



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

Handelshögskolans Civilekonomprogram
Företagsekonomiska institutionen

Komponentavskrivning

– en del om en del

Författare

Rasmus Forster	830131
Marika Olsson	820103
Andreas Stockhem	821016

Handledare

Jan Marton
Anna-Karin Petterson

Företagsekonomi/Externredovisning
HT 2006

Sammanfattning

Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet, Externredovisning, Magisteruppsats, HT 2006.

Författare: Rasmus Forster, Marika Olsson, Andreas Stockhem

Titel: Komponentavskrivningar – en del om en del.

Bakgrund och problem: Med de nya redovisningsreglarna som IASB har utfärdat och som började gälla för alla noterade koncerner inom EU från och med 2005, krävs det i många fall att företagen gör egna bedömningar, vilket även gör sig gällande i IAS 16 – Materiella anläggningstillgångar. I standarden finns ett tydligt krav på att komponentavskrivning ska tillämpas. Dock ger standarden inte några vidare förklaringar för hur ingående och detaljerat företagen ska bryta ner sina tillgångar. Företagen får därmed själva göra bedömningen om vad som anses vara en väsentlig del av en materiell anläggningstillgång, vilken skall skrivas av separat som en komponent. Vi anser det därmed som intressant att undersöka hur företagen hanterar den här bedömningsfrågan samt vad som driver dem i deras redovisningsval.

Syfte: Uppsatsen syftar till att utreda hur företagen förhåller sig till det krav på komponentavskrivning som återfinns i IAS 16. Undersökningen ämnar undersöka hur företagen valt att bedöma vad en väsentlig del av en materiell anläggningstillgång innebär, det vill säga vad företagen identifierar som en komponent. Studien avser även att studera vilka motiv som driver företagen i redovisningen av komponenter. I studien avses inte att generalisera, utan att påvisa rådande tendenser och resonemang kring komponentavskrivning.

Avgränsningar: Uppsatsen berör IAS 16 och vi har inom standarden valt att avgränsa studien till kravet på komponentavskrivning. Inom uppsatsen har vi även valt att avgränsa oss till hur svenska noterade koncerner behandlar komponentavskrivning.

Metod: Studien har i huvudsak ett kvalitativt angreppssätt. Data har främst samlats in genom telefon- och personliga intervjuer. Årsredovisningsinformation har även använts i viss mån, dock har den här informationen i sig inte varit tillräcklig för analys, vilket gjorde att intervjuer var att föredra för uppsatsens problem.

Resultat och slutsatser: Vi fann att företagen hanterade det faktum att kravet på komponentavskrivning innebar utrymme för egna bedömningar, genom att i många fall definiera egna kriterier på vad en komponent innebär. Vi har funnit att företagen påverkas och drivs av flertalet faktorer gällande redovisningen av komponenter, där branschpåverkan är en av de mer framträdande påverkansfaktorerna. Företagen anser vidare att den nytta som skapas för den externa användaren av den finansiella informationen är liten i relation till den kostnad som tillämpningen av kravet innebär.

Förslag till vidare forskning: Vi finner det intressant om vidare forskning skulle ta upp vilka effekter som skulle uppstå om en klarare reglering fanns kring komponentavskrivningar. Om exempelvis en högre detaljeringsnivå fanns specificerad, anser vi det intressant att studera vilka effekter det skulle få för företagen samt den finansiella informationen. Det skulle även vara intressant att studera vilka effekter komponentavskrivningar i kombination med andra faktorer skulle innebära för den finansiella informationen. Faktorer som skulle vara intressanta är till exempel restvärde, liksom IAS 21- Funktionell valuta.

Förord

Vi vill börja med att tacka våra handledare Anna-Karin Petterson och Jan Marton för deras intresse och goda stöd på vägen. Vidare vill vi tacka de uppsatsförfattare som har varit närvarande under de mycket givande uppsatsmötena vi haft under resans gång. Vi vill även tacka de personer och respondenter som så vänligt bidragit med sin tid och sitt engagemang för uppsatsens färdigställande.

Göteborg 2007-01-12

Andreas Stockhem

Marika Olsson

Rasmus Forster

Ordlista

Väsentlig del- IAS 16:s definition på en komponent, återfinns i punkt 43; ”Varje del av en materiell anläggningstillgång med ett anskaffningsvärde som är betydande i förhållande till tillgångens sammanlagda anskaffningsvärde...”.

Förkortningar

BFNAR- Bokföringsnämndens allmänna råd

FASB- Financial Accounting Standards Board

IAS- International Accounting Standards

IASB- International Accounting Standards Boards

IFRS- International Financial Reporting Standards

RR- Redovisningsrådet rekommendationer

Företagsnamn

Axfood- Axfood AB

Broström- Broström AB

Castellum- Castellum AB

Concordia- Concordia Maritime AB

SAS- Scandinavian Airlines Sverige AB

Transatlantic- Rederi AB Transatlantic

Innehållsförteckning

1	INLEDNING	1
1.1	BAKGRUND	1
1.2	PROBLEMDISKUSSION	2
1.3	FRÅGESTÄLLNING	3
1.4	SYFTE	3
1.5	AVGRÄNSNINGAR	3
2	METOD	4
2.1	VAL AV METOD	4
2.2	VAL AV FÖRETAG	5
2.3	VAL AV RESPONDENTER	6
2.4	REFERENSRAM	6
2.5	DATAINSAMLING	6
2.5.1	<i>Genomförande av intervjuer</i>	7
2.5.2	<i>Information från årsredovisningar</i>	8
2.6	ANALYS	8
2.7	GENERALISERBARHET	9
2.8	VALIDITET OCH RELIABILITET	9
3	REFERENSRAM	11
3.1	MATERIELLA ANLÄGGNINGSTILLGÅNGAR	11
3.1.1	<i>Avskrivning av materiella anläggningstillgångar</i>	11
3.1.2	<i>Komponentavskrivning</i>	12
3.1.3	<i>Tillkommande utgifter</i>	12
3.2	MOTIV TILL REDOVISNINGSVÄL	13
3.2.1	<i>Institutionell teori</i>	13
3.2.2	<i>Avvägningen mellan nytta och kostnad</i>	15
3.2.3	<i>Redovisningens kvalitativa egenskaper</i>	15
4	EMPIRI	17
4.1	VAD ÄR EN VÄSENTLIG DEL AV EN MATERIELL ANLÄGGNINGSTILLGÅNG?	17
4.1.1	<i>Komponentavskrivning i årsredovisningen</i>	17
4.1.2	<i>Respondenternas resonemang</i>	18
4.2	VAD PÅVERKAR OCH DRIVER FÖRETAGEN I REDOVISNINGEN AV KOMPONENTER?	21
5	ANALYS	26
5.1	VAD ÄR EN VÄSENTLIG DEL AV EN MATERIELL ANLÄGGNINGSTILLGÅNG?	26
5.1.1	<i>Komponentavskrivning i årsredovisningen</i>	26
5.1.2	<i>Respondenternas resonemang</i>	27
5.2	VAD PÅVERKAR OCH DRIVER FÖRETAGEN I REDOVISNINGEN AV KOMPONENTER?	29
5.2.1	<i>Komponentavskrivning och institutionell påverkan</i>	30
5.2.2	<i>Komponentavskrivning och nytta vs. kostnad</i>	31
6	SLUTSATS	33
6.1	VAD ÄR EN VÄSENTLIG DEL AV EN MATERIELL ANLÄGGNINGSTILLGÅNG?	33
6.1.1	<i>Komponentavskrivningar i årsredovisningen</i>	33
6.1.2	<i>Respondenternas resonemang</i>	33
6.2	VAD PÅVERKAR OCH DRIVER FÖRETAGEN I REDOVISNINGEN AV KOMPONENTER?	34
6.3	EGNA REFLEKTIONER OCH FÖRSLAG TILL VIDARE FORSKNING	35
7	KÄLLFÖRTECKNING	37
8	BILAGA 1 - RÄKNEEXEMPEL	40
9	BILAGA 2 - FRÅGEFORMULÄR	42

1 Inledning

I uppsatsens inledande kapitel berör vi problemets bakgrund. Därefter förs en problemdiskussion som mynnar ut i uppsatsens forskningsfrågor. I kapitlet beskrivs även uppsatsens syfte samt de avgränsningar som har gjorts.

1.1 Bakgrund

Den redovisning vi har idag är en produkt av den historiska utvecklingen inom redovisningspraxis där framför allt två traditioner kan urskiljas, den kontinentala och den anglosaxiska traditionen. Var och en av traditionerna präglas av faktorer som varit rådande under redovisningens framväxt i olika länder såsom ägarstruktur, politiska faktorer och professionen (Edge 2002). Till följd av att olika länder har sin bakgrund i antingen den kontinentala eller anglosaxiska redovisningstraditionen har vi idag skillnader mellan länders redovisning (Smith 2006). Det här är skillnader som förekommer i en värld där den pågående internationaliseringen med ökade kapitalflöden över nationsgränserna är ett faktum. Idag vänder sig inte företag och investerare enbart till den egna marknaden för att förvärva eller förränta sitt kapital, utan fokus riktas allt mer mot externa marknader. För att investerare med flera skall kunna fatta riktiga beslut om var de skall placera sitt kapital föds, enligt Damant (2001), ett behov av en harmonisering av länders redovisningsprinciper. Utvecklingen av att främja den här harmoniseringen till att skapa enhetliga redovisningsprinciper har enligt Choi, Frost och Meek (1999), påverkats stort genom International Accounting Standards Boards (IASB) och organisationens regelverk IFRS/IAS stärkta anseende. IASB samt dess regelverk härrör från anglosaxisk tradition och har aktieägarfokus. Damant menar att IASB:s regelverk innebär en ökad transparens samt en mer ekonomisk riktig redovisning, vilket gynnar redovisningens användare vid ekonomiska beslut. För att komma närmare företagets verklighet med en sådan redovisning krävs att företagen tillåts göra egna och ibland avancerade bedömningar, vilket Damant anser återspeglas i IFRS/IAS.

Från och med år 2005 har EU beslutat att alla noterade företag skall upprätta sina koncernredovisningar i enlighet med de standarder som utfärdats av IASB och som antagits av EU-kommissionen. Det här har kommit att stärka IASB:s position som normsättande organ ytterligare (prop. 2004/05:24). För svenska företag innebär det här att företag noterade på Stockholmsbörsen idag måste tillämpa IFRS på koncernnivå. Diskussionen i litteraturen om IFRS och dess effekter på redovisningen har varit omfattande då regelverket av många ses som ett paradigmskifte (Nordlund 2004). En stor förändring för företagen är att de som tillämpar IFRS har möjligheten att redovisa vissa icke-finansiella tillgångar till verkligt värde i balansräkningen, varför mycket av diskussionen varit inriktad på verkliga världens betydelse och implikationer på redovisningen. Diskussioner har förts om var och en av de standarder som skall tillämpas av de noterade bolagen på koncernnivå. En standard som kommit något i skymundan i de här diskussionerna är emellertid IAS 16 - Materiella anläggningstillgångar. För många företag är materiella anläggningstillgångar en stor del av företagets sammanlagda tillgångar. Värderingen av dessa har ofta en väsentlig påverkan på ett företags ställning och resultat, varför den ringa mängden litteratur är något förvånande. En rimlig förklaring anser vi vara att det finns andra "hetare" diskussionsämnen inom IFRS, som exempelvis verkligt värde och intäktsredovisning. En annan rimlig förklaring till det här kan anses vara att företagets anpassning till IAS 16 till synes skett relativt oproblemiskt.

I IAS 16 definieras materiella anläggningstillgångar som; *fysiska tillgångar som innehas för produktion eller distribution av varor eller tjänster, för uthyrning till andra, eller för*

administrativa ändamål, och förväntas användas under mer än en period (IAS 16 p. 6). Efter första redovisningstillfället, då materiella anläggningstillgångar redovisas i balansräkningen till anskaffningsvärdet, har ett företag möjlighet att redovisa materiella anläggningstillgångar av samma slag enligt anskaffningsvärdemetoden eller omvärderingsmetoden. Oavsett vilken metod företaget väljer skall avskrivningar göras separat för varje komponent, genom så kallad komponentavskrivning, vilket innebär *varje del av en materiell anläggningstillgång som är betydande i förhållande till tillgångens sammanlagda anskaffningsvärde* (IAS 16 p. 43). I IAS 16 punkt 44 nämns att det exempelvis kan vara lämpligt att separat skriva av ett flygplans skrov och motorer.

2005 års årsredovisningar är de första helårsrapporterna som är upprättade enligt IFRS. Regelverket kan fortfarande betraktas som en nyhet för företagen då de endast har producerat en fullständig årsredovisning samt ett antal ytterligare rapporter som sträcker sig över en kortare tidsrymd. Nu ska företagen haft tid att ta sig an den problematik som finns och genomfört de förändringar som krävs för att uppfylla de krav som införandet av IFRS innebär. Bland förändringarna återfinns IAS 16 och de nya krav som berör komponentavskrivning. Med tanke på att företagen nu ska ha anpassat sig till de nya reglerna anser vi att det är ytterst intressant att undersöka vilka bedömningar som underbygger företagens redovisning av materiella anläggningstillgångar och i synnerhet de nya regler som nu finns kring komponentavskrivning. Vi har ej funnit tidigare studier som sökt att förklara hur företagen förhåller sig till kravet på komponentavskrivning och avsaknaden av tidigare studier inom området samt frågans aktualitet gör att vi anser ämnet särskilt intressant.

1.2 Problemdiskussion

Oleson (2003) menar att komponentavskrivning ökar jämförbarheten mellan företag som en följd av att redovisningens användare erhåller en större förståelse för företagets materiella anläggningstillgångar i balansräkningen. Komponentavskrivning ger enligt Oleson på så vis en högre beslutsrelevans. Nordlund (2004) diskuterar emellertid komplexiteten i att upprätthålla kravet på komponentavskrivning. Företagen måste utveckla administrativa rutiner, såsom detaljerade anläggningsregister, som kräver mycket resurser. Gomér Nilsson, Olofsson, Rosendahl (2006) har visat att företag som redovisar enligt IAS 40 Förvaltningsfastigheter upplever komponentavskrivning som allt för komplicerat och resurskrävande. Företagen i studierna har dels av den här anledningen valt att tillämpa verkligt värde vid värdering av förvaltningsfastigheter, vilket gjort att de har kunnat undgå kravet på komponentavskrivning; en möjlighet som ej medges vid redovisning av materiella anläggningstillgångar enligt IAS 16.

Nordlund (2004) kritiserar IAS 16 för att ge företagen bristfällig vägledning i hur redovisningen av komponenter skall ske. Standarden hänvisar endast till att komponenter skall bestå av de väsentliga delarna av en materiell anläggningstillgång, men skapar dessvärre ingen vidare förståelse för hur ingående och detaljerat företagen skall bryta ned sina materiella anläggningstillgångar. Oleson (2003) menar att den här detaljeringsnivån måste bestämmas av företagen själva. Enligt Oleson har redovisningens internationella normsättare uppmuntrat att detaljeringsgraden skall vara så hög som möjligt eftersom detta ligger i linje med en ekonomisk riktig redovisning. I förarbeten till den amerikanska motsvarigheten till IAS 16 nämns att diskussioner förts huruvida detaljeringsgraden skall regleras eller ej. Motstånd från företag att påtvingas en genomgående hög detaljeringsnivå i redovisningen av materiella anläggningstillgångar resulterade sedermera i att FASB överlät frågan att regleras

genom praxis. I såväl FASB:s som IASB:s regelverk skall företagen själva göra bedömningen av vad som är en väsentlig del av en materiell anläggningstillgång.

Trots att IAS 16 tydligt formulerat ett krav på komponentavskrivning ställer vi oss frågande till hur företag valt att följa samt återspegla kravet i sina årsredovisningar. Vid en initial och översiktlig granskning av företags årsredovisningar nämner företagen att de uppfyller kraven på komponentavskrivningar. Dock anser vi att läsaren ej erhåller en vidare förståelse för vilka bedömningar som ligger till grund för deras påståenden om uppfyllandet av kravet på avskrivning av komponenter. Två företag inom rederibranschen, Concordia samt Broström, väljer exempelvis att i sin årsredovisning för 2005 lyfta fram fartyg och dockningskostnader som komponenter med olika nyttjandeperioder. Vi anser emellertid att komponenten fartyg rimligtvis borde gå att dela in i ytterligare komponenter som har ett väsentligt anskaffningsvärde i förhållande till tillgångens sammanlagda anskaffningsvärde.

1.3 Frågeställning

Tillämpandet av IAS 16 innebär att företagen själva skall göra bedömningen om vad som är en väsentlig del av en materiell anläggningstillgång. Vi anser det som intressant att undersöka hur företagen hanterar den här bedömningsfrågan i redovisningen samt vad som driver dem i deras redovisningsval. Uppsatsens bakgrund, problemdiskussion och det faktum att definitionen av en väsentlig del lämnar utrymme för företagen att göra bedömningar, vilket har lett fram till uppsatsens två forskningsfrågor:

Vad är en väsentlig del av en materiell anläggningstillgång?

Vad påverkar och driver företagen i redovisningen av komponenter?

1.4 Syfte

Uppsatsen syftar till att utreda hur företagen förhåller sig till det krav på komponentavskrivning som återfinns i IAS 16. Undersökningen ämnar undersöka hur företagen valt att bedöma vad en väsentlig del av en materiell anläggningstillgång innebär, det vill säga vad företagen identifierar som en komponent. Studien avser även att studera vilka motiv som driver företagen i redovisningen av komponenter. I studien avses inte att generalisera, utan att påvisa rådande tendenser och resonemang kring komponentavskrivning.

1.5 Avgränsningar

Uppsatsen berör IAS 16 och vi har inom standarden valt att avgränsa studien till kravet på komponentavskrivning. Inom uppsatsen har vi även valt att avgränsa oss till hur svenska noterade koncerner behandlar komponentavskrivning.

2 Metod

I metodkapitlet skildras de val som har gjorts, varför de har gjorts samt vilka effekter det medför på uppsatsen. Syftet med kapitlet är att beskriva studiens genomförande och därmed ge läsaren en möjlighet att skapa sig en uppfattning om uppsatsens trovärdighet.

2.1 Val av metod

I uppsatsens inledande skede hade vi en förhoppning att den externa information som gavs av företagen genom årsredovisningar, skulle vara till stor hjälp för att kunna analysera företagens syn på de bedömningar som gjorts avseende komponentavskrivning. Av detta skäl valde vi att göra en översiktlig granskning för att undersöka hur företagen presenterade komponentavskrivning i de finansiella rapporterna. Resultatet av vår granskning stred mot vår förhoppning i och med att årsredovisningsinformationen i fallet komponentavskrivning visade sig vara allt för knapphändig för att möjliggöra en djupare förståelse för företagens redovisningsval. I flertalet årsredovisningar konstaterade företagen utan vidare förklaring enbart det faktum att de använder komponentavskrivning. I andra årsredovisningar skrevs inte ens ordet komponentavskrivning ut (se exempelvis Transatlantics årsredovisning 2005). Efter diskussion med våra handledare och andra uppsatsförfattare drog vi slutsatsen att det skulle vara svårt att uppfylla uppsatsens syfte enbart genom granskning av årsredovisningar. De finansiella rapporterna gav oss emellertid en grund för hur företagen valt att presentera information om komponenter och hur de här skrivs av, vilket vi bland annat dragit lärdom av i vår inledande problemdiskussion, vid utformningen av frågeformuläret och i genomförandet av intervjuerna et cetera. Den initiala och översiktliga granskningen av årsredovisningsinformation presenteras ej vidare i uppsatsen. Vi har dock valt att i empiriavsnittet lyfta fram relevanta delar ur de tillfrågade företagens årsredovisningar. Det här för att läsaren skall kunna skapa sig en vidare förståelse för hur komponentavskrivning hanteras i den finansiella informationen.

Vi har i uppsatsen valt att fokusera på intervjuer, vilka i vårt fall varit av kvalitativ karaktär. Ett kvalitativt angreppssätt är enligt Jacobson (2002) lämpligt då djupare studier ska genomföras inom ett avgränsat område. Jacobsen anser vidare att metoden passar i undersökningar som utförs på personnivå i syfte att samla in mjuk data, främst genom intervjuer. Fördelen med ett sådant tillvägagångssätt är, enligt Holme och Solvang (1997), att det ger intervjuaren möjlighet att vara flexibel i frågeställningarna samt i hur intervjutillfället disponeras. Upplägget för intervjuerna kan vid behov ändras för att på ett bättre sätt anpassas till situationen och önskat syfte. En kvalitativ undersökningsmetod kan på så vis underlätta för en intervjuare genom att denne har en frihet i intervjusituationen, vilket ofta gagnar intervjuarens förståelse för den information respondenterna förmedlar. Holme och Solvang (1997) ser dock nackdelar med det angreppssätt vi har valt. Författarna menar att jämförbarheten försämras eftersom mer djupgående information samlas in och eftersom förfarandet att samla in information ej är standardiserat. Konsekvenserna för uppsatsen blir därför att generaliserbarheten minskar. Målet med uppsatsen är dock ej att generalisera, utan snarare att se tendenser i hur företagen resonerar kring komponentavskrivningar. För studien anser vi därför att den här nackdelen är av mindre vikt.

2.2 Val av företag

Uppsatsen avser att undersöka företagens perspektiv vid fastställandet av vad en väsentlig del av en materiell anläggningstillgång är och hur redovisning sker i enlighet med kravet på komponentavskrivning. Från och med år 2005 skall samtliga noterade företag inom EU upprätta koncernredovisning enligt de standarder IASB utfärdat och som antagits av EU-kommissionen. För uppsatsens urval innebar det här att samtliga noterade bolag i Europa kunde vara av intresse. I studien valdes dock svenska företag som undersökningsobjekt. Det här då praktiska svårigheter sågs i att intervjua respondenter från utländska företag. En begränsad tidsram, olika modersmål och risk för misstolkningar i intervjuförloppet, utgjorde skäl till den här avgränsningen. Valet att studera noterade koncerner härrör till det faktum att det är de här företagen som berörs av IAS 16 och kravet på komponentavskrivning. Svensk normgivning i form av BFNAR/RR har uppmuntrat komponentavskrivning i redovisningen, men det har aldrig varit ett krav.

Materiella anläggningstillgångar är en vanlig post i företagens balansräkningar. I vissa företag har säkerligen frågor som rör materiella anläggningstillgångar och komponentavskrivning högre dignitet än i andra företag. Vårt val av företag kom därför att präglas av att de materiella anläggningstillgångarna skulle vara väsentliga i verksamheten och i de finansiella rapporterna. Företagen skulle därtill vara verksamma i en bransch där komponentavskrivning kunde tänkas vara av särskilt intresse. Exempelvis ansågs det redan tidigt i uppsatsskrivandet att det vore av intresse att undersöka hur rederier hanterar komponentavskrivning. Rederier har sina fartyg som betydande materiell anläggningstillgång. Fartygens värdering och avskrivning har rimligtvis väsentlig påverkan på företagets resultat och ställning.

Genom informationssökning i databasen Affärsdata, på Dagens industris hemsida och handledarsamtal kunde vi relativt snart identifiera åtta företag som stämde in på ovan förda resonemang. Företagen är verksamma inom branscherna metall och gruvdrift (SSAB, Boliden), flyg (SAS), dagligvaruhandel (Coop, Axfood) och rederi (Concordia, Broström, Transatlantic). SSAB och Boliden har masugnar där komponentavskrivning kan tänkas ge relativt stor påverkan i den finansiella informationen. Ett flygplan borde enligt vår mening kunna brytas ned i komponenter varför valet av SAS kan motiveras. Coop och Axfood har ett flertal större rörelsefastigheter som kan ha ett antal väsentliga komponenter. Concordia, Broström och Transatlantic har fartyg där separat avskrivning på väsentliga delar av materiella anläggningstillgångar är ett krav. På grund av tidsbrist valde SSAB, Boliden och Coop att inte delta i studien. Bortfallet påverkar uppsatsen genom en minskad generaliserbarhet för uppsatsens slutsatser till följd av att färre typer av materiella anläggningstillgångar varit föremål för analys avseende komponentavskrivning. Det innebar därtill en ökad fokusering på diskussioner kring fartyg, då sammanfallet tre av sex respondenter härrör från rederibranschen. Vi såg därför en risk att uppsatsen kunde tendera till att snedvridas mot de resonemang som förs om komponentavskrivning i just rederiföretagen. För att minimera den här risken har vi största möjliga mån försökt hålla intervjuerna på en saklig nivå, så till vida att respondenterna främst uttalat sig om komponentavskrivning och deras syn kring komponenter, utan att i större utsträckning gå in på tekniska detaljer i den egna branschen.

Utöver de åtta företag som initialt kontaktades sökte vi även kontakt med ett fastighetsföretag, Castellum, som har möjlighet att värdera fastigheterna till verkligt värde enligt IAS 40 eller enligt anskaffningsvärdemetoden i IAS 16, där komponentavskrivning skall följas. Studier på området har emellertid visat att samtliga noterade svenska koncerner som tillämpar IAS 40 värderar fastigheterna till verkligt värde. Genom att intervjua Castellum var vår förhoppning

att föra ett större resonemang om deras anledning till att inte redovisa i enlighet med IAS 16 samt hur företaget ställer sig till problematiken avseende vad som ska identifieras och behandlas som en komponent.

2.3 Val av respondenter

Vi valde att kontakta företagets redovisningschef/ekonomidirektör. Anledningen var att vi ville intervjua personer med insyn i koncernens redovisningsval och som enligt vår mening även borde ha viss kraft att påverka de redovisningsmässiga valen. Vår ambition var att få ett informationsutbyte med en högt uppsatt person med en helhetsbild över redovisningen. Vi ansåg att företagets redovisningsansvarige borde vara den person som rimligtvis har bäst specialistkunskap inom undersökningens problemområde. Uppsatsen bygger således på intervjuer med undersökningsobjektets redovisningschef/ekonomidirektör, med undantag för intervjun som gjordes med Magnus Billström på Castellum. Billström är en av två medarbetare på företagets koncernredovisningsavdelning, men inte högste chef. Vi fann dock Billström som ytterst lämplig att intervjua med hänsyn till hans helhetsperspektiv av företagets koncernredovisning och tillämpningen av IFRS.

2.4 Referensram

Referensramen har sin utgångspunkt i IAS 16 och det internationella regelverk som blivit gällande för undersökningsobjekten. Vi ansåg det av vikt att tidigt sätta sig in i IAS 16 för att skapa en bättre förståelse för uppsatsens problemområde och för att vara väl förberedda inför intervjuerna, varför en informationssökning gjordes kring standarden. Databaser som nyttjades var Business Source Premier och FAR Komplet. Även sökportalen Google användes. Nyckelord som användes i informationssökningen var komponentavskrivning, komponent, betydande del, väsentlig del, väsentlighet, IAS 16 och materiella anläggningstillgångar samt ordens engelska motsvarighet.

Genom att studera andra uppsatser, avhandlingar och vetenskapliga artiklar kunde vi ytterligare utveckla uppsatsens referensram, vilken kom att beröra bakomliggande orsaker till företagets redovisningsval i samstämmighet med uppsatsens syfte. En undersökning genomfördes av relevant litteratur samt av vetenskapliga artiklar via Business Source Premier. Den del av referensramen som söker att förklara företagets redovisningsval, vilken utgörs av institutionell teori och avvägningen mellan nytta och kostnad, har successivt utvecklats under uppsatsskrivandet för att sedermera användas till att dra slutsatser från uppsatsens empiriska material.

I IASB:s *Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter* 2006 punkt 24 behandlas även redovisningens kvalitativa egenskaper, med anledning av att egenskaperna gör informationen i de finansiella rapporterna användbar för dess användare. Vi ansåg även att redovisningens kvalitativa egenskaper kunde vara av betydelse då de har en koppling till avvägningen mellan nytta och kostnad och redovisningens användbarhet för dess intressenter.

2.5 Datainsamling

I vår studie har vi i huvudsak valt att samla in och bearbeta information genom intervjuer. Information från dessa intervjuer har sedermera varit föremål för vidare analys. I den utsträckning det varit möjligt har vi sökt personliga intervjuer. Fördelen med att träffa

respondenten personligen är att intervjuaren erhåller en bra möjlighet att ta intryck av respondentens engagemang, läsa av kroppsspråk, uppfatta tveksamheter och ställa följdfrågor (Trost 2005). Vid besöksintervjuer har minst två av oss deltagit, vilket möjliggjort att vi på ett bra sätt kunnat läsa av intervjusituationen och ställa följdfrågor utifrån olika perspektiv. Nackdelar med personliga intervjuer kan bland annat ses i den tid som de tar i anspråk. Det krävs ofta tid för att boka in möten som passar båda parter, tid för transport samt tid för själva intervjun. Avgörande i vårt val av intervjusätt är den tidsram som vi haft till förfogande för uppsatsarbetet i kombination med kostnadsaspekten¹. Respondenter som var lokaliserade i eller i närheten av Göteborg försökte vi i högsta mån få till stånd personliga intervjuer med, medan respondenter lokaliserade utanför Göteborg prioriterades att intervjuas över telefon. Besöksintervjuer har gjorts med respondenter från Broström, Castellum samt Concordia, vilka är företag som har huvudkontor i Göteborg. Intervjuer via telefon har utförts med Axfood, SAS och Transatlantic. Telefonintervjuer tenderar inte att ta lika mycket tid i anspråk, men erbjuder likväl en viss flexibilitet för att intervjuaren skall kunna ställa följdfrågor. Enligt Trost (2005) är dock telefonintervjuer ett sämre alternativ än personliga intervjuer så till vida att möjligheten att få mer djupgående svar begränsas. Intervjuaren har ingen chans att läsa av kroppsspråket och det innebär sämre förutsättningar att läsa av respondentens engagemang och uppfatta tveksamheter. Ytterligare nackdelar är att enbart en av oss kunnat delta i telefonintervjuerna, vilket begränsar möjligheterna att föra in olika synvinklar vid intervjuernas genomförande och skapa en grund för djupare förståelse för respondenternas svar.

2.5.1 Genomförande av intervjuer

Vi valde att föra anteckningar till såväl de personliga intervjuerna som telefonintervjuerna istället för att spela in intervjuerna. Respondenternas svar har därför i efterhand ej kunnat återges med exakthet. Risken att förbise väsentlig information har dock minimerats till följd av att minst två av oss varit närvarande vid samtliga besöksintervjuer och att samtliga av oss fört anteckningar. Med inspelning föreligger enligt Patel och Davidsson (2003) en större risk att respondenten känner sig osäker i intervjusituationen och undviker att resonera helt fritt. Till följd av uppsatsens syfte, det vill säga att utreda företagets syn och motiv vad avser komponentavskrivning, ansåg vi det av vikt att respondenten kände sig trygg i intervjusituationen. Av den här anledningen föredrog vi därför att föra anteckningar framför att spela in intervjuerna. Genom att föra anteckningar till intervjuerna anser vi dessutom att intervjuarens engagemang stärks samtidigt som intervjuaren kan skapa sig en djupare förståelse för vidare analys.

Vid intervjuerna utgick vi från ett frågeformulär, vilket utarbetats av uppsatsförfattarna. Att de övergripande frågorna var samma möjliggjorde en mer tillförlitlig jämförelse av respondenternas svar. Dock har intervjuerna genomgående präglats av flexibilitet så till vida att följdfrågor ställts, vilket påverkat jämförbarheten negativt. För att uppfylla uppsatsens syfte ansåg vi dock att ett sådant tillvägagångssätt krävdes.

Andersen (1998) anser att en flexibel intervjusituation kräver att intervjuerna i förhand satt sig in i ämnet och varit pålästa, något som vi ansåg att vi var efter att ha studerat företagets finansiella information, regelverk samt ett antal teorier som kan vara relevanta för problemet. Genom att vara pålästa om uppsatsens problemområde och om företagen ansåg vi oss skapa

¹ Existensminimum= 4000 kr exkl. boende. CSN studiemedel = ca 6700- 4000 exkl. boende=2700:

Resa tur och retur till Boliden=ca 5500 exkl. övernattning. Slutsats: Med bröd och vatten som mat i tre månader så kan vi åka upp. Tyvärr är uppsatsen endast 10 veckor, därför förordade vi i vissa fall telefonintervjuer istället.

goda förutsättningar för att skapa en effektiv intervjusituation. Under intervjuerna har vi undvikit att ställa ledande frågor. Anledningen var att respondenten skulle få resonera fritt utifrån egna uppfattningar och kunskaper och att vi därmed skulle erhålla en så korrekt bild som möjligt om personens syn och uppfattningar kring problemet.

Samtliga besöksintervjuer varade cirka en timme, medan telefonintervjuerna var tjugo till trettio minuter långa. Vi är av åsikten att besöksintervjuerna var de som gav mest för uppsatsen. En anledning är att det vid besöksintervjuerna var fler personer representerade, vilket ledde till att diskussionerna blev längre då det var fler personer som bidrog med exempelvis följdfrågor. Det här är anledningen till att vi fått mest information från representanter från rederierna, då företagen var placerade i göteborgsregionen samt hade tid och möjlighet för en besöksintervju. Som vi tidigare nämnt såg vi en risk att det skulle bli alltför branschspecifikt fokus till förmån för rederierna. Vi är dock av åsikten att risken minimerats genom att det har ställts frågor av en allmän karaktär. Direkt efter intervjuerna har en sammanställning skett. Genom att göra en mer utförlig dokumentering i nära anslutning till intervjuerna avsåg vi att på bästa sätt kunna tillvarata de nyanser och skiftningar som uppfattades under intervjuerna.

2.5.2 Information från årsredovisningar

I uppsatsen har information även inhämtats från undersökningsobjektens årsredovisningar för 2005, vilka laddades hem elektroniskt via företagets hemsidor. Det ska beaktas att den information som har samlats in från årsredovisningarna inte i huvudsak utförts för att visa på hur avskrivningar har gjorts för separata tillgångar, utan har som syfte att visa mer övergripande information om företagets redovisning. Företagens årsredovisningar går inte in på detaljer gällande komponentavskrivningar och det synsätt som företagen här uppvisar, varför årsredovisningsinformationen betraktas som sekundär för uppsatsen. Intervjuer med representanter från företagen har därför varit en förutsättning för att kunna besvara våra forskningsfrågor. Anledningen till att endast årsredovisningarna för 2005 nyttjats är att de här utgör de första som upprättats enligt IFRS, där kravet på komponentavskrivning i IAS 16 aktualiseras.

2.6 Analys

I analysen har vi sökt att dra slutsatser om uppsatsens forskningsfrågor genom att jämföra delar av empirin sinsemellan samt genom att finna en referensram som kan ha ett förklaringsvärde för den information som återfinns i det empiriska materialet. Innan vi påbörjade intervjuerna hade vi utformat ett utkast på referensram, som möjliggjorde att vi redan från början kunde utreda kopplingar mellan empiri och referensram. Analysen har således pågått parallellt med datainsamlingen. När samtliga intervjuer väl var genomförda, gjordes en översikt av det analysarbete som utförts och analysen strukturerades därefter från uppsatsens två forskningsfrågor. Analysavsnittet kan således delas in i två delar efter forskningsfrågorna *vad är en väsentlig del av en materiell anläggningstillgång?* samt *vad påverkar och driver företagen i redovisningen av komponenter?*

Till att börja med har vi valt att analysera respondenternas tankar och de kriterier som respondenterna utgår från vid bedömningen av vad de ser som en komponent. I den här delen har vi även valt att granska den information som framkommer angående undersökningsobjektens årsredovisning för 2005 för att underbygga vår analys. Respondenternas syn och undersökningsobjektens årsredovisningar ställs i avsnittet mot IAS

16 och standardens definition av en komponent. I analysfasens andra del har vi försökt att förklara bakomliggande orsaker till företagens redovisningsval med hjälp av den institutionella teorin samt avvägningen mellan nytta och kostnad. Den empiriska informationen har även undergått en egen analys i syfte att åskådliggöra likheter och skillnader som råder mellan respondenterna och de företag som de representerar. Genom att redan i ett inledande skede ha påbörjat analysarbetet anser vi ha underlättat sammanställningen av den slutliga och huvudsakliga analysen som har gjorts efter att uppsatsens empiriska material samlats in i sin helhet. Efter varje intervju har vi analyserat det empiriska materialet, genom att ställa materialet mot referensramen. Den löpande analysen har varit användbar då den inneburit att vi kommit till värdefulla insikter exempelvis i form av utveckling av lämpliga följdfrågor till respondenterna, vilket har varit till stor hjälp vid fortsatt informationsinsamlande. Vi har således hela tiden arbetat efter devisen att uppsatsen är ett levande dokument där såväl referensramen som analysen löpande har förbättrats under uppsatsens gång.

2.7 Generaliserbarhet

Uppsatsen baseras på intervjuer och årsredovisningsinformation från sex undersökningsobjekt. Antalet respondenter är således relativt lågt, vilket statistiskt sett innebär svårigheter att dra generaliserande slutsatser. Uppsatsens syfte är inte att uppvisa generaliserbarhet utan att skapa en förståelse och visa på tendenser om hur företag hanterar komponentavskrivning och vad som påverkar företagen i deras bedömningar. Mycket få studier har påträffats avseende uppsatsens problemområde, varför vi ser att det behövs en djupare förståelse för frågor som rör företagets tillämpning av IAS 16 innan undersökningar av mer kvantitativ karaktär kan ta vid. De företag som har analyserats kan anses inneha en relativt stor del materiella tillgångar och val rörande separata komponentavskrivningar kan därför medföra relevanta skillnader i den finansiella informationen. Det finns därmed incitament för företagen att titta närmare på hur de ska agera i frågan. Genom att analysera företag där det bör vara en aktuell och viktig fråga torde det leda till att faktorer kan skönjas för att utreda företagets synsätt kring komponentavskrivning. De företag som studien baseras på har materiella anläggningstillgångar där komponentavskrivning är av särskilt intresse. De synsätt som framkommer kring komponentavskrivning hos representanterna på företagen i studien torde kunna säga något om hur andra företag med liknande situation resonerar kring komponentavskrivningar. Dock ska poängteras att ett sådant generaliserade överlag ska göras med försiktighet.

2.8 Validitet och reliabilitet

Validitet kan enligt Eriksson och Wiedersheim-Paul (2001) ses som ett mätinstrumentets förmåga att mäta det undersökningen avser att mäta. Begreppet är i vårt fall ett uttryck för uppsatsens förmåga att avbilda verkligheten. Den årsredovisningsinformation som presenteras i uppsatsen kan anses gagna validiteten till följd av att årsredovisningen avspeglar företagets ekonomiska verklighet. Enligt Eriksson och Wiedersheim-Paul är det i princip omöjligt att med säkerhet mäta verkligheten genom intervjuer. Resultatet av en intervju påverkas bland annat av de frågor som ställs, intervjuarens och respondentens tankegångar; faktorer som följaktligen påverkar den rådande validiteten. Det är således svårt att skapa sig en direkt uppfattning om uppsatsens validitet. Utifrån bästa förmåga har vi dock vidtagit åtgärder som kan anses stärka validiteten. Avgörande för att kunna besvara forskningsfrågorna ansåg vi vara att rätt frågor ställdes under själva intervjuerna. För att åstadkomma det här såg vi till att läsa in oss på problemområdet och utarbeta ett frågeformulär, vilket respondenten fick ta del

av några dagar före intervjun. Respondenten fick på så vis möjlighet att tänka till och skapa sig en bild om vad vi ville ha ut av intervjun. Ett sådant förfarande ansåg vi minska risken för att respondenten inte skulle ta upp relevant information. Under intervjuerna försökte vi därtill ha en öppen struktur där respondenten gavs möjlighet att resonera fritt, något som vi ansåg torde leda till att personens faktiska åsikter framkom så att rättvisande faktorer kunde mätas. Intervjuerna fördes med personer som i sin yrkesroll haft en aktiv roll gällande de bedömningar och val som gjorts angående materiella anläggningstillgångar, vilket innebär att de har varit i kontakt med det problem vi avser att undersöka. Enligt Wiedersheim-Paul (2001) leder ett sådant val av respondenter till att validiteten stärks.

Reliabilitet är enligt Eriksson och Wiedersheim-Paul (2001) att mätinstrumentet ska ge tillförlitliga och stabila utslag. Om en liknande undersökning skulle göras vid ett senare tillfälle ska mätningen vid en hög reliabilitet leda till att samma resultat tillhandahålls. En hög reliabilitet uppnås enligt Trost (2005) lättare vid kvantitativa undersökningar relativt kvalitativa undersökningar. I det senare fallet sker fler tolkningar av den information som ges och vid en upprepning av undersökningen finns en risk att tolkningarna förändras. Uppsatsen baseras till största del på kvalitativa intervjuer, vilket innebär en risk för minskad reliabilitet. Vi anser det troligt att faktorer som respondentens personliga utveckling sedan föregående mätning, sinnestämning och engagemang haft en annorlunda påverkan på studien om undersökningen skulle göras igen. I den mån det har varit möjligt har vi emellertid försökt skapa förutsättningar för en hög reliabilitet. Praktiskt har det här skett genom att vi utgick från en frågemall samt att låta respondenten bestämma en passande tid för intervjun, vilket vi anser har begränsat yttre faktorerers inverkan på intervjun såsom stress och tidsbrist.

3 Referensram

Vi kommer här att göra en övergripande genomgång av materiella anläggningstillgångar och hur de kan och skall skrivas av. Stycket avslutas med ett antal teorier med syfte att förklara företagets redovisningsval. Kapitlet hoppas underlätta sammankopplingen mellan uppsatsens frågeställning och den empiri som följer i det efterkommande kapitlet.

3.1 Materiella anläggningstillgångar

Ett företags tillgångar kan delas upp i omsättningstillgångar och anläggningstillgångar. Omsättningstillgångar definieras som tillgångar som innehas för försäljning och förväntas oftast säljas inom den kommande verksamhetsperioden. Anläggningstillgångar har däremot en mer långsiktig karaktär; de innehas inte för handel och bedöms som tillgångar som kommer att generera ekonomiska fördelar för företaget i flera verksamhetsperioder framöver. Omsättnings- och anläggningstillgångar kan vardera i sin tur delas in i tre klasser: materiella, immateriella och finansiella. Uppsatsen avser att undersöka den problematik som rör redovisningen av ett företags materiella anläggningstillgångar varför vidare resonemang i referensramen kommer att beröra just det här tillgångsslaget. (IAS 16).

IAS 16 är det regelverk som behandlar redovisningen av materiella anläggningstillgångar i de svenska noterade koncernerna. I standarden definieras materiella anläggningstillgångar som ”fysiska tillgångar som innehas för produktion eller distribution av varor eller tjänster, för uthyrning till andra, eller för administrativa ändamål, och som förväntas användas under mer än en period”. En materiell anläggningstillgång skall redovisas i balansräkningen när det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången kommer att tillföras företaget samt när anskaffningskostnaden eller värdet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt (IAS 16 p.7).

3.1.1 Avskrivning av materiella anläggningstillgångar

Anläggningstillgångar med en begränsad nyttjandeperiod skall enligt IAS 16 skrivas av systematiskt över deras nyttjandeperiod. Avskrivningen redovisas som en kostnad i resultaträkningen och skall matcha de ekonomiska fördelar som tillgången ger upphov till. I samband med att ett företag förbrukar de ekonomiska fördelar som är förknippade med en tillgång skall tillgången således skrivas av, i överensstämmelse med matchningsprincipen. Vanligen förbrukas de ekonomiska fördelarna när tillgången används, men aspekter som att tillgången kan bli tekniskt eller kommersiellt omodern skall därtill beaktas (IAS 16 p.56). Det avskrivningsbara belopp för en tillgång skall enligt IAS 16 punkt 53 fastställas efter eventuellt restvärde, något som många företag anser vara obetydligt och därmed ej räknar in då det avskrivningsbara beloppet fastställs. Det skall emellertid enligt Nordlund (2004) beaktas att även restvärde bör behandlas med omsorg då det exempelvis för beloppsmässigt större tillgångar som flygplan och fartyg kan innebära stora effekter i de finansiella rapporterna. Uppskattningen av tillgångens nyttjandeperiod är en fråga om bedömning som bland annat bygger på företagets erfarenheter av hur länge liknande tillgångar tidigare använts i företaget. För systematisk avskrivning över tillgångens nyttjandeperiod har ett företag enligt IAS 16 punkt 62 möjlighet att välja mellan den linjära, den degressiva och den produktionsbaserade avskrivningsmetoden. Enligt IAS 16 skall ett företag välja den avskrivningsmetod som bäst återspeglar företagets förbrukning av de ekonomiska fördelar som förknippas med den aktuella tillgången.

3.1.2 Komponentavskrivning

Genom IAS 16 infördes ett krav på komponentavskrivning, vilket innebär att ett företag ska tillämpa separat avskrivning på varje del av en materiell anläggningstillgång med ett anskaffningsvärde som är betydande i förhållande till tillgångens sammanlagda anskaffningsvärde (IAS 16 p. 43). Tidigare redovisningsregler har uppmuntrat en sådan redovisning, men det har ej varit ett krav. I Redovisningsrådets rekommendation nummer tolv, som svarar för den tidigare normsättningen för noterade koncerner inom området, nämns i punkt 24 att viktiga delar av vissa tillgångar som behöver bytas regelbundet bör, när så är möjligt, redovisas och därmed skrivas av som separata enheter. IAS 16 tar således den här uppmuntran ett steg längre. Kravet på komponentavskrivning innebär att de materiella anläggningstillgångarna bryts ned i komponenter för att sedan skrivas av över bedömd nyttjandeperiod. En vägd avskrivningssats för en materiell anläggningstillgång är ej tillåten enligt IAS 16 utan avskrivning skall ske komponent för komponent. För varje komponent skall restvärde och nyttjandeperiod beräknas, vilka därtill skall omprövas årligen. Grupper av komponenter med samma bedömda nyttjandeperiod får dock skrivas av tillsammans (IAS 16 p. 45). Om ett företag exempelvis köper in ett fartyg skall anskaffningsvärdet fördelas på tillgångens betydande delar för att sedan skriva av dessa delar separat. Anskaffningsvärdet för en tillgång skall således kunna fördelas på tillgångens betydande delar. För att redovisningens användare skall erhålla en ökad förståelse om komponentavskrivning exemplifieras i IAS 16 punkt 44 att det kan vara lämpligt att behandla ett flygplans skrov och motorer som komponenter som skall skrivas av separat.

Komponentavskrivning bygger på det faktum att materiella anläggningstillgångar består av komponenter, vilka i många fall har olika nyttjandeperiod. Anledningen till att delar av en tillgång har olika nyttjandeperiod kan enligt Nordlund och Jansson (2005) förklaras av ett större slitage på vissa komponenter relativt tillgången i övrigt. Av tradition har redovisningen av avskrivningar utgått från huvudtillgångens nyttjandeperiod. Till följd av att vissa delar i själva verket haft en kortare nyttjandeperiod har det här enligt författarna inneburit att avskrivningar gjorts på delar av tillgångar som har bytts ut och inte längre kunnat inbringa ekonomiska fördelar för företaget. Tillkommande utgifter för en materiell anläggningstillgång såsom byten av delar har ofta kostnadsförts direkt, vilket har belastat resultatet kraftigt för det år utbytet har skett. Ett identiskt byte, men med ett beaktande av delen som en separat komponent, hade enligt Nordlund och Jansson medfört att företaget kunnat aktivera utgiften för bytet, vilket gett en jämnare belastning på resultatet över tillgångens nyttjandeperiod. Nordlund och Jansson menar att en av komponentavskrivningarnas fördelar är att de ger en bättre periodisering av tillgångens utgifter, vilket illustreras i uppsatsens bilaga.

3.1.3 Tillkommande utgifter

Nordlund och Jansson (2005) diskuterar när en tillkommande utgift gällande fastigheter kan komma att identifieras som en komponent. Diskussionen som Nordlund och Jansson för är intressant för uppsatsen därför att den berör gränsdragningen mellan löpande underhåll respektive utgifter som skall aktiveras som en komponent och följaktligen skrivas av. Författarna konstaterar att de nya IFRS-reglerna skiljer sig radikalt från tidigare svensk redovisningspraxis. Enligt redovisningsrådets rekommendationer (RR12, p.14) ska aktivering av tillkommande utgifter ske, och hanteras som en komponent, om åtgärder vidtagits som förbättrat prestandan. I det nya regelverket IAS 16 har det skett en förändring som innebär att aktivering av utgifter skall ske då de sannolikt innebär ekonomisk nytta i framtiden, i form av

kostnadsbesparing eller intäktsökning. Därtill skall den tillkommande utgiften, enligt Nordlund och Jansson (2005), utgöra en väsentlig del i förhållande till den totala kostnaden för hela tillgången.

I tidigare regelverk anser Nordlund och Jansson (2005) att skattereglerna haft ett stort inflytande om vad som har aktiveras och vad som har kostnadsförts. Reglerna har troligen lett till att stor del av de utgifter som uppkommit och kunnat anses som en investering ändå har kostnadsförts direkt, med tanke på de skattemässiga effekterna. Det här är något som ger en negativ påverkan på den information som presenteras i företagets finansiella information, då en alltför stor kostnad tas första året istället för att skrivas av över flera år. Författarna anser vidare att det inte är troligt att en läsare av redovisningsinformationen som inte är analytiker eller redovisningsexpert kan anses besitta den kunskap som krävs för att förstå om valen kring de tillkommande utgifterna är underhållskostnad eller investering som bör aktiveras. Risken finns därmed att läsaren får en något bristfällig syn om företagets finansiella information i sin helhet. Med tanke på de effekter som kan uppstå kan det tyckas konstigt att inte företagen till punkt och pricka följer det som standarden anger, men standarden fungerar inte alltid på ett lika smidigt sätt i praktiken som den gör i teorin. Nordlund och Jansson menar att om IAS 16 skall följas uppstår inledningsvis ett stort arbete med att identifiera komponenter. Det arbete som företagen gör inledningsvis borde enligt författarna dock förenkla för den kommande redovisningen, eftersom gränsdragningen mellan vad som är komponent och vad som inte är komponent har tydliggjorts. Författarna anser att det bör komma vissa riktlinjer såsom policier och regler som förenklar för företagen att göra bedömningen om vad som är en underhållskostnad och vad som skall ses som en investering. Enligt Nordlund och Jansson bör aktivering av utgifter för löpande underhåll ej ske. Däremot skall utgifter för större reparationer aktiveras i balansräkningen.

3.2 Motiv till redovisningsval

Regelverket IFRS har tydliga krav på att noterade koncerner inom EU ska tillämpa komponentavskrivning. Det lämnas emellertid utrymme för företagen att själva göra bedömningar, vilket innebär att företagen ställs inför olika redovisningsval. Ett för vår uppsats högst aktuellt val, kopplat till IAS 16, är hur företagen väljer att bedöma vad som utgör en väsentlig del av en materiell anläggningstillgång, vilket i förlängningen avgör vad som redovisas som en komponent. Följande avsnitt har som avsikt att beskriva möjliga motiv till företagets redovisningsval.

3.2.1 Institutionell teori

Ett företag anpassar sig inte bara till interna mål utan också till det omgivande samhällets värderingar. När trycket att anpassa sig kommer från lagar och regler handlar det enligt Hatch (1997) om en tvingande institutionell påverkan och när trycket kommer från kulturella förväntningar är det en normativ institutionell påverkan. Deegan (2002) diskuterar vikten av att företag anpassar sin struktur och handlingar till omgivningens förväntningar och vad den accepterar, det vill säga vad omgivningen anser vara legitimt. Ett exempel på det här är att om en majoritet av företag i en viss bransch har en speciell struktur eller agerar på ett specifikt sätt, då finns det ett så kallat "institutionellt tryck" på det enskilda företaget att även det skall vara organiserat och agera som majoriteten av företagen i branschen. Det institutionella inflytandet kan enligt Hatch exempelvis verka genom reglerande strukturer, lagar och domstolar, statliga myndigheter, samt genom intressenter. När en omgivning har organiserats

kring ovanstående former av institutionellt tryck beskriver Hatch den här processen som att omgivningen har blivit institutionaliserad.

En organisations omgivande samhälle har enligt Hatch (1997) en mer eller mindre allmän uppfattning om hur en organisation skall se ut och agera. Företag måste anpassa sig efter den här uppfattningen för att få den sociala legitimitet som krävs för att det skall kunna fortsätta att använda de resurser som finns, som exempelvis kapital. Social legitimitet är enligt Hatch en lika nödvändig organisatorisk resurs som exempelvis kapital och råvaror. Författaren påpekar att en cynisk bedömning av det institutionella perspektivet är att när en organisation väl har lärt sig vad som krävs för att förmedla en positiv bild till allmänheten behöver den bara putsa på fasaden för att överleva.

Powell och DiMaggio (1983) framlägger en förklaring till varför företag inom samma bransch ofta kommer att likna varandra. Författarna konstaterar att företag i ett inledande skede kan uppvisa skillnader från andra företag inom samma bransch, men när företag har blivit mer etablerade har de blivit slående lika företag inom samma bransch. Powell och DiMaggio anser att det begrepp som bäst beskriver den process som leder till homogenitet är *isomorfism*. Enligt författarna kan isomorfism beskrivas som en process som av olika anledningar tvingar en enhet i en population att likna andra enheter som i sin omgivning möter liknande villkor. Genom att placera begreppet isomorfism i ett institutionellt perspektiv anser Powell och DiMaggio att det skapas en större insikt och förståelse av företagets handlingar och beteende. Kommande stycke beskriver de olika former av institutionell isomorfism som författarna har identifierat.

Påtvingande isomorfism består enligt Powell och DiMaggio (1983) av ett såväl formellt som informellt tryck. En organisation utsetts enligt författarna för påtvingande isomorfism av bland annat staten och dess legala krav och sanktioner, andra organisationer som den är beroende av samt av de kulturella förväntningar som finns i det omgivande samhället. Powell och DiMaggio anser att ovanstående beskrivna påtryckningar av organisationen kan uppfattas som antingen tvång, övertalning eller inbjudningar till att ingå partnerskap. Enligt författarna har emellertid inte all institutionell isomorfism sin grund i någon form av påtvingande auktoritet. Osäkerhet hos organisationer är en minst lika stark kraft som uppmuntrar imitation. När det handlar om osäkerhet som drivande kraft bakom homogenitet inom en bransch använder Powell och DiMaggio begreppet *härmande isomorfism*. Härmande isomorfism kan exempelvis uppstå när en organisations mål är oklara eller när organisationen upplever att det omgivande samhällets krav och förväntningar är svåra att tyda och förstå. I ovanstående scenario argumenterar de för att det är vanligt att organisationen härmar mer etablerade och framgångsrika organisationers handlingar och beteende. Den tredje formen av institutionell isomorfism är enligt Powell och DiMaggio *normativ institutionell påverkan*. Ett normativt tryck uppstår genom professionalisering, vilket är ett begrepp som författarna tolkar som en yrkeskårs och dess medlemmars kollektiva kamp för att dels definiera sin professions villkor, metoder samt att etablera en legitimitet kring professionens självständighet. Powell och DiMaggio påpekar att en profession emellertid måste kompromissa med bland annat kunder, chefer och reglerare. Författarna anser dessutom att professioner, liksom organisationer, är utsatta för såväl påtvingande som härmande tryck.

Powell och DiMaggio (1983) anser att alla ovanstående former av institutionell isomorfism kan förväntas fortsätta förkomma även i de fall där det inte finns några tydliga bevis på att det leder till större intern organisatorisk effektivitet. I den utsträckning där den institutionella isomorfismen ökar den organisatoriska effektiviteten anser Powell och DiMaggio att det beror

på att organisationen belönas för att den liknar andra organisationer inom samma bransch. Likheter med andra kan exempelvis förenkla för organisationen att genomföra transaktioner med andra organisationer, att attrahera lämplig personal samt att erkännas som legitima och ansvarsfulla.

3.2.2 Avvägningen mellan nytta och kostnad

I IASB:s *Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter* (2006) nämns att det råder en avvägning i den redovisade informationen mellan nyttan av redovisningen och kostnaden för att upprätta den. Produktionen av redovisningsinformation är en aktivitet som kan anses ha en intäktssida och en kostnadssida. På intäktssidan återfinns nyttan av redovisningsinformationen, som enligt Smith (2006) är värdet av de förbättrade beslut som kan tas då informationen blir tillgänglig. På kostnadssidan framkommer de kostnader som uppstår genom att producera, kommunicera och använda redovisningsinformationen. I IASB (2006) går att utläsa att nyttan av informationen bör vara större än kostnaden att tillhandahålla den. Att förbättra, utöka och höja kvaliteten på redovisningsinformationen för att därigenom skapa förutsättningar för bättre beslut räcker således inte. Därtill krävs enligt Smith att kostnaden att utöka och förbättra informationen är mindre än värdet av de förbättrade beslut som kan tas. Avvägningen mellan nytta och kostnad är en övergripande restriktion som berör redovisningens kvalitativa egenskaper och medför att företagsledningen måste göra bedömningar från fall till fall. IASB (2006) uttrycker svårigheten med att göra en kostnadsnyttojämeförelse i den enskilda situationen då både nytta och kostnader kan vara svåra att mäta. Det här eftersom både nytta och kostnad kan tillfalla andra parter än som direkt avses. Intäkter och kostnader blir enligt Smith (2006) därmed ojämnt fördelade mellan företagets intressenter. Exempelvis kan information som lämnas till långivare innebära en lägre lånekostnad för företaget (IASB 2006). Friedlob och Plewa (1992) hävdar att redovisningens användare ofta efterfrågar en utökad mängd information än en minskad sådan. Trots att nyttan tillfaller dessa användare är det likväl företagen och deras ägare som får bära kostnaden att framställa informationen. Författarna menar därför att normsättare på redovisningsområdet bör ta hänsyn till den nytta och kostnad som ett efterlevande av redovisningsreglerna innebär för företagen.

3.2.3 Redovisningens kvalitativa egenskaper

Damant (2001) menar att IASB:s regelverk ger en ökad transparens samt en mer ekonomiskt riktig redovisning, vilket gynnar redovisningens användare vid ekonomiska beslut. För att informationen i de finansiella rapporterna skall bli användbar för investerare och övriga intressenter fordras dock att ett antal av redovisningens kvalitativa egenskaper uppfylls. I IASB:s *Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter* (2006) diskuteras flertalet, där relevans, begriplighet, tillförlitlighet och jämförbarhet betraktas som de fyra viktigaste.

I och med att redovisningen skall vara betydelsefull för dess användare krävs att informationen i de finansiella rapporterna kan användas som beslutsunderlag. *Relevans* är enligt Smith (2006) redovisningens användbarhet vid beslut. IASB (2006) uttrycker att information är relevant om den påverkar användarnas beslut genom att underlätta bedömningen av inträffade, aktuella och framtida händelser eller genom att bekräfta eller korrigera tidigare bedömningar. Smith kopplar två minimikrav till relevans, vilka är redovisningens aktualitet och begriplighet. Med *begriplighet* menas att information som lämnas i de finansiella rapporterna skall vara lättförståelig för redovisningens användare, som dock förutsätts kunna granska rapporterna med rimlig noggrannhet och inneha rimliga förkunskaper.

Tillförlitlighet är enligt Smith (2006) redovisningens förmåga att avbilda den ekonomiska verkligheten. Information är tillförlitlig då den inte är vinklad eller innehåller felaktigheter. Egenskapen innebär att användaren skall kunna förlita sig till att informationen som presenteras i de finansiella rapporterna visar verkligheten så som företagsledningen uppfattar den. Enligt Toppe-Shortridge et al (2006) kan redovisningsval som innebär en mängd olika bedömningar påverka tillförlitligheten negativt. Enligt författarna kan investeringsbeslut fattade på andras subjektiva bedömningar ifrågasättas till följd av att sådan information knappast är neutral. Neutralitet ses som en förutsättning för att informationen skall vara tillförlitlig.

Med *jämförbarhet* menas enligt Smith (2006) att samma tillstånd och händelse skall redovisas på samma sätt. För att redovisningen skall vara användbar framhålls av författaren att redovisningens användare skall kunna jämföra olika företags finansiella rapporter med avseende på finansiell ställning och resultat samt förändringar i finansiell ställning. Användaren skall också ges möjligheten att bilda en uppfattning om det enskilda företags resultat och ställning under flera perioder. Värderingsprinciper och presentationstekniker för likartade affärshändelser skall därför redovisas på ett likformigt sätt, dels mellan olika företag och dels i ett och samma företag under en längre tid.

4 Empiri

I kapitlet redogörs för uppsatsens empiriska material som har samlats in genom intervjuer och granskning av företagens årsredovisning. Uppsatsens två forskningsfrågor ligger till grund för kapitlets disposition. Empirin som här presenteras kommer sedermera att ställas mot referensramen i uppsatsens nästkommande analyskapitel.

4.1 Vad är en väsentlig del av en materiell anläggningstillgång?

Delkapitlet som följer syftar till att skapa en förståelse för uppsatsens första forskningsfråga; *vad är en väsentlig del av en materiell anläggningstillgång?* I den inledande delen redogörs kort för hur komponentavskrivning presenteras i undersökningsobjektens årsredovisning för 2005. Därefter framställs information som framkommit under de intervjuer som genomförts i studien.

4.1.1 Komponentavskrivning i årsredovisningen

Fyra av uppsatsens undersökningsobjekt, Axfood, Concordia, Broström och SAS, väljer att omnämna tillämpningen av komponentavskrivning i årsredovisningen 2005. Upplysning om komponentavskrivning lämnas av Axfood, Concordia och SAS under avsnittet redovisningsprinciper och stycket materiella anläggningstillgångar. Redovisningsprinciper ligger som not för Axfood och Concordia, medan SAS valt att placera avsnittet före notapparaten. Broström presenterar inte komponentavskrivning under liknande avsnitt utan har istället valt att som sista not redovisa förändringar av redovisningsprinciper med införandet av IFRS/IAS och vilka effekter det medfört på den finansiella informationen. Även SAS väljer att presentera en sådan not. Transatlantic utelämnar information om hur tillämpning av komponentavskrivning sker. Företaget omnämner varken komponentavskrivning i notapparaten eller i resterande delar av årsredovisningen 2005.

Axfood anger att de tillämpar komponentavskrivning på vissa butiksinventarier, där komponenter med olika nyttjandeperioder och därmed olika avskrivningstider, skrivs av separat. Ytterligare information om vilka komponenter som identifierats samt dess avskrivningstider specificeras dock ej. Företaget presenterar en schablonuppgift där det framkommer att inventarier skrivs av på 10-33 år.

Broström skriver att dockningsutgifter utgör en komponent och aktiveras under rubriken "fartyg", något som tidigare presenterades under rubriken "förutbetalad kostnad". Avskrivningen görs som tidigare under 30 månader men redovisas under rubriken "av- och nedskrivningar" mot tidigare "externa kostnader". Broström anger i årsredovisningen att bytet av regelverk innebär att dockningsutgifter ingår i redovisade investeringar samt att de i kassaflödesanalysen belastar "investeringsverksamheten" istället för som tidigare "rörelsekapitalförändringen". Större värde- och prestationshöjande ombyggnader avskrivs inom den ursprungliga avskrivningsplanen.

Materiella anläggningstillgångar som består av delar med olika nyttjandeperioder behandlas av Concordia som separata komponenter av materiella anläggningstillgångar, vilket anges i not. Företaget skriver att koncernen tillämpar komponentavskrivning vilket innebär att komponenternas bedömda nyttjandeperiod ligger till grund för avskrivningen. Avgörande för deras bedömning anges i årsredovisningen vara; när en tillkommande utgift läggs till

anskaffningsvärdet är om utgiften avser utbyten av identifierade komponenter eller delar därav, varvid sådana utgifter aktiveras. Även i de fall en ny komponent skapats läggs utgiften till anskaffningsvärdet. Eventuella oavskrivna redovisade värden på utbytta komponenter, eller delar av komponenter, uträngas eller kostnadsföres i samband med utbytet. Reparationer kostnadsföres löpande. Concordia är det företag i studien som presenterar mest information om komponentavskrivningar. I årsredovisningen förs en diskussion om komponenter vad avser avskrivningar och tillkommande utgifter. I årsredovisningen för 2005 på sidan 51 kan läsas följande information; ”materiella anläggningstillgångar som består av delar med olika nyttjandeperioder behandlas som separata komponenter av materiella anläggningstillgångar”. Angående tillkommande utgifter framkommer i årsredovisningen att det endast är tillkommande utgifter för periodiskt underhåll som aktiveras till tillgångens anskaffningsvärde.

SAS nämner i not i årsredovisningen för 2005 att företaget har identifierat ett antal väsentliga komponenter för vilka nyttjandeperioden har fastställts. Företaget uppger att samtliga komponenter, förutom motorkomponenter, har samma nyttjandeperiod. Flygplansmotorerna ska i enlighet med myndighetskrav underhållas och betydande motorkomponenter bytas ut efter ett visst antal starter och landningar samt flygtimmar. Den här typen av underhåll infaller i genomsnitt vart åttonde år beroende på flygplanstyp. Utfört underhåll av den här typen aktiveras och skrivs av över varje flygplanstyps relevanta period. SAS nämner att kostnader för rutinmässigt flygplansunderhåll samt reparationer resultatföres löpande. Omfattande modifieringar och förbättringar på anläggningstillgångar aktiveras däremot och skrivs av tillsammans med den tillgång som arbetet hänföres till, över den kvarvarande nyttjandeperiod. I noten redovisningsprinciper IFRS/IAS lyfter bolaget fram de effekter övergången till IAS 16 inneburit på de finansiella rapporterna.

Transatlantic ger ingen uppgift i årsredovisningen 2005 huruvida komponentavskrivning tillämpas eller ej. Utgifter för dockning aktiveras emellertid enligt not och skrivs av under 30 månader, som bedöms vara den normala tiden mellan dockningar för varje fartyg. Företaget ser dockningsutgifter som en större och återkommande översynsåtgärd som ökar fartygets verkliga värde, varför aktivering i balansräkningen sker. Övriga utgifter för reparationer och underhåll klassificeras som kostnader. Avskrivningar enligt plan för fartyg baseras på för varje fartyg individuell bedömning av nyttjandeperioden och därefter kvarvarande restvärde.

4.1.2 Respondenternas resonemang

Enligt merparten av respondenterna har de idag identifierat ett fåtal komponenter. De tre rederierna behandlar dockning och fartyg som komponenter i sin redovisning. Axfood har även de identifierat två väsentliga komponenter. Företagen har i sina livsmedelsbutiker brutit ut kylrum samt kylkompressorn som sina två komponenter. Edlund på SAS anser att ett flygplan kan delas in utseendemässigt i fyra delar: kropp, landningsställ, APU (air power unit) och motorer. Motorerna är exempelvis cirka 40 % av inköpskostnaden för en Airbus som kostar 1 miljard. Vid anskaffningstillfället är motorer således inte allt. Dock är motorerna enligt Edlund en stor del av den totala kostnaden som följer framöver. Det kan handla om 200 miljoner kronor inom 8 år. De övriga delarna i ett flygplan behandlas dock inte som enskilda komponenter enligt Edlund. SAS behandlar således två komponenter; flygplanet samt dess motorer i sin redovisning.

Castellum är det företag i urvalet som idag inte tillämpar IAS 16 och har en syn som skiljer sig något från de övriga. Billström på Castellum anser att det finns många komponenter som

kan urskiljas i de ca 500 fastigheter som företaget har. Han anser att det är relativt lätt att identifiera komponenter som har en kortare nyttjandeperiod än fastigheten som sådan. Billström nämner under intervjun ett antal exempel på urskiljbara komponenter i den lokal där intervjun äger rum; innertak, innerväggar, lampor och golv et cetera. Alla de sakerna kan enligt honom relativt enkelt urskiljas som komponenter som har en skild nyttjandeperiod relativt fastighetens. För förvaltningsfastighetsbranschen har det inte etablerats någon praxis för begreppet ”väsentlig del”, vilket enligt Billström beror på att alla de noterade fastighetsföretagen inte tillämpar komponentavskrivningar enligt IAS 16 med anledning av att de istället har valt att tillämpa verkligt värde i enlighet med IAS 40.

Vid intervjun med Hermansson på Concordia framkommer att det för andra rederier med en annan typ av fartyg, kan bli aktuellt med fler komponenter jämfört med vad Concordia har identifierat på sina fartyg. Hermansson anser att Concordia idag styrs mycket av de klassbestämmelser som finns kring företagens oljefartyg som oftast har en tillåten brukstid på 25 år, vilket följaktligen blir fartygets nyttjandeperiod. För Concordia liksom andra rederier är det de tillgångar som används under en kortare tid än vad klassbestämmelserna anger som kan bli föremål för diskussion, det vill säga om dessa utgifter ska anses vara väsentliga eller inte. Hermansson anser att det är främst för de företag med passagerarfartyg, som det blir aktuellt med tillgångar som har en kortare nyttjandeperiod jämfört med fartygets nyttjandeperiod. Anledningen är enligt Hermansson att de här företagen kan ha stora utgifter för inredning som kan anses vara en investering. Inredningen i ett passagerarfartyg har ofta stor vikt i det helhetskoncept som man säljer till kund, särskilt i förhållande till transportfartyg där inredningen har en större betydelse både ur kundens perspektiv, likväl som ur ett ekonomiskt perspektiv. Hermansson, som tidigare varit anställd på Stena Line, berättar om Stena Danica och att fartyget har byggts om ett antal gånger, något som han anser visa på en utgift som kan aktiveras och skrivas av över tid. Hermansson berättar att det tidigare har förekommit fall där liknade utgifter har lagts som en förutbetalad kostnad, något som nu genom IAS 16 kan anses som en komponent, vilken aktiveras tillsammans med fartyget på tillgångssidan i balansräkningen. Det här är något som enligt Hermansson ger en mer korrekt information ut till extern användare.

Något som samtliga respondenter kommer in på är att komponenter tydligt ska skilja sig från tillgången i fråga, där en avvikande livslängd nämns som en viktig faktor. Edlund på SAS anger ingen specifik avgörande faktor, men framhåller att det skall vara något som skiljer sig markant från övriga delar. Respondenterna på Concordia och Transatlantic, anger att en avgörande faktor för att de skall anse det vara en komponent, är att det ska handla om en återkommande händelse. De två företagens respondenter, syftar här till den dockning som löpande sker på fartygen. Faktorer som påverkar och underlättar redovisningen gällande dockningsutgifterna är att de utförs relativt regelbundet, det är därmed relativt klart vad som kommer att åtgärdas i kommande dockningar. De två rederiernas respondenter är också av åsikten att priset för dockningen kan prognostiseras på ett tillförlitligt sätt. Samtliga av rederiernas respondenter anser att dockning är något som är en återkommande händelse inom hela branschen och generellt har företagen redan innan en klar bild vad det kommer att innebära för ekonomiska konsekvenser för företaget. Med anledning av den förutsägbarhet som finns kring dockningen, anser respondenterna att utgifterna på ett enkelt och smidigt sätt kan beräknas och fördelas över tid. Vid en större osäkerhet eller om inte samma krav kring dockningen existerade, skulle en risk kunna vara att dockningsutgiften skulle tas som en kostnad direkt. Jonsson på Broström hävdar att dockningen för fartyget innebär en förbättrad prestanda, något som Jonsson anger som ett skäl till att utgiften aktiveras som en tillgång i balansräkningen istället för en underhållskostnad.

Tre av respondenterna, Lexmon på Axfood, Senander på Transatlantic och Edlund på SAS nämner att komponenten som ett enskilt objekt ska ha en hög utgift för att objektet ska kunna anses vara en komponent. Under intervjuernas öppna diskussioner nämner Lexmon på Axfood, att komponentens utgift i förhållande till tillgångens anskaffningsvärde bör observeras, tillsammans med att delen enskilt skall vara en stor utgift för företaget. Respondenterna ser inget värde i att bryta ned materiella anläggningstillgångar som inte har inneburit en stor utgift för företaget i komponenter. Under intervjun med Lexmon ger respondenten ett exempel på de två komponenter som företaget har brutit ut, där kylkompressorn som finns i kylrummen kostar 200 000 kr till 250 000 kr, vilket kan anses som betydande i förhållande till själva kylrummen som kostar 500 000 kr till 700 000 kr. Edlund på SAS anger också att storleken på utgiften har betydelse, vilket illustreras genom det faktum att motorerna på en Boeing 777 kostar cirka 40-50 miljoner kronor att byta och det här måste, med anledning av de tvingande regler som av säkerhetsskäl finns, utföras en gång var sjunde/åttonde år. Flygplansmotorer är enligt Edlund dessutom en väsentlig del av ett flygplans anskaffningsvärde och de är även en mycket stor del av den totala kostnaden som följer framöver då flygplanet är i drift.

Senander på Transatlantic anser inte att de har den direkta kopplingen mellan komponentens anskaffningsvärde i förhållande till tillgångens anskaffningsvärde vilket Lexmon på Axfood anser. Senander anser att det är mer väsentligt att fokusera på de avskrivningar som årligen sker för fartygen. Senander ger följande exempel; antag att en båt med värdet 350 miljoner kronor skrivs av på 25 år, vilket medför en årlig avskrivningskostnad på 14 miljoner kronor, då kan en dockningsutgift på 10 miljoner kronor ses som väsentlig i förhållande till den avskrivning som görs. Senander anser att det här synsättet är det mest relevanta med tanke på att det är de effekter som faktiskt syns och påverkar det resultat som presenteras för året.

I de diskussioner som har förts kring hur djupt och detaljrikt företagen väljer att beakta sina materiella anläggningstillgångar och potentiella komponenter, har Castellum enligt Billström en hög detaljeringsnivå gällande identifieringen av komponenter. Billström på Castellum anser att om man ska följa standarden ska det för fastigheter, som är aktuellt i deras fall, urskiljas ett antal komponenter, så som innertak, yttertak, inner- och ytterväggar, lampor, golv och elektricitet, för att nämna några exempel. Castellum liksom de övriga noterade fastighetsföretagen använder idag inte IAS 16 och de behöver därmed inte tillämpa de regler som finns kring komponentavskrivningar. Dock har de aktivt gått igenom reglerna i och med att det uppstod ett val om de skulle tillämpa verkligt värde eller använda anskaffningsvärdesmetoden enligt IAS 16. I det arbete som företaget i samband med valet lade ned anser Billström att en faktor som starkt påverkade valet att inte tillämpa IAS 16, var den höga detaljeringsnivå som han anser att standarden anger att företagen ska följa och att det skulle bli ett alltför stor administrativt arbete att följa de krav som finns angående komponentavskrivningar.

För Axfoods del som har ett antal större fastigheter, så kan komponenter som hyllor, kassaanordningar möjligtvis enligt Lexmon på Axfood anses vara väsentliga delar av fastigheten. Lexmon berättar att företaget emellertid behandlar de här sakerna som tillgångar som är frångående fastigheten. Tillgångarna redovisas därmed för sig och skrivs av var för sig. Genom att redovisa inventarierna som enskilda tillgångar undviker Axfood enligt Lexmon många av de följderna som annars skulle uppstå kring komponentavskrivningar om tillgångarna ansågs vara tillhörande fastigheten. Broström och Concordia frångår de tillhörande truckar som finns på fartygen som separata tillgångar. Komponentavskrivningar blir således inte

enligt respondenterna aktuellt i de här fallen. De synbara skillnader som uppstår i redovisningen för Axfoods del är enligt Lexmon att de i balansräkningen redovisas under inventarier istället för som en del av fastigheten.

Angående de fasta inventarier som inte frånskiljs som enskilda inventarier, anser Axfood och rederierna att de här inventarierna har samma nyttjandeperiod som tillgången i övrigt. SAS vilka frånskiljt den fasta inventarien motorn, har inga övriga tillgångar som har en skild nyttjandeperiod från tillgången i övrigt. De byten och reparationer som görs kring de här föremålen redovisas som löpande underhåll och kostnadsförs därmed direkt. Ovanstående respondenter anger att synsättet som finns inom respektive företag är att med ett bra underhåll kan tillgången hålla under hela nyttjandeperioden och att det därmed inte föreligger skäl att göra en separat avskrivning på föremålet. Jonsson på Broström anser att med ett bra underhåll kan fartygets motorer fungera under en period på 25 år som överensstämmer med fartygets nyttjandeperiod, vilket är ett grundläggande resonemang som återföljs hos de andra respondenterna. Senander på Transatlantic anser att reparationerna kan uppgå till stora summor och att företaget försöker sprida ut kostnaderna över tid för att resultatet inte ska fluktuera allt för mycket.

När det rör sig om tillgångar som har en skild nyttjandeperiod handlar det ofta om relativt små summor, vilka respondenterna ej uttrycker vara väsentliga och kan därmed kostnadsföras direkt. Exempel på tillgångar som enligt respondenterna innebär oväsentliga utgifter är bland annat kranar, flygplansinredning och elektronik. I diskussioner med respondenterna kommenterar de att vissa utgifter kanske borde aktiveras som en tillgång, men då respondenterna anser att det handlar om så små summor kan de lika gärna läggas som en kostnad direkt. I intervjun med Jonsson på Broström, fördes en diskussion kring utbyte av en propeller, vilket Jonsson anser vara en mindre utgift för företaget. I diskussionen framkommer att trots att Jonsson anser det vara en förbättrande åtgärd är det för detaljerat för att man ska gå in och aktivera den här enskilda posten, företaget väljer därför att kostnadsföra utgifterna direkt.

4.2 Vad påverkar och driver företagen i redovisningen av komponenter?

Samtliga respondenter för uppsatsen anger den egna branschen som en viktig faktor som påverkar bedömningen av vad en komponent är. Senander på Transatlantic menar exempelvis att branschen fungerar som en kontrollmekanism där företag stämmer av det resonemang som förts inom företaget med andras redovisningsval; vissa val blir därför ganska naturliga. Enligt Senander är branschen tillsammans med den tradition som skapats inom den, avgörande för Transatlantics bedömning vad en komponent är, vilket är en åsikt som även delas av Jonsson på Broström. Med traditionens inverkan menar Senander hur företaget bedömt liknande utgifter i redovisningen under tidigare år. Exempelvis har Transatlantic, Concordia och Broström även före tillämpningen av IAS 16 betraktat dockningsutgifter som en "komponent" i redovisningen. Dock har utgifter för dockning enligt Jonsson, Hermansson och Senander redovisats på olika vis; senast som en förutbetalad kostnad. Med kravet på komponentavskrivning blev det i branschen enligt de tre respondenterna sedermera naturligt att aktivera utgifter för dockning under materiella anläggningstillgångar. Hermansson ser branschen som vägledare för Concordias redovisningsval vad avser komponentavskrivning och menar att "*man vill inte röra om i grytan alltför mycket*", utan företaget följer främst den allmänna utvecklingen.

Hur komponentavskrivning behandlas i redovisningen är enligt Hermansson på Concordia olika mellan branscher. Respondenten menar exempelvis att SCA har identifierat över 20 komponenter vad avser en pappersmaskin, vilket de enligt Hermansson är mycket stolta över. Hermansson gör en jämförelse med rederibranschen där samtliga rederier identifierat två komponenter för fartyg. Enligt Hermansson förs ofta diskussioner inom respektive bransch om hur olika redovisningsfrågor skall hanteras. Diskussioner förs exempelvis inom redarföreningen där Hermansson uppger att han även har möjlighet att själv vara med och påverka normsättningen.

Edlund på SAS delar de övriga respondenternas syn på att komponentavskrivning är branschspecifikt. I SAS situation har emellertid den egna branschen ej haft en avgörande påverkan på hur komponentavskrivning bedömts. Det här kan enligt Edlund förklaras av att de bolag som verkar inom den bransch SAS verkar inom, har valt att angripa problematiken på olika vis. Edlund menar att redovisningen av komponentavskrivning därför varierar mellan flygbolag, vilket medfört att en generell normsättning inom området gått trögt. SAS har av den här anledningen valt att gå sin egen väg för att bedöma tillämpningen av komponentavskrivning. Med tid tror dock Edlund att flygföretagen kommer att närma sig varandra i bedömningen av vad som är en komponent: *"IAS 16 är fortfarande en ny standard och det måste få ta lite tid"*.

Edlund menar att komponentavskrivning ger en mer ekonomisk riktig redovisning eftersom utgifter som ger en ekonomisk nytta framöver periodiseras. Enligt Edlund ger företagets bedömning redovisningens användare en mer rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Som grund för SAS bedömning av vad som utgör en komponent har interna diskussioner med tekniker förelegat. En ingående diskussion fördes i SAS fall om hur IAS 16 skulle kunna anammas i företaget och vara applicerbar på flygplanen. För att följa IAS 16 måste företagen enligt Edlund först identifiera komponenter och SAS fastnade då i diskussioner kring delar av flygplan som kräver mycket underhåll. Enligt Edlund blev komponentavskrivning aktuellt för flygplansmotorer, vilka till följd av tvingande regler behöver bytas med jämna mellanrum. Om utgifter för motorer ej hade aktiverats menar Edlund att det skulle innebära en betydande effekt på resultatet.

Edlund menar att underhållsintensiteten på flygplansmotorerna påverkade SAS bedömning av vad som utgjorde en komponent. Samtidigt är det enligt respondenten av vikt att komponentavskrivning av underhållsintensiva delar av en materiell anläggningstillgång leder till en jämnare påverkan på resultatet i jämförelse med om hela utgiften skulle tas upp direkt som kostnad i resultaträkningen. Det här är en faktor som samtliga respondenter berör. Hermansson menar exempelvis att Concordias behandling av dockningsutgifter medför en jämnare resultateffekt och betonar att det skulle slå fel i resultaträkningen om dockningsutgifterna ej aktiverats. Respondenten upplever att resultateffekten av att aktivera utgifter för dockning är ytterst väsentlig i förhållande till den vinst bolaget gör. Förutom en bättre periodisering anser Hermansson att komponentavskrivning även leder till en bättre matchning av hur de ekonomiska fördelarna förbrukas av företaget, vilket är en åsikt som delas av Lexmon på Axfood. Lexmon ser inga direkta nackdelar med komponentavskrivning, utan pekar istället på att det ger en mer korrekt värdering av företagets materiella anläggningstillgångar till följd av att utgifter periodiseras på ett ekonomiskt riktigt vis samt att värdet på en materiell anläggningstillgång kan härledas till dess beståndsdelar. Därigenom anser Lexmon att ett tillämpande av komponentavskrivning underlättar vid redovisning av utrangeringar av komponenter eller tillgångar.

Edlund på SAS anser att tillämpningen av komponentavskrivning innebär en ekonomisk nytta som överväger de nackdelar i form av ökad administration och kostnader. Respondenten anser att nytta av komponentavskrivning visar sig genom en mer rättvisande resultaträkning över tid, vilket redovisningens intressenter tjänar på. Ökade administrativa kostnader är ett måste enligt Edlund för att kunna anpassa sig till kravet på ett riktigt sätt. Edlund menar att det krävs mer administration för att praktiskt kunna hantera komponenterna i de materiella anläggningstillgångarna. För SAS var det ett omfattande jobb att anpassa sig till IAS 16 i och med att komponenter skulle identifieras och tillsättas ett värde. Administrativt ställde det här arbetet krav på att utforma ett mer omfattande och avancerat anläggningsregister. Enligt Edlund tar registret mer resurser i anspråk i det löpande arbetet till följd av en ökad detaljnivå och den hantering av materiella anläggningstillgångar som nu sker på komponentnivå.

Samtliga av de tillfrågade respondenterna anser att tillämpningen av komponentavskrivning måste vara praktiskt genomförbart, vilket ter sig svårt med en ökad mängd komponenter i redovisningen. Billström på Castellum har svårt att se hur nyttan av komponentavskrivning skulle vara större än kostnaden. Respondenten ser det istället som i princip omöjligt att hantera ett anläggningsregister som beaktar varje komponent av en materiell anläggningstillgång på ett rättvisande sätt. Ur ett teoretiskt perspektiv anser Billström att komponentavskrivning är en självklarhet. I verkligheten är det enligt respondenten dock inte lika enkelt: *"Om man skall följa IAS 16 skall varje komponent identifieras och hanteras i redovisningen. Hur skall man egentligen praktiskt gå till väga för att bedöma nyttjandeperiod och restvärde för varje komponent? Det här jobbet skall ju göras varje år, så det räcker inte med en gång och sedan aldrig. Hur kan en utomstående part veta om dessa bedömningar är riktiga?"* Enligt Billström skulle administrativa rutiner krävas som företagen långt ifrån skulle kompenseras för genom en ökad nytta för redovisningens användare. Även Jonsson och Hermansson ser praktiska svårigheter i tillämpningen av komponentavskrivning. Jonsson menar att hanteringen av komponentavskrivning i många fall *"kostar mer än vad det smakar"*.

Billström, Jonsson och Hermansson anser att komponentavskrivning innebär en högre belastning på koncernnivå till följd av att den ökade mängd information som måste behandlas. De tre respondenterna pekar på den påverkan redovisningen har på dotterbolagens och koncernens administrativa rutiner där rapporteringssystem måste anpassas för att kunna hantera komponenter. Billström ser en risk i att komponentavskrivning ej kan följas eftersom det är omöjligt för koncernen att hantera. För Castellums del skulle företaget enligt Billström utan svårigheter ha kommit upp i 5000 komponenter vilka skulle behandlas i koncernens redovisning, något han anser vara en orimlig uppgift. Jonsson och Hermansson har en liknande syn på problematiken. De två respondenterna har svårt att se hur en ökad mängd komponenter i redovisningen skulle kunna hanteras i dotterbolagen och på koncernnivå. Hermansson förespråkar praxis och menar i sammanhanget att IFRS ibland är alltför teoretiska i sina resonemang, en åsikt som delas av Billström och Jonsson. Hermansson menar istället att *"det skall vara verkligheten som anpassar sig efter redovisningen och inte tvärtom"*. Senander på Transatlantic ser inte den administrativa bördan som betungande i nuläget, men delar de övriga respondenternas syn att det skulle vara svårt att praktiskt kunna hantera alltför många komponenter.

Jonsson och Hermansson har därtill identifierat ett praktiskt problem vad avser komponentavskrivning som berör koncernens dotterbolag i utlandet och som påverkar företagens bedömning vad avser komponentavskrivning. Om många komponenter hade

definierats för exempelvis fartyg skulle koncernen vara tvungna att räkna om värdet årligen på varje komponent i en och samma valuta genom IAS 21 Funktionell valuta, något som de båda ser som ett mycket resurskrävande arbete. Hypotetiskt sett hade det enligt Jonsson därför varit oväsentligt och praktiskt mycket svårt att hantera flertalet komponenter i redovisningen, vare sig det var ett krav eller ej. Jonsson anser att IASB i vissa fall tenderar till att vara något naiva i sin regelsättning, vilket avspeglas i det här sammanhanget. Enligt Jonsson och Hermansson försvårar IAS 21 Funktionell valuta för företagen att uppfylla kravet på separat avskrivning av en materiell anläggningstillgångs väsentliga delar eftersom mervärdet av en sådan redovisning är betydligt mindre än dess kostnad. Även Hermansson uttrycker irritation över regelverken som enligt honom inte verkar ha insikt om hur verkligheten ter sig.

Fyra av uppsatsens respondenter, Billström, Lexmon, Hermansson och Jonsson, tycker att komponentavskrivning ökar mängden bedömningar i redovisningen. Respondenterna anser att ett problem uppstår då större och mer komplexa tillgångar skall hanteras utifrån kravet på komponentavskrivning. Det här till följd av att svårigheter uppstår kring att göra bedömningar om vad som utgör en komponent, komponenternas nyttjandeperiod och restvärde på ett riktigt och tillförlitligt sätt. Billström, Jonsson och Hermansson har svårt att se nyttan av komplexa bedömningar i fallet komponentavskrivning. Billström utesluter inte att mängden bedömningar i fallet komponentavskrivning kan leda till att företag förvränger de redovisade siffrorna. Enligt Billström hade IASB som intention att genom komponentavskrivning öka transparensen vad avser de tillgångsvärden som presenteras i de finansiella rapporterna. Till följd av att komponentredovisning främst bygger på antagande anser Billström att den önskade transparensen som IASB förespråkar tenderar att skapa en felaktig sanning för en extern part. Även Jonsson ser den stora mängden bedömningarna som en nackdel då det här kan medföra variationer i den finansiella informationen, vilket kan te sig något förvirrande för redovisningens användare. Jonsson ställer sig även frågan om hur mycket det egentligen påverkar läsaren av de finansiella rapporterna att företaget redovisar komponentavskrivning; *"är det väsentligt överhuvudtaget?"*.

Samtliga av studiens respondenter menar att IASB har en väsentlig roll i hur företagen väljer att redovisa komponentavskrivning. Exempelvis konstaterar Jonsson; *"regelverket måste följas, annars blir det påföljder"* och Billström att; *"det är tuffa påföljder om man inte följer IAS 16 med tanke på de krav börsen ställer och så vidare"*. Enligt tre av uppsatsens respondenter, Hermansson, Jonsson och Lexmon, finns det en diskussion kring vad som skall betraktas som komponent, men att det samtidigt inte är någon diskussion huruvida företaget följer IAS 16 eller ej. Det här eftersom företagets revisor ej hade godkänt företagets bedömning av frågan om de gjort fel. I sammanhanget nämner emellertid Hermansson och Jonsson att komponentavskrivning är en svår fråga och att det skulle vara svårt att hantera alltför många komponenter. Billström menar att standarden borde vara tydligare med att ange vad som är en väsentlig del respektive vad som inte är en väsentlig del. Som standarden är utformad i befintlig form lämnas enligt Billström ett stort ansvar till företagen att själva reglera frågan om komponentavskrivning; *"standarden ger utrymme och är öppen i sin formulering om hur djupt man skall gå för att bestämma vad en komponent faktiskt är"*.

Billström ser därigenom en risk i att företagen inte tar IASB:s formuleringar på allvar utan endast ger sken av att följa standarden. Enligt Billström finns även en ovisshet att företagen istället för att identifiera komponenter och följa komponentavskrivning fullt ut gör schablonuppskattningar. Det här eftersom han anser att det blir omöjligt att följa komponentavskrivning för komplexa tillgångar såsom fastigheter och fartyg. Enligt Hermansson följer inte Concordia fullt ut vad som står i standarden och menar att standarden

uppmuntrar företagen att vara överambitiösa, vilket företagen har svårt att följa: *”det skapas situationer där komponenter bryts ut bara för sakens skull, det fungerar inte så som det står i standarden i praktiken”*.

5 Analys

I kapitlet analyseras empiri med referensramen. Strukturen följer från föregående kapitel och är indelad efter uppsatsens två forskningsfrågor. Analysen avser att knyta ihop empirin med referensramen för att i slutsatsen kunna besvara forskningsfrågorna.

5.1 Vad är en väsentlig del av en materiell anläggningstillgång?

I IAS 16 framkommer att separata avskrivningar skall ske på varje del av en materiell anläggningstillgång som har ett anskaffningsvärde som är väsentligt i förhållande till tillgångens sammanlagda anskaffningsvärde. En tillgångs värde skall enligt standarden baseras på komponenternas värde och avskrivning av tillgången skall ske utifrån komponenternas bedömda nyttjandeperiod och restvärde, genom så kallad komponentavskrivning. Majoriteten av företagen har identifierat ett fåtal komponenter. De tre rederierna behandlar fartyg och dockning som komponenter i redovisningen. Lexmon på Axfood har för sina livsmedelsbutikers kylrum identifierat kylkompressorn som en komponent. SAS har identifierat ett antal väsentliga komponenter, dock behandlar de enligt Edlund endast två som komponenter i sin redovisning. Billström på Castellum har en något annorlunda syn och anser att det finns åtskilliga delar av företagets materiella anläggningstillgångar som han anser uppfylla kriterierna för att vara en komponent.

5.1.1 Komponentavskrivning i årsredovisningen

Efter en genomgång av årsredovisningarna kan det konstateras att fyra av de sex behandlade företagen skriver att de tillämpar komponentavskrivningar på sina materiella anläggningstillgångar, information som känns högst väsentlig med tanke på det faktum att det nu är ett krav med komponentavskrivning för företag som tillämpar IFRS. Axfood, Concordia och SAS har valt att lämna informationen under avsnittet redovisningsprinciper, vilket vi anser vara en logisk och tydlig plats för dig som läsare. Broström väljer att placera informationen om att företaget tillämpar komponentavskrivningar, som sista not som visar förändringar av redovisningsprinciper med anledning av IFRS/IAS samt vilka effekter som det har medfört på den finansiella informationen. Vi uppskattar att Broström valt att visa vilka effekter som komponentavskrivningen medför, vilket vi anser öka redovisningens relevans, då informationen som lämnas blir mer begriplig. Vi är dock av åsikten att upplysningen om att företaget tillämpar komponentavskrivning kunde ha placerats tidigare, vilket är fallet hos SAS, Axfood och Concordia. SAS är det företag som får anses vara tydligast av alla företagen, då de även redovisar effekter av komponentavskrivningen under en liknande not som Broströms. Transatlantic är det enda av de sex företagen som helt valt att utelämna information rörande tillämpning av komponentavskrivning och eventuella effekter. Det här anser vi vara en klar brist, då aktuell information utelämnas vilket försämrar relevansen för användare av årsredovisningen. Det blir även intressant att se var Broström nästa år väljer att placera informationen om att de tillämpar komponentavskrivning, då de inte längre kan placera den under en not som beskriver förändringar av redovisningsprinciper.

De utvalda företagen är samtliga mycket kortfattade i sina årsredovisningar när det gäller att beskriva företagets hantering och bedömningar kring de materiella anläggningstillgångarnas komponenter. Concordia skriver exempelvis att det är komponenternas bedömda nyttjandeperiod som ligger till grund för avskrivningen och SAS nämner i sin årsredovisning att de har identifierat ett antal väsentliga komponenter. Det skulle vara önskvärt om företagen

utvecklat sitt resonemang kring komponentavskrivningar, då materiella anläggningstillgångar i samtliga företag utgör en stor del av företagets samlade tillgångar. Hanteringen av tillgångarna spelar således i många fall en stor roll för utfallet av de årliga avskrivningarna, vilket belastar årets resultat. Inget av företagen nämner i sina årsredovisningar vad som anges i IAS 16:s krav på komponentavskrivning, det vill säga att komponentens anskaffningsvärde skall vara väsentligt i förhållande till tillgångens sammanlagda anskaffningsvärde. Som användare av årsredovisningen kan du således inte veta huruvida företaget följer standarden eller inte, då den information som finns ej är tillräcklig. Som användare av den finansiella informationen vet du därför inte om företaget verkligen har utgått från standarden vid hanteringen av komponentavskrivning. Oavsett om den knapphändiga informationen beror på att företaget anser att det inte är väsentligt att ha med mer information, för vare sig företaget eller användarna av årsredovisningen, anser vi ändå att en väsentlig del av en anläggningstillgång kan vara av intresse att redovisa för en extern användare. Om inte det här görs anser vi att det finns en risk att den finansiella informationens relevans blir lidande.

5.1.2 Respondenternas resonemang

När uppsatsens empiriska material ställs mot kravet på komponentavskrivning, vilket återfinns i IAS 16, framkommer att företagen lyfter fram andra kriterier än vad standardens krav på komponentavskrivning anger. Endast Lexmon på Axfood, och Edlund på SAS anger tillsammans med andra kriterier, vikten av att komponentens anskaffningsvärde är väsentligt i förhållande till tillgångens sammanlagda anskaffningsvärde. Vi anser att Axfood genom att frånskilja delar som de anser skulle kunna vara väsentliga från fastigheten som enskilda inventarier, emellertid undviker att gå in i en diskussion kring huruvida inventarierna verkligen är en väsentlig del av fastigheten eller inte. Dock vill vi poängtera att vi anser att genom att delarna skrivs av efter sina nyttjandeperioder uppnås liknande effekter som om delarna hade skrivits av som komponenter. Vi anser att företagen till stor del lämnas åt sitt öde när det gäller att avgöra vad en väsentlig del i förhållande till tillgångens totala anskaffningsvärde innebär. IAS 16 är således en standard som lämnar utrymme till företagen att själva göra bedömningar. Då det finns utrymme för bedömningar är det intressant att utreda på vilka grunder som företagets komponenter har urskiljts.

Billström på Castellum sticker ut från övriga respondenter med anledning av att Billström är den respondent som identifierar åtskilligt fler komponenter än övriga respondenter. I valet mellan IAS 16 och IAS 40, valde Castellum IAS 40, vilket enligt Billström berodde på att de tolkade IAS 16 som en standard som skulle innebära oerhört mycket arbete för företaget att följa. Övriga respondenter är medarbetare på företag som har ett krav på sig att följa IAS 16 och de har uppenbarligen valt att tolka standarden betydligt mindre detaljerat än vad Billström på Castellum gjort. Vi ställde i ett inledande skede oss frågande till om det är rimligt att exempelvis ett stort fartyg inte kan delas in i fler komponenter än fartyg och dockning, vilket är en frågeställning som efter att Billström på Castellum med enkelhet kunde identifiera ett åtskilligt antal komponenter känns än mer aktuell. Vi kommer i avsnittet som följer försöka förklara hur företagen identifierar en komponent, det vill säga vad de identifierar som en väsentlig del av en materiell anläggningstillgång.

Under intervjuerna framkommer det att samtliga respondenter framhåller att för att en del av en materiell anläggningstillgång skall skrivas av separat skall den ha en avvikande nyttjandeperiod i jämförelse med tillgången i övrigt. Det här trots att standarden i punkt 43 anger att det är utgiften i förhållande till tillgångens anskaffningsvärde som är det intressanta för att en identifiering ska ske. En möjlig förklaring till varför respondenterna i första hand ser

till nyttjandeperioden anser vi vara att de utgått från punkt 45 istället, vilket skulle kunna förklara varför respondenterna identifierat endast ett fåtal komponenter. I punkt 45 anges att väsentliga delar med samma nyttjandeperiod får grupperas och skrivas av tillsammans. Ingen av respondenterna talar dock om att de i ett första steg fastställt att de utgått från förhållandet mellan delens anskaffningsvärde och den sammanlagda tillgångens värde. Så länge som respondenterna gjort rätt bedömningar kring tillgångarnas nyttjandeperiod innebär det emellertid ingen skillnad i de avskrivningar som presenteras i den finansiella informationen.

Angående de komponenter som har identifierats kan det skönjas att respondenterna förknippar sina komponenter med en återkommande händelse som företagen kan prognostisera med en relativt stor säkerhet. Rederierna ska göra en dockning och SAS ska byta sina motorer med jämna mellanrum på grund av säkerhetsskäl. Edlund på SAS anser även att det faktum att motorerna kräver mycket underhåll avgör att det är en komponent. Angående dockningarna får inte rederierna använda sina fartyg om inte de utförs, det här för att undvika eventuella olyckor. Hermansson på Concordia och Senander på Transatlantic svarar att det faktum att det är en återkommande händelse är avgörande för att det ska anses vara en komponent. Vid en större osäkerhet kring kostnaden och händelsens regelbundenhet, finns en risk att dessa utgifter skulle tas som en kostnad direkt. Vi anser att företagets resonemang kring att identifiera händelser som troligen kommer att inträffa med jämna mellanrum som en komponent, inte svarar mot vad standarden anger angående faktorer som företaget ska ta hänsyn till gällande identifiering kring komponenter.

Kravet på komponentavskrivning i IAS 16 gör gällande att väsentliga delar av en materiell anläggningstillgång skall skrivas av separat. Vi ställer oss något frågande till att de tre rederiföretagen identifierar dockningsutgifter som en väsentlig del, det vill säga en komponent, då utgifter för dockning i själva verket är en händelse. En skillnad kan således skönjas mellan standardens definition och hur de tre rederiföretagen företagen gjort sin bedömning. För att följa standarden skulle utgifter för dockning enligt vår mening snarare härledas till fartygens betydande delar. Enligt respondenterna finns det emellertid bara två betydande ”delar”; dockning och fartyg. Huruvida det här är rimligt eller inte kan vi ej med säkerhet utröna, då vi ej innehar den tekniska kunskap som krävs för att kunna uppskatta ett fartygs olika delars värden i syfte att avgöra om delarna har ett anskaffningsvärde som är betydande i förhållande till den totala tillgångens anskaffningsvärde. Det blir inte heller enklare att bedöma rimligheten med tanke på att respondenterna framhåller andra kriterier på vad som är en komponent än vad standardens krav på komponentavskrivning anger. Vi anser dock att det skulle kunna finnas en risk att de tre rederiföretagen gör schabloniseringar av fartygets nyttjandeperiod som inte överensstämmer med IAS 16 och kravet på att skriva av betydande delar av materiella anläggningstillgångar separat.

Vi ställer oss även frågande till om de utgifter som är förknippade med den återkommande händelsen i sin helhet ska aktiveras och i så fall över vilken tid som de ska skrivas av. När det gäller en dockningsutgift på runt 10 miljoner kronor anser vi att det inte torde vara troligt att hela utgiften leder till framtida ekonomiska fördelar, men som det är idag så skriver alla rederierna av hundra procent av sina dockningsutgifter över 30 månader. Det som vi anser vara värt att beakta är att i de utgifter som dockning innebär, både kan finnas utgifter som kanske borde kostnadsföras direkt såväl som att det finns utgifter som borde skrivas av över en tid som överstiger de nuvarande 30 månaderna. Dock har vi inte möjlighet att i den här studien granska de återkommande händelserna i sig, men vi anser det ändå som relevant att beakta och även se till hur stor del av de här utgifterna som faktiskt ger en framtida ekonomisk fördel för den tid som nu anges i redovisningen. För att exemplifiera kan vi ta de

pumpar som rederierna har på många av sina fartyg. När en sådan pump byts ut kan den antingen kostnadsföras direkt om det sker utanför en dockning eller om det sker i samband en dockning skrivs av på 30 månader. Även om utgiften i sig kanske inte är stor är anser vi det vara intressant att utgiften kan redovisas på olika sätt beroende på när utbytet gjordes. Det skulle även kunna tänkas existera ett tredje alternativ där företaget ser till den nyttjandeperiod den tillsatta delen i sig har, i det här fallet pumpen och välja att aktivera och kostnadsföra den över den nyttjandeperiod delen i sig har. I det här fallet kan det tänkas att pumpen som tillhör fartyget kommer att hålla lika länge som fartyget och därmed kommer att ge ekonomiska fördelar lika länge som fartyget i sig kommer att ge ekonomiska fördelar.

I samband med att vi under intervjuerna diskuterade tillkommande utgifter som uppkommer genom de återkommande händelser som vi beskrivit ovan, nämner Jonsson på Broström att det ska innebära en förbättrad prestanda för att en aktivering ska ske. Vi uppfattar uttalandet från Jonsson som att respondenten är kvar i det förhållningssätt till vad som ska aktiveras som angavs i ett tidigare regelverk. När det gäller tillkommande utgifter, angav det tidigare regelverket att det skulle ske en aktivering om åtgärder gjorts som har förbättrat prestandan. Nordlund och Jansson (2005) anser att de tidigare reglerna haft ett inflytande om vad som har aktiverats och vad som har kostnadsförts. Reglerna har troligen medfört att utgifter som har uppkommit till alltför stor del kostnadsförts direkt istället för att ses som en investering och att utgiften aktiverats. Trots att det har skett förändringar i och med att IAS 16 ska följas från och med år 2005, anser vi att det fortfarande finns tendenser till att de tillkommande utgifterna redovisas som en kostnad direkt trots att utgiften kan anses som en investering. Vi ser därför en risk att företagen ej identifierar tillkommande utgifter som komponenter i den utsträckning som standarden gör gällande.

Senander på Transatlantic har en något skild syn från vad standarden anger för skäl till identifiering av komponenter. Han anser att det inte är komponentens utgift i förhållande till anskaffningsvärdet på tillgången som är intressant att beakta. Senander anser i stället att det är utgiften i förhållande till de årliga avskrivningar som sker på tillgången i sig som är det intressanta. Han anser att det är här företaget ser vilka effekter beslutet om man ska aktivera eller inte får på resultaträkningen.

Trots att standarden anger att det är utgiftens storlek i förhållande till tillgångens anskaffningsvärde som är av intresse, fann vi även att utgiftens storlek i sig själv var något som Lexmon på Axfood och Senander på Transatlantic såg som en viktig faktor för att en aktivering skulle ske. Respondenterna såg inte något värde i att tillgångar som inte har inneburit en stor utgift för företaget bryts ned i komponenter, vilket inte är något som framläggs i standarden. Det här resonemanget anser vi oss också se tendenser till hos många av de övriga företagen, dock inte lika tydligt. Genom att inte fokusera på förhållandet mellan utgiften och tillgångens anskaffningsvärde kan det anses finnas en risk att standarden inte följs på ett korrekt sätt.

5.2 Vad påverkar och driver företagen i redovisningen av komponenter?

Med anledning av att vi i ovanstående stycke funnit att företagen i flera fall lyfter fram andra kriterier än standardens krav på vad som är en komponent, fann vi det intressant att vidare utreda vad det är som driver och påverkar företagens redovisningsval. Vi har valt att disponera kapitlet på följande sätt; först utreder vi den institutionella påverkan som företagen

förhåller sig till. Nästa stycke behandlar nytta versus kostnad aspekten och dess förklaringsvärde för vad som påverkar företagets val och handlande.

5.2.1 Komponentavskrivning och institutionell påverkan

Samtliga respondenter framlägger den egna branschen och hur den verkar som en av de viktigaste faktorerna som påverkar företagets redovisning av komponentavskrivning. Således kan det konstateras att företagen påverkas av den omgivning de befinner sig i, vilket betyder att den institutionella teorin blir tillämpbar i syfte att förklara företagets redovisningsval. I en traditionstyngd bransch som rederibranschen är det troligtvis svårt att sticka ut hakan och göra på något annat sätt än "så som det alltid har gjorts". Ett citat från Hermansson; "*man vill inte röra om i grytan alltför mycket*", är ett exempel som tyder på att det finns ett institutionellt tryck från omgivande företag i branschen att följa normen.

Inom rederibranschen är det även rimligt att anta att det finns en stark professionalisering, vilket bland annat kan exemplifieras genom den redarförening, där Hermansson på Concordia själv är medlem. Ett av föreningens syfte är att påverka normsättningen. Således kan konstateras att studiens tre rederiföretag utsätts för en normativ institutionell påverkan i enlighet med synen som Powell och DiMaggio (1983) har. En normativ institutionell påverkan behöver inte alltid stå i samstämmighet med lagar och regler. En profession kan komma att utforma sina egna villkor, vilka kan tendera att strida mot dessa. I studien uttrycker de tre rederiföretagen en stark orientering mot praxis, samtidigt som de för fram traditionen inom branschen som central för redovisningen av komponentavskrivning. Vi anser därför att en viss risk finns att de tre rederiföretagen utsätts för en normativ institutionell påverkan som gör avkall på företagets benägenhet att följa IAS 16 och kravet att skriva av komponenter av materiella anläggningstillgångar separat.

Vid sidan av det normerande tryck som företagen utsätts för existerar det enligt Powell och DiMaggio (1983) en benägenhet att företag på grund av osäkerhet gör samma val som alla andra, även ett härmande tryck från omgivningen. Den så kallade härmande isomorfismen har enligt författarna osäkerhet i val och förutsättningar som en utgångspunkt. Fyra av uppsatsens respondenter, Lexmon, Hermansson, Jonsson och Senander, menar att företagen inom respektive bransch visserligen liknar varandra i redovisningsval, så till vida att de gjort samma bedömning om vad en komponent är. Emellertid anser respondenterna ej att de verkar i en omgivning som präglas av osäkerhet och oklarhet. Tvärtom anser de att det finns tydliga riktlinjer inom den egna branschen och den tradition som existerar, vilket innebär att val och bedömningar inte ses som komplicerat i fallet komponentavskrivning. Med hänsyn till den diskussion vi här för anser vi att den härmande isomorfismen ej har ett större förklaringsvärde.

I SAS fall har enligt Edlund branschen ej haft en avgörande betydelse för företagets redovisning av komponenter. Med tid tror dock Edlund att en mer samstämmig redovisning av komponenter bland flygföretagen kommer att spridas, vilket vi anser tyda på en förväntan om en ökad samsyn i företagets redovisningsval. Powell och DiMaggio (1983) diskuterar att när företag efter en tid har etablerats genomgår de påfallande ofta en process som leder till homogenitet inom branschen, vilket vi anser överensstämma med hur Edlund ser på situationen. IFRS innebär en internationell harmonisering av länders redovisningsregler och vi ser det som troligt att även SAS kommer att påverkas av den normsättning som förs fram inom den egna branschen. Powell och DiMaggios konstaterande stämmer även väl in på det synsätt som de tre respondenterna som är verksamma inom rederibranschen framvisar, där

traditionens roll betonas som en stor påverkansfaktor för det sätt komponentavskrivning redovisas på.

Organisationen IASB ses av en majoritet av uppsatsens respondenter som en naturlig auktoritet vars regler företagen finner nödvändigt att följa. Billström konstaterar exempelvis att företagen måste följa IFRS; annars blir det påföljder. Vi kan således anta att det finns ett tryck från lagar och regler i undersökningsobjektens bedömningar vad avser komponentavskrivning, vilket enligt Powell och DiMaggio (1983) är ett tecken på tvingande institutionell påverkan, som kan förklaras med den påtvingade isomorfismen. Det skall emellertid påpekas att med anledning av regelverkets, enligt respondenterna, öppna formuleringar gällande komponentavskrivningar, ses samtidigt regelverket i den här frågan som en tämligen tandlös auktoritet. Tre av respondenterna riktar direkt kritik mot standarden och menar att den är alltför diffus i och med att företagen själva skall göra bedömningen i det enskilda fallet av vad som utgör en komponent. Billström, Hermansson och Jonsson menar att standarden tenderar att vara alltför teoretisk och för fram att verkligheten ter sig annorlunda. Med de resonemang som förts fram som utgångspunkt ser vi därför en risk att företagen ger sken av att följa standarden mer än vad de egentligen gör, något som Hatch (1997) och även Billström anser vara ett möjligt scenario.

Likheter med Hatch (1997) påpekande att ett företag inte gör mer än vad som är nödvändigt för att överleva och att resten bara är kosmetika, kan skönjas vid granskning av det resonemang som studiens tre respondenter från rederibranschen fört. Den förändring som har skett i rederiernas redovisning visar sig i den omklassificering av dockningsutgifter som skett i och med IAS 16 och kravet på komponentavskrivning. Utgifter för dockning har enligt respondenterna under en längre tid kostnadsförts över dess nyttjandeperiod, senast som en förutbetalad kostnad. Tillämpningen av IAS 16 har inneburit att dockningsutgifter aktiveras som en materiell anläggningstillgång och skrivs numera av som en separat komponent av fartyg. För att anamma det synsätt Hatch framför, skulle det kunna vara möjligt att anta att företagen endast ger sken av att följa standarden, mer än vad de fatiskt gör. Det här genom att omklassificera dockningsutgifter till en komponent av fartyg. Därmed kan analyseras att de låter redovisningens användare tro att företaget tillämpar komponentavskrivning på ett tillfredsställande sätt. Enligt oss samt respondenterna har kravet på komponentavskrivning ej haft en påfallande påverkan på de tre rederiföretagens redovisning av komponentavskrivning och vi ser det därför som rimligt att ifrågasätta hur kravets efterlevs i Broström, Concordia och Transatlantic.

5.2.2 Komponentavskrivning och nytta vs. kostnad

Smith (2006) menar att företagsledningen måste göra en avvägning i det enskilda fallet om nyttan av informationen är större än kostnaden att göra informationen tillgänglig. Nyttan definieras av Smith som värdet av de förbättrade beslut som kan fattas till följd av att informationen tas fram och presenteras. Tre av uppsatsens respondenter, Edlund på SAS, Senander på Transatlantic och Lexmon på Axfood, anser att fördelarna med att tillämpa komponentavskrivning överväger dess nackdelar. Enligt dem innebär komponentavskrivning en nytta i de finansiella rapporterna som visar sig genom en bättre periodisering av utgifter, en jämnare resultatpåverkan över tid samt en väsentlig effekt på de redovisade siffrorna. Redovisningens intressenter behöver exempelvis inte oroa sig för huruvida motorerna på ett flygplan byts ut detta år eller ej och hur sådana byten påverkar resultatet från år till år.

Uppsatsens övriga respondenter instämmer i Edlund och Lexmons påpekanden och samtliga för fram en bättre periodisering som en av komponentavskrivningens fördelar. Vi anser därför att redovisningens användare ges en bättre möjlighet att bilda en uppfattning om det enskilda företagens resultat över flera perioder, vilket är något som vi anser talar för en ökad jämförbarhet i de finansiella rapporterna. Fem av sex respondenter anser emellertid att kravet på att skriva av materiella anläggningstillgångar separat ställer höga krav på företagens administrativa rutiner. Bedömningar måste göras årligen på komponentnivå vad avser nyttjandeperiod och restvärde, vilket kräver rutiner och arbete. Med ett ökat antal komponenter talar de åsikter som framkommit i uppsatsen för att det praktiska arbetet blir mycket svårt, och till och med omöjligt att genomföra, kostnaden skulle därmed överstiga nyttan. Tre av uppsatsens respondenter pekar på den komplexitet som uppstår till följd av att dotterbolagens rapportering till koncernnivå påverkas. Det här arbetet kompliceras om dotterbolaget finns utomlands då IAS 21 Funktionell valuta skall beaktas och varje komponent skall räknas om till en rapporteringsvaluta, något som två av uppsatsens respondenter betonar som en tillkommande svår situation att praktiskt hantera.

Komponentavskrivning innebär enligt samtliga respondenter en större mängd bedömningar i redovisningen. Två av uppsatsens respondenter ifrågasätter om det är väsentligt att göra de bedömningar som förekommer vid komponentavskrivning. Det finns enligt dem en risk att komponentavskrivning medför effekter på de finansiella rapporterna och att dessa ter sig vilseledande. Det här till följd av att en större mängd bedömningar kan innebära större variationer i de presenterade siffrorna. Med hänsyn till det resonemang de två respondenterna för fram anser vi det finnas anledning att ifrågasätta den nytta komponentavskrivning faktiskt ger redovisningens användare. För en extern användare anser vi exempelvis att det bli svårare att bilda sig en uppfattning om tillförlitligheten i de presenterade siffrorna eftersom bedömningar görs av företagen själva. Därtill anser vi att jämförbarheten mellan olika företag kan påverkas negativt i och med att bedömningar kan komma att skilja sig åt mellan företagen. Vi menar att det finns en risk att nyttan med en för användaren mer ekonomisk riktig redovisning som komponentavskrivning syftar till därför går förlorad.

Fyra respondenter menar att det blir än svårare att tillämpa komponentavskrivning som standarden anger i större och mer komplexa tillgångar som även har ett väsentligt värde. Respondenternas resonemang kan här kopplas till grad av relevans. För mindre typer av tillgångar för en majoritet av respondenterna fram att komponentavskrivning blir oväsentligt eftersom det inte påverkar företagens finansiella rapportering i förhållande till vad ytterligare information ger till den externa användaren. Komponentavskrivning för tillgångar av mindre värde kan därför icke anses vara relevant, utan nyttan följer först vid tillgångar av större värde.

Företagen anser att det skulle innebära en praktiskt mycket besvärlig och kostsam situation att hantera komponentavskrivning i större utsträckning. Den här bördan står enligt en majoritet av respondenterna ej i nära relation till den nytta som komponentavskrivning ger. I fallet komponentavskrivning drabbas företagen av en ökad kostnad till följd av de utgifter och det arbete de drar på sig genom att hantera kravet. Det här är en kostnad som drabbar företaget och dess ägare, till förmån för redovisningens övriga intressenter. Nyttan av att göra sådan information tillgänglig anses dock ej som tillräckligt stor.

6 Slutsats

I kapitlet utreds de två forskningsfrågorna vilka uppsatsen avser att förklara. Till vår hjälp använder vi oss av den information som finns presenterad tidigare i arbetet. Slutdiskussionen är uppdelat i uppsatsens två forskningsfrågor. Uppsatsen har även en avslutande del som tar upp egna reflektioner samt förslag på vidare forskning.

6.1 Vad är en väsentlig del av en materiell anläggningstillgång?

Enligt IAS 16 är en komponent en del av en materiell anläggningstillgång som har ett anskaffningsvärde som är väsentligt i förhållande till tillgångens totala anskaffningsvärde. En sådan del skall skrivas av separat. Vi kan konstatera att standarden lämnar utrymme för bedömningar, då den ej tydligt specificerar vad ett väsentligt anskaffningsvärde i förhållande till tillgångens sammanlagda anskaffningsvärde innebär. Det är således upp till företagen själva att bedöma innebörden av en väsentlig del, det vill säga vad som är en komponent.

6.1.1 Komponentavskrivningar i årsredovisningen

Informationen som en läsare får i årsredovisningen kring materiella anläggningstillgångar och komponenthantering är kortfattad. Vi anser att det för en läsare kan vara svårt att skapa sig en bild om hur företaget har agerat gällande sina materiella anläggningstillgångar genom den begränsade information som tillhandahålls. Genom att det år 2005 var första året då IAS 16 skulle tillämpas för noterade koncerner, fann vi att informationen som tog upp effekterna av övergången till det nya regelverket fanns presenterad på olika sätt samt i olika delar av årsredovisningen. Det här anser vi skapa en svårighet för läsaren att få en överblick över informationen. Vi har en förhoppning om utförligare information som presenteras på ett liknande sätt under relevant not. Det här för att läsaren ska få en bra bild om företagets agerande kring materiella anläggningstillgångar samt för att underlätta jämförelse över tid samt mellan olika företag.

6.1.2 Respondenternas resonemang

Vi kan konstatera att det endast är två av respondenterna som framhåller att de anser det vara väsentligt att utgå från standardens definition på vad som är en komponent. Lexmon på Axfood samt Edlund på SAS nämner emellertid även en rad andra kriterier som de anser vara lika viktiga att beakta vid identifiering av komponenter, vilket är synonymt med övriga tillfrågade respondenter. Vi kan således konkludera att företagen verkar hantera problematiken kring det faktum att det krävs bedömningar för att avgöra om det är en väsentlig del, en komponent, genom att helt enkelt formulera egna kriterier och definitioner som inte återfinns i standarden.

Flera av respondenterna pratar istället för ”del” om ”händelse”. Respondenterna beskriver i många fall en komponent som en återkommande händelse som innebär en stor utgift för företaget. Att byta ut ordet ”del” mot ordet ”händelse”, samtidigt som storleken på utgiften och inte förhållandet mellan utgiften och den totala tillgången prioriteras, anser vi vara en bedömning från företagets sida som går utanför standardens ramar. Det här även med det faktum att kravet på komponentavskrivning lämnar utrymme åt bedömningar i åtanke.

Respondenterna belyser att för att de skall tillämpa komponentavskrivning på en del av en materiell anläggningstillgång måste nyttjandeperioden skilja sig åt från tillgångens nyttjandeperiod, vilket innebär ännu en definition som inte återfinns i standarden. Respondenterna har även gjort bedömningen att de inte bryter ned tillgångar av mindre värde i komponenter. I standarden står emellertid ingenting om att tillgångar av lägre värde inte berörs av komponentavskrivning. Inte heller står det något i standarden om att en väsentlig del är en del av en materiell anläggningstillgång med hög underhållsintensitet, något som emellertid Edlund på SAS anser vara ett viktigt kriterium för att företaget skall skriva av sina motorer som komponenter. Lexmon på Axfood väljer att göra bedömningen att det är mer intressant att beakta delens värde i förhållande till de årliga avskrivningarna på tillgången. Respondenten väljer således att ignorera det faktum att standarden anger att det är förhållandet mellan den aktuella delens utgift och tillgångens anskaffningsvärde som är det väsentliga.

Sammanfattningsvis kan vi konstatera att vi med utgångspunkt från vad en komponent enligt IAS 16 innebär, hade en intention att reda ut vad företagen i praktiken behandlade som en komponent, det vill säga vad de ansåg vara en väsentlig del av materiell anläggningstillgång. Vi fann att företagen hanterade problematiken med att standarden ger utrymme för bedömningar, genom att identifiera komponenter efter egna kriterier som i många fall ej återfinns i standarden. Vi kommer i nästa stycke utreda vad det är som påverkar respondenterna i sina val och bedömningar.

6.2 Vad påverkar och driver företagen i redovisningen av komponenter?

Med hänsyn till de olika aspekter som fångats upp i empiriavsnittet och vidare analyserats utifrån referensramen kan vi konstatera att företagen påverkas och drivs av flertalet faktorer vid redovisningen av komponentavskrivning. I uppsatsen har dessa faktorer beaktats med avseende på institutionell teori och avvägningen mellan nytta och kostnad, varför slutdiskussionen som skall besvara uppsatsens andra forskningsfråga berör just dessa.

Det faktum att samtliga respondenter i mer eller mindre omfattning för fram den egna branschen som en påverkansfaktor leder till att vi drar slutsatsen att företagen i studien beaktar de diskussioner som förs inom branschen vid redovisning av komponentavskrivning. Institutionell teori och de isomorfismer som berörs i uppsatsen kan därför anses ha ett förklaringsvärde för företagens redovisningsval. Fyra av uppsatsens sex respondenter menar att de redovisar komponentavskrivning på det sätt som den egna branschen förespråkar, vilket vi därmed anser visa på ett institutionellt tryck från respondenternas omgivning.

De tre respondenter som härrör från rederibranschen uttrycker en stark orientering mot praxis och tradition, vilket bland annat bekräftas av det faktum att dockningsutgifter för fartyg alltid har betraktats som en "komponent" i redovisningen. Vi kan konkludera att de här företagens redovisningsval präglas av den normsättning som förs fram inom den egna branschen, vilken kan anses präglas av en stark professionalisering. Därmed kan vi konstatera att den normerande isomorfismen har ett förklaringsvärde för företagens redovisningsval. I den normerande isomorfismen kan företagen behöva kompromissa med reglerare, såsom IASB, vilket vi ser att de gör genom att upprätthålla ett sken av att följa IAS 16 vid avskrivning av materiella anläggningstillgångar på det sätt standarden anger. Vi anser att det sätt företagen redovisar komponentavskrivning på skiljer sig mot standarden, vilket stärks av de åsikter som

framkommit i studien. Vi kan dra slutsatsen i uppsatsen att en majoritet av respondenterna framför kritik mot hur kravet på komponentavskrivning definieras, och att redovisning av komponenter enligt standarden i princip anses som omöjligt att efterleva. Istället har traditionen och praxis skapat grunderna för hur komponentavskrivning redovisas. Att följa praxis är emellertid ej samma sak som att följa IASB:s regelverk. Organisationen och IAS 16 ter sig enligt vår slutsats dock som en tandlös auktoritet i fallet komponentavskrivning. Standarden lämnar utrymme till företagen att bestämma vad en komponent är, vilket enligt vår åsikt rimligen borde kunna medföra att det förenklar för företagen att upprätthålla det sken som Hatch (2002) betonar. För regelverkets efterlevnad anser vi därför att IASB bör förtydliga de riktlinjer som ges avseende komponentavskrivning; en åsikt som även förts fram av flera av respondenterna.

Den härmande isomorfismen har osäkerhet i redovisningsval och bedömningar som en grundförutsättning. Vi kan dra slutsatsen att komponentavskrivning är ett nytt fenomen för samtliga noterade koncerner i Europa, varför det rimligen borde föreligga en viss osäkerhet kring hur företagen skall hantera frågan i redovisningen. Flera av respondenterna anser emellertid att det finns tydliga riktlinjer inom den bransch de verkar och deras val verkar till synes ej präglas av en osäkerhet. Vi ser med utgångspunkt från respondenternas resonemang därför ej ett större förklaringsvärde i den härmande isomorfismen.

Vi kan konkludera att avvägningen mellan nytta och kostnad är central för det sätt företagen redovisar komponentavskrivning på. En nytta skapas för redovisningens användare genom en bättre periodisering av utgifter och mer rättvisande resultaträkning över tid. Flera av företagen anser att med den detaljeringsnivå som idag tillämpas överstiger nyttan den kostnad hanteringen av komponenter medför. Samtliga respondenter är dock av åsikten att om de skulle tillämpa en högre detaljeringsnivå skulle situationen då bli den motsatta. Vi kan dra slutsatsen att med komponentavskrivning följer samtidigt komplexa bedömningar och administrativa rutiner som tar arbete och resurser i anspråk. Högre krav ställs på dotterbolagens rapportering till koncernnivå; ett arbete som ökar i komplexitet om koncernen har dotterbolag i utlandet och IAS 21 Funktionell valuta måste beaktas. Vi kan därmed konkludera att den praktiska hanteringen av komponentavskrivning innebär en komplexitet, särskilt om en högre detaljeringsnivå skulle tillämpas.

6.3 Egna reflektioner och förslag till vidare forskning

Uppsatsen visar att företagens redovisning av komponenter underbyggs av helt eller delvis andra aspekter än de IAS 16 berör. Vi anser att en klar skillnad existerar mellan hur standarden definierar kravet på komponentavskrivning och hur frågan bedöms i praktiken. Emellertid så verkar deras tillvägagångssätt att angripa problematiken kring komponentavskrivning vara accepterat. Med beaktandet av de skillnader som existerar mellan standarden och hur frågan hanteras i praktiken ställer vi oss dock frågande till varför. Är såväl IASB, revisorer och företag möjligen införstådda med att kravet på komponentavskrivning i IAS 16 är svårt att efterleva? Vi anser att det bör ges tydligare riktlinjer för hur företagen ska förhålla sig redovisningsmässigt till olika typer av materiella anläggningstillgångar. Sådana riktlinjer bör även beakta de merkostnader som ett tillämpande av komponentavskrivning kan medföra, exempelvis genom att studera vilket administrativt merarbete reglerna innebär. Med beaktande av standardens öppna formulering kring kravet på komponentavskrivning har vi förståelse för att företagen idag väljer att inte använda en hög detaljeringsnivå, med tanke på det merarbete det skulle innebära. Vi anser vidare att det bör tas hänsyn till den nytta nya

riktlinjer skulle innebära och vilket incitament det skulle medföra i företagens beslut att anamma riktlinjerna.

Vi finner det intressant om vidare forskning skulle ta upp vilka effekter som skulle uppstå för företaget och de finansiella rapporterna om en klarare reglering fanns kring komponentavskrivningar. Om exempelvis en högre detaljeringsnivå fanns specificerad, anser vi det intressant att studera vilka effekter det skulle få för företagen samt den finansiella informationen. Det skulle även vara intressant att studera vilka effekter komponentavskrivningar i kombination med andra faktorer skulle innebära för den finansiella informationen. Faktorer som skulle vara intressanta är till exempel restvärde, liksom IAS 21-Funktionell valuta.

7 Källförteckning

Kapitlet har delats in i de medier där källorna har publicerats. Under vardera kategori har källorna presenterats i alfabetisk ordning.

7.1 Böcker

Andersen, H., 1994, *Vetenskapslära och metodlära- En introduktion*, Studentlitteraturen, Lund.

Choi, F., Frost, C., Meek, G., 1999, *International Accounting*, tredje upplagan, Prentice Hall, New Jersey.

Eriksson, L., Wiedersheim-Paul, F., 2001, *Att utreda, forska och rapportera*, sjunde upplagan, Liber Ekonomi, Malmö.

Hatch, M J., 2002, *Organisationsteori – Moderna, symboliska och postmoderna perspektiv*, Studentlitteratur, Lund.

Holme I. M., Solvang B. K., 1997, *Forskningsmetodik- om kvalitativa och kvantitativa metoder*, Studentlitteratur, Lund.

Jacobsen D. I., 2002, *Vad, hur och varför? – om metodval i företagsekonomi och samhällsvetenskapliga ämnen*, Studentlitteratur, Lund.

Patel, R., Davidsson, B., 2003, *Forsningsmetodikens grunder - att planera, genomföra och rapportera en undersökning*, tredje upplagan, Studentlitteratur, Lund.

Trost, J., 2005, *Kvalitativa intervjuer*, Studentlitteratur, Lund.

Smith, D., 2006, *Redovisningens språk*, tredje upplagan, Studentlitteratur, Lund.

7.2 Artiklar

Damant, D., *Financial statements: the agony (of large changes and new complexities) and the ecstasy (of worldwide standards and better figures)*, Journal of Asset Management, Vol. 1, Issue 3, p.237, 2001.

Deegan, C., *The legitimising effect of social and environmental disclosures – a theoretical foundation*, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol.15 No. 3, 2002

Edge, A., *The Globalization of Real Valuation*, FIG XXII International Congress, April 19-26, 2002. (http://www.fig.net/pub/fig_2002/Js24/JS24_edge.pdf).

Friedlob, T. & Plewa, F., *Cost effective financial reporting for small business*, Journal of Small Business Management, vol. 30, nr 1, p 89-94, 1992.

Nordlund, B., *Komponentavskrivningar på byggnader ställer stora krav på företagen*, KPMG-magasinet, Nr 1, 2004.

Nordlund, B., Jansson, T., *Ny gränsdragning mellan underhållskostnader och investering! – Fastigheter som redovisas enligt IAS 40 och IAS 16*, Balans nr 1, 2005.

Oleson, M., *Property, Plant, and Equipment*, The CPA Journal, 2003.
(<http://www.nysscpa.org/cpajournal/2004/304/essentials/p34.htm>).

Powell, W., DiMaggio, P., *The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields*, American Sociological Review, nr 48, p 147-160, 1983.

Tagesson, T., *Komponentavskrivning – för en rättvisande bild*, Kommunalekonomi, 2006.
(<http://www.kef.se/KefTidning.nsf/77d36bd72575fbc7c1256b880032d8b0/5ba699f04b6a4f8bc125714d00585371?OpenDocument>).

Toppe-Shorridge, R., Schroeder, A., Wagoner., *Fair Value Accounting*, The CPA Journal, vol. 76, nr 4 April, 2006.

7.3 Övrig litteratur

FAR:s samlingsvolym., 2006, FAR förlag, Stockholm.

Internationell redovisningsstandard i Sverige IFRS/AIS, 2006, FAR förlag, Stockholm.

Karlsson, S., Pfeiffer Nissen, U., Nordstrand, E., 2004, *Komponentavskrivningar enligt IAS 16 – En detaljregel som försvinner i harmoniseringsarbetet?*, Kandidatuppsats vid Lunds universitet.

Gomer Nilsson, T, Olofsson, E, Rosendahl, A., 2006, *Verkligt värde enligt IAS 40 – en jämförelse av noterade fastighetsbolag i Sverige*. Kandidatuppsats vid Handelshögskolan i Göteborg.

Internationell redovisning i svenska företag – prop. 2004/05:24, 2004, Regeringen, Stockholm. (<http://www.regeringen.se/content/1/c6/03/16/71/93f68bf3.pdf>).

7.4 Årsredovisningar

Axfood, 2005.

Broström, 2005.

Castellum, 2005.

Concordia, 2005.

SAS, 2005.

Transatlantic, 2005.

7.5 Databaser och Internet

Bokföringsnämnden, www.bfn.se, 2006-11-15.

Business Source Premier, inloggning via Göteborgs universitet, 2006-11-17.

Dagens industri, www.di.se, 2006-11-15.

FAR komplett, www.farkomplett.se, 2006-11-17.

Föreningen Sveriges kommunalekonomer, www.kef.a.se, 2006-11-15.

Google. www.google.se, 2006-11-16.

Mediearkivet, www.mediearkivet.se, 2006-11-14.

7.6 Intervjuer

Billström, Magnus., Castellum, Personlig intervju, 2006-12-05.

Edlund, Ulla., Vice President Corporate Accounting, SAS, Telefonintervju, 2006-11-28.

Lexmon, Anders., Koncernredovisningschef, Axfood, Telefonintervju, 2006-11-27.

Hermansson, Göran., Financial Manager, Concordia, Personlig intervju, 2006-12-15.

Jonsson, Anders., Koncernredovisningschef, Broström, Personlig intervju, 2006-12-06.

Senander, Jonas., Koncernredovisningschef, Transatlantic, Telefonintervju, 2006-11-27.

8 Bilaga 1 - Räkneexempel

Ett företag köper en tillgång som kan delas upp i komponent 1 med en nyttjandeperiod på 20 år samt komponent 2 som har en nyttjandeperiod på 10 år. Komponent 2 som har en nyttjandeperiod på 10 år, kommer att bytas ut i början av år elva och ersättas med en likadan komponent. I räkneexemplet görs antagandena att linjär avskrivning på bästa sätt svarar för hur företaget förbrukar de ekonomiska fördelarna som tillgången ger upphov till samt att penningvärdet är stabilt. Exemplet som beskrivs har hämtat inspiration från Tagesson (2006).

Värde:

Komponent 1 1500 tkr

Komponent 2 500tkr

Värde totalt 2000 tkr

Nyttjandeperiod:

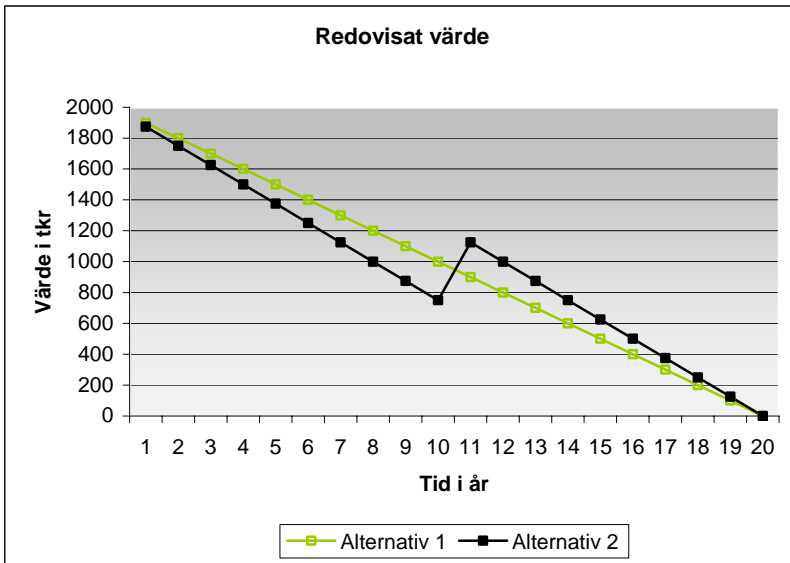
Komponent 1 20år

Komponent 2 10år

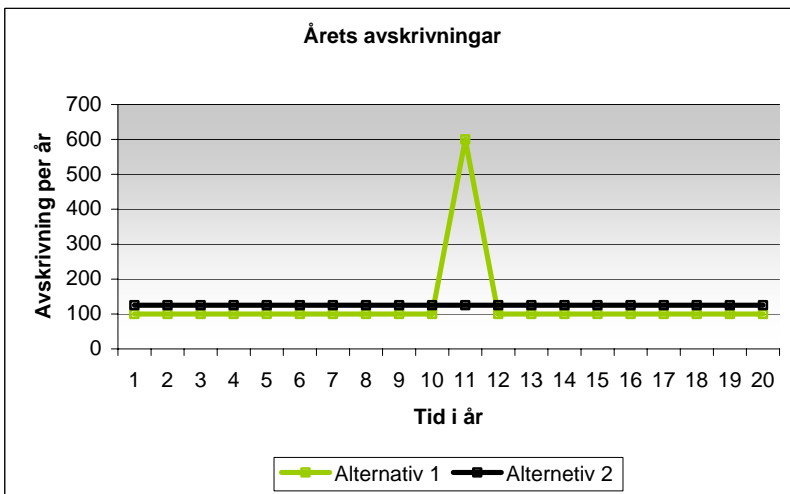
Väljer företaget att ignorera de två komponenterna i redovisningen och ser tillgången som ett enskilt objekt sker en avskrivning av 2000 tkr över den nyttjandeperiod som tillgången i sin helhet har, det vill säga 20 år, det vill säga $2000\text{tkr}/20\text{år}=100$ tkr per år. År elva då komponent 2 byts ut mot en ny kostnadsförs utgiften direkt för innevarande år. Kostnaden för år elva blir då 600 tkr. Från år elva fram till år tjugo sker årliga avskrivningar på 100 tkr igen och i den summan inkluderas nu även en den gamla komponenten, nr 2, som inte längre används.

Väljer företaget att göra en identifiering av de två komponenterna och skriva av dessa separat enligt respektive nyttjandeperiod skulle kostnaden per år te sig annorlunda. Komponent 1 skulle ha en årlig avskrivning på $1500\text{tkr}/20\text{år}=75$ tkr. Komponent 2 skulle ha en årlig avskrivning på $500\text{tkr}/10\text{år}=50$ tkr. Sammantaget skulle det resultera i en årlig avskrivning på $75\text{tkr}+50\text{tkr}=125$ tkr per år.

Vi ser en skillnad i de årliga avskrivningar som sker, 125 tkr per år vid separata avskrivningar mot det andra alternativet som ger en årlig avskrivning på 100 tkr per år. Ytterligare skillnader skönjas från år elva och framåt. I alternativet med separata avskrivningar sker en jämn avskrivning årligen på en något högre belopp än alternativet. När det införskaffas en ny komponent är komponent 2 avskriven om kommer därmed inte belasta resultatet vidare. Den nya komponenten aktiveras och skrivs av på dess nyttjandeperiod. Avskrivningskostnaderna i alternativ 2 kommer därmed att vara 125 tkr per år.



Här ser vi de redovisade värdena som företaget kommer att presentera. Det som kan var värt att uppmärksamma är det skillnad som uppstår år elva då komponent 2 byts ut. Här ökar det redovisade värdet i alternativ 2 där separata avskrivningar tillämpas, medan alternativ 1 har ett jämnt avtagande redovisat värde.



I alternativt 1 tas en stor kostnad år elva då den nya komponentens utgift kostnadsförs i sin helhet.

9 Bilaga 2 - Frågeformulär

- Vilka betydande materiella anläggningstillgångar finns inom er verksamhet?
- Hur tillämpar ni komponentavskrivning?
- Vilka betydande komponenter har ni identifierat?
- Hur skulle du vilja definiera vad en komponent är?
- Vilka faktorer påverkar er bedömning vid bestämmande av vad en komponent är?
- Har ni någon tumregel vad som säger vad en komponent är eller är det fall till fall?
- Skulle du kunna ge en andel/mängd på vad ett väsentligt värde är i förhållande till det totala anskaffningsvärdet?
- Hur djupt och detaljrikt anser ni att ert synsätt kring identifiering av komponenter är?
- Vad ser du för fördelar och nackdelar med komponentavskrivning?
- Tycker du att kravet på komponentavskrivning ger en bättre redovisning?
- Har det blivit någon stor förändring i redovisningen vad avser materiella anläggningstillgångar i och med övergången till IAS/IFRS?