressenter deltar i standardsättningsprocessen är viktigt eftersom det finns problem med redovisningen eller att de kanske känner till alternativa lösningar som de kan hjälpa FASB att få reda på.⁴⁵ FASB och affärsvärlden i allmänhet har även uttryckt ett behov av ökat deltagande från den akademiska världen vad gäller normgivningsprocessen. Akademiker kan ha konstruktiv betydelse för FASBs normgivningsarbete. Detta undersöktes av George (2004) och metoden för detta var att studera antalet publicerade artiklar som hade kopplingar till ämnen inom FASB, remissvar och så vidare. Annan forskning, Mezias

⁴⁰ Jönsson, S. (1985) Eliten och normerna

⁴¹ Ibid

⁴² Artsberg, Determinants of accounting choices made by the auditing profession: an empirical investigation of standard setting in Sweden

⁴³ Durocher et al, Users' participation in the accounting standard-setting process: A theory-building study

⁴⁴ Schalow, Participation choice: The exposure draft for postretirement benefits other than pensions

⁴⁵ Ibid

et al. (1989) och Wilburn (1992) visar att den akademiska världen inte är särskilt involverad i FASBs arbete. Så visar även studien gjord av George. I studien undersöktes 112 tidskrifter och däri 48 356 artiklar. Endast 4 836 stycken, det vill säga 10 procent relaterade till ämnen inom FASB. Trots det väldigt låga deltagandet från den akademiska världens sida så visade studien att deltagandet ökat på senare år.⁴⁶ Faktumet att olika individer har olika krav på innehållet i standarder är en fördel för normgivarna, då de alltid lyckas tillfredsställa någon grupp. Revisorer från olika stora revisionsbyråer, företagare i olika branscher och olika intressenter har alla sina krav och preferenser.⁴⁷

Genom historien har ideologiska förändringar skett hos normgivarna, det finns en mängd förklaringar till detta. Några anledningar är internationella påtryckningar, nya problem med en ny teknisk natur uppstår och att nya intressentgrupper skapas. Nya regler används inte för att de är bättre utan för att marknaden och professionen efterfrågar dem. Det är möjligt för vilket företag som helst att påverka normgivningsprocessen. En ny trend kan utvecklas om ett företag skapar nya tekniker som sedan andra företag tar efter.⁴⁸

3.1.1 Modeller inom normbildning

Husseins modell för normbildning på redovisningsområdet bygger på en tidigare modell utvecklad av Zaltman et al. (1973). Hussein menar att det finns två modeller för att studera innovation, resultat- och processmodellen. Resultatmodellen fokuserar på utfallet och håller själva processen i skymundan, ett angreppssätt som Lindhle (1963) valt att använda sig av i sitt arbete. Processmodellen fokuserar på själva processen, från inledning till utfall.⁴⁹

Ett annat synsätt på normbildning presenteras av Nobes (1991). Han menade att precis som det finns cykler i fysikens värld finns det cykler att skåda i ekonomin. Inom fysiken sker perioderna under speciella omständigheter, detta använde Nobes för att förklara det politiska förhållandena som rådde i Storbritannien under 1970-1990. Han undersökte redovisning av inflation, forskning och utveckling, uppskjuten skatt, sammanslagningar och goodwill. Det som startar reaktionen är kritik av redovisningen som kommer från antingen redovisningsprofessionen, staten eller journalister. Nobes identifierade två krafter, en som han kallade "nedåtkraft" som strävar emot standardisering och den andra som han kallade "uppåtkraft" som strävar för standardisering. "Uppåtkraften" stöds av staten, finansjournalister och ur ett internationellt perspektiv.⁵⁰ Denna modell prövades av Nobes i en studie 1992, då han undersökte redovisning av goodwill i Storbritannien. Han fann att "nedåtkraften" främst kom från företagsledare som i sin tur fick stöd av redovisningsfirmor. Vem

⁴⁶ George, The Participation of Academics in the Standards-Setting Process of the Financial Accounting Standards Board

⁴⁷ Durocher et al, Users' participation in the accounting standard-setting process: A theory-building study

⁴⁸ Artsberg, Determinants of accounting choices made by the auditing profession: an empirical investigation of standard setting in Sweden

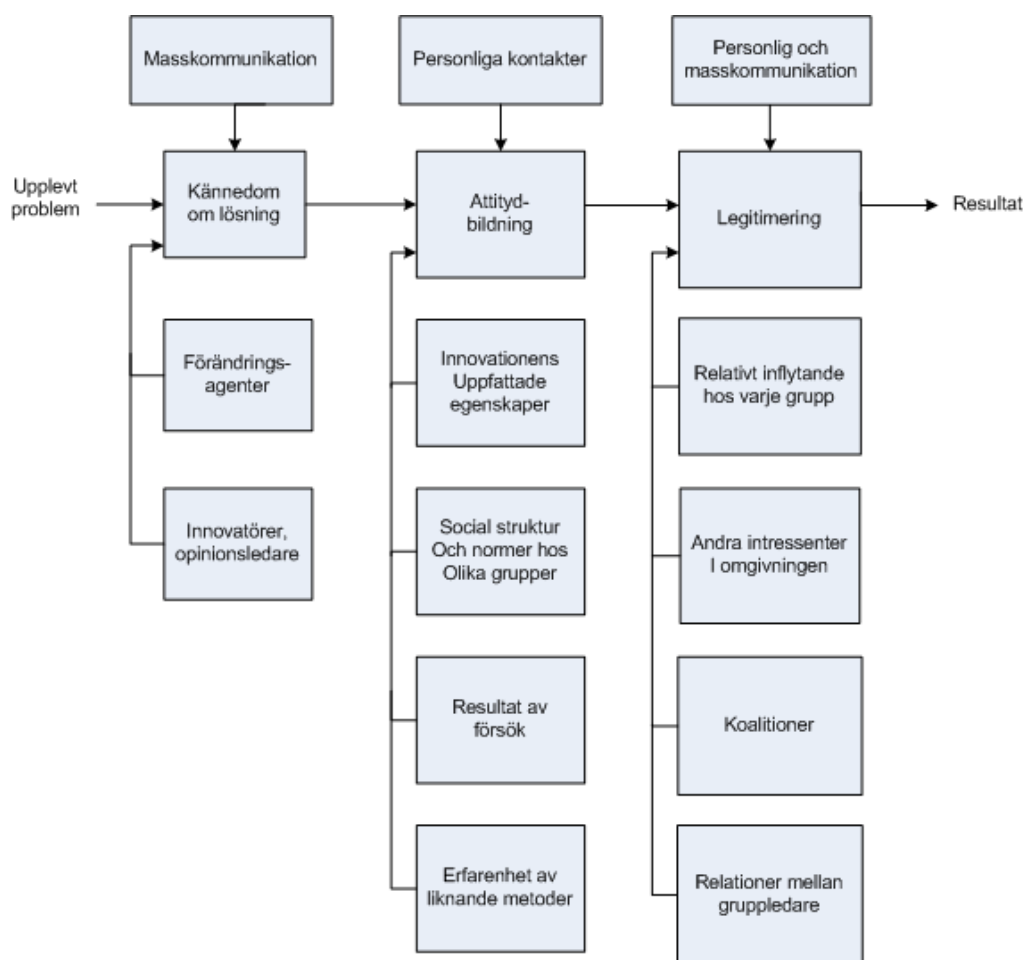
⁴⁹ Hussein, The innovative process in financial accounting standards setting

⁵⁰ Nobes, Cycles in UK Standard Setting

som stod för ”uppåtkraften” var däremot svårare att finna. Ett problem som uppkom var att samma personer kunde representera både uppåt- och nedåtkraften.⁵¹

Det som Hussein (1981) studerar är implementeringen av ”generally accepted auditing standards” (GAAS). Han väljer att använda sig av processmodellen eftersom vid framtagande av normbildning är det själva processen som är det intressanta. Denna modell kan bli uppdelad i två delprocesser, initiering och implementering. Precis som namnen antyder bygger initieringsprocessen på införandet och implementeringsprocessen på genomförandet. Husseins studie fokuserar på initieringsprocessen.⁵²

En modell som Hussein använder sig av bygger på fyra delar:



Figur 1, Husseins modell för normbildning⁵³

⁵¹ Nobes, Cycles in UK Standard Setting

⁵² Hussein, The innovative process in financial accounting standards setting

⁵³ Artsberg, Redovisningsteori – policy och – praxis s. 54 (figuren avbildad av författarna)

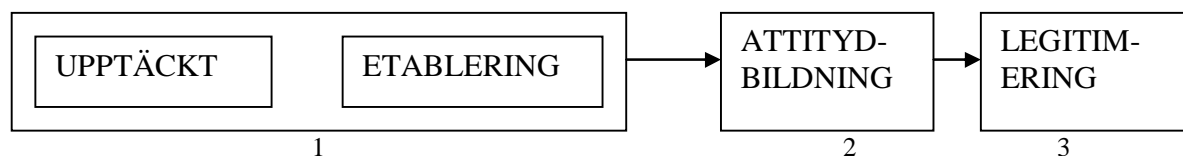
Kännedom om lösning: Innan en initiering måste de framtida eventuella användarna vara medvetna om behovet av en förändring. Denna kännedom och detta medvetande kommer från något som Hussein kallar för ”performance gap” som är skillnaden mellan önskad och upplevd tillfredsställelse. Detta ”performance gap” kan komma från tre olika orsaker. Det kan vara att det finns missnöje med nuvarande metod, det kan uppstå en situation där det krävs att redovisningsmetoderna ändras och slutligen att reaktioner från andra organisationer visar på att en förändring behövs. Det kan både vara en extern eller en intern person som drar igång processen. Ett exempel på en extern person är företagets revisor och en intern person kan vara en som är direkt delaktig i processen. Huvudkällan för denna process är massmedia eftersom det är där som folk letar efter information om förändringen.⁵⁴

Attitydbildning: Om en förändring behövs så kommer systemets medlemmars attityd att vara viktig. Det finns flera faktorer som kan påverka utfallet. De kännetecken som upplevs angående förändringen skapar en attityd gentemot förändringen. Eftersom det är just de upplevda kännetecknen och inte de faktiska så kan det uppfattas olika av olika personer. Det kan även vara att olika grupper ser olika delar som olika viktiga, till exempel användarna av de finansiella rapporterna tycker att trovärdigheten i rapporterna är viktigare än vad ledningen tycker. Andra faktorer som kan påverka är sociala strukturer, normer och attityder. Själva kommunikationen som används är i form av personliga kontakter, till exempel nätverk av opinionsledare och rådgivare.⁵⁵

Legitimering: Hussein beskriver det som att det föreligger intressekonflikter mellan olika grupper men att ingen grupp är tillräckligt stor för att få en annan grupp att ändra åsikt. Därför går grupperna ihop och skapar en ny kompromisslösning. När det rör sig om redovisningsfrågor spelar utfallet en stor roll för intensiteten i konflikten, om det är en fråga angående utformandet av de finansiella rapporterna är intensiteten låg medan om den föreslagna standarden har påverkan på intäkter blir konflikterna större. Kommunikationen inom denna process sker på två sätt. Kampanjer och reklam sköts via massmedia medan övrig kommunikation sker via personliga kontakter.⁵⁶

Utfall: Den sista processen är utfallet där normen antingen blir accepterad, förkastad eller att processen prövas igen.⁵⁷

För att förklara normbildningsprocessen ur ett svenskt perspektiv använder Jönsson (1985) den modell som Hussein utvecklade 1981.⁵⁸



Figur 2, Jönssons modell för normbildning⁵⁹

⁵⁴ Hussein, The innovative process in financial accounting standards setting

⁵⁵ Ibid

⁵⁶ Ibid

⁵⁷ Ibid

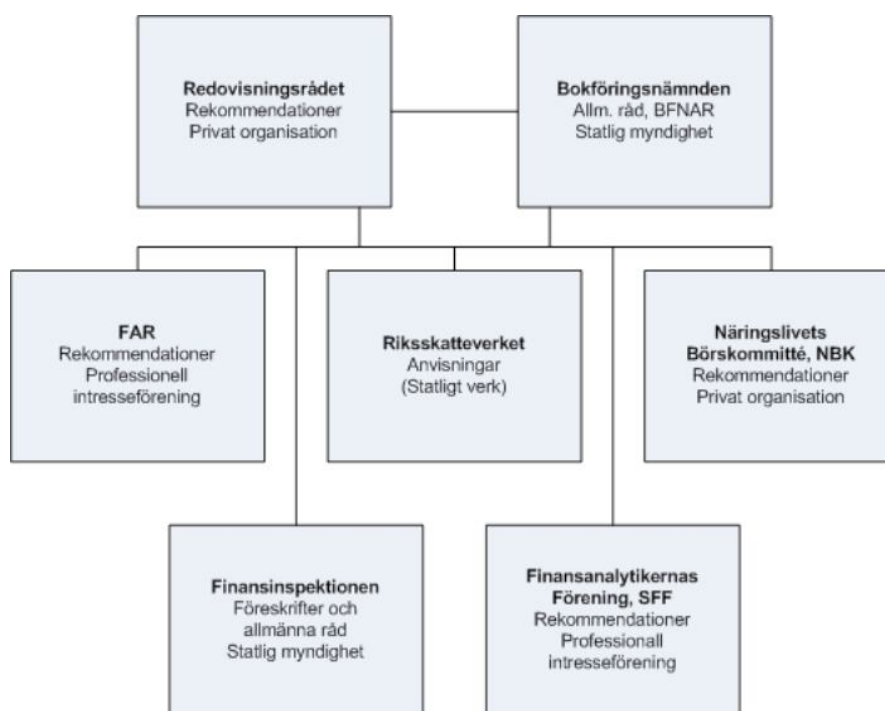
⁵⁸ Jönsson, Eliten och normerna

⁵⁹ Ibid s. 203 (figuren avbildad av författarna)

1. *Kännedom och lösning* – den svenska redovisningseliten är mycket effektiv vad gäller att upptäcka behov av förändring. Detta har bland annat sin grund i den goda kåranda och de goda kommunikationskanaler som finns bland revisorer, detta bidrar till att identifiera problem.
2. *Attitydbildning* – Enligt Hussein så skapas attitydbildning genom personlig påverkan. Erfarenheter, förändringens upplevda egenskaper och relationer är några aspekter som spelar in. Olika uppfattningar strålar samman i gemensamma attityder genom att erfarenheter från olika organisationer samlas in.
3. *Legitimering* – Sker främst genom att prestigefulla personer och organisationer accepterar lösningen. Maktpolitiska aspekter spelar in, det är inte lyckat att driva en förändring emot en stark opposition. Denna process är i Sverige inte något större problem då det finns en relativt enhetlig syn på redovisningsfrågor.⁶⁰

3.2 Svenska standardsättare

Det finns ett antal normbildare på redovisningsområdet i Sverige. För att få en överblick över vilka dessa är presenteras nedan en bild med några av de viktigaste normbildarna.⁶¹



Figur 3, Viktiga svenska normbildare⁶²

⁶⁰ Jönsson, Eliten och normerna

⁶¹ Nilsson, Redovisningens normer och normbildare En nationell och internationell översikt.

⁶² Ibid

I Sverige har revisorer funnits som en organiserad yrkesgrupp sedan 1912. 1923 startade auktoriserade revisorer en branschorganisation, Föreningen Auktoriserade Revisorer, (FAR) (idag FARSRS). Många av de mest inflytelserika personerna inom redovisningsbranschen är medlemmar i FAR. Jönsson (1988) menar att FAR får mer auktoritet genom dessa personer och personerna får mer auktoritet genom att vara medlemmar i FAR.⁶³

FAR har arbetat med normsättning sedan 1949. På grund av att det fanns en önskan om vägledning på redovisningsområdet gav de ut rekommendationer. FARs arbete börjar med att de studerar de gamla rekommendationerna. De har olika ledamöter som studerar olika rekommendationer och om de föreslår en uppdatering presenteras det i redovisningskommittén. Förslaget presenteras sen för styrelsen som fattar beslut om det ska ske en förändring.⁶⁴

Näringslivets Börskommitté (NBK) bildades 1968 och rekommendationerna som de ger ut inriktar sig kring börsbolagens agerande på de finansiella marknaderna.⁶⁵

1972 startade Sveriges Finansanalytikers Förening (SFF) med att ge ut rekommendationer. Anledningen till att SFF startade med att ge ut rekommendationer var för att analytikerna ville ha gemensamma regler.⁶⁶ SFF utfärdar rekommendationer som BFN och RR inte behandlar.⁶⁷ Normframtagande i SFF startar med att företagsvärderingsgruppen diskuterar de mest angelägna frågorna och om en rekommendation ska tas fram bildas en projektgrupp. Projektgruppen tar fram ett utkast till normen som presenteras för företagsvärderingsgruppen. Vissa utkast presenteras för styrelsen.⁶⁸

1976 var året då BFN startade.⁶⁹ BFN är en statlig organisation och det är därifrån de får sin auktorisation.⁷⁰ Regeringen utser alla ledamöter. BFN har som huvuduppgift att utveckla god redovisningssed inom redovisning.⁷¹ Arbetsprocessen vid framtagande av normer hos BFN startar med att kansliet tar fram en prioritering av de förslag som finns. Av dessa gör kansliet en preliminär lagtolkning. En norm tas fram om majoriteten vid omröstning i BFN anser att det behövs.⁷² En djupare inblick i BFN ges i avsnitt 3.4.

En stiftelse vid namn ”Stiftelse för utvecklande av god redovisningssed” bildades 1989 av staten med syftet att skapa ordning i Sveriges normbildning och anpassa normerna till mer internationella standarder. Stiftelsen blev senare en förening med syfte att främja utvecklandet av god redovisningssed och speciellt i börsnoterade företag. I föreningen finns ett råd, Redovisningsrådet (RR), vars uppgift är att utfärda redovisningsrekommendationer och sprida information.⁷³ När en rekommendation ska

⁶³ Jönsson et al, The Regulation of Financial Reporting in the Nordic Countries/ Sweden

⁶⁴ Törnqvist et al, Svenska normsättare på redovisningsområdet – institutionella och politiska aspekter

⁶⁵ Nilsson, Redovisningens normer och normbildare En nationell och internationell översikt

⁶⁶ Törnqvist et al, Svenska normsättare på redovisningsområdet – institutionella och politiska aspekter

⁶⁷ Nilsson, Redovisningens normer och normbildare En nationell och internationell översikt

⁶⁸ Törnqvist et al, Svenska normsättare på redovisningsområdet – institutionella och politiska aspekter

⁶⁹ Ibid

⁷⁰ Jönsson et al, The Regulation of Financial Reporting in the Nordic Countries/ Sweden

⁷¹ Nilsson, Redovisningens normer och normbildare En nationell och internationell översikt

⁷² Törnqvist et al, Svenska normsättare på redovisningsområdet – institutionella och politiska aspekter

⁷³ Nilsson, Redovisningens normer och normbildare En nationell och internationell översikt

tas fram ber RR en arbetsgrupp att ta fram ett förslag till utkast. RR ser över arbetsgruppens förslag och kan göra justeringar för att sedan göra ett utkast till rekommendation. Efter det blir det remissförfarande och ibland "hearing". Det som kommer fram under denna period tar arbetsgruppen in i rekommendationen som sedan presenteras för Redovisningsrådet som fattar beslut om den nya rekommendationen ska antas eller ej.⁷⁴

Före 1992, då Finansinspektionen (FI) startade, utfärdade Bankinspektionen och Försäkringsinspektionen regler för finanssektorn. Men nu sköts allmänna föreskrifter och råd av FI.⁷⁵ FIs huvudsyfte är "att bidra till det finansiella systemets stabilitet och effektivitet".⁷⁶ FIs framtagande av normer börjar under våren och sommaren med beredning, remisser tas emot under september, styrelsen fattar beslut i november och publiceringen sker i december.⁷⁷

Eftersom redovisning och beskattning i Sverige har en stark koppling har även Skatteverket inflytande i normbildningen. Skatteverket ger ut sammanställning av deras referensgrupps bedömningar på redovisningsfrågor, så kallade "Svar på Redovisningsfrågor".⁷⁸

I SOU 1996:157 tas det upp att det kan orsaka problem att ha många normsättare inom samma område. I utredningen kommer de fram till att det är staten som bör ha huvudansvaret för den icke-legala kompletterande normsättningen. En anledning varför staten ska ha huvudansvaret är att staten inte utsätts för påtryckningar på ett sätt som de andra normbildarna kanske gör. En annan grund till beslutet var kopplingen mellan redovisning och beskattning. I Sverige deltar intressentgrupper i normsättningsarbetet. En intressentgrupp kan vara representerad i flera av de organ som sätter normer.⁷⁹

3.3 Internationella standardsättare

1973 bildades IASB, som är den organisation som dominerar på den internationella marknaden. Före 2001 hette IASB International Accounting Standards Committée, (IASC). IASB vill tillsammans med nationella normsättare skapa redovisningsnormer som accepteras globalt. Organisationen finansieras privat av olika donatorer, något som diskuterats som ett hot mot deras oberoende.⁸⁰ IASBs styrelse består av femton medlemmar.⁸¹ Huvuduppgiften som IASB har är att ta fram nya IFRS. För att en sådan ska kunna föreslås krävs det att minst åtta av medlemmarna i IASB godkänner förslaget. Först publiceras ett ED som går ut på remiss och kan kommenteras av vem

⁷⁴ Törnqvist et al, Svenska normsättare på redovisningsområdet – institutionella och politiska aspekter

⁷⁵ Ibid

⁷⁶ Nilsson, Redovisningens normer och normbildare En nationell och internationell översikt

⁷⁷ Törnqvist et al, Svenska normsättare på redovisningsområdet – institutionella och politiska aspekter

⁷⁸ Nilsson, Redovisningens normer och normbildare En nationell och internationell översikt

⁷⁹ Törnqvist et al, Svenska normsättare på redovisningsområdet – institutionella och politiska aspekter

⁸⁰ Nilsson, Redovisningens normer och normbildare En nationell och internationell översikt

⁸¹ www.iasb.org/The+organisation/Members+of+the+IASB/Members+of+the+IASB.htm

som helst. När det gäller viktigare standarder kan det arrangeras publika ”hearings”. Efter detta behandlar IASB standarden igen och sedan kan det bli en slutlig IFRS.⁸²

International Federation of Accountants (IFAC) är en organisation som liknar IASB med styrelse, råd, konsultativa grupper och kommittéer. Huvuduppgiften som IFAC har är att organisera revisorssammanslutningar runt om i världen. De som kan bli medlemmar är de auktoriserade revisorerna eller andra som har en hög standard på området⁸³, idag finns det 140 medlemmar.⁸⁴ Inriktningen på IFACs normgivning är bred med följande huvudområden, revision, utbildning, etik, extern och intern redovisning och slutligen informationsteknologi.⁸⁵

FI är en av medlemmarna i International Organization of Securities Commissions, (IOSCO), som är en sammanslutning av statliga övervakningsorgan för aktiemarknaden. En gång om året håller IOSCO en världskonferens för sina medlemmar.⁸⁶ Det finns olika medlemskap inom IOSCO, 110 ordinarie varav FI är en av dem, 11 associerade medlemmar och 72 anslutande medlemmar.⁸⁷ Organisationen mål är att få en hög standard på den allmänna regleringen på aktiemarknaden.⁸⁸

Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) säger själva att de vill vara ett självklart forum för ”The European Accountancy Profession”. Dess medlemmar ska bestå av de mest kvalificerade revisorsorganisationerna i Europa. Sverige har haft stark representation inom FEE med FAR som medlem.⁸⁹

Inom FN och då framför allt i FNs ekonomiska och sociala råd, ECOSOC, och Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (ISAR) har intresse för frågor som berör regleringen av redovisningen i stora multinationella företag varit stort. Dock avtar FNs roll inom normbildningen.⁹⁰

EU ger ut bolagsdirektiv som är till för att skapa harmonisering i medlemsländernas lagstiftning. Länderna har till viss del rätt att bestämma hur direktiven ska genomföras i respektive land och det lämnas även ett litet utrymme för tolkning av dem.⁹¹

⁸² Nilsson, Redovisningens normer och normbildare En nationell och internationell översikt

⁸³ Ibid

⁸⁴ www.ifac.org/About/Membership.php

⁸⁵ Nilsson, Redovisningens normer och normbildare En nationell och internationell översikt

⁸⁶ Ibid

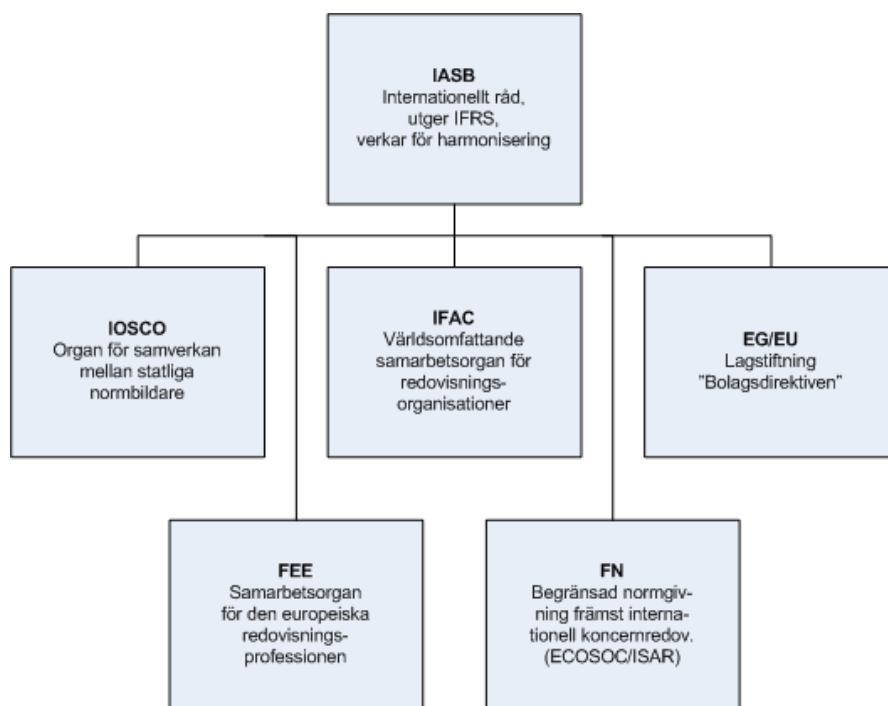
⁸⁷ www.iosco.org/lists/display_members.cfm?memID=3&orderBy=jurSortName

⁸⁸ Nilsson, Redovisningens normer och normbildare En nationell och internationell översikt

⁸⁹ Ibid

⁹⁰ Ibid

⁹¹ Ibid



Figur 4, Viktiga internationella standardsättare⁹²

3.4 BFN och god redovisningssed

Förarbetena till BFL och ÅRL beskriver god redovisningssed som en allmänrättslig standard som utöver lagar, grundar sig i praxis och rekommendationer från vissa myndigheter. Dessa myndigheter är främst BFN, FI och RR.⁹³

Enligt BFL 8 kap. 1 § är det BFN som ansvarar för att utveckla god redovisningssed.⁹⁴ God redovisningssed är en rättslig standard som generellt står över lagstiftningen.⁹⁵ BFNs normgivningsarbete sker genom att de ger ut allmänna råd om hur BFL och ÅRL ska tillämpas. Dessa allmänna råd kallas för Bokföringsnämndens Allmänna Råd (BFNAR). Eftersom råden är just råd om hur tillämpningen av BFL och ÅRL ska gå till, så måste BFNAR läsas tillsammans med vad som sägs i BFL och ÅRL för att de ska kunna förstås på ett korrekt sätt. Att endast läsa BFNAR täcker alltså inte helt och hållet ett visst redovisningsområde. På grund av detta ger BFN ut vägledningar (Bokföringsnämndens vägledningar) som tillsammans med BFNAR återger lagar, författningar och andra redovisningsnormer inom ett visst redovisningsområde.⁹⁶

Eftersom det är råd som BFN publicerar är de inte tvingande föreskrifter. Däremot anses råden uttrycka vad som är god sed och på grund av detta måste företag som inte

⁹² Nilsson, Redovisningens normer och normbildare En nationell och internationell översikt s. 90 (Figuren avbildad av författarna)

⁹³ SOU 2008:67

⁹⁴ BFL 8 kap 1 §

⁹⁵ SOU 2008:67

⁹⁶ www.bfn.se/bfn/normgivning.aspx

har använt sig av dem ha speciella anledningar.⁹⁷ *Om avvikelse görs från vad som följer av allmänna råd eller rekommendationer från normgivande organ, skall upplysning om detta och om skälen för avvikelserna lämnas i en not.*⁹⁸ Detta tyder på att de allmänna råden inte alls är frivilliga utan ska följas om inte särskilda skäl för att inte göra så finns.⁹⁹

De redovisningsregler som finns och som företagen måste följa bidrar till höga administrativa kostnader. För att minska företagens administrativa kostnader antogs av EU kommissionen i januari 2007 ett åtgärdsprogram, som ledde till ett mål, uppsatt av Europeiska Rådet, om att företagens administrativa kostnader kopplade till EUs regelverk skulle minskas med 25 procent. I Sverige har detta mål antagits och målet är att fram till 2010 minska dessa kostnader med 25 procent. Verket för näringslivsutveckling har på uppdrag av regeringen kommit fram till att kostnaden för den administrativa börda som ÅRL bidrar till för svenskt näringsliv, det vill säga de administrativa kostnaderna för att uppfylla kraven i ÅRL, är 1 898 miljoner kronor per år (2004). En uppdatering av undersökningen gjordes 2007 och visar att kostnaderna ökat till 1 909 miljoner kronor per år. Liknande undersökningar har gjorts vad gäller kostnader till följd av BFL och BFNAR, dessa kostnader uppges för svenskt näringsliv ligga på 22 894 miljoner kronor per år. Den 14 juli 2007 tillsattes av regeringen en särskild utredare (Utredningen för enklare redovisning) för att finna förenklingar i redovisningslagstiftningen.¹⁰⁰ Som ett led i att underlätta redovisningen för företag arbetar BFN med K-projektet.

3.5 K-projektet

I februari 2004 beslutade BFN om en ändring i sitt normgivningsarbete. Bakgrunden till detta var i stort att den normgivning som då fanns för icke-noterade företag, det vill säga de företag som BFN har i uppgift att ta fram redovisningsregler för, ej ansågs fullt användbar. Samtidigt fanns det påtryckningar utifrån ett internationellt perspektiv att göra förändringar.¹⁰¹

Grundtanken med det nya normgivningsarbetet var att det ska finnas fyra olika regelverk. Beroende på företagsform och storlek delas företag in i de fyra kategorierna under respektive regelverk. Övergripigt kunde kategorierna delas upp som så att desto större företag desto högre upp i kategoriordningen. Kategori 1 (K1) var för enskilda näringsidkare och handelsbolag som ägs av fysiska personer med en omsättning under 3mkr. Den andra kategorin, K2, var menad för mindre aktiebolag och ekonomiska föreningar. Företag som hamnade över gränsen för K2, skulle tillämpa K3. Den övre gränsen för dessa företag var att de inte var så stora att de ska tillämpa IFRS-reglerna. I sådana fall hamnade företaget under K4.¹⁰²

⁹⁷ www.bfn.se/bfn/normgivning.aspx

⁹⁸ ÅRL 2 kap 3 § 2st

⁹⁹ SOU 2008:67

¹⁰⁰ Ibid

¹⁰¹ BFN Information 2004-05-10 Ändrad inriktning på normgivningsarbetet

¹⁰² Ibid

K-projektet har under årens gång utvecklats och utgångspunkten är idag att bokföringslagen ska bestämma under vilken kategori ett företag hamnar. Avgörande är hur bokföringslagen säger att företaget ska avsluta sitt räkenskapsår. Är företaget enligt bokföringslagen skyldig eller kan upprätta ett förenklat årsbokslut är det K1 som gäller. Avslutas räkenskapsåret med ett årsbokslut hamnar företaget under K2, årsredovisning leder till K3 och ska en årsredovisning enligt IAS (International Accounting Standards)/IFRS upprättas så hör företaget hemma i K4.¹⁰³

I bokföringslagen 6 kap. 1 § anges vilka företag som för varje räkenskapsår ska avsluta bokföringen med en årsredovisning. När så är fallet så är K3 det regelverk som ska tillämpas. Dock finns det ett frivilligt val för de företag som klassas som mindre att välja K2.¹⁰⁴ Mindre företag är enligt årsredovisningslagen företag som ej är större företag. Större företag är företag vars andelar är noterade vid en börs eller liknande eller där minst två av följande punkter är uppfyllt: (i) medelantalet anställda under de senaste två åren varit fler än 50, (ii) företagets redovisade balansomslutning uppgått till mer än 25 miljoner de senaste två åren och (iii) nettoomsättningen har uppgått till mer än 50 miljoner de senaste två åren.¹⁰⁵

K3 som ännu ej är framtaget kommer främst att bygga på IFRS for SMEs och på RR 1-29. De mindre företag som inte vill tillämpa K3 kommer alltså att kunna välja K2 trots att de enligt lagen ska upprätta en årsredovisning. De hamnar då under K2-ÅR (K2 årsredovisning). Detta regelverk är en förenkling av K3 för dessa mindre företag. Även K4 kan väljas frivilligt av K3 företag.¹⁰⁶

De företag som enligt bokföringslagen 6 kap. 3 §, ska upprätta ett årsbokslut ska tillämpa K2. Dessa hamnar då under K2-ÅB (K2 årsbokslut). Vissa företag får dock välja K1 istället, dessa företag är de som enligt bokföringslagen 6 kap. 3 § andra stycket får upprätta ett förenklat årsbokslut, det vill säga företag där den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till högst tre miljoner.¹⁰⁷

3.6 Politisk påverkan

Artsberg (1992) menar att uppmärksamheten rörande politiska aspekter inom redovisning sedan 1970 har ökat. På grund av detta har intresset i hur redovisning regleras ökat. Sättet som vi väljer att reglera redovisningen på beror inte bara på praktiska frågor, utan mycket även på målet med regleringen. Hur vi ser på reglering beror på hur målet för redovisning är formulerat. Beroende på det ökade fokuset på

¹⁰³ Information om K-projektet

¹⁰⁴ Information om Bokföringsnämndens normgivningsprojekt för årsredovisning och årsbokslut för icke-noterade företag

¹⁰⁵ ÅRL 3 § p.3-4

¹⁰⁶ Information om Bokföringsnämndens normgivningsprojekt för årsredovisning och årsbokslut för icke-noterade företag

¹⁰⁷ Ibid

politiska aspekter inom redovisning så har även ett ökat intresse för hur auktoritativa organ påverkar utvecklingen av redovisningen vuxit fram.¹⁰⁸

De politiska aspekterna uppmärksammas också i en studie av Sutton (1984), där han tar upp att synen av standardsättare i USA och Storbritannien är av politisk karaktär. Förhoppningsvis gör reglerna att valen av redovisningsmetoder blir begränsade för ledningen, men i värsta fall kan reglerna tvinga företag att redovisa finansiell information som de kanske inte hade valt att göra annars. De personer som påverkas av en regel, det vill säga revisorer, ledning och investerare, vill att de som utfärdar regler ska göra det till deras fördel. Därför menar Sutton att den slutliga regeln kommer från politik snarare än av någon teknisk eller ekonomisk process.¹⁰⁹ Även Watts et al. (1986) menar att processen för hur skapandet av nya redovisningsstandarder går till har setts som en politisk aktivitet med eventuella ekonomiska och sociala konsekvenser.¹¹⁰

Som tidigare i detta kapitel påvisats så är deltagandet i normbildningsprocessen från en mängd olika grupper väldigt lågt. Ett sätt att påverka standardsättare är genom så kallad lobbyverksamhet. Att få beslutinstansernas uppmärksamhet kallas att utföra lobbyverksamhet.¹¹¹ Framtagandet av ett ED är den mest observerade formen av lobbying och har legat till grund för tidigare forskning, Deegn et al. (1990), Francis (1987), Lindahl (1987), Puro (1984), Sutton (1984), Watts et al. (1986). Denna forskning har undersökt faktorer som gör att en individ deltar i lobbyverksamheten eller inte. Tutticci et al. (1994) använder sig av metoder framtagna av O'Keefe et al. (1985) och MacArthur (1988), i sin undersökning. Syftet med undersökningen är att bidra med en förståelse för processen i Australiens redovisningsstandardsättning. Kommentarer till ED 49 (Accounting for Identifiable Intangible Assets) analyserades för att finna de strategier som lobbyister använder sig av för att påverka standardsättarna. Studien påvisar att respondenterna som gav remissvar använde sig av olika strategier. Exempel på strategier var att stödja sitt svar med argument för att minimera risken att standardsättarna skulle ignorera deras röst. Studien visade även att de respondenter som satte sig emot förslag gav mer argument i sina remissvar. Det kan tolkas som att respondenternas antagna strategier för att influera standardsättarna fungerade. Men det ska även uppmärksammas att andra faktorer, så som till exempel informell lobbying, inte är behandlad i undersökningen och därför kan inga generella slutsatser dras.¹¹²

Syftet med Suttons (1984) undersökning är att analysera det karaktäristiska i lobbying och applicera det till standardsättning i Storbritannien och USA. Fokuset är på de som utför lobbying snarare än de som sätter redovisningsreglerna. Detta görs med en modell utvecklad av Anthony Down. Sutton menar att lobbyverksamhet och röstning har mycket gemensamt, deltagarna måste i båda fallen se till de olika partierna eller förslagen, hur röstandet eller lobbyverksamheten kommer att utföras av andra och

¹⁰⁸ Artsberg, Determinants of accounting choices made by the auditing profession: an empirical investigation of standard setting in Sweden

¹⁰⁹ Sutton, Lobbying of accounting standard-setting bodies in the U.K. and the U.S.A. : A downsian analysis

¹¹⁰ Tutticci et al. Respondent Lobbying in the Australian Accounting Standard-setting Process: ED49

¹¹¹ Sutton, Lobbying of accounting standard-setting bodies in the U.K. and the U.S.A. : A downsian analysis

¹¹² Tutticci et al, Respondent Lobbying in the Australian Accounting Standard-setting Process: ED49

uppskatta kostnaden av aktiviteten. Downs argument lyder som så att i fallet om en individ röstar, i ett val mellan två partier, eller inte beror på om fördelarna av att rösta överstiger kostnaderna. Individen vet inte vilka förmåner som de olika partierna faktiskt kommer att ge om de vinner, han vet heller inte om hans röst påverkar hur valet går.¹¹³

Sutton (1984) kommer med sin studie fram till att omständigheterna kring lobbyverksamheten gör fördelarna begränsade. Lobbyisten bär hela kostnaden men får i slutet bara en del av fördelarna, han kommer även att få säga till om olika mycket beroende på hur stort stöd han får av de andra lobbyisterna. Så eftersom lobbying inte verkar ge så mycket tillbaka till lobbyisten frågar sig Sutton vilka individer eller organisationer som fortfarande tycker att det är värt det. Analysen av vilka karaktärer som utför lobbyverksamhet visade på att (i) utförarna av de finansiella rapporterna utför lobbying i större utsträckning än användarna av dem, (ii) stora producenter i större utsträckning än små och (iii) icke diversifierade producenter i större utsträckning än diversifierade.¹¹⁴

En undersökning av Georgiou (2004) styrker sambandet mellan de som använder sig av lobbyverksamhet och de som lämnar in remissvar. Georgious undersökning följer tidigare studier som gjorts och använder främst Suttons (1984) modell för att förklara Storbritanniens börsnoterade företags lobbyingverksamhet. Georgiou förklarar i sin undersökning att det finns mycket litteratur som tar upp de icke-observerbara formerna av lobbyverksamhet som företagsledningarna använder sig av för att påverka redovisningsstandardsättarna.¹¹⁵ En undersökning utförd av Haring (1979) testar om det finns något empiriskt samband mellan ståndpunkten som FASB har och ståndpunkten som revisionsbyråer och intressegrupper har. Ett exempel som Haring nämner är om en speciell redovisningsregel är favoriserad av en redovisningsfirmas klienter är det då, generellt, mer eller mindre troligt att även firman favoriserar den regeln? Likaså, om en regel är favoriserad av revisionsbyråerna och andra organisationer som arbetar med FASB, är det då mer eller mindre troligt att FASB antar den regeln? Undersökningen utfördes i form av två tester. Det första letade efter samband mellan ståndpunkten tagen av revisionsbyråer och deras klienters preferenser, angående ett förslag från FASB. Det andra testet letade efter samband mellan ståndpunkten tagen av FASB i slutrapporten och den tagen av revisionsbyråerna och andra organisationer som arbetar med FASB. Resultatet av revisionsbyråernas agerande visade på att klienters preferenser inte behöver vara en nyckelfaktor när det kommer till om byrån stödjer en regel eller inte. Däremot påverkas FASB till stor del av de stora revisionsbyråerna. Harings analys visar på att FASB antar regler som revisorer vill ska antas.¹¹⁶

Georgious (2004) undersökning studerar lobbyverksamhet rörande Storbritanniens Accounting Standards Board (ASB) för perioden 1991-1996. Georgiou kommer fram till att det finns en rad olika lobbyingsätt som företag använder sig av, så som att påverka revisorer och att ha privata möten tillsammans med ASB medlemmar.

¹¹³ Sutton, Lobbying of accounting standard-setting bodies in the U.K. and the U.S.A. : A downsian analysis

¹¹⁴ Ibid

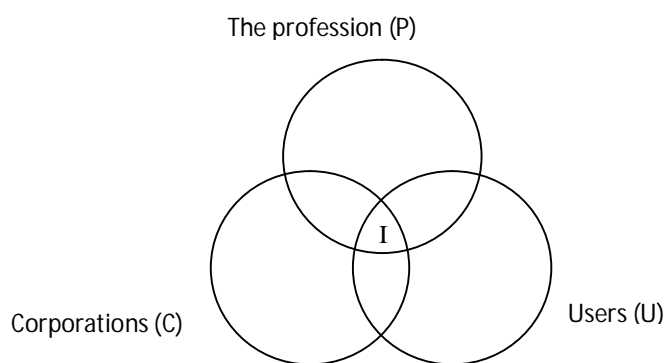
¹¹⁵ Georgiou, Corporate Lobbying on Accounting Standards: Methods, Timing and Perceived Effectiveness

¹¹⁶ Haring, Accounting Rules and "The Accounting Establishment"

Studien gjord av Georgiou visar även att lobbyverksamheten är större i slutskedet av processen för framtagandet av en standard. Resultatet som Georgiou kommer fram till stödjer Suttons (1984) teori, för att öka chanserna att influera standardsättarna utövar företagen lobbyverksamhet. Georgiou kom fram till att företagen inte upplever att det är mer effektivt att utföra lobbyverksamhet i början av processen, något som Sutton också kom fram till.¹¹⁷

3.6.1 Redovisningens aktörer och deras inflytande

I en studie förklarar Cyert et al. (1974) att finansiella rapporter inte bara bygger på de finansiella aktiviteterna utan att de är en produkt av tre delar. Dessa delar är företagsledningen, användare av rapporterna och redovisningsprofessionen. Samtidigt som företagsledningen är de som tar fram rapporterna så är det deras arbete som det rapporteras om. Med användare menas aktieägare, entreprenörer, finansiella analytiker, statliga byråer och allmänheten i stort. I den tredje gruppen, redovisningsprofessionen, ingår revisorer och redovisare men även systemet som influerar aktiviteterna som de utför.¹¹⁸



Figur 5, Modell av Cyert et al.¹¹⁹

Cirkel C (Corporations), representerar den informationen som ledningen kommer överens om att redovisa i de finansiella rapporterna, frivilligt eller genom lagar. Cirkel U (Users), representerar information som användarna vill se rapporterade i de finansiella rapporterna eftersom de ser den informationen som användbar när de ska fatta beslut. Det är av stor vikt att erbjuda användarna fullständig information. Den sista cirkeln, cirkel P (Profession), representerar den informationen som professionen har utvecklat och verifierat och kommit överens att skriva under. Område I är där ledningen går med på att redovisa, användarna ser informationen som nyttig och professionen går med på att skriva under. Det som Cyert et al. kommer fram till är att det är extremt viktigt att undersöka de olika områdena separat, eftersom de har så olika syn på vad som ska rapporteras.¹²⁰

¹¹⁷ Georgiou, Corporate Lobbying on Accounting Standards: Methods, Timing and Perceived Effectiveness

¹¹⁸ Cyert et al, Problems of Implementing the Trueblood Objectives Report

¹¹⁹ Ibid

¹²⁰ Ibid

Kwok et al. (2005) studie ger empirisk data och analys av de processer som internationella standardsättare, föregångarna till IASB, använde. Studien avslöjar influenser från fyra huvudintressentgrupper, användarna, förberedarna, revisorer och standardsättare, i frågan varför IAS ser ut som de gör. Resultatet som de kommer fram till visar att processen att ta fram IAS består av en blandning av de olika grupperna influenser och att ingen av dem har så mycket makt att just den kan säga hur IAS ska se ut. IASB och dess föregångare har i över 26 år utfärdat IAS. Precis som tidigare litteratur inom ämnet har visat, Demski (1973), Gerboth (1973), Horngren (1973), Cusching (1977), Bromwich (1980), Boritz (1982) så är processen för standardsättande inte bara av teknisk natur utan även politisk. Så det gäller inte bara att komma fram till ett rätt svar utan även att välja bland de olika synpunkterna och vad de olika personerna och grupperna vill. Användarna vill till exempel att mer information ska komma fram medan förberedarna kan ha en motsatt uppfattning med anledning av att sådant kostar. Standardsättare som IASC (nuvarande IASB) följer en process där feedback från intressentgrupperna tas emot innan någon standard är klar. Tidigare forskning har visat hur nationella processer gått till, Hope et al. (1982), McKinnon et al. (1985), Hussein et al. (1991) och Miller et al. (1998) har gjort studier på området. Kwok et al. kommer fram till att även om det tidigare använts makt så betyder det idag mer för standardsättarna vad olika individer, företag och grupper vill. De menar att varje grupp, användare, förberedare, revisorer och standardsättare, har unika kunskaper för att ta fram IAS.¹²¹

Sverige är ett land som påverkas mycket av internationella händelser. Sveriges redovisningslagar är influerade av tyska och franska redovisningslagar. Artsberg (1992) påpekar dock att det finns svårigheter med att överföra regler från ett land till ett annat, eftersom länder har olika kulturella, politiska och ekonomiska värderingar.¹²² Så är även fallet när vi idag ser en överföring av internationella regelverk, IFRS for SMEs, till svenska regelverk, K3.

3.7 Harmonisering

Det finns tre primära faktorer som avser varför redovisningsstandarder ser olika ut i Europa. Det beror på länders olika lagar, vilka entreprenörerna är och kopplingen mellan skatt och redovisning. Medlemsländer i EU ska följa EU direktiven som utger minimumkrav för vad som ska rapporteras och godtagbara alternativ inom redovisningen. De mest väsentliga direktiven för finansiell rapportering är de fjärde och sjunde EC direktiven. Landsspecifika mätsystem har visat sig haft stor påverkan på redovisningsbaserade mätningar innan införandet av direktiven. Men även efter införandet av direktiven fann de inga bevis på att skillnaderna skulle ha minskat.¹²³ Van Hulle (1993) menar att en anledning till att redovisningsstandarder skiljer sig åt mellan olika länder kan vara att folk är för stolta över sina egna standarder och sina

¹²¹ Kwok et al, Power and international accounting standard setting. Evidence from segment reporting and intangible assets projects

¹²² Artsberg, Determinants of accounting choices made by the auditing profession: an empirical investigation of standard setting in Sweden

¹²³ Joos et al, The Effects of Accounting Diversity: Evidence from the European Union

egna system. Trots att de kanske inte tycker att standarderna fungerar perfekt, så tycker/tror de att deras lands standarder är väldigt mycket bättre andra länders.¹²⁴

Under de senaste tio åren har ramverket för redovisning i Europa ändrats enormt mycket, inte minst när det kommer till arbetet med en standardisering. Medlemsländerna i EU ska använda sig av IAS, som från och med 2001 ersattes av IFRS. För att uppnå internationalisering av redovisningssystem genom Europa används två instrument, de fjärde och sjunde EC direktiven, som medlemsländerna ska implementera i sina nationella lagar.¹²⁵ Direktiven har som mål att göra årsredovisningar mer jämförbara när det gäller format och generella dokumentations- och värderingsregler. De fjärde och sjunde EC direktiven var de mest inflytelserika direktiven i starten av arbetet med harmonisering av finansiell rapportering inom EU. Det fjärde direktivet säger att en *"True and Fair View"* (TFV), det vill säga en rättvisande bild ska vara en övergripande princip inom finansiell rapportering. Det sjunde direktivet handlar om frågor rörande koncernbokslut. Även dessa måste baseras på TFV. TFV är en redovisningsprincip som härstammar från Storbritannien. Syftet var att göra redovisningsinformation mer relevant och mer användbar som underlag för prissättning av börspriser.¹²⁶

De fjärde och sjunde direktiven är verktyg för harmonisering som är ett politiskt mål för att uppnå en gemensam europeisk ekonomisk marknad. Trots försök att uppnå detta är det fortfarande svårt att jämföra de finansiella rapporterna i Europa, eftersom innehållet i dessa är så olika och för att det är svårt att jämföra och analysera över gränserna utan att ta hänsyn till de nationella reglerna. I början av 1990-talet ändrades det generella sättet att göra affärer på och detta påverkade EUs regler för redovisning. Både utrikeshandel och investeringar ökade i snabb takt. Detta gjorde att investerarnas krav på information ökade. Företag blev mer och mer medvetna om hur viktigt det var att använda sig av internationella redovisningsregler. IASC (nuvarande IASB) har tillsammans med IOSCO, sedan 1987, arbetat mot målet att skapa internationellt accepterade redovisningsstandarder. Ett samarbete som har varit viktigt för det allmänna accepterandet av IAS.¹²⁷

Sverige ingick EEC-avtal med EU 1994 vilket innebar att Sverige lovade att anpassa sin lagstiftning med de direktiven som fanns och var framförhandlade av dåvarande EU-medlemsländer.¹²⁸ I samband med Sveriges inträde i EU implementerades direktiven i den nya svenska ÅRL 1995:1554. Detta innebar att det marknadsorienterade begreppet TFV lagfästes i Sverige. EU närmar sig IASB vars redovisningstradition är knuten till den angloamerikanska. Sedan den 1 januari 2005 ska svenska börsnoterade företag använda sig av IAS/IFRS i sin koncernredovisning. God redovisningssed är ett begrepp som har funnits länge i Sverige, i lag sedan 1976 (BFL 4 kap.§2). En del anser att detta är synonymt med TFV. TFV har på svenska benämnts som en *"rättvisande bild"* eller en *"korrekt bild"*. I lagen finns både god redovisningssed i en paragraf och rättvisande bild i en annan, vilket talar för att de

¹²⁴ Van Hulle, Harmonization of accounting standards in the EC – Is it the beginning or is it the end?

¹²⁵ Haller et al, Financial accounting developments in the European Union: past events and future prospects

¹²⁶ Söderström et al, IFRS Adoption and Accounting Quality: A Review

¹²⁷ Haller et al, Financial accounting developments in the European Union: past events and future prospects

¹²⁸ Artsberg, Redovisningsteori – policy och -praxis

inte betyder samma sak. I en undersökning av Parker et al. (1991) framkom det att de brittiska revisorerna menade att "True" innebär "överensstämmer med fakta" och "fair" innebär "icke vilseledande". De grundläggande svenska redovisningslagarna finns i BFL 1999:1078 och i ÅRL 1995:1554 som är ramlagar.¹²⁹

I en artikel av Zeff (1993) påpekas en problematik som uppkom i samband med begreppet TFV. Han pekade på tendenser om att TFV ofta likställdes med det amerikanska "present fairly". Detta uttryck syftar dock till US GAAP och kan inte likställas med TFV. Zeff beskriver bland annat exempel där holländska företag gjort denna likställelse. Om ett Europeiskt företag i sin årsredovisning skriver "present fairly" betyder detta att årsredovisningen överensstämmer med US GAAP, alltså inte detsamma som betydelsen TFV har.¹³⁰

År 2002 tog EU Parlamentet beslut om att noterade företag inom EU ska använda IFRS i sin koncernredovisning, för räkenskapsår som startar efter den 1 januari 2005. Detta kom att medföra fundamentala förändringar i företagsvärlden, då företag före 2005 använde sig av sitt eget lands generellt accepterade redovisningsprinciper. På grund av oberoendet mellan redovisningsstandarder och ett lands övriga uppbyggnad ser de ekonomiska konsekvenserna av att byta redovisningssystem olika ut i olika länder. Historiskt sett har olika rättssystem kombinerade med andra politiska och ekonomiska skillnader skapat en stor mångfald av redovisningssystem, vilket har gjort jämförelser av finansiella rapporter över gränserna svåra. På grund av detta var länder inom EU bland de första som började arbeta mot en harmonisering av redovisningsstandarder. I slutet av 1970-talet och på 1980-talet arbetade EU med en mängd direktiv för en harmonisering. På 1990-talet kom IAS (föregångaren till IFRS) och Euron som en del i harmoniseringsarbetet.¹³¹

3.8 Regelbaserat vs. Principbaserat regelverk

Under senare tid har sannolikheten ökat för att USAs standardsättare i framtiden ska tillåta användandet av IFRS, antingen för sig självt eller tillsammans med US GAAP (Generally Accepted Accounting Principles). Den 24 april 2007 annonserade SEC (Securities and Exchange Commission) att de eventuellt kommer att låta inhemska företag själva få välja vilken typ av redovisningsstandarder de vill använda i sina finansiella rapporter. Den 30 april 2007 skrev president Bush på ett kontrakt med EU om att försöka få US GAAP och IFRS att likna varandra utan att slå ihop dem. Detta, skriver The Wall Street Journal, kommer ge motivation till de amerikanska företagen att strunta i US GAAP och istället använda sig av IFRS. Detta eftersom IFRS är mer principbaserade medan US GAAP är mer regelbaserade. Nisbett et al. (2007) studerar regelbaserade kontra principbaserade redovisningsstandarder i åtta olika länder, där det har rapporterats om redovisningsskandaler för att se om det finns någon koppling mellan vilken typ av redovisningsstandard som används och lednings- och redovisningsbedrägeri. Det fanns bara åtta länder som under åren 2001-2005

¹²⁹ Nilsson, Redovisningens normer och normbildare. En nationell och internationell översikt

¹³⁰ Zeff, International accounting principles and auditing standards

¹³¹ Söderström et al, IFRS Adoption and Accounting Quality: A Review

rapporterade om redovisningsskandaler. Dessa var USA, som följer US GAAP som är regelbaserat, samt Australien, Frankrike, Irland, Italien, Nederländerna, Schweiz och Storbritannien, som alla följer de mer principbaserade IFRS. Under den här perioden blev 38 företagsskandaler offentliga i USA jämfört med 12 i de länder som använde IFRS. Resultatet som Nisbett studie visar är att det finns en större förekomst av ledningsredovisningsbedrägeri i regelbaserade USA i jämförelse med mer principbaserade länder.¹³²

3.9 IFRS for SMEs

En kritisk fråga som kommer att påverka redovisningssystem i Europa är om de företag som inte är börsnoterade, speciellt SMEs, kan eller ska använda sig av IFRS. Det kan argumenteras för att fördelarna som kommer med att använda IFRS inte överväger kostnaderna. Men det är svårt att uttala sig om detta eftersom SMEs mer och mer gör affärer med internationella kunder och kolleger och därmed även tävlar med konkurrenter från andra länder. Företagen måste därför ta fram finansiell information för de internationella kunderna och kollegorna. En annan viktig fråga är, speciellt för de länder där finansiell redovisning och skatteredovisningen är sammankopplade, hur skatten ska redovisas i framtiden. För rättvisans skull kan man inte låta de som använder IFRS betala skatt utifrån dessa och andra företag utifrån nationella standarder.¹³³

IFRS for SMEs utgör endast 15 procent av det fullständiga IFRS regelverket. Denna stora förminskning gjordes bland annat genom att eliminera ämnen och detaljerad implementeringsrådgivning som inte är riktigt relevant för SMEs, underlätta metoder för "*recognition and measurement*" samt att betydligt minska på särredovisningskrav. I jämförelse med större noterade företag är inte SMEs i samma behov av fullt så uttömmande och detaljerade ämnen som finns i det fullständiga IFRS regelverket. SMEs är mer intresserade av ett kortsiktigt kassaflöde och likviditets och solvens frågor.¹³⁴

I de flesta länder är i stort sett samtliga företag skyldiga att förbereda årsredovisningar eller årsbokslut som överensstämmer med någon form av GAAP. Dessutom kräver lagen ofta en revision. Det finns visserligen undantag från detta (i Sverige arbetar vi till exempel med att ta bort revisionsplikten för små och medelstora företag). Så gott som alla Europeiska länder har utvecklat någon form av förenklade GAAPs för SMEs. En fråga som uppstår är då om inte alla kan fortsätta att använda dessa egenutvecklade nationella reglerna. Pacter (2007) nämner ett par punkter som bör reflekteras över.¹³⁵

¹³² Nisbett et al, Accounting Scandals: Does "Rules vs. Principles" Matter?

¹³³ Haller et al, Financial accounting developments in the European Union: past events and future prospects

¹³⁴ Pacter, Should U.S. Private Companies Use IFRS for SMEs?

¹³⁵ Ibid

- *Avsaknaden av jämförbarhet på den globala marknaden.* Världens affärsmarknad är integrerad även för små företag. Till exempel har även många mindre företag banklån, banker arbetar över gränserna och beslutar om kreditgivning utifrån finansiella rapporter.
- *Informationskvalitet.* Många av de nationellt utvecklade standarderna för SMEs har inte utvecklats med långivares, försäljares och andra externa intressenters behov i främsta åtanke.
- *Bördan.* IFRS har blivit mer och mer accepterat och sträcker sig längre och längre ner bland mindre företag. Detta trots att dessa varken är i behov av så detaljerade och ibland komplexa standarder eller har råd med att följa upp detta.
- *Andra brister.* Många länder saknar läroböcker och rådgivning om nationella standarder, vilket skapar jämförelsesvårigheter även inom länder.¹³⁶

Beslut om vilka företag som ska använda sig av IFRS för SMEs fattas av nationella myndigheter och standardsättare. IASB har sagt att regelverket är utvecklat för företag som inte har någon allmän redovisningsskyldighet som förbereder allmänna finansiella rapporter, företag som har runt femtio anställda.¹³⁷

I de flesta länder i världen måste företag följa deras länders GAAP. Det finns ungefär 5 miljoner företag bara i Europa och majoriteten av de företagen är SMEs, de flesta SMEs behöver inte följa IFRS. Vilka GAAP ska SMEs följa och ska IASB ta fram dessa standarder? Under möten i juli och september 2003 kom IASB fram till att standarderna ska bygga på samma koncept som IFRS. Samtidigt minska den finansiella rapporteringsbördan och göra det lätt för växande SMEs att gå över till IFRS helt och hållet, samt att fokusera på att möta behoven som användarna av SMEs finansiella rapporter har. I september 2003 hade IASB möte med 40 av världens nationella redovisningsstandardsättare. Innan mötet hade en undersökning ägt rum, undersökningen var till för två saker, (i) att ta reda på vad som redan hade blivit gjort i de olika länderna för att minska den finansiella rapporteringsbördan för SMEs, (ii) att ta reda på redovisningsstandardsättarnas syn på vad de ansåg att IASB skulle göra.¹³⁸

Nationella standardsättare runt om i världen stödjer ett IASB initiativ. Undersökningen gjord i september 2003 visade att utav de 30 standardsättare som gav svar tyckte de nästan enhetligt att IASB borde utveckla globala standarder för SMEs. Nästan alla av dem indikerade på att deras respektive nationella redovisningsstandarder, på ett eller annat sätt, redan hade undantag eller förenklingar för SMEs. Av de 30 länderna i undersökningen sa 29 att IASBs standarder för SMEs borde inkludera ett förslag och presentation av förenklingar. 24 av de 30 sa att det även fanns behov av ett igenkännande och ett mått av förenklingar.¹³⁹

¹³⁶ Pacter, Should U.S. Private Companies Use IFRS for SMEs?

¹³⁷ Ibid

¹³⁸ Pacter, Will the GAAP widen for SMEs?

¹³⁹ Pacter, Setting out the approach

3.10 För- och nackdelar med differentierad redovisning

Frågan om hur väl IFRS egentligen passar för små och medelstora företag uppkom på grund av att IFRS utvecklats främst för att fylla de syften och krav som större och noterade företag har. 2003 röstade IASB fram att utveckla specifika standarder för SMEs. I juni 2004 gav IASB ut *Preliminary Views on Accounting Standards for Small and Medium-Sized Entities*, som syftade till att samla in kommentarer angående projektet om separata standarder för SMEs. Bland dem som gav sitt tyckande till detta var *the European Accounting Association's Financial Reporting Standards Committee* (EAA FRSC) och som sammanställts i en artikel av Evans et al., *Problems and Opportunities of an International Financial Reporting Standard for Small and Medium-Sized Entities. The EAA FRSC's Comment on the IASB's Discussion Paper*. Deras framläggande innehåller en genomgång på tidigare forskning inom ämnet och bygger på studier gjorda i Storbritannien, Irland, Nederländerna, Tyskland, Österrike, Finland, Italien, Spanien och Polen.¹⁴⁰

3.10.1 Argument för och emot differentierad finansiell rapportering

SMEs har en enorm ekonomisk betydelse inom EU. I många länder utgör SMEs upp till 99 procent av samtliga företag. Det finns argument både för och emot att använda sig av olika redovisningsregelverk inom olika typer av företag, så kallad differentierad finansiell rapportering. Huvudargumentet för detta är de överdrivna och oproportionerliga kostnaderna som rapporteringen innebär för SMEs om de ska använda sig av IFRS fullt ut. Kostnaden är högre än nyttan. En förenkling, det vill säga separata standarder för SMEs, skulle innebära mindre kostnader. Ett annat argument för att SMEs inte ska följa de fullständiga IFRS är att användarna av den finansiella information som SMEs publicerar inte är i behov av det. Det är alltså inte relevant för SMEs att följa hela IFRS regelverket.¹⁴¹

De främsta argumenten emot ett separat användande av redovisningsregler är behovet av universalitet, det vill säga att olika regelverk inte skapar olika versioner av "en rättvisande bild". Ett annat framstående argument är behovet av jämförbarhet. Även att de större företagen skulle kräva liknande förenklingar är ett argument som använts emot en differentierad finansiell rapportering.¹⁴²

Trots att huvudargumentet för en differentierad finansiell rapportering är att minska kostnaderna för de mindre företagen, visar studier i Storbritannien på att företagarna och användarna av den finansiella informationen inte är de som driver frågan om en förenkling till separata standarder för SMEs. Detta kan till stor del bero på bristande kunskap om fördelarna som det faktiskt skulle innebära för dem.¹⁴³

¹⁴⁰ Evans et al, *Problems and Opportunities of an International Financial Reporting Standard for Small and Medium-Sized Entities. The EAA FRSC's Comment on the IASB's Discussion Paper*

¹⁴¹ Ibid

¹⁴² Ibid

¹⁴³ Ibid

Användarna av den finansiella informationen hos SMEs har ett annat behov än användarna av finansiell information hos större noterade företag. Noterade företag presenterar mer komplexa finansiella rapporter som används av en större användargrupp än motsvarande för SMEs, vilket motiverar mer omfattande rapporter. Dessutom används finansiella rapporter från stora noterade företag i större grad som underlag för beslutsfattande. Detta är ytterligare motiv till att olika typer av företag kräver olika former av regelverk.¹⁴⁴

Inom EU gäller att noterade företag ska använda det fullständiga IFRS regelverket i sin koncernredovisning. Dessutom ges onoterade företag möjligheten att fritt välja om de vill tillämpa IFRS. Detta har gett grund till en omfattande debatt där för och nackdelar ställs mot varandra, angående onoterade företags användning av IFRS. Argumenten för att även onoterade företag ska använda sig av det fullständiga IFRS regelverket är främst internationell jämförbarhet och begriplighet. Redovisningsregler blir mer standardiserade och beror inte på typ av företag eller typ av finansiella rapporter. Relevansen på informationen ökar och gör det lättare att erhålla krediter och finansiering. Motargumenten är många. Bland andra framställs att IFRS inte är baserad på någon generellt accepterad teori, att det finns skillnader mellan den underliggande teorin för IFRS och den kontinentaleuropeiska redovisningen. Skillnader här gäller bland annat att inom kontinentaleuropeisk redovisning har finansiella rapporter, utöver sitt informationssyfte, ett syfte att ligga som grund till bland annat skatteberäkning. Att ett fullständigt IFRS regelverk är svårt och dyrt att implementera och att IFRS leder till mer frekventa förändringar än det tidigare regelverket och därmed högre kostnader, är ytterligare argument.¹⁴⁵

IASB fick 117 svar på sitt *Preliminary Views on Accounting Standards for Small and Medium-Sized Entities*. Det konstaterades att det fanns en efterfrågan för separata standarder för SMEs och det fattades beslut om att ett ED skulle tas fram. Det fastslogs också att beslutet om vilka företag som innefattas av det separata regelverket för SMEs bör ligga hos nationella rättsverk.¹⁴⁶

3.11 Skillnader och likheter mellan stora och små företag

1983 publicerade Lippit et al. en artikel rörande skillnader och likheter mellan stora och små företag. Redan då fanns ett ökat intresse av att förbättra konkurrenskraften för mindre företag. Bland annat handlade det om att reducera de onödiga reglerade bördor som mindre företag drabbas av. Det var många som redan då pratade om att mindre företags kostnader för finansiell rapportering översteg nyttan som kom utav den. Revisorer som förbereder den finansiella informationen i uppdrag av de mindre företagen kan inte bara tänka på de behov som företaget och användarna har. De

¹⁴⁴ Evans et al, Problems and Opportunities of an International Financial Reporting Standard for Small and Medium-Sized Entities. The EAA FRSC's Comment on the IASB's Discussion Paper

¹⁴⁵ Ibid

¹⁴⁶ Ibid

måste även tänka på de regler som finns, hur finansiella rapporter rent regelmässigt får upprättas. Följer man inte GAAP så kan både revisorn och revisionsbyrån drabbas av sanktioner. På grund av detta kan upprättandet av finansiella rapporter hos de mindre företagen bli dyrare än nödvändigt.¹⁴⁷

3.11.1 Skillnader

De flesta som investerar i större företag är ekonomiskt diversifierade. För att minska sin risk utvecklar aktieägare portföljer genom att köpa delar i olika företag. Den finansiella risken reduceras därmed till marknadsrisken, den gemensamma risken i de investerade företagen. Investeringen är då intresserad av information som berör risken för sin portfölj och inte lika intresserad av periodisk information rörande den totala risken. När det gäller ägare av mindre företag så ser situationen något annorlunda ut. Dessa brukar inte vara lika diversifierade och har det mesta av företagets kapital bundet till ett mindre företag. När så är fallet är de mer intresserade av periodisk information angående total risk än av den risk som diversifierade investerare är intresserade av. Det finns alltså en stor skillnad i informationsintresse beroende på om användaren är involverad i stora eller små företag.¹⁴⁸

Ledningen inom små företag, som oftast också är ägarna, består ofta av ett fåtal personer. Dessa innehar därmed en mängd olika ledarroller. Detta gör att dessa personer har en väldigt bred kunskap om företaget och dess omgivning. På så sätt är de mindre beroende av formell finansiell information än deras motsvarigheter i större företag. Ägarna i mindre företag är också mindre beroende av årsredovisningar än vad fallet är i större företag. Detta eftersom de ofta arbetar närmre ledningen och har större insikt i företagets interna information.¹⁴⁹

3.11.2 Likheter

Internt ser alla företagsprocesser lika ut. Alla företag ska prestera väl inom produktion, marknadsföring, ekonomi, redovisning, ledning och så vidare för att kunna överleva på längre sikt. Detta gör att det interna informationsbehovet som finns ser ungefär likadant ut. Information om till exempel kostnader och efterfrågan är viktiga delar för prissättning, oavsett storlek på företaget. Investerare i små företag är precis lika intresserade av att tjäna en rimlig avkastning som investerare i större företag.¹⁵⁰

Det finns även en mängd externa likheter mellan små och stora företag. Årsredovisningar är den primära informationskällan för yttre intressenter i båda fallen. Vad ett företag har för skyldigheter och rättigheter avgörs inte av storleken utan av företagsformen.¹⁵¹

¹⁴⁷ Lippit et al, Big Gaap, Little Gaap: Financial Reporting In Small Business Environment

¹⁴⁸ Ibid

¹⁴⁹ Ibid

¹⁵⁰ Ibid

¹⁵¹ Ibid

Lippit et al. (1983) skriver att redovisningsyrket har uppmärksammat vikten av kostnads- och nyttskillnader när det gäller företag inom olika branscher. Där skillnader upptäckts har också olika generellt accepterade redovisningsprinciper uppstått. Standarder har skräddarsyttts för att passa speciella behov. Lippit et al. ställer sig då frågan varför det inte kan finnas olika standarder beroende på företagsstorlek, på samma sätt som det finns olika standarder beroende på företagsbransch.¹⁵²

3.12 Modell för redovisningskvalitet

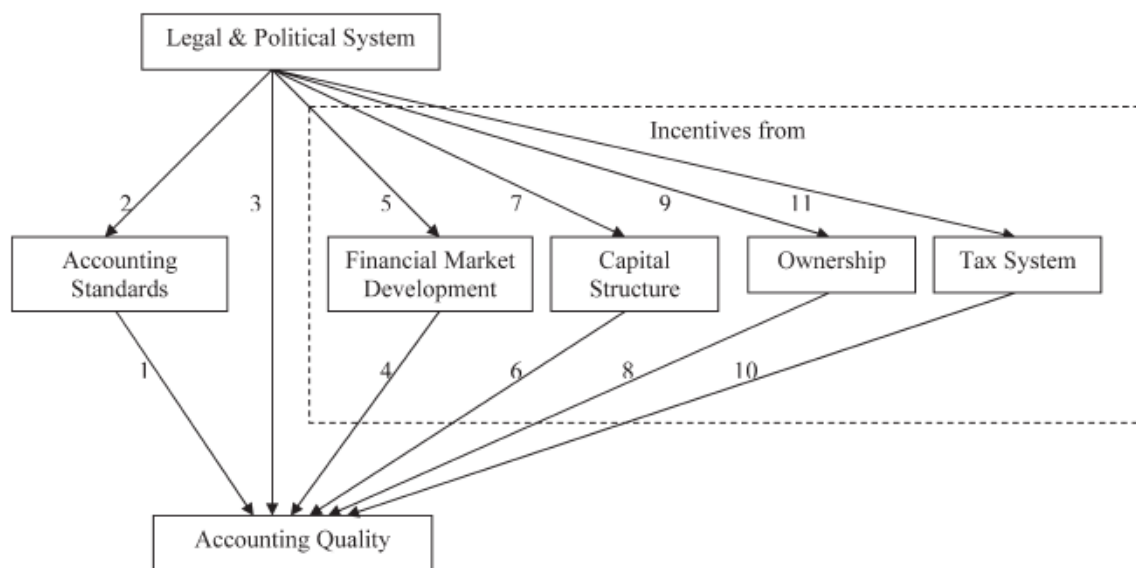
Söderström et al. (2007) har arbetat fram en modell över faktorer som påverkar redovisningskvalitet. Tre större faktorer påverkar redovisningskvalitet, (i) redovisningsstandarder, (ii) rättssystem och politiska system och (iii) incitament för finansiell rapportering. En övergång till IFRS är alltså inte det enda som påverkar kvaliteten på redovisningen, det är bara en av många faktorer som spelar in. Trots att länder implementerar samma redovisningsstandarder så kan kvaliteten på redovisningen fortsättningsvis ändå variera, då de andra faktorerna fortsätter att skilja sig åt mellan olika länder.¹⁵³

Redovisningskvalitet påverkas av kvaliteten på de redovisningsstandarder som väljs, se pil 1 figur 6. Om IASB fortsätter att förbättra IFRS så kommer redovisning som grundar sig på dessa standarder öka i relevans och trovärdighet. Det finns dock de som säger emot detta och menar att en enda uppsättning av redovisningsstandarder inte passar alla miljöer och då inte alla länder. Att använda sig av universala redovisningsmetoder kommer däremot att underlätta för investerare att upptäcka när företagsledningarna på olika sätt, genom finansiella rapporter, försöker missleda omgivningen. Investerare kan enklare jämföra redovisningen mellan olika företag och mellan olika länder för att utvärdera kvaliteten. Det blir då viktigare för företagen att utföra sanningsenliga rapporter. Men det är alltså inte enbart detta som påverkar kvaliteten. Andra faktorer som spelar in kan påverka den övergripande rimligheten i de rapporterade vinsterna.¹⁵⁴

¹⁵² Lippit et al, Big Gaap, Little Gaap: Financial Reporting In Small Business Environment

¹⁵³ Söderström et al, IFRS Adoption and Accounting Quality: A Review

¹⁵⁴ Ibid



Figur 6, Modell för redovisningskvalitet¹⁵⁵

Rättssystem och politiska system påverkar redovisningskvaliteten på många olika sätt. Pil 2 visar hur dessa påverkar kvaliteten via redovisningsstandarder. Detta eftersom skapandet av standarder är en politisk process, där användare av redovisning har en stor påverkan. Dessa kan vara, banker, aktieägare, fackföreningar och skattemyndigheter. För att minska de politiska påverkningarna blev IASC år 2001 ersatt av IASB, som endast svarar inför en icke-vinstdrivande organisation, IASC Foundation. Trots detta pressas IASB fortfarande av påtryckningar från olika politiska aktörer. Även rättssystem påverkar redovisningsstandarder. "Common law" utvecklades i England på 1000- och 1100 talet. Detta bygger på prejudikat som lägre domstolar är tvungna att följa, vilket medförde att den kungliga inverkan på rättssystemet minskade. Detta symboliserar länder som använder "common law" än idag. Det är informationsbehovet som styr, inte regeringen. Redovisningsstandarder i dessa länder sätts oftast av privata organisationer i syfte att fylla investerarens informationsbehov. "Code law" (Frankrike och Tyskland) utvecklades däremot i syfte att låta regeringar styra. Standarder i dessa länder influeras främst av regeringens intressen.¹⁵⁶

Det är inte bara genom redovisningsstandarder som rätts- och politiska system påverkar redovisningskvaliteten. Detta sker även direkt enligt pil 3. Rättssystemen varierar i EUs olika länder, detta borde medföra att redovisningen också varierar i kvalitet. Det ska dock poängteras att IFRS är principbaserat, vilket betyder att revisorer följer generella principer i specifika situationer. Rättssystemet får då en viktig roll i situationer där IFRS inte ger klara besked. Politiska system påverkar också kvaliteten på redovisningen på ett direkt sätt. Politiskt myndighetsmissbruk är utbrett i länder som styrs av korrupta politiska system. I dessa länder finns motiv för företagsledare att muta politiker för att på så sätt skapa sig fördelar.¹⁵⁷

¹⁵⁵ Söderström et al, IFRS Adoption and Accounting Quality: A Review p. 688

¹⁵⁶ Ibid

¹⁵⁷ Ibid

Den tredje faktorn i modellen är incitament för finansiell rapportering, som i sig består av fyra delar. Pil 4 visar att utvecklingen av finansiella marknader påverkar redovisningskvaliteten. Efterfråga på information skapas från marknadsintressenters behov av att minska informationsasymmetrin. Detta skapar incitament för företagsledningen att förbättra kvaliteten i den finansiella rapporteringen. Rättssystem och politiska system påverkar även här indirekt via finansiella marknader, pil 5. Ett starkt investerarskydd garanterar investerare avkastning, vilket givetvis ökar viljan att investera. Företag med olika finansieringsbehov har olika motiv till finansiell rapportering, kapitalstrukturen spelar här en roll, pil 6. Om någon investerar direkt i ett företag så litar de på företagets rapporter. Går de däremot via en bank så överlåter de "övervakningen" av investeringen till banken. Banker kräver mindre finansiell rapportering än vad aktieägare själva gör, eftersom banken har mer direkt kontakt med företagsledningarna. Även här spelar rättssystem och politiska system sin roll via kapitalstrukturen, pil 7. Företag i länder med högt borgenärsskydd tenderar att lättare få lån från banker för lägre kostnader.¹⁵⁸

De två sista delarna inom faktorn, incitament för finansiell rapportering, är ägarskap och skattesystem. Ägarskap, pil 8, påverkar redovisningskvaliteten genom företag med ett koncentrerat ägarskap. Privata företag kontrolleras av ett par få aktieägare och långivare, dessa är aktiva i ledningen vilket minskar efterfrågan av finansiell rapportering. Pil 9 visar hur rättssystem och politiska system påverkar via ägarskap. Länder med starkare investerarskydd har en lägre grad av koncentrerat ägarskap. Länder med ett utbrett myndighetsmissbruk tenderar att få företag med ett koncentrerat ledarskap. Detta beror bland annat på att företag med få ägare tilltalar politiker i sådana länder, då mutor och liknande får svårare att läcka ut. Skattesystem påverkar kvaliteten på redovisningen på en mängd sätt, pil 10 och 11. I länder med en nära kontakt mellan skatt och redovisning speglar de redovisade vinsterna inte fullt ut det underliggande materialet. En hög skattesats motiverar att minska den beskattningsbara inkomsten, att gömma vinster i den finansiella rapporteringen.¹⁵⁹

3.13 Avskrivningar

Behovet av avskrivningar kom först på 1800-talet. Användandet av mer kapitalinvesteringar och utdelningsproblematiken, med behov av att räkna vinsten rätt, är faktorer som från början bidrog till att debatten om avskrivningar tog fart. Det fanns vid den här tiden huvudsakligen två sätt att se på avskrivningar. Analogt med varukontot där avskrivning var en minskning av värdet eller att se avskrivning som en åtgärd för att säkra kapitalet. Utdelning mer än att kapitalet hölls intakt var inte att föredra. I USA fastställdes regler som sa att avskrivningar görs och belastar resultatet i den period där förslitningen skett. Problematik inom järnvägsbolagen vid mitten av 1800-talet var en bidragande faktor till att det skapades regler inom avskrivningar.¹⁶⁰

¹⁵⁸ Söderström et al, IFRS Adoption and Accounting Quality: A Review

¹⁵⁹ Ibid

¹⁶⁰ Artsberg, Redovisningsteori - policy och - praxis

3.13.1 Tillämpning

Om en materiell tillgång har en begränsad nyttjandeperiod så ska den skrivas av. Eftersom avskrivningsbeloppet belastar resultatet är det av stor vikt hur avskrivningarna räknas fram. I denna uträkning finns osäkerhet om framtiden som gör att beräkningen delvis är subjektiv. Hur tillgången i framtiden ska användas, vad den har för nytta och i vissa fall vilket restvärde den har är några av de faktorer som spelar in i beräkningen av avskrivningarna. Syftet med avskrivningar är att fördela tillgångens anskaffningsvärde, det vill säga beloppet som tillgången har kostat företaget, över den tid som tillgångens ekonomiska fördelar förbrukas.¹⁶¹

Hur avskrivningen ska ske kan variera beroende på tidsperiod, avskrivningsmetod och restvärde. Att skriva av tillgången över en förväntad nyttjandeperiod är det vanligaste. Nyttjandeperioden är den tid som företaget har för avsikt att använda tillgången. Denna tid måste företaget själv uppskatta, vilket inte alltid är det lättaste. Tidigare erfarenhet om liknande tillgångar är exempelvis ett hjälpmedel.¹⁶² De olika avskrivningsmetoder som kan användas är (i) linjär avskrivning som innebär att ett lika stort avskrivningsbelopp skrivs av varje period, (ii) degressiv avskrivning, det vill säga att avskrivningsbeloppet minskar med tiden, (iii) progressiv avskrivning där beloppet istället ökar med tiden. (iv) Den fjärde och sista metoden är så kallad produktionsberoende avskrivning som innebär att avskrivningsbeloppet bestäms utifrån förväntad användning eller produktion.¹⁶³ Den avskrivningsmetod som bäst återspeglar hur tillgångens ekonomiska värde förbrukas ska väljas. Hur väl tillgången bidrar till intäkter är alltså, för den externa redovisningen, utgångspunkten för val av avskrivningsmetod. Väntas en större avkastning, tidigt då tillgången är ny, är en degressiv metod att föredra. Tror man däremot att det tar ett tag innan tillgången genererar inkomster bör en progressiv eller produktionsbaserad avskrivningsmetod användas. I Sverige är dock den linjära avskrivningsmetoden den mest använda. Detta beror främst på praktiska skäl.¹⁶⁴ Det ska här påpekas att i IASBs IFRS for SMEs nämns inte den progressiva avskrivningsmetoden utan endast de övriga tre ovan beskrivna metoderna.

Den tredje faktorn att påverka hur avskrivningen ska ske är restvärdet, det vill säga det värde som tillgången har när den bestämda nyttjandeperioden upphör. Restvärdet kan ses som ett försäljnings- eller ett skrotvärde. Det totala belopp som kommer att skrivas av är alltså tillgångens anskaffningsvärde minskat med det uppskattade restvärdet.¹⁶⁵

Nyttjandeperiod, avskrivningsmetod samt restvärde är uppskattningar som företaget själv bedömer utifrån erfarenhet och andra faktorer. Längre fram i tiden kan nya uppgifter komma företaget till känna vilket gör att företaget gör andra bedömningar. Frågan är då om redovisningen ska justeras för dessa nya bedömningar, det vill säga om de tre ovan nämnda delarna ska omprövas eller ej.¹⁶⁶

¹⁶¹ Marton et al, IFRS – i teori och praktik

¹⁶² Ibid

¹⁶³ BFNAR 2001:3 6.2

¹⁶⁴ Artsberg, Redovisningsteori - policy och – praxis

¹⁶⁵ Marton et al, IFRS – i teori och praktik

¹⁶⁶ Ibid

3.13.2 Komponentavskrivningar

Har olika delar av en tillgång ett eget betydande anskaffningsvärde i förhållande till tillgångens sammanlagda anskaffningsvärde kan (ska eller kan, beror på vilket regelverk som följs, se diskussion i kapitel fyra) komponentavskrivningar användas. Detta innebär att tillgången, trots att den är förvärvad som en enhetlig enhet, delas upp i komponenter som skrivs av separat. Avskrivningsbeloppet beräknas då utifrån bedömningarna, diskuterade ovan, för varje enskild komponent. Ett vanligt exempel för att förklara komponentavskrivningar är ett flygplan som delas upp på skrov och motorer, där motorn redovisas separat och skrivs av snabbare än flygplanet i övrigt. De olika komponenterna genererar ekonomiska fördelar under olika perioder och under olika lång tid.¹⁶⁷

3.13.3 Fördelar med en kostnadsuppdelning

I USA diskuterades frågan om komponentavskrivningar bland annat när *the Accounting Standards Executive Committee* (AcSEC) i september 2003 slutförde ett så kallat "statement of positions" (SOP) *Accounting for Certain Costs and Activities Related to Property, Plant and Equipment*. Detta handlar alltså om hur anläggningstillgångar ska behandlas rörande vissa redovisningsfrågor. Komponentavskrivningar var AcSEC svar på de problem som avskrivning av anläggningstillgångar innebär.¹⁶⁸

Det ursprungliga ED till detta SOP krävde en separat redovisning av varje komponent som har en annorlunda livslängd än tillgången i övrigt. Eftersom många företag anser att detta är komplicerat och dyrt ändrades kravet till att företagen kan bestämma sin egen policy vad gäller vilka komponenter som redovisas separat. Detta så länge policyn inte kombinerade delar från olika funktionella enheter. Funktionella enheter definieras som den minsta kombination av delar som behövs för att tillgången ska kunna fungera som den är tänkt. Ett exempel på detta är att företag inte skulle vara tvungna att redovisa för ett tak och en hiss separat från en byggnad i övrigt. Detta eftersom taket och hissen behövs för att byggnaden ska fungera som den är tänkt. Samtidigt kan inte flera byggnader av samma typ kombineras om varje byggnad har sin egen tänka funktion.¹⁶⁹

Genom att kräva att olika funktionella enheter inte skrivs av som en enda tillgång motverkas så kallad "composite depreciation".¹⁷⁰ Denna avskrivningsmetod används för olika tillgångar med olika livslängd och olika restvärde. Tillgångarna behandlas som en enda tillgång och avskrivningsgraden bestäms utifrån en genomsnittlig livslängd.¹⁷¹

Att förstå hur avskrivningar fungerar kan vara viktigt för personer som investerar i dyrare tillgångar. Genom att dela upp exempelvis en byggnad i dess olika komponenter kan det totala årliga avskrivningsbeloppet öka. Värdet av en byggnad är

¹⁶⁷ Marton et al, IFRS – i teori och praktik

¹⁶⁸ Oleson, Property, Plant and Equipment New Accounting Rules Introduced by AcSEC

¹⁶⁹ Ibid

¹⁷⁰ Ibid

¹⁷¹ Schroeder et al, Accounting Theory, Text and Readings

dess kostnad, som är priset som investeraren betalat plus relaterade kostnader. I avskrivningssyfte måste en investerare fördela värdet av byggnaden mellan dess olika delar. Byggnaden, markförbättringar och lös egendom är avskrivningsbara samtidigt som marken inte är det. Alla dessa olika delar kan skrivas av över olika lång tid. Markförbättringar och lös egendom kan ofta skrivas av under en kortare tid än byggnaden. Genom att förstå hur detta fungerar kan en investerare öka det årliga avskrivningsbeloppet och på så sätt minska den skattepliktiga inkomsten i företaget.¹⁷²

En undersökning av Soled et al. (2004) redogör för de stora skattebesparingar som går att göra om en fördelning av en fastighets olika delar görs. Själva processen av kostnadsfördelningen startar när köpet sker. Då ska revisorn ge råd till klienten som gör köpet, om en fördelning i fyra kategorier, lös egendom, markförbättring, byggnader (som borde delas upp ytterligare i komponentdelar) och mark. Detta gör att en snabbare avskrivning är möjlig samt underlättar efterföljande avskrivningar. Soled et al. menar att fördelarna av en kostnadsuppdelning överväger nackdelarna. När det gäller fastighetsköp gör kostnadsuppdelningen att avskrivningsbeloppet ökar. Den största fördelen att använda sig av en uppdelning är att på grund av tidsvärdet av pengar blir fördelarna större vid den här sortens avskrivningar än om avskrivningarna sprids ut över en längre tidsperiod med långsammare avskrivningsmetoder. En annan fördel är att om en del av byggnaden behöver ersättas kan skattebetalaren skriva av den kvarstående skattedelen. Studien bevisar att det kan ge stora skillnader i resultatet beroende på om en uppdelning sker eller ej. Det finns även nackdelar i att använda sig av en kostnadsuppdelad metod. Bland annat kostar det att räkna ut hur mycket de olika delarna är värda.¹⁷³

1980 genomfördes en studie av Patchin som undersökte hur olika avskrivningsmetoder överensstämmer med faktiska marknadserfarenheter. Studien testade olika avskrivningsmetoder för en kontorsbyggnad. Patchin menade att det självklara målet är att försöka skriva av så mycket som möjligt så tidigt som möjligt, för att på så sätt spara in så mycket som möjligt i skattebetalningar. Den mest använda metoden för detta ändamål var enligt Patchin en så kallad accelererande metod. Samtidigt påpekades att komponentavskrivningar blivit allt mer populärt.¹⁷⁴

Studien undersökte tre olika avskrivningsmetoder och hur dessa överensstämde med faktiska marknadserfarenheter. De olika metoderna var vanlig linjär avskrivning, linjär avskrivning till 150 % (det vill säga om en tillgångs nyttjandeperiod är 5 år, så skrivs den av med $20 \cdot 1,5 = 30$ procent varje år) och komponentavskrivning. Studien visade att de båda linjära metoderna inte hade någon tydlig relation till verkliga marknadsvärden. Komponentavskrivningsmetoden hade däremot väldigt stor korrelation med marknadsvärdena. Studien visade även på att komponentavskrivningsmetoden innebar en högre besparing i skattebetalning jämfört med de andra två metoderna.¹⁷⁵

Davis et al. (1979) har i en undersökning presenterat hur ett köpcenter kan tjäna på att skriva av olika komponenter såsom tak, olika sorters golv, ytterväggar och rörsystem

¹⁷² Donald, Allocation of "basis" to increase depreciation deductions

¹⁷³ Soled et al, A taxpayer can substantially increase cash flow by segregating property costs. Cost Segregation Applied

¹⁷⁴ Patchin, How Depreciation Methods Conform To Actual Market Experience

¹⁷⁵ Ibid

med komponentavskrivning. De har även analyserat annan typ av egendom som också tjänat på att använda komponentavskrivning. Med komponentavskrivning skrivs egendomen av mer effektivt under en kortare period. Värderingsmannens roll är mycket viktig för att lägga grunden till användningen av komponentavskrivning.¹⁷⁶

3.14 Sammanfattning

Detta kapitel har framställt en teoretisk grund till de identifierade problemen som studien undersöker. Grunden tar sin början i normbildningen och vad tidigare forskning behandlar inom detta område. Modeller över hur normbildningsprocessen ser ut har förklarats och skapar en förståelse för förändring. Hussein beskriver normbildningsprocessen utifrån en modell som bygger på fyra delar. Processen har sin start i en medvetenhet om ett behov av en förändring. Om ett behov av förändring finns skapas olika attityder gentemot förändringen. Olika åsikter möts och normer skapas utifrån kompromisser.

BFN arbetar just nu med utvecklingen av K3 regelverket. BFN är ansvariga för utvecklingen av god redovisningssed och utvecklingen av normer för icke-noterade företag. K3 regelverket kommer till stor del att grundas på IFRS for SMEs som utvecklats av den internationella standardsättaren IASB. Detta är en del i det harmoniseringsprojekt som ständigt pågår mot internationella redovisningsstandarder.

Olika intressenter påverkar dessa standardsättare för att på så sätt försöka gynna sig själva. Förhållandet mellan klienter, revisorer och revisionsbyråer skapar en påverkan på standardsättaren och processen som bedrivs. Det finns en mängd olika faktorer som påverkar den slutgiltiga redovisningskvaliteten. Standarder är bara en del i det hela.

Utvecklingen av IFRS for SMEs har pågått en längre tid. Detta regelverk skiljer sig i jämförelse med dagens svenska förhållanden. Detta presenteras i nästkommande kapitel.

¹⁷⁶ Davis et al, Component Depreciation for a Shopping Center

4. IFRS for SMEs vs. svenska förhållanden

Här ges en djupgående presentation av IASBs IFRS for SMEs regelverk. Kapitlet beskriver det ED som ligger till grund för regelverket och de olika processer som ED genomgått i IASBs strävan att finna svagheter och möjliga förbättringar inför det slutgiltiga regelverket. Vidare ges en detaljerad beskrivning av den diskussion som förts vad gäller komponentavskrivningar samt omprövning av restvärde, nyttjandeperiod och avskrivningsmetod. Hur dessa fenomen behandlats i processen mellan ED och det slutgiltiga regelverket. Avslutningsvis förklarar kapitlet de svenska förhållanden som idag gäller rörande ovan nämnda fenomen.

4.1 Bakgrund till IFRS for SMEs

Den 9 juli 2009 publicerade IASB det slutgiltiga IFRS for SMEs. Detta är ett regelverk som är tänkt att användas av SMEs, som uppskattningsvis representerar mer än 95 procent av världens alla företag. Arbetet med att ta fram dessa standarder har pågått i fem år med omfattande samråd med SMEs världen över.¹⁷⁷ I jämförelse med det fullständiga IFRS regelverket är IFRS for SMEs en förenklad version. Bland annat har ämnen som inte är relevanta för SMEs tagits bort och betydligt färre upplysningar krävs. Samtidigt har standarderna blivit skrivna på ett enkelt och lättöversättligt sätt.¹⁷⁸

Standarderna är möjliga att anta för vilket rättssystem som helst, vare sig de har antagit det fullständiga IFRS regelverket eller ej. Varje land eller rättssystem får själv avgöra vilka företag som ska använda sig av regelverket. Det enda IASB har som krav är att noterade företag samt finansinstitut inte ska använda det.¹⁷⁹

I februari 2007 gavs ett ”*Exposure Draft of an IFRS for SMEs*” ut. Tid för kommentarer gavs till och med den 30 november 2007. 162 remissvar kom in och 116 SMEs från 20 olika länder deltog i tester där de fick bekräfta deras senaste årsredovisning enligt ED och rapportera om de olika problem som uppstod. IASB-anställda analyserade både kommentarerna från remissvaren och företagstesterna och presenterade detta för styrelsen i mars respektive april 2008. *The IASB Working Group on Accounting Standards for SME* (WG) träffades i april 2008 för att se över kommentarerna, testresultaten samt de anställdas analyser. WG presenterade sina rekommendationer om förändring av ED för styrelsen i maj-juni 2008. De anställda

¹⁷⁷ www.iasb.org/Current%20Projects/IASB%20Projects/Small%20and%20Medium-sized%20Entities/Small%20and%20Medium-sized%20Entities.htm

¹⁷⁸ www.iasb.org/IFRS+for+SMEs/IFRS+for+SMEs.htm

¹⁷⁹ Ibid

presenterade sina rekommendationer om ändringar i ED för styrelsen i maj 2008. Styrelsen började därefter sitt arbete med att förändra ED och den 1 juni 2009 röstade styrelsen om ett slutgiltigt IFRS for SMEs regelverk. Detta publicerades den 9 juli 2009.¹⁸⁰

4.2 Utvecklandet av IFRS for SMEs

Mellan de två publikationerna, ED och det slutgiltiga IFRS for SMEs regelverket, fördes en mängd diskussioner angående om olika delar av ED skulle antas eller förändras. De remissvar som kom in, de kommentarer och rekommendationer som gavs angående komponentavskrivningar samt omprövning av restvärde, nyttjandeperiod och avskrivningsmetod följer i kommande avsnitt.

4.2.1 Omprövning av restvärde, nyttjandeperiod och avskrivningsmetod

I det ED som gavs ut 2007 föreslogs att en omprövning av restvärde och nyttjandeperiod/ livslängd sker minst en gång varje år. Om något har ändrats vid detta tillfälle så ska restvärdet respektive nyttjandeperioden ändras.¹⁸¹ Detsamma gällde avskrivningsmetod, ED föreslog att även denna skulle omprövas minst en gång varje år. Om det har inträffat någon betydande förändring, så ska avskrivningsmetoden anpassas till den betydande förändringen.¹⁸² ED föreslog alltså att samtliga tre fenomen skulle omprövas minst en gång årligen. Detta medförde diskussioner som så småningom dessutom ledde till en ändring av det ursprungliga ED.

På olika styrelsemöten har en mängd delar av ED diskuterats. I juni 2008 diskuterades bland annat materiella tillåningar. IASB-anställda rekommenderade styrelsen om en ändring av vad som stod i ED angående omprövning av restvärde, nyttjandeperiod och avskrivningsmetod. De menade att IFRS for SMEs måste göra klart att kravet på omprövning av de tre fenomenen inte kräver någon speciell värderingsman eller någon komplex omräkning vid varje rapporteringstillfälle. IASB-anställda menade istället att det vore lämpligt med en omprövning endast om det finns en klar indikation på förändring.¹⁸³

De remissvar som kom in menade att en omprövning årligen inte var något som behövdes. En omprövning när något betydande har inträffat vore en lämpligare lösning. Dessutom gjordes tester ute bland företag som visade på liknande resultat. En hel del testföretag menade att de ansåg att många av deras tillgångar inte hade något restvärde och såg därmed problem i att göra en omprövning av dessa årligen. Vidare

¹⁸⁰ www.iasb.org/Current%20Projects/IASB%20Projects/Small%20and%20Medium-sized%20Entities/Small%20and%20Medium-sized%20Entities.htm

¹⁸¹ Exposure Draft IFRS for SMEs 16:17

¹⁸² Ibid 16:21

¹⁸³ www.iasb.org/NR/rdonlyres/31AF0A25-0E9D-4933-B72B-7536D14CBAB2/0/SME0806b02Bobs.pdf

visade testerna att en årlig omprövning av nyttjandeperiod och avskrivningsmetod ansågs skapa högre kostnader än nytta. Det angavs ett par anledningar till varför det ansågs problematiskt med en årlig omprövning av restvärde, bland annat att restvärde kan vara svårt att uppskatta och att det är tveksamt om ständiga omprövningar är gynnsamma för mindre företag. Även att restvärde inte är relevant i ett långsiktigt perspektiv angavs som en anledning till problematiken. En del av medlemmarna i WG ansåg att en årlig omprövning av de tre nämnda fenomenen skulle vara en börda för SMEs. Dock menade majoriteten av medlemmarna att förslaget i ED, om en årlig omprövning, inte skulle ändras då SMEs normalt sätt ser över denna typ av information som en del i så kallad god affärsred.¹⁸⁴

Efter dessa diskussioner har alltså den slutliga versionen av IFRS for SMEs som gavs ut i juni 2009 ändrats vad gäller ovan nämnda delar. IFRS for SMEs säger idag att omprövning av restvärde, nyttjandeperiod och avskrivningsmetod ska ske om något signifikant har hänt eller ändrats sedan den senaste rapporteringen.¹⁸⁵ Alltså inte som ED föreslog, löpande.

4.2.2 Komponentavskrivningar

I ED 16:14 föreslogs att företag ska fördela en tillgångs anskaffningsutgift på dess olika signifikanta delar och skriva av var och en av dessa delar för sig. Har däremot en del samma nyttjandeperiod och avskrivningsmetod som en annan del så kan dessa delar slås samman och skrivas av tillsammans. ED föreslog alltså att komponentavskrivningar ska användas om olika delar av en tillgång inte kan sammanföras vad gäller nyttjandeperiod och avskrivningsmetod.¹⁸⁶

IASB-anställda ansåg att de flesta SMEs har tillgångar som inte består av flera signifikant olika delar och att komponentavskrivningar därför inte berör SMEs i en större mängd. De rekommenderade att behålla ED 16:14 som säger som ovan, men att paragrafen skulle skrivas om så att den på ett bättre sätt passar SMEs. Rekommendationen var då att eftersom komponentavskrivningar inte hör till vanligheten hos SMEs så ska paragrafen nämna den normala situationen först. Det vill säga, om alla delar av en tillgång har samma nyttjandeperiod och samma avskrivningstakt så ska avskrivning ske för tillgången som en helhet. Finns det däremot signifikanta delar som har olika nyttjandeperiod eller avskrivningstakt, samtidigt som företaget ämnar ersätta de delar som har kortare livslängd medan de fortsätter att använda tillgången, så ska komponentavskrivning användas. Rekommendationen säger alltså samma sak som ED från början gjorde, med skillnaden att den normala situationen nämns först.¹⁸⁷

Remissvaren ansåg att komponentavskrivningar inte är något som behövs för SMEs, om det ska finnas så borde det göras klart att det är valfritt. På samma sätt visade tester ute bland företagen att komponentavskrivningar är något som anses onödigt och

¹⁸⁴ www.iasb.org/NR/rdonlyres/31AF0A25-0E9D-4933-B72B-7536D14CBAB2/0/SME0806b02Bobs.pdf

¹⁸⁵ IFRS for SMEs 17:19, 17:23

¹⁸⁶ Exposure Draft IFRS for SMEs 16:14

¹⁸⁷ www.iasb.org/NR/rdonlyres/31AF0A25-0E9D-4933-B72B-7536D14CBAB2/0/SME0806b02Bobs.pdf

skulle skapa problem ifall de infördes som ett krav. WG medlemmarna hade blandade åsikter. En majoritet ville ha kvar komponentavskrivningskravet, då de menade att detta är något som erbjuder bra information till en inte alltför stor börda. Samtidigt fanns en minoritet som ansåg att det är ett område som bör förenklas.¹⁸⁸

I den slutgiltiga IFRS for SMEs togs inte de IASB-anställdas rekommendation till vara. Inte heller de röster som ansåg att komponentavskrivningar inte ska användas för SMEs besvarades. IFRS for SMEs 17:16 säger att om ”major components” av en tillgång har ett signifikant olikartat mönster av förbrukning av ekonomiska fördelar så ska varje sådan komponent skrivas av separat. Det som IASB-anställda menade vara den normala situationen tas inte upp först i paragrafen, utan paragrafen fortsätter med att andra tillgångar (än ovan situation) ska skrivas av som en enad tillgång. Komponentavskrivningar ska alltså användas om det finns ”major components” med olika egenskaper.¹⁸⁹

4.3 Svenska förhållanden

Vad som sägs i svenska regelverk angående komponentavskrivningar samt omprövning av restvärde, nyttjandeperiod och avskrivningsmetod regleras genom råd i BFNAR 2001:3 och RR 12.

4.3.1 Omprövning av restvärde, nyttjandeperiod och avskrivningsmetod

BFNAR säger att restvärde ofta är försumbart och inte behöver beaktas när det avskrivningsbara beloppet ska fastställas. Om det däremot är sannolikt att restvärdet uppgår till ett betydande belopp så ska det uppskattas vid anskaffningstillfället i då rådande prisnivå.¹⁹⁰ Detta är vad som sägs angående restvärde i svenska regleringar idag. Inte heller RR 12 säger utförligare hur restvärde ska behandlas. Detta kan tolkas som att omprövning av restvärde inte regleras i Sverige idag och det lämnas på så sätt valfritt för företag att göra detta på det sätt man vill. Detta skiljer sig gentemot IFRS for SMEs på så sätt att IFRS for SMEs faktiskt behandlar frågan och om en översättning av dessa regler skulle göras till K3 så kan detta ses som en skärpning i frågan.

När det gäller omprövning av nyttjandeperiod och avskrivningsmetod så är det annorlunda. Här säger både BFNAR 2001:3 och RR 12 att dessa båda ska omprövas löpande, det vill säga med jämna mellanrum.¹⁹¹ Detta skiljer sig alltså helt och hållet i förhållande till IFRS for SMEs som säger att en omprövning endast ska ske om något specifikt har hänt.

¹⁸⁸ www.iasb.org/NR/rdonlyres/31AF0A25-0E9D-4933-B72B-7536D14CBAB2/0/SME0806b02Bobs.pdf

¹⁸⁹ IFRS for SMEs 17:16

¹⁹⁰ BFNAR 2001:3 6.1

¹⁹¹ Ibid 6.1, 6.2 samt RR 12:27, 29

4.3.2 Komponentavskrivningar

Både BFNAR 2001:3 och RR 12 säger att komponentavskrivningar bör användas om det finns viktiga delar av en tillgång som behöver ersättas regelbundet. Dessa delar har då en annan nyttjandeperiod och därmed avskrivningsmetod än tillgången i övrigt.¹⁹² Detta behandlas alltså på ett liknande sätt jämfört med IFRS for SMEs. Skillnaden är att IFRS for SMEs säger att komponentavskrivningar ska användas i nämnda fall, BFNAR och RR säger att komponentavskrivningar bör användas om så är möjligt. Det vore alltså en skärpning av reglerna om IFRS for SMEs regler angående komponentavskrivningar antogs och översattes till K3.

4.4 Sammanfattning

I detta kapitel har en bakgrund till IASBs arbete med IFRS for SMEs getts. Diskussionerna som följde det ED som gavs ut i februari 2007 har resulterat i det slutgiltiga IFRS for SMEs regelverket som kom ut den 9:e juli 2009. De ändringar som gjordes, angående de delar som denna studie behandlar, i förhållande till ED har i detta kapitel påpekats. Det har under förloppet mellan ED och den slutliga versionen av IFRS for SMEs funnits många som har haft åsikter. Remissvar, tester ute bland företag, WG och IASB-anställda är de främsta faktorerna som påverkat hur ED har utvecklats till det IFRS for SMEs regelverk som står klart idag.

Kapitlet har vidare förklarat hur de svenska förhållandena ser ut, angående de delar som denna studie behandlar. Här syns en skillnad i jämförelse med hur samma frågor behandlas i IFRS for SMEs. I kapitlet som följer presenteras de data som enkätundersökningen genererat.

¹⁹² BFNAR 2001:3 6.3 samt RR 12:24

5. Resultat

För att ge en påminnelse om hur webbenkätundersökningen har gått till ges inledningsvis i detta kapitel en diskussion kring detta. Vidare följer en genomgång av de svar som enkäten inbringat. Resultaten presenteras inom varje område för sig för att ge läsaren en tydlig bild över de olika delarna. De fullständiga frågorna i undersökningen går att finna i Bilaga 1.

5.1 Undersökningens genomförande

Den enkätundersökning som genomförts är en statistisk undersökning som ska hjälpa till att besvara det syfte som studien har. Det finns en mängd olika aspekter som måste beaktas när en statistisk undersökning genomförs. Objekten är, i det här fallet, de personer som ska undersökas, det vill säga godkända och auktoriserade revisorer. Samtliga revisorer, både godkända och auktoriserade, utgör en population. Populationen är alltså summan av alla de objekt som avsetts undersökas. För att få tillgång till populationen krävs en lista, exempelvis ett register, över den. Detta kallas för ramen. Ramen är i detta fall Revisorsnämndens förteckning över godkända och auktoriserade revisorer. Denna förteckning består av sammanlagt 1036 godkända och 2226 auktoriserade revisorer. Utifrån denna ram ska sedan ett urval göras. Urvalet är en delmängd av populationen som väljs för att undersökas och för att sedan representera den totala populationen. Urvalet har i detta fall skett slumpvis.¹⁹³ I ett slumpmässigt urval ska varje element i populationen ha en känd sannolikhet att komma med i urvalet. Denna sannolikhet ska vara större än noll.¹⁹⁴

Undersökningen är utformad som en internetundersökning, en webb-baserad undersökning som låter respondenterna svara på 23 frågor via en webbadress. Varje respondent ges automatiskt ett användar-id. Detta gör att varje respondents svar kan spåras genom hela undersökningen. På så sätt kan analyser göras om hur ett visst svar på en fråga kanske leder till ett visst svar på en annan fråga.

Urvalet i undersökningen består av 163 revisorer. 52 godkända och 111 auktoriserade revisorer. Detta urval är gjort på så sätt att fem procent av samtliga godkända revisorer och fem procent av samtliga auktoriserade revisorer tagits med. Fem procent av 1036 godkända ger 52 och fem procent av 2226 ger 111.

Av de totalt 163 undersökta föll 46 personer bort på grund av att personen ifråga ej var tillgänglig eller att e-mail adressen ej längre var i bruk. Av dessa 46 personer var 17 godkända revisorer och 29 auktoriserade revisorer. Det totala undersökningsurvalet är därmed 117 personer varav 82 auktoriserade revisorer och 35 godkända revisorer.

¹⁹³ www.scb.se/Grupp/Klassrummet/_Dokument/statundersokning.pdf

¹⁹⁴ Dahmström, Från datainsamling till rapport – att göra en statistisk undersökning

Undersökningen inbringade totalt 42 svar. Av dessa var 25 svar lämnade av auktoriserade revisorer och 17 svar lämnade av godkända revisorer. Detta betyder att 30,5 procent av de auktoriserade revisorerna svarade samt att 48,6 procent av de godkända revisorerna svarade. Den totala svarsprocenten är 35,9 procent.

5.2 Resultat av enkätundersökningen

I denna del presenteras de resultat som svaren, på de frågor som behandlats i enkätundersökningen. De respondenter som är representerade i undersökningen består 59,5 procent auktoriserade revisorer och 40,5 procent godkända revisorer. Om inget annat anges, så svarade samtliga respondenter på frågan.

5.2.1 Normbildning

Den första delen i undersökningen rör ämnet normbildning där de första frågorna behandlar framtagandet av nya standarder och om revisorerna anser att de har ett stort inflytande i detta. Frågor ställdes även kring om de anser att revisorers åsikter är av stor vikt när det kommer till att ge nya standarder legitimitet.

Första frågan behandlade om respondenterna anser att revisorer deltar i framtagandet av nya standarder och försöker påverka standardsättare. Här svarade 81 procent ja och 19 procent nej. Av de auktoriserade revisorerna svarade 84 procent att de tror sig kunna påverka standardsättarna samt att de deltar i framtagandet av nya standarder. Samma synpunkter har 76,5 procent av de godkända revisorerna.

På nästa fråga, angående om respondenterna anser att revisorer har ett stort inflytande i framtagandet av nya normer i Sverige, svarade 61,9 procent att de anser sig ha det. Av de auktoriserade revisorerna anser 72 procent att revisorer har ett stort inflytande, motsvarande siffra bland de godkända revisorerna är 47 procent.

Att revisorers åsikter är av stor vikt för att ge nya standarder legitimitet är för en stor majoritet klart, hela 88,1 procent anser detta. Denna siffra speglar även förhållandet inom de båda grupperna, auktoriserade revisorer och godkända revisorer.

På frågan om revisorers deltagande och åsikter är viktigt i framtagandet av nya standarder för att skapa god redovisningskvalitet svarade 96,7 procent ja. Bland de auktoriserade revisorerna var svaret entydigt ja och bland de godkända var motsvarande 94,2 procent.

Totalt var det 82,1 procent av samtliga respondenter som svarade ja på samtliga fyra frågor inom detta område. Vilket tyder på en stark positiv inställning till revisorns deltagande och inflytande i normbildningsprocessen i Sverige.

5.2.2 IFRS for SMEs

Denna del i enkäten behandlar dels om revisorer anser att det finns skillnader i redovisningsregler mellan olika stora företag och vidare om de anser att det behövs nya standarder för de företag som kommer att omfattas av K3.

Inledningsvis tillfrågades revisorn om han anser att det ska finnas skillnader i redovisningsregler mellan stora och små/medelstora företag. Här kunde ett tydligt svar utläsas, 95,2 procent svarade att det borde finnas en skillnad i redovisningsregler för olika stora företag. Av de auktoriserade var det 92 procent som svarade att det borde finnas och av de godkända var det hela 100 procent.

Frågan som följde härpå berörde respondenternas inställning till Sveriges behov av nya standarder för de företag som kommer att omfattas av K3. Detta är en fråga som gav väldigt spridda åsikter och hälften ansåg att Sverige är i behov av nya standarder för dessa företag. Att åsikterna är jämnt fördelade är också något som avspeglas i de två olika grupperna av revisorer.

En annan fråga som respondenterna var i stort sett överens om var om IFRS for SMEs kommer att innebära ökade kostnader/arbetsinsatser för företagen. 88,1 procent tror att så är fallet. 88 procent av de auktoriserade och 88,2 procent av de godkända.

5.2.3 Komponentavskrivningar

I denna del behandlas frågor kring komponentavskrivningar. Hur ser det ut i respondenternas företag idag? Inom vilka branscher använder man sig av komponentavskrivningar och ska det vara reglerat? Kommer begreppet ”major components” som nämns i IFRS for SMEs bli en skärpning eller säger Sveriges lagar detsamma?

Den första frågan berörde om revisorn har klienter som borde, det vill säga att det skulle kunna skapa mervärde, använda sig av komponentavskrivningar. Där framgår det av svaren att majoriteten av respondenterna inte har det. Den sammanlagda procenten på de som svarade ja på frågan var 23,8 procent. 32 procent av de auktoriserade och endast 11,8 procent av de godkända svarade att de har klienter som borde använda sig av komponentavskrivningar.

Nästa fråga riktade sig till de som hade svarat ja på föregående fråga och gällde huruvida detta görs på dessa företag. 30 procent svarade att det görs.

De respondenter som har klienter som borde använda sig av komponentavskrivningar och där det också görs ombads nämna inom vilken bransch dessa företag finns. Samma fråga undersökte om det fanns någon speciell anledning till att det, trots att företagen borde använda sig av komponentavskrivningar, inte görs på de företagen. Denna fråga inbringade väldigt få svar, endast 14,3 procent av respondenterna gav ett svar. Nämnda branscher är fastighetsbranschen, verkstads/tillverkningsbranschen, bärningsföretag och industribranschen. Anledningar till att det inte görs är bland annat att det finns svårigheter att i en färdig produktionsanläggning skilja mellan kostnaderna för de olika delarna samt att det finns svårigheter i bedömningen av den

fysiska livsländan. Även att det i dagsläget inte finns ett tillräckligt bra system i företagen för att det ska bli tillförlitligt och att kostnaden är större än nyttan, är anledningar till att komponentavskrivningar inte görs. Detta trots att revisorerna alltså anser att företagen i fråga borde använda sig av komponentavskrivningar.

57,1 procent tycker att komponentavskrivningar är ett område som ska vara reglerat. Av de auktoriserade revisorerna svarade 72 procent att de vill att det ska vara reglerat och av de godkända revisorerna svarade 35,3 procent det samma.

För att utveckla svaren i föregående fråga tillfrågades de revisorer som anser att området ska vara reglerat att förklara för vilka företag detta ska gälla. De som däremot tycker att området inte ska vara reglerat ombads ge en anledning till detta. Bland de som anser att en reglering ska finnas gav 70,8 procent ett svar på för vilka företag detta ska gälla. Svar på detta är exempelvis endast noterade företag, företag som är på väg att noteras, K3 företag, större företag, företag med väsentliga anläggningstillgångar eller där dessa utgör en stor del av balansräkningen. Endast 33,3 procent av de som inte anser att en reglering ska finnas gav en anledning till detta. Att komponentavskrivningar ger ett för stort utrymme till olikheter mellan likartade företag är en anledning som kommer fram. Att styrelse och revisor ska komma fram till vilken avskrivningsmetod som bäst återspeglar verkligheten, en annan. Anledningar som att det skulle vara för komplicerat och enbart bidra med marginell nytta tas också upp.

I nästa fråga undersöktes om revisorn ansåg begreppet ”major components” vara en skärpning i jämförelse med vad som idag sägs i svenska regler. Sverige har RR12 och BFNAR 2001:3 som talar om ”viktiga delar”. I IFRS for SMEs 17:16 står det:

”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”.

Här svarade majoriteten om än med en liten marginal, 57,1 procent, att de inte anser det vara en skärpning. Av de godkända revisorerna anser 58,9 procent att det är en skärpning, bland de auktoriserade anser 32 procent detsamma.

5.2.4 Omprövning av restvärde

De tre nästföljande områdena, omprövning av restvärde, nyttjandeperiod och avskrivningsmetod, följer alla samma mönster i hur frågorna är ställda. Vad föredrar revisorerna, en löpande omprövning eller en omprövning när något specifikt har inträffat? Varför tycker de som de gör och hur anser de att det fungerar i de företag som de arbetar med idag? Det första området är omprövning av restvärde.

Totalt 69 procent angav att de föredrar en omprövning när något specifikt har inträffat, 31 procent tycker därmed att en löpande omprövning är att föredra. Förhållandet är ungefär detsamma om de olika grupperna godkända revisorer och

auktoriserade revisorer delas upp var för sig. Bland de godkända revisorerna föredrar 64,7 procent en omprövning när något specifikt har inträffat. Denna siffra är bland de auktoriserade revisorerna 72 procent. En klar majoritet tycker alltså att en omprövning när något specifikt har inträffat är att föredra.

På frågan om en anledning till varför revisorerna tycker som de gör i föregående fråga gav totalt 66,7 procent en anledning. Av de som föredrar att en omprövning sker löpande angav 76,9 procent även en anledning till detta. Motsvarande siffra för de som istället föredrar en omprövning när något specifikt har inträffat är endast 62 procent.

Argumenten för en löpande omprövning är bland annat att det på så sätt ger ett värde så nära verkligt värde som möjligt och att en revision alltid bör pröva värden i balansräkningen. En respondent uttryckte det som att en löpande omprövning gör att restvärden redovisas till mer realistiska värden och att det skapar mervärde i den finansiella informationen. Några respondenter menar att en löpande omprövning är den metod som ger den mest rättvisande bilden. Andra argument är att det bör ske naturligt vid årsbokslutet och att utveckling kräver en löpande omprövning.

De revisorer som föredrar en omprövning av restvärde när något specifikt har inträffat har som främsta motivering att restvärde inte är väsentligt för många företag. Restvärde används sällan och det skulle skapa merarbete för företagen om de gjorde en löpande omprövning. Vid normala förhållanden och med rätt satt ekonomisk livslängd så borde inte restvärdet avvika väsentligt. Att de rent praktiskt inte är motiverat för många företag att göra omprövningar av restvärde är också en motivering som förekommer.

Oavsett vad revisorerna föredrar i ovanstående frågor, så ombads de att svara på frågan om hur de anser att de företag de handhar idag går tillväga när det gäller omprövning av restvärde. Totalt svarade 78,6 procent på denna fråga. Av de som föredrar en löpande omprövning svarade hela 84,6 procent och bland de som föredrar en omprövning när något specifikt har inträffat svarade 75,9 procent. Majoriteten, i båda åsiktsgrupperna, förklarade att det idag väldigt sällan sker en omprövning av restvärde i de företag som de arbetar med. För en del är det inte relevant överhuvudtaget och restvärde används inte alls. Några av de respondenter som föredrar en löpande omprövning förklarade att så också görs i de företag som de idag handhar, att ett behov bedöms årligen. Men en övertygande majoritet menar alltså att en omprövning av restvärde sällan sker och är av liten betydelse för företagen som de arbetar med.

5.2.5 Omprövning av nyttjandeperiod

Detta område behandlar revisorernas syn på hur omprövning av nyttjandeperiod ska gå till och varför de tycker som de gör. Området behandlar även hur de företag som revisorerna handhar idag går tillväga vid omprövning av nyttjandeperiod.

Den första frågan inom detta område handlade om hur omprövning av nyttjandeperiod ska gå tillväga. Ska omprövningen ske löpande, eller ska omprövningen istället ske när något specifikt har inträffat. Utfallet blev så att 26,2 procent av respondenterna

svarade att de föredrar att en omprövning av restvärde sker löpande medan hela 73,8 procent föredrar att en omprövning sker när något specifikt har inträffat. Av de 17 godkända revisorerna svarade 76,5 procent att de föredrar en omprövning när något specifikt inträffat. Denna siffra var något lägre för de auktoriserade revisorerna, 72 procent.

Anledningarna till varför respondenterna föredrar den ena eller den andra metoden i ovan ställda fråga är skiftande. Argumenten för en löpande omprövning är bland annat att det är något som sker naturligt vid upprättandet av årsbokslutet samt att det ger en mer rättvisande bild att göra detta löpande. En respondent menar att risken för fel minimeras vid en löpande omprövning och en annan kommentar är att nyttjandeperiod bör provas löpande eftersom exempelvis teknisk utveckling hela tiden förändras. Av de som menar att en omprövning bör ske årligen gav 63,6 procent även en anledning till detta.

Majoriteten av respondenterna tycker att en omprövning av nyttjandeperiod ska ske när något specifikt har inträffat. Av dessa angav 67,7 procent en anledning till detta. Många av respondenterna menar att nyttjandeperioden sällan ändras och att det därför inte är lönsamt för företagen att genomföra en årlig omprövning. Det skulle dessutom skapa merarbete som inte motsvaras av jämbördig nytta. En omprövning av nyttjandeperioden endast när något specifikt har inträffat minskar den ekonomiska bördan för företagen.

Den avslutande frågan inom detta område ämnade ta reda på hur revisorerna anser att de företag som de handhar idag går tillväga vid omprövning av restvärde. Totalt svarade 73,8 procent av respondenterna på denna fråga. Fördelningen bland de som föredrar en löpande respektive omprövning när något specifikt inträffat är i svarsprocent liknande. Av de respondenter som svarat att de föredrar en löpande omprövning av nyttjandeperiod, gavs som svar på frågan om hur företagen de handar idag går tillväga, bland annat att det sker en översiktlig prövning för att finna eventuella indikationer på att en mer djupgående prövning behöver göras. Någon respondent menar att det sällan sker och att det inte sker förrän revisorn tar upp ämnet vid revisionen. En respondent menar att en omprövning sker varje år och en annan menar att det i bästa fall görs löpande. Förklaringarna till hur omprövning av nyttjandeperiod sker i revisorernas företag idag visar på en stor variation.

Av de respondenter som föredrar att en omprövning sker när något specifikt inträffat gav alla respondenter utom en, som svarade på frågan om hur de företag de handar idag går tillväga, samma svar. Nämligen att det görs när något specifikt inträffat. Endast en respondent påstår att det i de företag han handhar idag sker en omprövning löpande.

5.2.6 Omprövning av avskrivningsmetod

Här undersöks revisorernas syn på hur omprövning av avskrivningsmetod ska ske. Ska detta ske löpande eller ska detta ske när något specifikt har inträffat? Precis som på föregående område ges anledningar till varför de tycker som de gör och hur det fungerar i de företag som de har hand om.

Även här behandlas hur revisorerna anser att en omprövning bör gå tillväga. I detta område behandlas omprövning av avskrivningsmetod. 81 procent säger att de föredrar att omprövning av avskrivningsmetod sker när något specifikt har inträffat. Endast en femtedel föredrar en löpande omprövningsmetod. I stort sett samma förhållande visar sig även inom grupperna godkända revisorer och auktoriserade revisorer. Av de godkända revisorerna föredrar 82,4 en omprövning som baseras på att något specifikt har inträffat. 80 procent av de auktoriserade revisorerna menar detsamma.

I nästa fråga ges anledningar och argument till de åsikter som lämnats i den tidigare ställda frågan. 71,4 procent av samtliga respondenter gav även en anledning till varför de föredrar den ena eller den andra metoden för omprövning av avskrivningsmetod. Av de som föredrar att omprövningen sker löpande gav 50 procent en anledning till detta. Motsvarande siffra för de som istället föredrar en omprövning när något specifikt inträffat är 76,5 procent.

Anledningar till att ompröva avskrivningsmetod löpande är bland annat, precis som i föregående område, att det sker naturligt i samband med upprättandet av årsbokslutet. En annan respondent menar att en omprövning av avskrivningsmetoden löpande speglar verkligheten på ett bättre sätt. Den tekniska utvecklingen gavs också som ett argument för en löpande omprövning.

Argument för att omprövning av avskrivningsmetod ska ske när något specifikt har inträffat är från en del respondenter att en löpande omprövning inte är ett fördelaktigt sätt rent praktiskt och att det sker så pass sällan. Dessutom leder en löpande omprövning enligt ett par respondenter till merarbete och en omprövning när något specifikt har inträffat behövs för att minska den administrativa bördan för företagen. En respondent menar att många företag har en historisk kunskap om sina tillgångar och därför inte behöver göra en årlig omprövning. Om inte bolaget generellt ändrar sina redovisningsprinciper så skall det till någon synnerligen ovanlig händelse för att avskrivningsmetoden ska ändras, menar en respondent.

Slutligen undersöktes även inom detta område hur revisorerna anser att det fungerar i de företag som de arbetar med idag. 62 procent svarade på denna fråga, det vill säga en något mindre svarsprocent än motsvarande fråga inom området rörande omprövning av nyttjandeperiod. Av de som föredrar en löpande omprövning av avskrivningsmetod svarade 50 procent på frågan. Ingen av dessa påstår att en omprövning av avskrivningsmetod sker löpande. Även bland de som menar att en omprövning av avskrivningsmetod bör ske när något specifikt har inträffat, 64,7 % svarade på frågan, säger en övertygande majoritet att det i de företag som de idag arbetar med inte sker något löpande omprövning. Många förklarar dessutom att detta sker väldigt sällan. Återigen är det en respondent som, trots att han föredrar en omprövning när något specifikt inträffat, menar att de företag som han arbetar med gör en löpande omprövning.

6. Slutdiskussion

Här presenteras den analys som gjorts med tillämpning av den teoretiska referensram som återges i litteraturgenomgången. Därpå följer de slutsatser som tagits och reflektioner kring dessa. En diskussion kring de val som gjorts under studiens gång samt kring de problem som uppstått förs i kapitlets senare del. På så sätt granskas det egna arbetet på ett kritiskt sätt. Kapitlet avslutas med förslag på fortsatt forskning.

6.1 Analys

Den akademiska världens deltagande i normbildningsprocessen är efterfrågad. Det är av stor vikt att många grupper deltar i normbildningsprocessen för att på bästa sätt lösa den mängd olika typer av problem som finns inom redovisningen. En identifiering av problemen som denna studie behandlar och analysen av dem bidrar till den allmänna debatten inom normbildningsprocessen.

6.1.1 Synen på IFRS for SMEs

Att det ska finnas skillnader i redovisningsregler beroende på storlek på företaget är en klar majoritet av revisorerna i studien överens om. I dagens svenska regelverk är också så fallet. Att IFRS for SMEs skulle vara ett lämpligt alternativ är dock inte helt klart. Som resultatkapitlet förklarar så var det exakt hälften av respondenterna som tycker att Sverige är i behov av nya standarder för de företag som ska omfattas av K3 regelverket. Den andra hälften menar att Sverige inte är i behov av detta och alltså borde fortsätta med det system som används idag. Att en förändring av systemet är på gång vet vi med säkerhet i och med BFNs arbete med K-projektet och därmed K3 regelverket. Om IFRS for SMEs är ett lämpligt underlag för K3 är svårt att svara på, men en klar majoritet av studiens respondenter menar att det skulle innebära en ökad arbetsinsats för företagen att följa IFRS for SMEs istället för dagens system.

Trots att IFRS for SMEs skulle innebära en större arbetsinsats för företagen betyder inte detta att det i slutändan inte skulle kunna skapa en större nytta. Fler och fler företag konkurrerar internationellt och en del ligger kanske på gränsen för att bli noterade. Det är just dessa företag som K3 regelverket kommer att beröra. En övergång till IFRS for SMEs skulle då kunna förbereda företagen på internationell konkurrens på ett bättre sätt. Samtidigt skulle de företag som står på gränsen inför att noteras, se övergången till ett regelverk baserat på IFRS for SMEs som en smidig övergång till det obligatoriska användandet av IFRS som noterat företag.

Att K3 regelverket ska ha sin grund i IFRS for SMEs betyder inte att det ska ta efter alla de regler som IFRS for SMEs ger. Att många revisorer tycker att IFRS for SMEs

innebär en ökad arbetsinsats för företagen kan mycket väl stämma. Men att ta efter delar av IFRS for SMEs kan istället skapa lättnader. Detta är exempelvis omprövningsmetod för nyttjandeperiod och avskrivningsmetod exempel på. Detta diskuteras mer nedan.

IFRS har blivit mer och mer accepterat även bland mindre företag trots att det kan skapa en ökad arbetsinsats för företagen. IFRS for SMEs skulle då innebära en betydligt mindre arbetsbörda samtidigt som det följer den internationella harmoniseringen. Skulle BFN ta efter IFRS for SMEs skulle det dessutom följa det stöd som fler och fler nationella standardsättare ger till initiativ från IASB.

6.1.2 Komponentavskrivningar

Av de företag som revisorerna ansåg borde använda sig av komponentavskrivningar var det väldigt få som faktiskt gjorde det. Detta betyder att de inte följer god redovisningssed som säger att komponentavskrivningar bör användas om det är möjligt. Att revisorerna anser att de bör använda komponentavskrivningar borde betyda att de har materiella tillgångar som består av olika ”viktiga delar”. Att majoriteten av företag som borde kunna använda sig av komponentavskrivningar, där revisorerna till och med menar att det skulle kunna skapa mervärde, inte gör så kan bero på en mängd olika faktorer. En faktor kan vara att det rent administrativt är en komplicerad process och att många företag inte besitter den kompetens som krävs för att genomföra detta. En annan faktor kan också vara att det ses som en större börda än nytta för många företag att använda sig av komponentavskrivningar. Även om det skapar mervärde i slutändan så är det inte värt den extra arbetsinsats och kostnad som processen kräver.

Om komponentavskrivningar är något som i de finansiella rapporterna skapar ett mervärde för användarna är svårt att säga. Att så är fallet är i många fall säkerligen sant. Studien visar att företagen inte använder sig av komponentavskrivningar trots att de hade kunnat göra det. Detta kan då jämföras med önskan om ökad finansiell information som förmodligen finns hos en del av företagets intressenter. För att bidra i utvecklingen av normer krävs större ekonomisk vinning än kostnader av att bidra. Det som ger mest vinning för egen del är också det som stöds. Detta kan vara en anledning till att många företag inte använder sig av komponentavskrivningar trots att de hade kunnat göra det. Att revisorerna tycker på ett annat sätt kan möjligen vara att de ser på frågan utifrån ett helhetsperspektiv, som en oberoende part.

Studien visar att revisorerna anser att området ska vara reglerat för K3 företag. Undersökningen tyder på att revisorerna är av en annan åsikt än hur det faktiskt går till i företagen. Att revisorerna är den främsta eliten inom normbildning är konstaterat och deras åsikter har en stor inverkan på vad standardsättare beslutar. Studien visar ett tydligt mönster i hur revisorerna ser på revisorsprofessionens deltagande och påverkan i normbildningsprocessen. Att revisorer deltar och har ett stort inflytande både vad gäller skapandet av legitima standarder och god redovisningskvalitet är en majoritet av studiens deltagare överens om. Vid en vetskap om att ens synpunkter tas till vara på ett meningsfullt sätt ökar också viljan av att delta och uttrycka sina åsikter. Skulle BFN i detta fall följa revisorernas åsikter, som också stämmer överens med vad

som sägs i IFRS for SMEs, så skulle detta gå emot företagets vilja. Att standardsättare antar standarder som revisorer föredrar är i tidigare studier bevisat.

Något som talar för att komponentavskrivningar ska användas är de studier som visar att det finns betydande skattepengar att bespara, i början av tillgångens nyttjandeperiod, vid en kostnadsuppdelning. Genom komponentavskrivningar skrivs tillgången av i snabbare takt vilket minskar det beskattningsbara resultatet, i början av nyttjandeperioden. Ett minskat beskattningsbart resultat minskar givetvis skattebetalningen.

En del revisorer menar att komponentavskrivningar ska användas, precis som IFRS for SMEs behandlar frågan, av bland annat företag som är på väg att noteras. Detta stämmer överens med en del av IFRS for SMEs syfte, att verka som en språngbräda inför det obligatoriska användandet av de fullständiga IFRS för noterade företag.

6.1.3 Omprövning av nyttjandeperiod och avskrivningsmetod

Svaren som enkätundersökningen inbringade angående omprövning av nyttjandeperiod och avskrivningsmetod har väldigt liknande mönster. Genomgående syns en klar majoritet som föredrar att en omprövning av de olika fenomenen sker när något specifikt har inträffat, framför en löpande omprövning.

Sammantaget tycker majoriteten av de undersökta revisorerna att en löpande omprövning är en större börda än nytta för företagen. De bekräftar detta genom att de beskriver situationen i de företag som de arbetar med idag, där det på många håll väldigt sällan görs en löpande omprövning. Det verkar med stor sannolikhet som att dessa frågor inte ligger högst upp på prioritetslistan, både bland revisorerna och bland företagen.

I Husseins modell över normbildning innebär det första steget att en medvetenhet om ett förändringsbehov måste finnas. Dagens svenska normer rekommenderar en löpande omprövning av nyttjandeperiod och avskrivningsmetod. Resultaten i denna studie tyder på att de svenska rekommendationerna inte följs och att en förändring därför borde vara motiverad. En förändring mot det som står i IFRS for SMEs torde vara bättre anpassad för den svenska situationen. I IFRS for SMEs krävs en omprövning av nyttjandeperiod och avskrivningsmetod endast om något specifikt har inträffat. Detta stämmer överens med studiens resultat.

Hussein beskriver hur medvetandet om en förändring kommer utifrån ett "performance gap", att det finns ett missnöje med befintliga metoder, att en situation kräver att metoder ändras eller att någon utifrån påvisar att en förändring behövs. I detta fall skulle detta "performance gap" kunna beskrivas som att revisorerna föredrar en annan metod än den som de svenska normerna rekommenderar. Företagen som de arbetar med använder sig främst av andra metoder än de som rekommenderas. Trots att de svenska normerna i BFNAR och RR endast är rekommendationer och råd, varför rekommendera företagen att göra något som uppenbarligen inte är av stor betydelse? Jönsson menar att revisorer har en väldigt god kåranda och att förändringsbehov därför lätt upptäcks i Sverige.

Motiven för att använda sig av en löpande omprövningsmetod finns visserligen också. Att det skapar en mer rättvis bild och att det borde ske naturligt vid bokslutet, är några motiv. Trots detta visar studien på att de företag som de undersökta revisorerna arbetar med inte använder sig av denna metod i någon större utsträckning. Att revisorerna uttrycker sina åsikter är viktigt. Deras attityd spelar en stor roll i processen mot en förändring. Detta kan ses som steg två i Husseins modell för normbildning. Genom att BFN tar efter reglerna i IFRS for SMEs skulle möjligtvis en intressekonflikt skapas gentemot de som föredrar en löpande omprövning, steg tre i samma modell. Ett införande av reglerna i IFRS for SMEs skulle dock vara mer anpassat till vad majoriteten av revisorerna föredrar samt vara anpassat till hur företagen de arbetar med faktiskt går tillväga. En omprövning när något specifikt har inträffat är ett förenklat val jämfört med en löpande omprövning. Sympatisörer för löpande omprövning skulle då kunna mena att förändringen skapar en mindre rättvisande bild, försämrar den finansiella informationen och så vidare. Dagens standarder är dock endast råd och uppenbarligen följs de inte på ett bredare plan. Konflikten blir därför verkningslös. Något som hade kunnat skapa en konflikt är om metoder för omprövning gått från ett tvingande system till ett annat, men så är inte fallet i dagens svenska standarder. Själva legitimeringen av en förändring, det vill säga steg tre i modellen, är enligt Jönsson ofta inget problem i Sverige, som har en relativt enhetlig syn på redovisningsfrågor.

BFN har ansvaret för att utveckla god redovisningssed. Förarbetena till BFL och ÅRL beskriver god redovisningssed som en allmänrättslig standard som utöver lagar, grunda sig i praxis och rekommendationer från vissa myndigheter. Att inte följa de rekommendationer som finns bland annat i BFNAR och RR skulle därför betyda att god redovisningssed inte efterföljs. Som studien visar så följer en majoritet av företagen, som de undersökta revisorerna arbetar med, inte dessa råd och följer därmed inte god redovisningssed. Som studien påvisar menar en majoritet av de undersökta revisorerna att företagen anser att det är oväsentligt och att det innebär en merkostnad med en löpande omprövning. Råden borde kanske därmed ändras och efterfölja IFRS for SME regelverket för att på så sätt förändra vad som ska anses vara god redovisningssed. God redovisningssed blir då överensstämmande med hur det faktiskt går till i de företag som revisorerna i undersökning arbetar med. Dessutom säger ÅRL att om råden inte efterföljs så ska upplysningar om skälen till detta lämnas i not. Skälen torde då vara att det av olika anledning inte är väsentligt för företagen, vilket motiverar en förändring.

Att utveckla standarder är väldigt viktigt. Kvaliteten på redovisningen påverkas mycket bland annat av vilka redovisningsstandarder som väljs. I Söderströms et al. modell över redovisningskvalitet syns ett tydligt samband mellan redovisningskvalitet och de standarder som används. Politiska system påverkar redovisningskvalitet både ensamt och genom bland annat redovisningsstandarder. Att ha normer som ger råd och rekommendationer om något som i praktiken inte används och som heller inte föredras är inte optimalt. Att företag ska göra löpande omprövningar som enligt studien ofta är oväsentliga och skapar extra bördor för företagen, skapar inte en optimal redovisningskvalitet. Genom att följa IFRS for SMEs regler angående omprövning så skulle BFN förena reglerna med de undersökta revisorernas åsikter. På så sätt efterföljs god redovisningssed och de standarder som används skapar god redovisningskvalitet. Oväsentliga regleringar tas bort och arbetsinsatsen och

kostnaden för företagen minskar. BFN har alltså med utvecklandet av K3 regelverket i slutändan en väldigt viktig roll i skapandet av god redovisningskvalitet.

6.1.4 Omprövning av restvärde

Frågan om omprövning av restvärde blir något annorlunda i jämförelse med frågan om omprövning av nyttjandeperiod och avskrivningsmetod. Detta trots att studien visar på samma mönster i hur revisorerna tycker. Anledningen till att det i fallet om restvärde skiljer sig i en bedömning är att restvärde i dagens svenska normer inte är reglerat på samma sätt som nyttjandeperiod och avskrivningsmetod. Det sägs inte i de svenska normerna att restvärde ska omprövas löpande, som i de andra två fallen, utan frågan lämnas oberörd för företagen att handskas med själv.

Studiens resultat som visar på att de undersökta revisorerna föredrar en omprövning av restvärde när något specifikt har inträffat går alltså varken i hand med eller emot de svenska normerna. Det finns även här en klar majoritet som föredrar att en omprövning sker när något specifikt har inträffat, men samtidigt så var sympatisörerna för en löpande omprövning som störst inom detta område. 31 procent av de undersökta revisorerna föredrar en löpande omprövning av restvärde.

Om BFN bör följa IFRS for SMEs eller ej är därför en annan typ av problem än fallen nyttjandeperiod och avskrivningsmetod. Idag är det oregerat och därmed upp till företagen själva att avgöra metod för omprövning. Detta kan medföra att trots att något specifikt ändras som skulle kunna påverka restvärdet så finns risken att en omprövning inte sker. Då skulle den finansiella informationen kunna bli missvisande och den rättvisa bilden förvrängd. Att därmed följa IFRS for SMEs, som säger att omprövningen ska ske om något signifikant har inträffat sen den senaste rapporteringen skulle kanske därför vara att föredra. Om något särskilt händer sker en omprövning och risken att detta förbises och skapar en missvisande finansiell bild minskar.

6.2 Slutsatser

Syftet med denna uppsats är att delta i den allmänna debatten och bidra i normbildningen. Studien avser att undersöka lämpligheten för IFRS for SMEs som underlag för K3 regelverket. Detta genom att tillfråga revisorer om vad de tycker i specifika jämförelser mellan IFRS for SMEs och ÅRL, samt de normer som ger råd om hur denna lag ska tolkas. BFN arbetar just nu med utvecklingen av K3 regelverket. Studien ämnar undersöka avskrivningsrelaterade problem inom materiella tillgångar. Komponentavskrivningar och omprövning av restvärde, nyttjandeperiod och avskrivningsmetod är de problem som studien behandlar.

Majoriteten av respondenterna vill att komponentavskrivningar ska vara reglerat. De vill att företag som är större, på väg att noteras och K3 företag ska använda sig av komponentavskrivningar där det finns materiella tillgångar som har delar där det kan

löna sig att skriva av med olika avskrivningsmetoder. Detta tyder på att IFRS for SMEs skulle vara ett bra regelverk för K3 företag när det gäller problematiken kring komponentavskrivningar.

Vidare tyder studien på att de svenska normerna gällande omprövning av nyttjandeperiod och avskrivningsmetod är i behov av en förändring, då dessa idag rekommenderas att omprövas löpande. Studiens resultat visar att en omprövning när något specifikt har inträffat är att föredra. BFN borde därför följa IFRS for SMEs regelverket, som säger att en omprövning ska ske när något signifikant har inträffat sedan den senaste rapporteringen.

Vad gäller omprövning av restvärde så regleras detta idag inte i svenska normer. Studiens resultat visar en majoritet som föredrar en omprövning när något specifikt har inträffat, precis som IFRS for SMEs säger. Om IFRS for SMEs ska följas eller om frågan ej ska regleras, som idag, är svårt att bedöma. Författarna anser att BFN bör efterfölja IFRS for SMEs.

6.2.1 Reflektioner kring slutsatserna

Att säga att BFN ska efterfölja IFRS for SMEs eller inte i de olika fallen är givetvis svårt. Av studiens resultat att döma så finns det dock tydligt utkristalliserade åsikter när det gäller metod för omprövning av nyttjandeperiod och avskrivningsmetod. Vad gäller komponentavskrivningar och omprövning av restvärde är det mer svårbedömt.

Att de revisorerna som deltagit i undersökningen anser att komponentavskrivningar är ett område som ska vara reglerat behöver inte betyda att det ska finnas tvingande regler om att komponentavskrivningar ska finnas. Det kan lika gärna vara så att området fortsätter att regleras som det gör idag, med ett råd om att komponentavskrivningar bör användas. En majoritet av respondenterna menar att området är något som ska vara reglerat för större företag och företag som är på väg att bli noterade, det vill säga K3 företag, som har materiella tillgångar där det kan löna sig med olika avskrivningsmetoder. Detta tyder på att det krav som finns i IFRS for SMEs, om att tillgångar med ”major components”, ska skrivas av separat, är ett lämpligt system. Att använda IFRS for SMEs benämning ”major components” innebär enligt en svag majoritet av respondenterna inte någon skärpning jämfört med vad som i dagens svenska normer sägs om ”viktiga delar”. Detta medför att en användning av IFRS for SMEs med en översättning av ”major components” till ”viktiga delar” skulle kunna fungera. Översättningen skulle alltså enligt studiens resultat inte medföra någon ytterligare skärpning av regeln.

K-projektet och däri K3 regelverket utvecklas i syfte att utveckla och förenkla de svenska redovisningsreglerna för icke noterade företag. När BFN beslutade om ett ändrat normgivningsarbete konstaterades att den normgivning som då fanns för icke noterade företag inte var ändamålsenlig. Studiens resultat är ett bra bevis på detta. Trots att det inte klart och tydligt kan sägas om BFN ska ta efter IFRS for SMEs eller ej i de olika behandlade fallen, så ges tydliga indikationer på hur de undersökta revisorerna tycker i de olika frågorna. Att de nuvarande råden angående omprövning av nyttjandeperiod och avskrivningsmetod inte föredras av de undersökta revisorerna står klart. Normerna i dessa fall är alltså inte ändamålsenliga.

Angående omprövning av restvärde visar studiens resultat på ett lika klart mönster som det gör i frågan om omprövning av nyttjandeperiod och avskrivningsmetod. Men eftersom omprövning av restvärde inte är reglerat i dagens svenska normer på samma sätt om de två andra fenomenen är, så blir frågan om en övergång till IFRS for SMEs mer svårbedömd. Frågan ställd till revisorerna är om de föredrar en löpande omprövning av restvärde eller en metod som bygger på att en omprövning när något specifikt har inträffat. Majoriteten av revisorerna svarade att en omprövning när något specifikt inträffat är att föredra. Detta svar säger dock inte om en övergång till IFRS for SMEs är att föredra framför en behållning av de svenska normerna som idag ej reglerar frågan. Trots att revisorernas svar, på den ställda frågan, överensstämmer med vad som sägs i IFRS for SMEs, kan vi inte utifrån detta säga att reglerna i IFRS for SMEs är att föredra. Respondenterna fick inte möjligheten att välja alternativet att frågan inte ska regleras alls. Detta gör att en bedömning blir betydligt svårare än i fallet med nyttjandeperiod och avskrivningsmetod.

Att följa IFRS for SMEs och reglera omprövning av restvärde, skulle innebära att information inte faller bort och att restvärdet faktiskt blir omprövat om något specifikt har inträffat. Så är inte fallet idag, då företagen inte ges råd om att göra en omprövning varken löpande eller om något specifikt har inträffat.

6.3 Reflektioner över studien

Här reflekterar författarna över de val som gjorts i studien och över de problem som uppstått. En första reflektion är att det fanns en stor skillnad i svarsprocent mellan de två grupperna godkända revisorer och auktoriserade revisorer. Av de 82 auktoriserade revisorerna som enkäten nådde fram till svarade endast 30,5 procent. Motsvarande siffra hos de godkända revisorerna var 48,6 procent. Varför utfallet blivit så är svårt att säga. För författarna finns inga klara anledningar till varför godkända revisorer i större utsträckning är villiga att delta i undersökningen än auktoriserade revisorer. En möjlig förklaring kan ligga i ett så kallat partiellt bortfallsfel. Detta betyder att svar uteblivit på en eller någon fråga. Frågan angående titel, det vill säga om revisorn är godkänd eller auktoriserad, var den första frågan på enkäten. Alternativet godkänd revisor fanns redan ifyllt på förhand i den svarsmeny som fanns kopplad till frågan. Har respondenten inte ändrat i denna svarsmeny så har svaret godkänd revisor registrerats. Det kan vara så att respondenter som egentligen är auktoriserade revisorer inte ändrat i svarsmenyn och därmed fått sina svar registrerade som godkänd revisor. Denna typ av problem diskuteras av Dahmström.

Då det i studiens resultat har visat sig att det inte finns några märkbara skillnader mellan de olika gruppernas åsikter så betyder det inte så mycket att det var en större svarsprocent bland godkända än bland auktoriserade. Det viktiga blir istället den totala svarsprocenten, vilken slutade på 35,9 procent. Detta kan ses som en relativt låg deltagarnivå, men är ändå enligt författarna fullt godtagbar. En låg deltagarnivå kan bero på flera olika faktorer. En faktor är att revisorer som yrkesgrupp har mycket att göra just vid den tidpunkt undersökningen genomfördes. Enkäten skickades ut dagarna precis innan jul, då många arbetar under begränsade tider och kanske inte håller sig uppdaterade med sin e-mail på samma sätt som vanligt. En annan är de

nackdelar som en webbenkät kan medföra. Dessa nackdelar diskuteras i metodkapitlet.

När det gäller de olika frågorna som använts i undersökningen har författarna i efterhand tänkt över dess styrkor och svagheter. Det har uppenbarats sig några alternativa vinklingar bland ett par frågeställningar. Frågorna rörande komponentavskrivningar hade på ett bättre sätt kunnat undersöka ifall revisorerna ansåg att ett tvång att använda en sådan metod, för vissa företag, var att föredra framför ett mer valfritt alternativ. Detta hade kunnat ge en bättre möjlighet att dra slutsatser kring BFNs val att följa IFRS for SMEs eller inte, i denna frågeställning. Dessutom hade det kunnat ge ytterligare information ifall respondenterna hade fått ge en anledning till varför de tycker att komponentavskrivningar ska användas av vissa företag, inte bara som nu, i vilken typ av företag och bransch.

I frågorna som berör omprövning av restvärde hade ett svarsalternativ kunnat vara att föredra att omprövning av restvärde inte regleras, så som det ser ut i Sverige idag. Att välja mellan att föredra omprövning av restvärde när något specifikt har inträffat eller omprövning av restvärde löpande tar inte fram de åsikter som tycker att dagens reglering är att föredra. Detta hade kunnat ge författarna en bättre möjlighet att avgöra om IFRS for SMEs är en bra utgångspunkt i frågan.

Vad som författarna hade velat ta del av i en större utsträckning, men som i dagsläget inte finns tillgänglig, är en uttömmande offentlig debatt i ämnet. De remissvar som rör K3 är ännu ej behandlade. Därför har debatten om K3 regelverket ännu inte tagit fart. Hade denna debatt varit igång hade en bredare bild av situationen varit möjlig att ta del av.

6.4 Förslag till fortsatt forskning

Studien har väckt många intressanta frågeställningar för fortsatt forskning att behandla. Det är möjligt att det finns olika intressen hos olika intressenter. Företagen, revisorerna och användarna av den finansiella informationen har olika åsikter i olika frågor. En studie liknande denna, med utgångspunkt i andra intressenters åsikter än revisorernas, hade kunnat ge andra resultat än de som denna studie genererat. En jämförelse mellan studier utifrån olika intressenters åsikter med det slutgiltiga resultatet av BFNs K3 regelverk hade sedan kunnat bidra till studier om vem som påverkar och har makt i framtagandet av nya normer i Sverige.

Det hade även varit intressant att göra liknande studier rörande andra delar inom IFRS for SMEs, i dess verkan som underlag för svenska normer. Implementerar BFN IFRS for SMEs beträffande de frågor som studien behandlar skulle det vara intressant att göra samma undersökning när K3 regelverket funnits ett par år. Möjliga åsiktsförändringar hade då kunnat identifieras och analyseras.

Ytterligare svensk forskning som berör företagens intresse för den egna vinningen i förhållande till intresset av att de slutgiltiga finansiella rapporterna håller god kvalitet och innehåller utförlig och tillförlitlig information hade varit av intresse. Det är viktigt

att de slutliga finansiella rapporternas kvalitet inte tar skada på grund av företagens egennyttas.

Källförteckning

Artiklar

Cyert, R. & Ijiri, Y (1974) Problems of Implementing the Trueblood Objectives Report. *Journal of Accounting Research*, Vol. 12, Studies on Financial Accounting Objectives: 1974, pp. 29-42.

- Figur 5 s. 30

Davis, J.M. & Wyndelts R.W (1979) Component Depreciation for a Shopping Center. *The Appraisal Journal*, April, pp. 204-217.

Donald, J.V (1998) Allocation of "basis" to increase depreciation deductions, *Journal of Property Management*, May/June, pp. 20-23.

Durocher, S., Fortin, A., Côté, L (2007) Users' participation in the accounting standard-setting process: A theory-building study, *Accounting Organizations and Society* 32, pp. 29-59.

Evans, L., Gebhardt, G., Hoogendoorn, M., Marton, J., Di Pietra, R., Mora, A., Thinggård, F., Vehmanen, P., Wagenhofer, A (2005) Problems and Opportunities of an International Financial Reporting Standard for Small and Medium-Sized Entities. The EAA FRSC's Comment on the IASB's Discussion Paper, *Accounting in Europe*, Vol 2. pp. 23-45.

George, N (2004) The Participation of Academics in the Standards-Setting Process of the Financial Accounting Standards Board, *Journal of Business & Economic Studies*, Vol.10, No.1, pp. 54-60.

Georgiou, G (2004) Corporate Lobbying on Accounting Standards: Methods, Timing and Perceived Effectiveness. *ABACUS*, Vol. 40, No. 2. pp. 219-237.

Haller, A. & Kepler J (2002) Financial accounting developments in the European Union: past events and future prospects. *The European Accounting Review*, 11:1, pp. 153-190.

Haring, J.R (1979) Accounting Rules and "The Accounting Establishment". *The Journal of Business*, Vol. 52, No. 4, pp. 507-519.

Hussein, M.E (1981) *The innovative process in financial accounting standards setting. Accounting, Organizations and Society*. Vol, 6, No. 1, pp. 27-37.

Joos, P. & Lang, M (1994) The Effects of Accounting Diversity: Evidence from the European Union. *Journal of Accounting Research*, Vol. 32. pp. 141-168.

Kwok, W.C.C. & Sharp, D (2005) Power and international accounting standard setting. Evidence from segment reporting and intangible assets projects. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 18, No. 1, pp. 74-99.

Lippit, J.W. & Oliver, B.L (1983) Big Gaap, Little Gaap: Financial Reporting In Small Business Environment, *Journal of Small Business Management* (pre-1986); Jul 1983; 21, 000003; ABI/INFORM Global pg.52.

Nisbett, A.V. & Sheikh, A (2007) Accounting Scandals: Does "Rules vs. Principles" Matter? *Tennessee CPA Journal*, November, pp. 10-12.

Nobes, C (1991) Cycles in UK Standard Setting. *Accounting and Business Research*; Summer 1991; 21, 83; ABI/INFORM Global pg. 265.

Nobes, C (1992) A Political History of Goodwill in the U.K.: An Illustration of Cyclical Standard Setting. *ABACUS*, Vol. 28, No. 2.

- Oleson, M.D (2004) Property, Plant and Equipment New Accounting Rules Introduced by AcSEC, *The CPA Journal*, March, pp. 34-38.
- Pacter, P (2004) Setting out the approach. *Accountancy*, Vol. 134, No. 1332. ISSN 0001-4665.
- Pacter, P (2004) Will the GAAP widen for SMEs? *Accountancy*, Vol. 133, No. 1325. ISSN 0001-4665.
- Pacter, P (2007) Should U.S. Private Companies Use IFRS for SMEs? *Financial Executive*; Oct 2007; 23, 8; ABI/INFORM Global pg. 16.
- Patchin, P.J (1980) How Depreciation Methods Conform To Actual Market Experience, *The Appraisal Journal*, October, pp. 503-511.
- Schalow, C.M (1995) *Participation* choice: The exposure draft for postretirement benefits other than pensions. *Accounting Horizons*, March.
- Soled, J.A. & Falk, C.E (2004) A taxpayer can substantially increase cash flow by segregating property costs. Cost Segregation Applied. *Journal of Accountancy*, August, pp. 28-34.
- Sutton, T.G (1984) Lobbying of accounting standard-setting bodies in the U.K. and the U.S.A: A downsian analysis. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 9, No. 1, pp. 81-95.
- Söderström, N.S. & Sun, K.J (2007) IFRS Adoption and Accounting Quality: A Review, *European Accounting Review*, Vol.16, No.4, pp. 675-702.
- Figur 6 p. 688
- Tutticci, I., Dunstan, K., Holmes, S (1994) Respondent Lobbying in the Australian Accounting Standard-setting Process: ED49. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 7, No. 2, pp. 86-104.
- Törnqvist, U., Lumsden, M., Marton, J (2000) Svenska normsättare på redovisningsområdet – institutionella och politiska aspekter. *FE-rapport 2000-377*
- Van Hulle, K (1993) Harmonization of accounting standards in the EC – Is it the beginning or is it the end?, *European Accounting Review*, 2, pp. 387-396.
- Zeff, S.A (1993) International accounting principles and auditing standards, *European Accounting Review*, 2, pp. 403-410.

Böcker

- Artsberg, K (1993) *Determinants of accounting choices made by the auditing profession: an empirical investigation of standard setting in Sweden*
- Publicerad i: Artsberg, K., Loft, A., Yard, S (1993) *Accounting Research in Lund*, Lund University Press.
- Originalversionen av studien publicerad 1992
- Artsberg, K (2003) *Redovisningsteori – policy och –praxis*, Liber AB
- Figur 1 s.54
- Bryman, A. & Bell, E (2005) *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Liber Ekonomi. Malmö.
- Dahmström, K (2005) *Från datainsamling till rapport – att göra en statistisk undersökning*. Studentlitteratur, Lund.
- Eriksson, L. & Wiedersheim-Paul, F (2001) *Att utreda forska och rapportera*. Liber Ekonomi, Malmö.

Esaiasson P., Gilljam M., Oscarsson H., Wängnerud L (2007) *Metodpraktikan –Konsten att studera samhälle, individ och marknad*. Nordstedts Juridik AB.

Jönsson, S (1985) *Eliten och normerna: Drivkrafter i utveckling av redovisningspraxis*, Doxa AB Lund.

- Figur 2 s. 203

Jönsson, S & Marton J (1994) *The Regulation of Financial Reporting in the Nordic Countries/ Sweden* s. 181-230.

- Publicerad i: Flower, J. & Elling, J (1994) *The Regulation of Financial Reporting in the Nordic Countries* Publica, Stockholm
- Originalversionen av studien publicerad 1988

Marton, J., Falkman, P., Lumsden M., Petersson A.K., Rimmel G (2008), *IFRS – i teori och praktik*, Bonnier Utbildning AB, Alfa Print AB

Nilsson, S (2005) *Redovisningens normer och normbildare En nationell och internationell översikt*. Studentlitteratur. Lund

- Figur 3 s. 68
- Figur 4 s. 90

Schroeder R.G, Myrtle W.C, *Accounting Theory, Text and Readings*, Sixth Edition, 1998

Wallén, G (1996) *Vetenskapsteori och forskningsmetodik*. Studentlitteratur, Lund.

Elektroniska källor

Bokföringsnämnden

091110 www.bfn.se - BFN Information 2004-05-10 Ändrad inriktning på normgivningsarbetet Dnr 28-04

091110 www.bfn.se - Information om K-projektet 2009-10-26

091110 www.bfn.se/bfn/normgivning.aspx

091110 www.bfn.se - Information om Bokföringsnämndens normgivningsprojekt för årsredovisning och årsbokslut för icke-noterade företag 2008-06-27

IASB - *Exposure draft of a proposed IFRS for Small and Medium-sized Entities*

091113 www.iasb.org

IASB – *International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Entities*

091113 www.iasb.org

IASB

091113 www.iasb.org/IFRS+for+SMEs/IFRS+for+SMEs.htm

091113 www.iasb.org/Current%20Projects/IASB%20Projects/Small%20and%20Medium-sized%20Entities/Small%20and%20Medium-sized%20Entities.htm

091113 www.iasb.org/News/Press+Releases/IASB+publishes+IFRS+for+SMEs.htm

091113 www.iasb.org/NR/rdonlyres/31AF0A25-0E9D-4933-B72B-7536D14CBAB2/0/SME0806b02Bobs.pdf

091114 www.iasb.org/Current%20Projects/IASB%20Projects/Small%20and%20Medium-sized%20Entities/Small%20and%20Medium-sized%20Entities.htm

091226 www.iasb.org/The+organisation/Members+of+the+IASB/Members+of+the+IASB.htm

IFAC

091227 www.ifac.org/About/Membership.php

IOSCO

091227 www.iosco.org/lists/display_members.cfm?memID=3&orderBy=jurSortName

Revisorsnämnden

091215 www.revisorsnamnden.se/rs/revisor/

SCB

091228 www.scb.se/Grupp/Klassrummet/_Dokument/statundersokning.pdf

Lagar, offentliga tryck, råd och rekommendationer

BFNAR 2001:3

Bokföringslagen

RR 12

SOU 2008:67

Årsredovisningslagen

Bilaga 1 - Webbenkäten

1. Titel
 - Godkänd revisor
 - Auktoriserad revisor

Normbildning

2. Anser Du att revisorer deltar i framtagandet av nya standarder och försöker påverka standardsättare? Ja/Nej
3. Anser Du att revisorer har ett stort inflytande i framtagandet av nya normer i Sverige? Ja/Nej
4. Anser Du att revisorers åsikter är av stor vikt för att ge nya standarder legitimitet? Ja/Nej
5. Anser Du det viktigt med revisorers deltagande och åsikter i framtagandet av nya standarder för att skapa god redovisningskvalitet i slutändan? Ja/Nej

IFRS for SMEs

6. Anser Du att det ska finnas skillnader i redovisningsregler mellan stora och små/medelstora företag? Ja/Nej
7. Anser Du att Sverige är i behov av nya standarder för de företag som kommer att omfattas av BFNs K3 regelverk (företag som enligt ÅRL ska upprätta årsredovisning)? Ja/Nej
8. Anser Du att IFRS for SMEs innebär ökade kostnader/arbetsinsats för företagen? Ja/Nej

Komponentavskrivningar

9. Har Du klienter som borde (det skulle kunna skapa mervärde) använda sig av komponentavskrivningar?
10. Om ja – Görs detta på dessa företag?
-
11. Om ja – inom vilken bransch? Om nej – anledning?
12. Tycker Du att komponentavskrivningar är ett område som ska vara reglerat?
13. Om ja – för vilka företag? Om nej – varför ej?

IFRS for SMEs 17:16

"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".

14. Anser Du att begreppet "major components" är en skärpning i jämförelse med vad som idag sägs i svenska regler? RR 12 och BFNAR 2001:3 talar om "viktiga delar".

Omprovning av restvärde, nyttjandeperiod och avskrivningsmetod

Restvärde

15. Vilket av dessa två sätt föredrar Du?
- Ompröva restvärde löpande, t.ex. årligen
 - Ompröva restvärde när något specifikt har inträffat som kan påverka restvärdet
16. Anledning till svar i fråga 15?
17. Hur anser du att de företag som du handhar idag går tillväga vid omprovning av restvärde? Anledning?

Nyttjandeperiod

18. Vilket av dessa två sätt föredrar Du?
- Ompröva nyttjandeperiod löpande, t.ex. årligen
 - Ompröva restvärde när något specifikt har inträffat som kan påverka nyttjandeperioden
19. Anledning till svar i fråga 18?
20. Hur anser du att de företag som du handhar idag går tillväga vid omprovning av nyttjandeperiod? Anledning?

Avskrivningsmetod

21. Vilket av dessa två sätt föredrar Du?
- Ompröva avskrivningsmetod löpande, t.ex. årligen
 - Ompröva avskrivningsmetod när något specifikt har inträffat som kan påverka nyttjandeperioden
22. Anledning till svar i fråga 21?
23. Hur anser du att de företag som du handhar idag går tillväga vid omprovning av avskrivningsmetod? Anledning?