



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

Företagsekonomiska institutionen
Externredovisning
Magisteruppsats VT 2006

Koncernbidrag

– förändrade regler förändrar jämförbarheten

Magisteruppsats i företagsekonomi
Externredovisning
Vårterminen 2006

Handledare: Jan Marton
Anna Karin Pettersson

Författare: Lisa Hellström
Ida Ledman
Malin Lihnell

Förord

Det har varit givande och spännande att genomföra föreliggande magisteruppsats. Vi vill därmed önska trevlig läsning till Dig som intresserad läsare.

Vi vill rikta ett Tack till Anders & Anders på Ernst & Young i Göteborg för det positiva bemötande Ni gav oss i samband med vår förundersökning.

Ett stort Tack vill vi framförallt rikta till våra handledare, Jan & Anna Karin. Ni har på ett generöst sätt delat med Er av Er kunskap och inspirerat oss under resans gång. Tack för att ni alltid funnits till hands då villrådighet infunnit sig.

Göteborg, juni 2006

Lisa Hellström, Ida Ledman & Malin Lihnell

Sammanfattning

**Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet.
Externredovisning, Magisteruppsats, Vt 2006.**

Författare: Lisa Hellström, Ida Ledman, Malin Lihnell

Handledare: Jan Marton och Anna Karin Pettersson

Titel: *Koncernbidrag – förändrade regler förändrar jämförbarheten.*

Bakgrund och frågeställning: Svenska noterade företag tillämpar idag BFL och ÅRL vid upprättande av sin redovisning, vilket även anses vara förenligt med god redovisningssed. Vid redovisning av koncernbidrag skall noterade företag hämta vägledning från akutgruppens uttalande URA 7 *Koncernbidrag och aktieägartillskott*. För närvarande pågår ett arbete som innebär att kategoriseringen av svenska aktiebolag kategoriseras om och därmed utvecklas nya regelverk. I mars 2006 presenterades ett utkast till allmänt råd för K2 företag vars syfte är att främja en enhetlig redovisning och därmed en ökad jämförbarhet. En av förenklingsreglerna innebär att K2 företag ska undantas från regleringen av koncernbidrag i enlighet med URA 7 och istället återgå till hur koncernbidrag redovisades innan uttalandet kom 1998. Huruvida ökad jämförbarhet kan uppnås genom en förändring av god redovisningssed för enbart en kategori av företag ifrågasätts i föreliggande uppsats; *I vilken utsträckning har företag i de kommande företagskategorierna K2 och K3 tillämpat URA 7 och därmed uppfyllt god redovisningssed? Skiljer sig redovisning av koncernbidrag åt mellan olika företag inom och mellan olika företagskategorier?*

Syfte: Syftet är att kartlägga i hur stor utsträckning företag inom de kommande företagskategorierna K2 och K3 redovisar koncernbidrag enligt URA 7, och följaktligen enligt god redovisningssed. Syftet är därmed även att belysa om hantering av koncernbidrag skiljer sig åt mellan olika företag inom och mellan de nya företagskategorierna.

Metod: Uppsatsen är uppbyggd kring en kvantitativ studie. Där den insamlade empirin i huvudsak består av en undersökning utförd genom en granskning av ett antal slumpmässigt utvalda årsredovisningar. I ett inledande skede gjordes även en intervju med två sakkunniga inom området för att erhålla en djupare förståelse för ämnet.

Slutsatser: Redovisning av koncernbidrag skiljer sig åt mellan olika företag. Däremot är kategorierna likvärdiga både gällande i vilken utsträckning koncernbidrag lämnas/erhålls och på vilket sätt redovisningen görs. Då tillämpning av URA 7 görs i samma utsträckning inom de båda företagskategorierna, kan en regelförändring för enbart den ena kategorin ifrågasättas. Samma reglering men med tydligare riktlinjer gällande redovisning av koncernbidrag borde istället gälla båda företagskategorierna. Med två skilda regelverk kommer jämförbarheten mellan företagen snarare minska istället för att öka, vilket är intentionen med BFN:s förslag på nya allmänna råd. Förutsatt att majoriteten av företagen kommer att tillämpa de nya allmänna råden kommer jämförbarheten *inom* respektive företagskategori emellertid att öka. Den grupp av företag som kommer att drabbas mest negativt av det nya regelförslaget är de företag som befinner sig i gränslandet mellan kategori K2 och K3.

Förslag till fortsatt forskning: Studien har gett upphov till funderingar kring vilka motiv och uppfattningar som ligger bakom de olika sätten att redovisa koncernbidrag. Hur uppfattar små och medelstora företag förfarandet med att redovisa koncernbidrag? Anses det vara komplicerat och resurskrävande att redovisa lämnade/erhållna koncernbidrag i enlighet med URA 7? Då regelförändringarna inte baseras på företagens förhållande och förhållningssätt hade det även varit intressant att fördjupa sig i hur företagen själva föredrar att redovisa koncernbidrag.

Förkortningar

BFL	Bokföringslagen
BFN	Bokföringsnämnden
BFNAR	Bokföringsnämndens allmänna råd
IAS	International accounting standards
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International financing reporting standards
IL	Inkomstskattelagen
RR	Redovisningsrådets rekommendationer
SIC	Standing Interpretations Committee
ÅRL	Årsredovisningslagen
URA	Uttalande från Redovisningsrådets akutgrupp

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1 INLEDNING	1
1.1 BAKGRUND	1
1.2 PROBLEMFÖRMULERING	2
1.3 SYFTE	2
1.4 AVGRÄNSNINGAR	3
1.5 UPPSATSENS DISPOSITION	3
2 METOD	4
2.1 TILLVÄGAGÅNGSSÄTT	4
2.1.1 Studieobjekt	4
2.1.2 Val av forskningsmetod	4
2.2 DATAINSAMLING	5
2.2.1 Sekundärdata	5
2.2.2 Primärdata	5
2.2.3 Urval	6
2.2.4 Bearbetning	7
2.3 UPPSATSENS TROVÄRDIGHET	8
2.3.1 Validitet och reliabilitet	8
2.3.2 Källkritik	9
3 TEORETISK REFERENSRAM	10
3.1 FINANSIELL RAPPORTERING I SMÅ OCH MEDELSTORA FÖRETAG	10
3.2 REDOVISNING AV KONCERNBIDRAG UR OLIKA PERSPEKTIV	11
3.2.1 Inledning	11
3.2.2 Ägarperspektiv för externredovisning	11
3.2.3 Enhetsperspektiv för externredovisning	12
3.2.4 Medelsperspektivet för externredovisning	12
3.2.5 Begreppsdefinitioner	12
3.2.6 Sammanfattning	13
3.3 FÖRENKLAD REDOVISNING I SVERIGE	14
3.3.1 Föränderlig normgivning	14
3.3.2 Små, medelstora och stora företag	14
3.3.3 Nya företagskategorier	14
3.3.4 Utkast till BFN:s allmänna råd för K2 företag	15
3.4 GOD REDOVISNINGSSÄTT	16
3.5 SKATTERÄTTSLIGA REGLER	17
3.5.1 Inledning	17
3.5.2 Öppna koncernbidrag	17
3.5.3 Koncernbeskattning	18
3.6 URA 7 – KONCERNBIDRAG OCH AKTIEÄGARTILLSKOTT	18
3.7 DEFINITIONER	21
3.7.1 Koncernförhållande	21
3.7.2 Koncernbidragsrätt	22
3.7.3 Koncernbidragsspärr	22
4 EMPIRI & ANALYS	23
4.1 MODELL FÖR ANALYS	23
4.2 FÖRETAG SOM UPPFYLLER KRAVEN	23
4.3 REDOVISNING AV KONCERNBIDRAG	24
4.4 FÖRETAGSKATEGORIER	25
4.5 REDOVISNING AV KONCERNBIDRAG ENLIGT URA 7	27
5 SLUTSATS & AVSLUTANDE DISKUSSION	31
5.1 SLUTSATSER	31
5.2 AVSLUTANDE OCH SAMMANFATTANDE DISKUSSION	32
5.3 FÖRSLAG PÅ FORTSATTA STUDIER	33
REFERENSFÖRTECKNING	34

FIGURFÖRTECKNING	36
BILAGOR	37
BILAGA 1 URA 7 KONCERNBIDRAG OCH AKTIEÄGARTILLSKOTT.....	37
BILAGA 2 FÖRUNDERSÖKNING – INTERVJUSAMMANSTÄLLNING.....	38
BILAGA 3 LATHUND.....	39

1 INLEDNING

I uppsatsens inledande kapitel beskrivs bakgrunden till problemområdet följt av en diskussion som slutligen leder fram till uppsatsens frågeställningar, syfte samt avgränsningar. Därefter presenteras uppsatsens fortsatta disposition.

1.1 Bakgrund

Svenska onoterade företag tillämpar idag BFL och ÅRL vid upprättande av sin redovisning. Små och medelstora företag (onoterade aktiebolag som inte är av allmänt intresse och vars aktier inte är föremål för offentlig handel) kan välja att följa BFN:s normgivning eller Redovisningsrådets rekommendationer. De företag som väljer att följa BFN:s normgivning i sin helhet måste även söka vägledning från Redovisningsrådets rekommendationer om BFN:s normgivning inte anpassats till dessa (BFN, 2006 b). Redovisningen skall även vara förenlig med god redovisningssed, för att i årsredovisningen ge en så rättvisande bild av företaget och dess verksamhet som möjligt (Nytt från revisorn 1, 2005).

De juridiska personer som ingår i en koncern påverkas av huvudregeln i Redovisningsrådets rekommendation *Redovisning för juridiska personer* (RR 32). Regeln innebär att de internationella standarder (IFRS/IAS och IFRIC/SIC) som tillämpas i koncernredovisningen även skall tillämpas i redovisningen av de enskilda juridiska personer som ingår i koncernen. Detta påverkar behovet av uttalanden från Redovisningsrådets Akutgrupp. Dagens uttalanden bygger dels på utlåtanden från SIC och dels på sarsvenska förhållanden. Många av Akutgruppens uttalanden slutar gälla då prövning gjorts av internationella organ eller anpassning gjorts i den svenska normgivningen. En del sarsvenska uttalandena samt de uttalanden som inte prövats blir dock kvar.

URA 7 *Koncernbidrag och aktieägartillskott* (se Bilaga 1) är ett av de uttalanden som fortsatt kommer att gälla och är således ett exempel på då onoterade företag måste hämta vägledning för att uppfylla god redovisningssed (FAR INFO, 2004). Uttalandet gavs ut 1998 och har sedan dess utgjort god redovisningssed gällande redovisning av koncernbidrag (URA 7).

Redovisning enligt URA 7 innebär en del avancerade beräkningar och har därmed kritiserats för att innehålla otydlig reglering framför allt för små och medelstora företag. Följaktligen är det oklart vad som anses vara god redovisningssed inom området. Normgivningen för de mindre företagen har i allmänhet kritiserats för att ha blivit ett allt för omfattande och svårtolkat regelverk i och med en successiv anpassning av rekommendationerna till rådande internationella standarder (BFN, 2006 b). Vad som framför allt kritiserats är den bristande jämförbarheten av företagens redovisningar. Då riktlinjerna för redovisning av koncernbidrag är otydliga är uppfattningen att det förekommer flera olika sätt att redovisa koncernbidrag (Sundberg, 2004).

För att möta kritiken mot det avancerade regelverket för små och medelstora företag föreslås lagändringar för att förenkla reglerna för redovisning och beskattning för dessa företag. För att undvika negativa effekter i väntan på de eventuella lagändringarna lämnar BFN redan nu förslag på regeländringar i syfte att skapa tydligare strukturer i normgivningen samt att förenkla reglerna för små och medelstora företag. Målet är att regelverket skall bli mer kortfattat, heltäckande och vara lättare att tillämpa. Projektet innebär en förändring i hur företagen kategoriseras samt vilka regelverk respektive kategori av företag rekommenderas följa (BFN, 2006 c). I Mars 2006 presenterade BFN ett förslag till allmänt råd för K2 företag, vilken är en kategori av företag som inkluderar både små och medelstora företag. Större

onoterade företag ingår i kategorin K3. Syftet med det allmänna rådet för K2 företagen är att komplettera med regler på områden där regler idag saknas, att förenkla språket samt att presentera reglerna på ett mer pedagogiskt sätt. Om det allmänna rådet antas kommer det börja gälla 1 januari 2007 och kommer att vara frivilligt i en övergångsperiod för berörda företag att tillämpa (FAR INFO, 2006).

I utkastet föreslår BFN en mängd förenklade redovisningsregler för företagen inom kategorin, för att främja en enhetlig redovisning och därmed en ökad jämförbarhet. En av förenklingsreglerna innebär att K2 företag ska undantas från regleringen av koncernbidrag i enlighet med URA 7 och istället återgå till hur koncernbidrag redovisades innan uttalandet kom 1998. Innan URA 7 kom redovisades koncernbidrag som en bokslutsdisposition i företagets respektive resultaträkning. URA 7 innebär istället att koncernbidrag skall redovisas i enlighet med sin ekonomiska innebörd och således (i de flesta fall) som en förflyttning av eget kapital i företagets respektive balansräkning. Skälen till förslaget att återgå till tidigare reglering är dels att göra balans- och resultaträkning mer lättförståelig, dels att koncernbidrag som redovisas över resultaträkningen hanteras på ett sätt som motsvarar skatterättslig reglering (FAR INFO, 2006).

Under framtagandet av förslaget har emellertid BFN inte undersökt i vilken utsträckning gällande reglering och nuvarande god redovisningssed tillämpas. BFN utgår från sitt antagande att många, men inte alla, företag följer URA 7 och därmed god redovisningssed. BFN ser dock inga skäl till att tvinga små och medelstora företag att göra de avancerade och resurskrävande bedömningar URA 7 förutsätter. Då det allmänna rådet bygger på enkla principer, menar BFN att det är enklare att redovisa koncernbidrag över resultaträkningen (BFN, 2006 c).

1.2 Problemformulering

Med bakgrund i ovanstående resonemang konstateras att (om förslaget antas) två olika regelverk kommer att gälla för två olika företagskategorier, vilka enligt gällande normgivning följer samma regel för redovisning av koncernbidrag. BFN eftersträvar en mer jämförbar redovisning, men huruvida detta kan uppnås genom en förändring av god redovisningssed för enbart en kategori av företag kan ifrågasättas. Då BFN inte företagit en kartläggning av företagets praktiska förfarande gällande koncernbidrag idag, ställer sig författarna för föreliggande uppsats frågande till om regelförändringen är en riktig och befogad åtgärd till problemet. Med detta presenterar författarna de frågeställningar som ligger bakom föreliggande undersökning:

I vilken utsträckning har företag i de kommande företagskategorierna K2 och K3 tillämpat URA 7 och därmed uppfyllt god redovisningssed? Skiljer sig redovisning av koncernbidrag åt mellan olika företag inom och mellan olika företagskategorier?

1.3 Syfte

Frågeställningarna ligger till grund för att definiera det syfte som ämnas bli uppfyllt genom föreliggande undersökning.

Syftet är att kartlägga i hur stor utsträckning företag inom de kommande företagskategorierna K2 och K3 redovisar koncernbidrag enligt URA 7, och följaktligen enligt god redovisningssed. Syftet är därmed även att belysa om hantering av koncernbidrag skiljer sig åt mellan olika företag inom och mellan de nya företagskategorierna.

Då BFN:s regeländring inte föregåtts av en undersökning på området hoppas författarna till föreliggande uppsats att undersökningen och dess resultat skall kunna ligga till grund för diskussion kring huruvida regeländringen är motiverat.

1.4 Avgränsningar

Som frågeställningar och syfte visar har enbart onoterade företag inom kategorierna K2 och K3 studerats. Undersökningen har avgränsats genom att endast konstatera huruvida företagen redovisar enligt URA 7 eller inte. Informationsinsamlingen är inte utformad på så vis att materialet kartlägger alternativa tillvägagångssätt att redovisa lämnat respektive erhållet koncernbidrag. Orsaker till varför ett företag som redovisar koncernbidrag väljer att göra det på något annat sätt än vad som anses tillhöra god redovisningssed har följaktligen utelämnats.

Vidare utelämnas undersökning och analys av skattemässiga konsekvenser för de olika formerna av redovisning av koncernbidrag.

1.5 Uppsatsens disposition

Inledningsvis beskrivs uppsatsens problemområde och dess bakomliggande faktorer. Vilket följs av en problemdiskussion som mynnar ut i uppsatsens problemformuleringar, syfte och avgränsningar. I kapitel 2 presenteras de tillvägagångssätt som använts vid undersökningens datainsamling och bearbetning. Kapitel 3 presenterar uppsatsens teoretiska referensram. För att öka förståelsen för problemet beskrivs först en rad gällande regler för koncernbidrag och sen ett avsnitt med redovisningsteori. I kapitel 4 följer en sammanställning av det empiriska resultatet samt en analys som ämnar binda samman uppsatsens teoretiska referensram och empirin. Kapitel 5 utgörs slutligen av den slutsats som framkommit utifrån resultatet av uppsatsens undersökning, vilken ämnar svara på uppsatsens frågeställningar. Avslutningsvis presenteras förslag till fortsatt forskning inom området.



Figur 1.5 Uppsatsens disposition, Källa: egen

2 METOD

I föreliggande kapitel presenteras författarnas val av forskningsmetod och tillvägagångssätt. Vidare redogörs för dels den sekundära dels den primära datainsamlingen samt för hur insamlad data utvärderats och analyserats. Avslutningsvis görs en genomgång av undersökningens trovärdighet.

2.1 Tillvägagångssätt

2.1.1 Studieobjekt

I föreliggande uppsats har författarna studerat hur onoterade företag hanterar koncernbidrag i sin redovisning. En undersökning har utförts för att se om det idag finns skillnader i hur koncernbidrag hanteras mellan olika grupper av företag. De företag som ingår i undersökningen har klassificerats i enlighet med kommande lagändring gällande kategorisering av onoterade aktiebolag i Sverige. I enlighet med förenklingsregler i kommande regelverk skall K2 företag redovisa koncernbidrag över resultaträkningen, vilket innebär en förändring av rådande praxis för god redovisningssed. Förslaget på lagförändring för företagen i den tredje kategorin är inte färdigställt. Författarna gör därmed antagandet att K3 företagen kommer att fortsätta följa regeln i enlighet med URA 7.

Författarna har varit kontakt med BFN för att ta reda på om någon liknande undersökning gjorts i samband med utvecklandet av det nya utkastet till allmänt råd för K2 företag. Svaret löd att BFN endast fått intentioner från olika referensgrupper angående hur koncernbidrag idag redovisas. BFN har ingen egen statistik eller tillgång till någon annan undersökning över hur koncernbidrag redovisas.

2.1.2 Val av forskningsmetod

Vid utförandet av en studie är det möjligt att använda två olika metoder för att bearbeta och analysera material till forskning, nämligen *kvantitativ* och *kvalitativ* metod (Andersen, 1998). Den grundläggande likheten mellan metoderna är att de har det gemensamma syftet att ge en bättre förståelse av det samhälle vi lever i och hur enskilda människor påverkar varandra. Olikheterna dem emellan är tydliga. Den kvantitativa metoden innebär omvandling av information till siffror och mängder för att sedan utgöra statistiskt material, medan det i den kvalitativa metoden är forskarens uppfattning och tolkning av information som står som grund (Holme & Solvang, 2001).

Uppsatsens syfte har angripits med en kvantitativ forskningsansats. Kvantitativ data utgörs exempelvis av enkätundersökningar, statistik, aritmetiska formler, medan kvalitativ data, å andra sidan, består bl.a. av intervjuer, mötesprotokoll, filmer och ljudband (Andersen, 1998). För att kartlägga hur koncernbidrag hanteras krävdes dock att författarna hade en djupare förståelse för ämnet, hur koncernbidrag redovisas samt för kommande regelförändringar inom området. I ett tidigt skede av studien gjordes därför en djupare intervju med två sakkunniga.

Forskningsmetoden har därmed karaktär av en kombination av kvalitativ och kvantitativt angreppssätt. Den kvalitativa aspekten har fått underordnad karaktär, vilket är vanligt när man kombinerar de två metoderna (Holme & Solvang, 2001). Den kvalitativa undersökningen har här med fungerat som en förberedelse till den kvantitativa. Fördelen med förundersökningen i föreliggande studie är att författarna har kunnat förbereda den kvantitativa studien på bästa sätt. De personer som intervjuades var en godkänd respektive en auktoriserad revisor med goda kunskaper om redovisning av koncernbidrag. Anledningen till att just dessa personer

intervjuades var att författarna tog kontakt med en av de erkända revisionsbyråerna och bad att få träffa ett par personer med erfarenhet och goda kunskaper inom området (se Bilaga 2).

Den kvantitativa undersökningen har genomförts i form av att ett antal företags årsredovisningar har studerats. Författarna har kartlagt hur koncernbidrag redovisas och jämfört samband mellan olika företagskategorier när det gäller huruvida koncernbidrag redovisas enligt URA 7 eller som bokslutsdisposition i resultaträkningen.

2.2 Datainsamling

2.2.1 Sekundärdata

Sekundärdata är information som finns insamlat sedan tidigare och kan utgöras av exempelvis statistik, register, litteratur och artiklar (Andersen, 1998). För uppsatsens inledning och teoretiska referensram har sekundär data samlats in för att kartlägga det aktuella undersökningsområdet. Artiklar, rapporter och annat forskningsmaterial har använts. Som hjälp vid informationssökning och insamling har Internet och databaser som GUNDA och FAR Kompletterat använts. Vidare har författarna använt sig av litteratur tillgänglig på Ekonomiska biblioteket samt Kurs- och Tidningsbiblioteket vid Göteborgs universitet. Sökord som använts vid informationsinsamlingen via databaserna är bland andra *koncernbidrag*, *förenklingsregler*, *K2*, *URA 7* samt *god redovisningssed*.

Vidare består även uppsatsens empiriska material av sekundär information. Huvudundersökningen består av kvantitativ datainsamling från de undersökta företagens årsredovisningar. Årsredovisningarna har hämtats från databasen Affärsdata. Används tillgängligt data, som t.ex. offentlig statistik eller register klassificeras undersökningen som en sekundärdataundersökning (Dahmström, 2000).

2.2.2 Primärdata

Information som forskaren samlar in på egen hand kallas primärdata (Andersen, 1998). Enligt Lekwall och Wahlbin (1993) är det enklare att ta fram sekundärdata framför primärdata. Forskaren bör hålla ett kritiskt förhållningssätt till information som är framtagen för andra ändamål än den aktuella studien (Lekwall & Wahlbin, 1993). Av denna anledning anser författarna för föreliggande undersökning att den sekundära informationen bör kompletteras med information insamlad direkt av författarna. Primärdata kan vara av både kvantitativ och kvalitativ karaktär och i uppsatsen består den av intervjun genomförd i det inledande skedet.

De vanligaste formerna att utföra intervjuer på är informantintervjun, den öppna intervjun, den delvis strukturerade intervjun, fokusgruppintervjun, den standardiserade intervjun och enkäten (Andersen, 1998). I detta sammanhang har en öppen intervju genomförts för att ge utrymme för respondenternas egna uttryck och tolkningar och för att öppna upp för diskussion.

Urval av experter gjordes slumpmässigt utifrån utvalda tänkbara respondenter med god kännedom om det aktuella problemområdet. Urvalet gjordes även utifrån nära tillgång geografiskt och med hänsyn till uppsatsens omfång och tidsram. Vid registrering av intervjun användes inte bandspelare utan två av författarna antecknade, medan den tredje ställde frågorna. Intervjutillfället tog en och en halv timme och författarna ansåg sig ha fått uttömmande information av den.

2.2.3 Urval

Den kvantitativa datainsamlingen har gjorts från slumpmässigt utvalda företags årsredovisningar. Grundtanken med sannolikhetsurval är att varje enhet av hela populationen ska ges lika stor chans att bli utvald. När en statistisk undersökning skall utformas bör man enligt Dahmström (2000) besvara tre grundläggande frågor:

- *Vem* är det som skall undersökas?
- *Vad* skall undersökas?
- *Hur* skall undersökningen göras?

Population; Första frågan besvaras genom att välja en population och en ram för densamma. Uppsatsens målpopulation är årsredovisningar från 2004 för samtliga svenska onoterade företag som ingår i ett koncernförhållande och som enligt den kommande klassificeringen ligger i kategorierna K2 och K3 företag. Företagen är verksamma i Sverige, då det inte är tillåtet att ge koncernbidrag till dotter- eller moderbolag som är verksamma i andra länder. Enligt Dahmström (2000) måste det finnas en ram, det vill säga ett register eller motsvarande över målpopulationen, för att den ska kunna nås.

I föreliggande uppsats har det på grund av praktiska begränsningar inte varit möjligt att göra en total undersökning, varför en urvalsundersökning har genomförts. En sådan undersökning karaktäriseras av att man genom ett urval av den totala populationen gör en bedömning för hur koncernbidrag redovisas för hela populationen. Urvalsförfarandet är ett obundet slumpmässigt urval, det karaktäriseras av att det är ”slumpen” som bestämmer. (Dahmström, 2000)

I databasen Affärsdata Företagsfakta finns information om alla svenska företag. Det är dock inte alla svenska företag som ingått i målpopulationen. De företag som inte uppfyllt kriterierna för undersökningen har här rensats bort. I databasens sökmotor valdes utökad sökning där begränsning har gjorts till *aktiebolag* som ingår i *koncern* och har en årsredovisning från året 2004. Det totala antalet företag i målpopulationen var efter ovan nämnda avgränsningar 12 125. De företag som ändå hamnat fel plockades i ett tidigt skede ut ur undersökningen. Det slumpmässiga urvalet gjordes genom att författarna undersökt de första 150 företagen på första bokstaven i respektive författares förnamn. Detta urval kan anses vara ett aktivt och subjektivt ställningstagande av författarna. Slumpmässigheten kan därmed ifrågasättas då samband mellan typ av företag och firmabeteckningens första bokstav är okänd. Författarna har under undersökningens genomförande haft detta i åtanke, men har inte upplevt tydliga samband eller mönster i exempelvis bransch av företag inom respektive grupp.

Parametrar och variabler; Enligt Dahmström (2000) besvaras frågan *vad* som skall undersökas genom att definiera vilka parametrar som skall gälla och vilka variabler som skall undersökas. I denna undersökning är det årsredovisningar som granskats för att se hur koncernbidrag redovisas. Då företagen valts efter ovan nämnda kriterier granskades respektive årsredovisning från 2004 för att utröna huruvida företaget har lämnat eller mottagit koncernbidrag. Om detta inte gjorts, granskades årsredovisningen inte ytterligare. Emellertid noterades om företaget i fråga tillhör kategori 2 eller 3. Bland de företag som hade lämnat eller mottagit koncernbidrag noterades om redovisning gjorts över resultat- eller balansräkningen samt om företaget tillämpat URA 7 eller inte. Vad som granskas är med andra ord *om* och *hur* koncernbidrag redovisas i företagets årsredovisning.

Genomförande; Det sista man bör ta hänsyn till när man planerar sin undersökning är enligt Dahmström (2000) *hur* den skall utföras. Vid kvantitativ informationsinsamling är det viktigt att förfara på ett enhetligt sätt och kontrollera siffrorna noga för att undvika så kallade registreringsfel när man överför siffror manuellt. (Dahmström, 2000)

Redovisning av koncernbidrag är tekniskt komplicerat och för ett ovant öga svårt att utläsa ur en årsredovisning. Därför har datainsamlingen i föreliggande undersökning gjorts med hjälp av en på förhand utarbetad *lathund*. Med hjälp av referensmaterial i form av litteratur, artiklar och kunskap hämtad från intervjutillfället har en detaljerad beskrivning i punktform tagits fram som hjälpmedel för att hitta rätt i årsredovisningarna och kartlägga hur koncernbidrag redovisas. I lathunden beskrevs steg för steg hur årsredovisningen skulle läsas i syfte att hitta koncernbidrag och i vilka poster koncernbidrag eventuellt kunde härledas (se Bilaga 3).

Innan insamlingen startade skapades även en mall i Microsoft Excel där informationen sedan matades in för att slutligen kunna sammanställas. I mallen registrerades inledningsvis respektive företags namn och organisationsnummer för att kunna gå tillbaka och kontrollera informationen vid behov. Därefter identifierades vilken av kategorierna K2 respektive K3 företaget i fråga tillhörde. Då ett företag klassificeras med utgångspunkt i förhållandena hos hela koncernen är det parametrarna *omsättning*, *balansomslutning* samt *antal anställda* hos koncernen som kontrollerades.

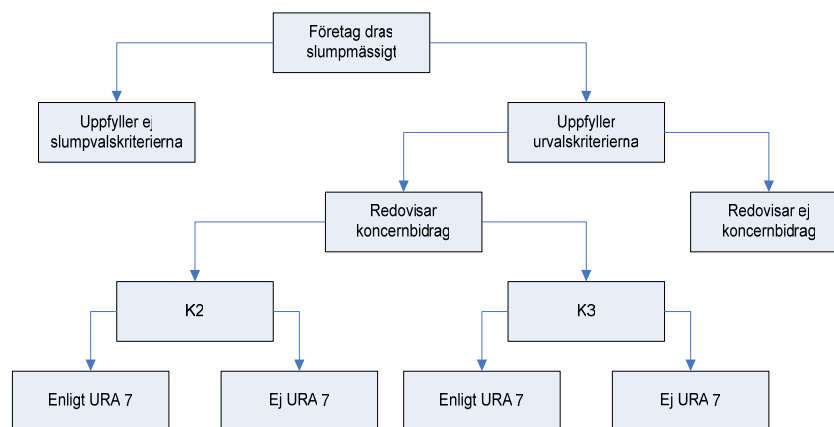
Vad som sedan noga undersöktes var om och hur koncernbidrag redovisats i respektive företag. Varje markering i mallen gjordes med siffran 1. Om ett företag inte redovisat koncernbidrag markerades detta i den aktuella kolumnen i mallen. På motsvarande sätt markerades för varje enskilt företag som redovisat koncernbidrag en etta i den kolumn som överensstämde med företagets kategori och om koncernbidraget redovisats i enlighet med URA 7 eller inte.

2.2.4 Bearbetning

Den empiriska datainsamlingen sammanställdes slutligen för att ligga till grund för analys. Sammanställningen gjordes systematiskt i Microsoft Excel där all data redan matats in. Förhållanden och relationer togs fram av de värden författarna utifrån uppsatsens syfte ämnade analytiskt bearbeta. I detta skede togs några aktiva val i syfte att presentera och analysera materialet på ett logiskt och översiktligt sätt.

Författarna har valt att presentera det empiriska materialet och således resultaten från undersökningen i samma kapitel som materialet analyseras i förhållande till den teoretiska referensramen. Anledningen är att författarna anser detta sätt vara mer läsarvänligt. Att i denna uppsats visa resultaten för sig anses inte ge samma värde som att presentera det analytiska resonemanget i direkt anslutning till diagrammen som illustrerar resultaten från det empiriska materialet.

Författarna har även valt att presentera empiri och analys utifrån det mönster som skapades redan vid undersökningens genomförande. Vad som tidigare redogjorts i detta kapitel angående urval och sammanställning av materialet illustreras i följande modell:



Figur 2.1 Bearbetning av empiriskt material, Källa: egen

I kapitel 4 återkommer modellen där de olika nivåerna utnyttjas för det analytiska resonemanget kring resultaten. Då företag dragits slumpmässigt fördelas variablerna i olika nivåer som rör sig nedåt i detaljnivå till vad som slutligen utgör undersökningens kärna och är en direkt koppling till uppsatsens frågeställning. I kapitlet behandlas nivåerna en efter en där resultatet från det empiriska materialet inledningsvis förklaras med hjälp av figurer, för att åtföljas av ett analytiskt resonemang med utgångspunkt i uppsatsens teoretiska referensram.

2.3 Uppsatsens trovärdighet

2.3.1 Validitet och reliabilitet

Under forskningsprocessen är det viktigt att ta hänsyn till att slumpmässiga fel och skevheter kan smyga sig in i det insamlade materialet. För att uppnå hög undersökningskvalitet är det väsentligt att resonera kring begreppen validitet och reliabilitet. Validitet och reliabilitet uppnås genom kontinuerlig kritisk prövning och noggrannhet vid bearbetning av information. Validitet innebär att utreda om undersökningen mäter det som avses mätas medan reliabilitet innebär vilken tillförlitlighet studien har och hurvida mätningarna är korrekt gjorda. En hög reliabilitet kännetecknas av att en liknande studie skulle ge ungefär samma resultat (Holme & Solvang, 2001).

Som forskande vill man uppnå så hög överensstämmelse som möjligt mellan de teoretiska begreppen och de empiriska variablerna. Graden av denna överensstämmelse kallas för definitionsvaliditet. Validitetsbegreppet innefattar att informationen även ska ha giltighet och relevans. Giltighet innebär att den teoretiska och empiriska begreppsplanen stämmer överrens. Relevansen däremot talar om hur relevant urvalet är för vår problemställning (Andersen, 1998).

Uppsatsens syfte är att kartlägga hur koncernbidrag redovisas i företagens årsredovisningar och inte vilka resonemang eller motiveringar som ligger bakom lämnande och mottagande av koncernbidragen. Sammanställningen är av statistisk karaktär och analys görs enbart på grundlag av företagens årsredovisningar. Detta gör att studien kan anses ha en hög validitet. Däremot är koncernbidrag ett tekniskt komplicerat område inom redovisningen och kan göras på flera olika sätt. Författarna är därmed medvetna om att feltolkningar kan ha gjorts i samband med att information hämtats från företagens årsredovisningar. Emellertid har förundersökningen bidragit till en högre validitet av undersökningen, då denna med hjälp av experter gav kunskaper i hur koncernbidrag redovisas.

Antalet undersökta företag anses statistiskt sett vara tillräckligt stort för att undersökningen skall kunna uttala sig om generaliserbarheten i målpopulationen. Slumpmässigheten som ovan ifrågasatts är dock den faktor som kan göra generaliserbarheten mindre tillförlitlig. Tillförlitligheten hade varit starkare om slumpen hade kunnat garanteras.

En studies reliabilitet kan kontrolleras genom att jämföra resultat från tidigare studier och forskning. Då författarna för föreliggande undersökning blivit informerade om att liknande studier tidigare inte genomförts kan jämförelse heller inte göras för att styrka tillförlitligheten. Däremot kan jämförelse göras mellan de tre författarnas informationsinsamling. De tre författarna hade samma mall och lathund som utgångspunkt vid insamlandet av det empiriska materialet och har undersökt 150 företags årsredovisningar vardera. Inför sammanställningen jämfördes de tre delarna av undersökningen och inga större skillnader i resultat kunde identifieras. Därmed ansågs antalet undersökta företag vara tillfredsställande för studiens syfte.

2.3.2 Källkritik

För att uppsatsens trovärdighet skall anses vara hög krävs det att de använda informationskällorna är tillförlitliga, äkta och relevanta. Holme och Solvang (2001) hävdar att det under en källgranskning är viktigt att begrunda källans ursprung. Författarna för föreliggande uppsats har tagit detta i beaktning vid insamlandet av data och har samtidigt varit medvetna om att källor kan bygga på subjektiva bedömningar.

Då det finns en risk att information är vinklad eller ofullständig är det viktigt att ha ett kritiskt förhållningssätt till all form av data, primär- likväl som sekundärdata. Det kan till exempel finnas en risk att den som intervjuas vill framställa sig själv eller sitt företag i bättre dager och därför inte svarar helt sanningsenligt (Björklund & Paulsson, 2003). Intervjun som genomfördes inför uppsatsen syftade till att skapa förståelse för ämnet och har haft liten inverkan på uppsatsens informationsanvändning i övrigt. Därför anses ovan nämnda risker vara små i detta fall.

Insamling av sekundär data har gjorts i olika steg. Inledningsvis insamlades och studerades facklitteratur, artiklar, rapporter och tidskrifter. Områdesrelaterade och rekommenderade databaser har använts för att i så stor utsträckning som möjligt erhålla relevant referensmaterial. När det gäller sekundärdata är det viktigt att ta i beaktning att det inte alltid exakt framgår hur denna information samlats in och för vilket syfte. En del av använt källmaterial har hämtats ur facktidsskrifter och är av mindre vetenskaplig karaktär. Källorna är dock högst relevanta i sammanhanget för att illustrera pågående debatt och problematik. Detta på grund av att området är tekniskt komplicerat och är en del av ett större regelverk under utveckling.

Författarna har lagt vikt vid att använda färskt material från etablerade källor. Artiklarna är publicerade av regelverkets normgivare och anses därför ha god tillförlitlighet. Parallellt har relevans och tillförlitlighet stärkts genom att forskningsrapporter använts i uppsatsens teoretiska referensram. Internationell forskning kring redovisning i små och medelstora företag i allmänhet har gjort att problemområdet lyfts till en högre akademisk och samhällsvetenskaplig nivå.

3 TEORETISK REFERENS RAM

I den teoretiska referensramen presenteras tidigare forskning och teorier relevanta för problemområdet. Kapitlet inkluderar även genomgång av det nya sättet att kategorisera Sveriges företag på, samt en redogörelse för hur koncernbidrag redovisas och den regelförändring som föreslås. Kapitlet avslutas med att väsentliga begrepp och förhållanden definieras.

3.1 Finansiell rapportering i små och medelstora företag

Det internationella regelverket är utvecklat efter stora publika företag och inte anpassat till förhållanden i små och medelstora företag. Detta har skapat en diskussion kring fördelar och nackdelar respektive nytta och kostnad med finansiell rapportering i små och medelstora företag. För att den finansiella rapporteringen i små och medelstora företag skall vara enhetlig med IASBs ramverk och generella redovisningsprinciper har ett speciellt regelverk för de mindre företagen utvecklats av IASB. Syftet är att minska bördan och kostnaden för upprättande av de finansiella rapporterna i små och medelstora företag. Vidare är syftet att öka jämförbarheten samt att underlätta för företag med tillväxtpotential att eventuellt övergå till IAS/IFRS (Evans et al., 2005).

Jämfört med i USA är i de europeiska länderna en större andel av de små och medelstora företagen påverkade av nationell lagstiftning (Bollen, 1996). Deras redovisning är i många fall anpassade till rådande skattelagstiftning. Små och medelstora företag i Europa är inte beroende av kapitalmarknaden på samma sätt som större bolag, och även mindre bolag i Nordamerika. Nya regler utvecklade efter anglo-amerikanska förhållanden kan innebära att de små företagen kan komma att behöva upprätta olika finansiella rapporter ställda till olika intressenter (Evans et al., 2005).

I den rådande debatten diskuteras fördelar och nackdelar med olikartad redovisning för olika företagskategorier i allmänhet. Då upprättande av finansiella rapporter är kostsamt är det starkaste argumentet för särskiljd reglering av redovisning och rapportering att det innebär minskade kostnader både i tid och i pengar för företagen (Evans et al., 2005). Keasey och Short (1990) menar att arbetsbördan och kostnaden med upprättandet av de finansiella rapporterna i förhållande till totala kostnader ökar ju mindre ett företag är. Även Collis och Jarvis (2000) hävdar att storleken på ett företag är relevant vid fastställande av kostnad och nytta av de finansiella rapporterna. Ytterligare ett argument för särskiljd rapportering är att rapporterna innehåller mycket information som är orelevant för de aktuella företagen. (Evans et al., 2005).

Det finns dock även argument som talar emot skilda regelverk för stora respektive mindre företag. Det starkaste och i detta sammanhang mest relevanta motargumentet är den förlorade jämförbarheten. Dessutom anses det finnas risk för att de företag som följer mer omfattande regelverk kan komma att kräva undantag och förenklingar likt de små och medelstora företagen (Barker and Noonan, 1995/96). Emellertid hävdar vissa forskare att jämförbarheten av mindre företag inte är avsevärt angelägen över landsgränserna (Evans et al., 2005). Jarvis (1996) hävdar att omfattande finansiell rapportering kan vara än mer viktig och relevant för små och medelstora företag. Han menar att behovet av information ökar bland externa intressenter på grund av avsaknad av marknadspriser för dessa företag. Han menar även att det finns för lite forskning och litteratur på området och det är därför en svår fråga att avgöra vad som är bäst för de mindre företagen (Jarvis, 1996).

För att minska missgynnsamma förhållanden mellan kostnad och nytta hävdar bland andra Haller (2003) att nationella omständigheter och principer bör introduceras i den internationella debatten och i utvecklandet av reglering av finansiell rapportering av små och medelstora företag (Evans et al., 2005).

3.2 Redovisning av koncernbidrag ur olika perspektiv

3.2.1 Inledning

Den redovisningsteori som finns idag är utvecklad för vinstdrivande företag och det finns ingen generellt accepterad redovisningsteori. Däremot delar många forskare uppfattningen att redovisningen syftar till att avbilda en förmögenhet och förändringen i denna. Den mest brukliga definitionen är att förmögenhetsförändringen utgör det värde som kan konsumeras under en tidsperiod, utan att de ekonomiska förutsättningarna för nästkommande perioder försämras. I redovisningen försöker man i sin tur efterlikna denna definition med hjälp av resultat- och balansräkning. (Falkman, 1997)

Innan borskraschen 1929 utgjorde balansräkningen den viktigare redovisningsrapporten. Men efter kraschen ansågs det viktigare att rörelseresultat redovisades i termer av intäkter och kostnader istället för i form av nettotillgångars förändring. Resultaträkningen kom att utvecklas till den mer betydelsefulla rapporten. Det kom att ställas betydligt högre krav på öppenheten i redovisningen för att öka insynen för användarna av denna och på så sätt kom både offentliga och privata redovisningsorgan att inrättas. Redovisningsorganen är tillsammans med enskilda forskare dem som utvecklar teori för redovisning. (Falkman, 1997)

Redovisningens föreställningsramar beskriver relationerna mellan ett företag och dess intressenter samt inverkar på vad som definieras som en kostnad respektive intäkt. Falkman presenterar fyra föreställningsramar där dessa relationer och definitioner har olika innebörd. Han kallar perspektiven ägar-, enhets-, parts- respektive medelsteorin (Falkman, 1997). Här presenteras tre av de fyra perspektiven. Partsperspektivet anses inte vara relevant i sammanhanget och författarna väljer därför att bortse från detta.

3.2.2 Ägarperspektiv för externredovisning

Redovisning enligt ägarteorin ska tjäna ägarnas intressen och den tar fasta på att företag och ägare utgör samma person. Enligt ägarteorin tillfaller det redovisade nettoresultatet ägaren, således utgör intäkter en ökning av ägarkapitalet och kostnader en minskning av ägarkapitalet. Det redovisade nettoresultatet förs direkt till balansräkningens eget kapital. Utdelning är en transaktion som ger upphov till redovisningsproblem enligt ägarteorin då utdelning inte är någon kostnad sett ut ägarnas perspektiv. Utdelning utgör endast en omfördelning av resurser. Andra transaktioner som är problematiska är ränta och koncernbidrag. Ränta utgör en kostnad för företaget då ingen transaktion mellan företag och ägare skett.

När företag och ägare handlar med varandra uppstår således inga kostnader eller intäkter för företaget. Eftersom koncernbidrag utgör en transaktion mellan företaget och ägaren skall bidraget inte redovisas över resultaträkningen. Bidraget ska istället behandlas som ett kapitaltillskott. (Falkman, 1997, 1998)

Ägarteorins inverkan på innehållet i resultaträkningen:

+ INTÄKTER
- KÖPTA VAROR & TJÄNSTER
- LÖNER (EJ TILL ÄGARE)
- RÄNTEKOSTNADER
- SKATT
= RESULTAT ENLIGT ÄGARTEORIN

3.2.3 Enhetsperspektiv för externredovisning

Ägarteorin har kommit att kritiserats av den anledningen att det många gånger inte finns någon självklar koppling mellan ägare och företag. Det omedelbara inflytandet över företaget överläts då till en professionell ledning. Som svar på den kritik utvecklades den så kallade enhetsteorin. Enligt enhetsteorin är företaget tydligt skilt från sina ägare och utgör således inte samma person. Det görs ingen uppdelning mellan skulder och eget kapital i enhetsteorin, då de båda utgör finansieringskapital för företaget. Den stora skillnaden mellan ägar- och enhetsteorin är huruvida räntor och utdelningar skall kostnadsföras eller inte. Enligt enhetsteorin klassificeras samtliga former av utdelning, räntor och koncernbidrag som en distribution av resultatet snarare än en kostnad för verksamheten. (Falkman, 1997, 1998)

Enhetsteorins inverkan på innehållet i resultaträkningen:

+ INTÄKTER
- KÖPTA VAROR & TJÄNSTER
- LÖNER
- SKATT
= RESULTAT ENLIGT ENHETSTEORIN

Enligt en modern tolkning av enhetsteorin skall ränta, utdelning och koncernbidrag behandlas som en kostnad och således redovisas över resultaträkningen. Detta då den senare tolkningen innebär att organisationen ses som ägarens förlängda arm eftersom de vid förluster förlorar sitt insatta kapital. (Falkman, 1997, 1998)

3.2.4 Medelperspektivet för externredovisning

Medelsteorin utvecklades som ett svar på ägar- respektive enhetsteorins svagheter och är till skillnad från de andra användbar oberoende verksamhetstyp. Enligt medelsteorin delas verksamhetens beståndsdelar upp i aktiviteter, vilka var för sig skulle utgöra en separat redovisningsenhet. Aktiviteterna behöver inte vara intäktsgenererande utan kan även vara av funktionell, administrativ och social karaktär. Enligt medelsteorin finns inga hinder för att koncernbidrag redovisas över resultaträkningen då inte några transaktioner får vara förbundna med några restriktioner. (Falkman, 1997, 1998)

3.2.5 Begreppsdefinitioner

Enligt ägar- och enhetsteorin får koncernbidraget inte kostnadsföras och således inte redovisas i resultaträkningen. Om utgångspunkten däremot är en modern tolkning av enhetsteorin eller medelsteorin får koncernbidraget redovisas i resultaträkningen. Även om koncernbidraget kan betraktas som en extern affärshändelse och av den anledningen får redovisas i resultaträkningen måste även transaktionen kunna definieras och erkännas som en intäkt eller kostnad. För att kunna avgöra om så är fallet redogörs här för principen om intäktsdefinition respektive kostnadsdefinition. (Falkman, 1997, 1998)

Principen om intäktsdefinition; En intäkt utgör en ökning av en redovisningsenhets förmögenhet. En intäkt kan definieras som ett reellt och finansiellt inflöde av varor eller pengar till företaget under förutsättning att en intjänandeprocess har föregåtts. En annan definition är en periodiserad inkomst som ökar ägarkapitalet. Ett koncernbidrag kan inte definieras som en intäkt för bidragsmottagaren i den form att det inte har föregåtts av en intjänandeprocess för företaget. Koncernbidraget kan dock ses som en periodiserad inkomst som ökar ägarkapitalet. (Falkman, 1997, 1998)

Principen för erkännande av intäkter; En intäkt kan inte erkännas förrän den har definierats. Dessutom måste en intäkt vara intjänad och realiserad eller realiserbar för att kunna erkännas. Den traditionella synen har varit att erkännandet av en intäkt måste stödjas av ett försäljningstillfälle. Intäkten måste vara mätbar och direkt kunna omsättas i likvida medel för att kunna erkännas. Vidare måste en transaktion ha ägt rum som kan stödjas av ett verifikationskrav och slutligen måste en produktionsprocess vara avklarad. Huruvida ett koncernbidrag uppfyller dessa erkännandekrav varierar. Bidraget är inledningsvis mätbart och kan omsättas i likvida medel. Det finns även någon form av verifikation att tillgå, men däremot är det tveksamt att någon produktionsprocess är avslutad i och med att bidraget tas emot av det mottagande företaget. (Falkman, 1997, 1998)

Principen om kostnadsdefinition; Som ovan angivet innebär intäkter en ökning i den redovisade förmögenheten och då innebär kostnader en minskning av desamma. Kostnader uppkommer som ett led i att generera framtida intäkter. Kostnader kan definieras som en reell förbrukning av resurser som ett led i produktionsprocessen. Ytterligare en definition är ett resursinflöde som kommer verksamheten tillgodo vid inköpstillfället. En kostnad kan även vara ett reellt eller finansiellt betalningstillfälle som följer av ett inköp. Slutligen kan en kostnad definieras som en periodiserad utgift som minskar det egna kapitalet. Ett koncernbidrag kan inte ses som en förbrukning av resurser och kan därmed inte definieras som en kostnad för bidragsgivaren. Dock kan ett koncernbidrag definieras som en periodiserad utgift som minskar det egna kapitalet och kan då uppfylla kostnadsdefinitionen. (Falkman, 1997, 1998)

Principen om erkännande av kostnader; I likhet med erkännande av intäkter måste även kostnader kunna definieras för att de skall kunna erkännas. Kostnader ska redovisas i samma period som de genererande intäkterna enligt matchningsprincipen. Det finns särskilda kriterier för erkännande av kostnader och de är desamma som för intäkter. Kostnaden ska vara mätbar, kunna verifieras samtidigt som produktionsprocessen i sin helhet skall vara avklarad. I likhet med intäkter uppfyller koncernbidraget de två första erkännande kriterierna för en kostnad. Vad gäller kriteriet att produktionsprocessen ska vara avklarad är detta tveksamt i och med att bidraget betalas ut. (Falkman, 1997, 1998)

3.2.6 Sammanfattning

Falkman drar som slutsats att ur ett redovisningsperspektiv ska inte koncernbidrag redovisas över resultaträkningen, varken som intäkt eller kostnad. Enligt de traditionella föreställningsramarna som beskrivits ovan och som visat vägen för mycket av redovisningens regleringsarbete under 1900-talet, utgör inte ett koncernbidrag en extern affärshändelse. Inte heller uppfyller koncernbidraget kriterierna för erkännande av intäkt respektive kostnad på grund av att givande/mottagande av bidraget inte kan ses som en avslutad produktionsprocess (Falkman, 1997, 1998).

3.3 Förenklad redovisning i Sverige

3.3.1 Föränderlig normgivning

Rekommendationerna för onoterade företag i Sverige har sedan länge successivt anpassats till de rådande internationella standarderna. Detta har gjort regelverket omfattande och svårtolkat även för de minsta företagen (FAR INFO nr 5 2004). Av denna anledning driver nu BFN ett projekt i syfte att skapa tydliga strukturer inom redovisningens normgivning samt för att förenkla regleringen av redovisning och beskattning för mindre och medelstora företag. Syftet är även att skapa nationell enhetlighet, och ett stabilt system som begränsar omfång och traditionella redovisningsprinciper för att skapa en god rättstillämpning (BFN, 2006 c).

Utgångspunkten i utformningen är att finna en lämplig avvägning mellan intressenternas behov av information och företagens förmåga att uppfylla dessa. Målet är sedan att regelverket skall bli mer kortfattat, heltäckande och vara lättare att tillämpa. I projektet delas företagen in i fyra kategorier vilka kommer att ersätta den företagskategorisering som gäller idag (BFN, 2004). Nedan redogörs för hur företagen klassificeras idag och därefter hur indelningen kommer att göras om det nya regelverket antas. Eftersom BFN:s allmänna råd angående redovisning av koncernbidrag enbart gäller företagskategorin K2 kommer enbart vissa företag som idag anses som medelstora att beröras av förändringen eftersom gränsvärdena inte är desamma.

3.3.2 Små, medelstora och stora företag

I dagens gällande reglering delas företagen in i små, medelsstora och stora företag. Beroende på företagets storlek tillhör de enligt Bokföringsnämnden en av de tre kategorierna. Gränsdragningarna mellan grupperna görs utifrån antalet anställda, balansomslutning och huruvida bolaget är noterat eller inte. Det är sedan utifrån denna klassificering som kravet på företagets finansiella information styrs.

- *Små s.k. "10/24 företag"* – onoterade företag i vilka antalet anställda högst uppgår till tio anställda under de två senaste räkenskapsåren och tillgångarnas nettovärde uppgår till högst 24 mkr under det senaste räkenskapsåret.
- *Medelstora företag* – näringsdrivande onoterade företag som varken uppfyller kriterierna för små eller stora företag utan hamnar storleksmässigt någonstans däremellan.
- *Stora företag* – företag vars tillgångars nettovärde överstiger 1 000 gånger prisbasbeloppet eller där medelantalet anställda överstiger 200, under de senaste två räkenskapsåren. (BFNAR 2002:2)

3.3.3 Nya företagskategorier

Statliga lagstiftare föreslår att företagen istället skall delas in i fyra olika kategorier; K1, K2, K3 och K4. BFN utvecklar för närvarande ett regelverk för varje av de fyra kategorierna där företagen måste följa samtliga regler som gäller inom kategorin. Företagen delas in i de olika kategorierna efter storlek och företagsform. Gränsvärdena byggs upp precis som dagens klassificering kring antalet anställda, balansomslutning och nettoomsättning. Kategori 1 består av enskilda näringsidkare och handelsbolag, med en omsättning under cirka tre miljoner, som ägs av fysiska personer. Kategori 4 är de noterade företagen som följer IAS/IFRS. Kategorierna 2 och 3 delas in i mindre och större företag. Gränsvärdena 10/24 och 200/1000 blir 50/25/50.

Ett företag som uppfyller minst två av följande kriterier anses vara ett K3 företag:

- Antalet anställda under båda de två senaste räkenskapsåren har uppgått till mer än 50,
- Nettovärdet av företagets tillgångar enligt balansräkningarna för båda de två senaste räkenskapsåren har uppgått till mer än 25 miljoner kronor,
- Nettoomsättningen enligt resultaträkningarna för båda de två senaste räkenskapsåren har uppgått till mer än 50 miljoner kronor.

Företag som inte uppfyller minst två av dessa krav anses vara K2 företag. Då ett företag ingår i en koncern ser man till förhållandena för hela koncernen och samtliga företag som ingår i koncernen kategoriseras likadant. Ett förslag på ett allmänt råd för kategori 2 ligger ute på remiss och intentionen är att om reglerna antas skall de börja gälla 1 januari 2007. Regelverket kommer att vara valfritt för företagen inom den aktuella kategorin (BFN, 2006 c).

Reglerna i K2 skall baseras på traditionella redovisningsprinciper med tydlig utgångspunkt i anskaffningsvärdet och en tydligare bas i juridisk form än den ekonomiska innebörden. Inom kategorin skall det vara mycket begränsade möjligheter att välja redovisningsprinciper och tilläggsinformation (BFN, 2004). I remissen föreslås en rad förenklingar för de berörda företagen. Nivån på gränsvärdena bidrar också till att fler små och medelstora företag undantas från betungande regler (FAR INFO, 2006). Förslaget till det nya regelverket för K2 företag beskrivs i ett utkast till BFN:s allmänna råd.

3.3.4 Utkast till BFN:s allmänna råd för K2 företag

I mars 2006 skickade BFN ut ett förslag till nytt allmänt råd för K2 företag. Det allmänna rådet är uppbyggt på samma sätt som en årsredovisning utformas. Det vill säga först beskrivs allmänna regler och därefter kommer uppställningsscheman för resultat- och balansräkning. En checklista med krav på och råd avseende tilläggsupplysningar finns i ett eget kapitel. Det allmänna rådet bygger på försiktighetsprincipen, värdering till anskaffningsvärde, tydliga väsentlighetsregler, förenkling i form av att minska valmöjligheterna och pedagogiska förenklingar. Rådet har vidare kompletterats med regler, där BFN inte tidigare haft några uttalanden. (BFN, 2006 c)

Förslaget är idag ute på remiss och följande förändringar är föreslagna;

- tydliga väsentlighetsregler
- det är inte tillåtet att aktivera egenupparbetade immateriella tillgångar
- förtydligande av vad som gäller avseende nedskrivningar av anläggningstillgångar
- förenklade avskrivningsregler
- uppskrivning endast tillåtet på fastigheter
- avsättning endast för legala åttalanden som ska infrias inom 10 år från bokslutsdatum (exklusive pensioner). Ingen nuvärdesberäkning på dessa avsättningar.
- Avsättningar för pensioner
- Endast kostnadsslagsindelad resultaträkning
- Rubrikerna och posterna i det allmänna rådets förvaltningsberättelse, balans- och resultaträkning är låsta.
- **Koncernbidrag ska redovisas över resultaträkningen**
- Ingen säkringsredovisning tillåts
- Samtliga företag inom en koncern måste tillämpa rådet

BFN har inte tidigare lämnat något allmänt råd för hur koncernbidrag ska redovisas. Idag finns ett uttalande från Redovisningsrådets akutgrupp (URA 7) som säger att koncernbidrag ska redovisas utifrån sin ekonomiska innebörd. Det innebär att koncernbidraget i de flesta fall redovisas över fritt eget kapital. Många företag tillämpar idag URA 7, men enligt BFN redovisar en del onoterade företag fortfarande koncernbidrag över som bokslutsdisposition i resultaträkningen. Således behandlar dessa företag koncernbidrag enligt god redovisningssed gällande innan URA 7 gavs ut 1999.

Det är denna reglering BFN syftar åter göra gällande för redovisning av koncernbidrag. Med anledning av att det allmänna rådet skall bygga på enkla principer förespråkas redovisning av koncernbidrag över resultaträkningen. BFN anser det inte finnas någon anledning att låta de onoterade företagen själva bedöma koncernbidragets ekonomiska innebörd. Att redovisa över resultaträkningen visar dessutom tydligare att en kapitalöverföring har skett (BFN, 2006 c). Punkt 20.8 och 20.9 i utkast till allmänt råd för K2 reglerar hur koncernbidrag ska redovisas. Både det givande och mottagande företaget ska redovisa koncernbidraget som en kostnad respektive intäkt i resultaträkningen (BFN, 2006 a).

3.4 God redovisningssed

God redovisningssed är nyckelbegreppet i svensk redovisningslagstiftning och skall tillämpas av så väl noterade som onoterade företag. Definitionen av begreppet god redovisningssed är enligt BFL 1976: *en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativ representativ krets av bokföringsskyldiga*. Enligt 4:e kap 2§ i bokföringslagen *skall redovisningen ske på ett sätt så det stämmer överens med god redovisningssed*. Enligt 2:a kap 2§ i årsredovisningen *skall årsredovisningen upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed*.

I den idag rådande lagstiftningen, BFL 1999, är definitionen vagare. God redovisningssed innebär följaktligen en skyldighet att redovisa enligt de redovisningsprinciper som anges i lagen, i förekommande rekommendationer samt i kvalitativ redovisningspraxis. Lagarna som styr svensk redovisning kommer från de svenska statliga expertorganen BFN och Redovisningsrådet samt från FAR¹. Organen ger ut normer avseende årsredovisning och ansvarar även för hur befintliga redovisningslagar skall tolkas i konkreta fall. De normgivande organen skall även främja och vägleda utvecklingen av god redovisningssed för de onoterade företagen (Töring, 2002).

För att redovisningen skall vara förenlig med begreppet kan innebörden av god redovisningssed därför tolkas att en väletablerad praxis skall åberopas under alla tänkbara redovisningsförhållanden. Genom att i lag hänvisa till god redovisningssed kan lagstiftaren ställa krav på företagen utan att låsa fast tolkningar och praxis med detaljerade bestämmelser. (Töring, 2002)

BFN:s allmänna råd om årsredovisning riktar sig enbart mot de onoterade näringsdrivande företagen. Begreppet passar därför inte alltid lika bra på redovisningen vid alla typer av verksamheter och företagsstorlekar. BFN:s normer avseende årsredovisningar för onoterade företag utgår från Redovisningsrådets rekommendationer. Så väl när det gäller värdering, periodisering, klassificering som språkbruk och definitioner. De onoterade företagen tillämpar

¹ FAR är en intresseorganisation för auktoriserade och godkända revisorer samt kvalificerade specialister inom revisionsbranschen. FAR arbetat med utbildning och utveckling inom revisorernas verksamhetsområde, dvs. utvecklar regler om god revisorsed och revisionssed.

således god redovisningssed när de använder rekommendationer som anses vara fast praxis. Detta innebär att företaget i varje situation måste bedöma om det utformats någon praxis som att t ex redovisa koncernbidrag över eget kapital i enlighet med URA 7. Finns det en norm måste man ta hänsyn till den. Det gäller att företagen hela tiden är uppmärksamma på om en rekommendation eller uttalande har blivit så etablerat att de blivit god redovisningssed. (Töring, 2002)

I svenska förhållanden finns idag tre olika nivåer av god redovisningssed för näringsdrivande företag. Varje företag är skyldigt att tydligt redogöra för vilka regelverk och normer som tillämpats i redovisningen.

- ÅRL + tillämpa RR i sin helhet.
- ÅRL + tillämpa BFNAR i kombination med vägledning från RR.
- ÅRL + Redovisa enligt BFNAR, med givna lättnader vid tilläggsupplysningar.

De olika valmöjligheterna för de onoterade företagen mellan olika redovisningsalternativ bidrar till svårigheter att avgöra vad som är god redovisningssed då flera alternativ kan vara godtagbara. (Töring, 2002)

3.5 Skatterättsliga regler

3.5.1 Inledning

Ett företag som ingår i ett koncernförhållande och som uppfyller de lagstadgade kraven på koncernbidragsrätt har rätt att lämna och ta emot bidrag inom koncernen. Anledningen till att detta görs är många gånger att koncernen vill minimera sin skattekostnad. Koncernbidragen är ett skatterättsligt påfund som inte har någon direkt motsvarighet inom civilrätten. Utgångspunkten i skattelagstiftningen är att varje enskilt företag behandlas som en separat juridisk person. Koncernbidrag blir därmed en skatterättslig åtgärd som syftar till att ge en bild av koncernen som om den vore *en* enhet.

35 kap IL anger under vilka omständigheter koncernbidrag får lämnas med avdragsrätt från ett företag till ett annat inom en koncern. Avdragsrätten är ett exempel på en situation där samspelet mellan skatterätten och civilrätten saknas. Här uppstår ett skatterättsligt avdrag för en händelse som inte sker på det år som avdraget hänförs. Detta eftersom det krävs att en överföring av bidraget verkligen sker, men civilrättsligt sker det inte på taxeringsåret utan istället på deklaraationsåret (Wiman, 2002). I detta avsnitt behandlas endast den del av uttalandet med koppling till den typen av koncernbidrag som syftar till att minska koncernens aktuella skatt.

3.5.2 Öppna koncernbidrag

Det finns olika modeller för inkomstöverföringar mellan företag inom en och samma koncern. Med inkomstöverföring menas att det sker en överföring av medel från koncernföretag till ett annat koncernföretag, där inte överföringen utgör ett marknadsmässigt vederlag för en prestation i form av exempelvis varor eller tjänster från mottagaren. Om ett bolag går med vinst och ett annat med förlust är behovet av en utjämning av resultatet som störst. I svensk rätt har man valt en modell som går ut på att koncernbidrag får ges mellan koncernföretag med avdragsrätt för det givande bolaget och skatteskyldighet för det mottagande bolaget.

De koncernbidrag som vanligtvis omtalas kallas för ”öppna koncernbidrag” och reglerna för dessa antogs av riksdagen 1965. Syftet med införandet av öppna koncernbidrag var att

undvika en prövning om bidraget utgör en avdragsgill driftkostnad för det givande bolaget. Det är således viktigt att skilja på öppna koncernbidrag och överföringar som är avdragsgilla på grund av att de utgör en driftkostnad. (Wiman, 1995)

3.5.3 Koncernbeskattning

Vid koncernbeskattning beaktas neutralitetsprincipen vilket åsyftar att ett koncernföretag inte skall drabbas av varken högre eller lägre beskattning utan skall skattemässigt vara likgiltigt oavsett juridisk organisation. Den del av en koncern som redovisar ett underskott kan kvittas med ett överskott i andra delar i koncernen. Denna kvittning sker genom öppna koncernbidrag. Neutralitetsprincipen har haft en betydande roll för reglerna kring öppna koncernbidrag.

Principen förklaras i propositionen 1953:28: *I skattelagstiftningen har i princip intagits den ståndpunkt, att när frågan är om moder- och dotterbolag i enhetlig mening, skattebelastning bör för koncernen och dess delägare ej bli större än om bolaget varit sammanslagna till ett bolag. Det har, med andra ord ansetts sakna anledning att utkräva en sammanlagd större skatt endast av det skälet, att verksamheten av organisatoriska skäl fördelas på moder- och dotterbolaget.*

Förutsättningarna för att en förmögenhetsöverföring med önskade skattemässiga effekter ska ske är att man överför ett belopp som motsvarar över- och underskottet. Exempelvis om över- och underskottet i de två berörda koncernföretagen är 100 respektive 100, överförs ett koncernbidrag på 100 för att uppnå den skattemässiga utjämningseffekten. Det belopp som önskas överföras motsvarar det skattemässiga värdet på underskottet, vilket utgörs av ursprungsbeloppet med hänsyn tagen till bolagsskatten (28 %). Både givaren och mottagaren av koncernbidrag skall redovisa bidraget öppet i deklarationen vid samma års taxering.

3.6 URA 7 – Koncernbidrag och aktieägartillskott

För att ett företags finansiella rapporter ska vara i enlighet med RR måste de uppfylla samtliga krav från Redovisningsrådets akutgrupp uttalanden. I URA 7 behandlas redovisning av koncernbidrag och aktieägartillskott. Orsaken till uttalandet är att koncernbidrag ofta redovisas som bokslutsdispositioner i resultaträkningen. Syftet med URA 7 är att redovisningen ska återspegla koncernbidragens och aktieägartillskottens ekonomiska innebörd. (URA 7)

Koncernbidrag är en form av kapitalöverföring mellan företag inom en koncern. I URA 7 förutsätts att koncernbidragen inte utgör ersättning för utförda prestationer. Enligt akutgruppen skall koncernbidrag redovisas efter sin ekonomiska innebörd. Koncernbidrag skall lämnas och tas emot i syfte att minska koncernens skatt och skall redovisas som en minskning respektive ökning av fritt eget kapital. Koncernbidrag vars ekonomiska innebörd inte klart framgår redovisas på detta sätt. Koncernbidrag som däremot kan jämföras med utdelning redovisas som en minskning av eget kapital hos givare och som en finansiell intäkt hos mottagare. (URA 7)

Koncernbidrag som jämföras med aktieägartillskott redovisas som en ökning av posten ”Andelar i koncernföretag” i det företag som lämnar aktieägartillskottet. Erhållna aktieägartillskott skall redovisas direkt mot fritt eget kapital hos mottagaren. Om tillskottet ska täcka en förlust hos det mottagande företaget bör det prövas om en nedskrivning av aktiernas värde är nödvändig. Erhålls aktieägartillskottet i samband med en nyemission och

aktierna därmed tecknas till en fördelaktigt låg kurs ska tillskottet klassificeras som bundet eget kapital och därmed tillföras överkursfonden. (URA 7)

Lämnade koncernbidrag är normalt en skattemässigt avdragsgill kostnad och erhållna koncernbidrag en skattepliktig intäkt. Enligt RR 9 Inkomstskatter skall skatt redovisas direkt mot eget kapital när skatten är hänförlig till poster som redovisas direkt mot eget kapital. Följaktligen skall ett företag som lämnar koncernbidrag redovisa den skatteminskning som bidraget ger upphov till som en ökning av eget kapital. På motsvarande sätt skall ett företag som mottagit ett koncernbidrag redovisa den tillkommande skatten som en minskning av det egna kapitalet. Sammanfattningsvis skall endast den skatt som är hänförlig till resultaträkningens intäkter och kostnader redovisas i resultaträkningen. (URA 7)

Skatteeffekterna är samma för alla typer, förutom vid koncernbidrag som jämföras med utdelning där det mottagande företaget redovisar en skattekostnad i resultaträkningen. Det finns tre olika typer av koncernbidrag, vilka illustreras nedan. Dessa är koncernbidrag vars ekonomiska innebörd inte framgår, koncernbidrag som jämföras med utdelning samt aktieägartillskott. (URA 7)

Typ:	Odefinierad ekonomisk innebörd	Jämföras med utdelning	Aktieägartillskott
Redovisas			
Givare:	Minskning fritt eget kapital.	Minskning fritt Eget kapital.	Ökning <i>andelar koncernföretag</i>
Mottagare:	Ökning fritt eget kapital	Finansiell intäkt	Ökning fritt eget kapital
Skatteeffekt			
Givare:	Skatteminsk + ökning eget kapital	Skatteminsk + ökning eget kapital	Skatteminsk + ökning eget kapital
Mottagare:	Skatteökning + minskn eget kapital	Redovisas som skattekostnad i RR	Skatteökning + minskn eget kapital

Figur 3.1 Tre typer av koncernbidrag, Källa: egen.

Enligt URA 7 skall ett företag som lämnar koncernbidrag redovisa den skatteminskning som bidraget ger upphov till som ökning av eget kapital. På motsvarande sätt skall det företag som mottagit ett koncernbidrag redovisa den tillkommande skatten som en minskning av eget kapital.

Före Akutgruppens uttalande redovisade de givande företaget koncernbidrag som en kostnad i bokslutsdisposition i resultaträkningen och skatten för företaget minskade. Även i det mottagande företaget redovisades koncernbidrag över resultaträkningen. Dock ökade inte det mottagande företags skatt i resultaträkningen, under förutsättning att företaget inte efter bidraget redovisade ett positivt resultat (Nilsson, 2001).

Uttalandet från Akutgruppen definierar koncernbidrag som en kapitaltransaktion mellan företaget och dess ägare. Transaktionen redovisas i balansräkningen och påverkar därmed inte företags resultaträkning. Enligt URA 7 skall ett lämnat koncernbidrag dras direkt från eget kapital, men det är fortfarande det lämnande företaget som betalar mindre skatt. Istället redovisas den fiktiva skatteökningen som koncernbidraget ger upphov till som en minskning av det egna kapitalet hos det mottagande företaget. (Nilsson, 2001)

Exempel: Redovisning med och utan koncernbidrag, före respektive efter uttalandet.

	Utan koncernbidrag	Före uttalandet	Efter uttalandet
MB:s Resultaträkning			
Resultat före koncernbidrag	100 000	100 000	100 000
Koncernbidrag	---	-50 000	---
Skatt	-28 000	-14 000	- 28 000
Årets resultat	72 000	36 000	72 000
DB:s Resultaträkning			
Resultat före koncernbidrag	-100 000	-100 000	-100 000
Koncernbidrag	---	+50 000	---
Skatt	0	0	+ 14 000
Årets resultat	- 100 000	-50 000	- 86 000

I exemplet illustreras hur koncernens resultaträkningar i moderbolag (MB) respektive dotterbolag (DB) ser ut utan redovisning av koncernbidrag. MB redovisar före skatt, ett resultat på 100 000 tkr. Samtidigt redovisar DB ett resultat på -100 000 tkr före skatt. Sker inga ytterligare justeringar i koncernredovisningen blir resultatet för hela koncernen 0 före koncernbidrag och skatt.

Vidare visar exemplet hur MB respektive DB redovisar koncernbidrag före respektive efter URA 7. MB har i båda fallen gett ett koncernbidrag på 50 000 tkr till DB. Före uttalandet redovisades detta som en bokslutsdisposition i resultaträkningen både i MB och DB. MB:s skattepliktiga resultat blir efter givandet av koncernbidraget 50 000 tkr. DB visar ett resultat på -50 000 tkr. Efter uttalandet redovisar MB koncernbidrag som en minskning av fritt eget kapital och resultaträkningen påverkas således inte. I DB ökar fritt eget kapital med 50 000 tkr. 14 000 tkr som redovisas som skatt i DB är en uppskjuten skatteintäkt hänförligt till kvarvarande underskott.

Koncernens skatt är utan koncernbidrag 28 000 tkr. Med koncernbidrag blir den 14 000 tkr, både före och efter uttalandet. Årets resultat för koncernen blir -28 000 tkr utan koncernbidrag, och -14 000 tkr med koncernbidrag. Syftet med exemplet är att visa effekterna på skatt och resultat av att redovisa koncernbidrag. Effekter blir desamma oavsett tillämpning av URA 7 eller inte. Förfarandet är således en redovisningsteknisk fråga. När redovisning görs enligt URA 7 är resultaträkningen alltså opåverkad av både koncernbidrag och skatteeffekter.

3.7 Definitioner

3.7.1 Koncernförhållande

En koncern är en företagsgrupp där två eller flera företag på något sätt är sammanlänkande med varandra. Det uppstår då ett moder-dotterförhållande. Moderbolaget behöver själv inte driva någon egen verksamhet utan kan enbart förvalta aktierna eller andelarna i rörelsedrivande dotterbolag. Ett koncernförhållande uppstår antingen genom ombildning eller genom förvärv. Vid förvärv köps ett fristående företag upp och en ombildning kan t.ex. vara när en division bryts ut från ett företag och överförs till ett annat. Fördelarna med ett koncernförhållande är, förutom stordriftsfördelar och liknande, dessutom möjligheten till resultatutjämnande, vilket i sin tur leder till att koncernen får större motståndskraft. (Wiman, 2002)

Enligt ÅRL 1 kap 4§ definieras koncern- och intresseföretagsdefinitioner såsom:

- Ett företag är moderföretag och en juridisk person är dotterföretag, om företaget innehar mer än hälften av rösterna för samliga andelar i den juridiska personen. Moderbolaget ska vidare ha rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dotterbolagets styrelse för att ett moder- dotterbolags förhållande ska äga rum.
- En juridisk person är ett dotterbolag till moderföretaget om ett annat dotterföretag till moderföretaget eller om moderföretaget tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera dotterföretag tillsammans innehar hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen.
- Moderföretag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern och med koncernföretag avses i denna lag företag inom samma koncern.

Skatterättsligt anses en svensk koncern avse en sådan grupp av företag eller näringsidkare som enligt någon svensk lag bildar en koncern, oavsett var koncerndefinitionen står uttryckt i ABL, ÅRL eller i någon annan lag. Eftersom begreppet skatterättsligt inte är entydigt laboreras koncernbegreppet beroende på den situationen som skall regleras. (Wiman, 2002)

I en koncern skall varje enskilt företag upprätta ett årsbokslut bestående av en resultaträkning och en balansräkning. Därefter är moderbolaget skyldigt att upprätta en koncernredovisning vilken utgörs av en sammanställning av de samtliga koncernbolagens rapporter. För att uppnå syftet med att nå samma redovisningsresultat för hela koncernen som om dennes verksamhet hade drivits i ett enda företag, måste de koncerninterna transaktionerna beaktas, exempelvis posten koncernbidrag. (Wiman, 2002)

I kapitel 7 i ÅRL finns allmänna bestämmelser om koncernredovisning. Enligt ÅRL 7:1 har ett moderföretag skyldighet att upprätta en koncernredovisning. Vissa moderföretag är dock undantagna denna skyldighet, enligt ÅRL 7:1-3 :

- Ett moderföretag som är dotterföretag, om ett överordnat moderbolag upprättar koncernredovisning. Undantaget gäller vidare om det överordnade moderföretaget lyder under lagstiftning inom EES.
- Antalet anställda hos koncernföretagen under de två senaste räkenskapsåren i medeltal har uppgått i högst tio.

- Nettovärdet av koncernföretagens tillgångar, enligt balansräkningarna för koncernföretagens senaste räkenskapsår, på moderföretagets balansdag uppgår till högst 24 miljoner kronor.

3.7.2 Koncernbidragsrätt

Alla företag som ingår i ett koncernförhållande har inte rätten att ge eller ta emot koncernbidrag. Följande krav finns lagstadgade för att få ge och ta emot koncernbidrag och det kallas för koncernbidragsrätt:

- Dotterbolaget har varit helägt till 90 procent både vid ingång och utgång av det verksamhetsår till vilket överföringen avsedde.
- Moder- och dotterbolaget har haft samma räkenskapsår.
- Överföringen får inte ha inneburit ett kringgående av reglerna om kedjebeskattning av bolagets vinster.
- Överföringen får inte heller ha medfört att en viss kommuns skatteunderlag minskades på ett icke godtagbart sätt.
- Både det givande och det mottagande bolaget måste vara svenska aktiebolag. (SOU 1 964:29)

3.7.3 Koncernbidragsspärr

Koncernbidragsspärr är en begränsningsregel som regleras i 40 kap 18 § IL. Regeln kommer som en följd av neutralitetsprincipen och syftar till att begränsa möjligheterna att utnyttja tidigare års underskott för utjämning. Spärren infaller när en ägarförändring görs i ett bolag med underskott. Begränsningen gäller då för erhållna koncernbidrag under ägarförändringåret och de följande fem beskattningsåren. Dessutom måste ett bolag vara helägt under hela beskattningsåret för att få tillåtelse att ge koncernbidrag enligt bestämmelserna i 35 kap 3 § st 3 IL.

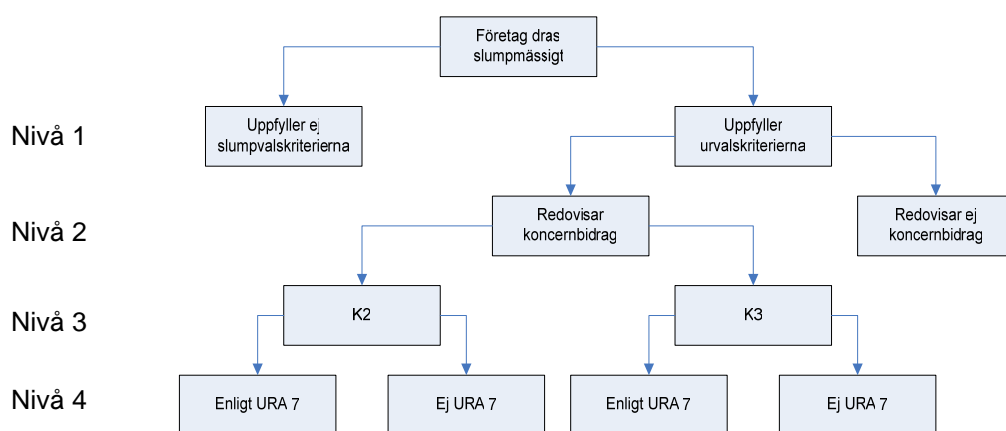
Däremot uppkommer ingen spärr i en ny koncerngemenskap där koncernbidrag kvittas mot ett sådant underskott som uppkommer efter ett ägarförändringsår. Detta leder till att en skatteutjämning endast är möjlig för den tid då företagen utgjort delar av samma koncern, dvs. en utjämning av underskott och överskott mellan två företag. Huvudregeln omfattar även koncerninterna överlåtelser. Då detta inte är meningen finns det i 40 kap 14 § st 2 IL en undantagsregel som gäller vid sådana rena omstruktureringar. Koncernbidragsspärren är enligt de nämnda reglerna aktuell vid tidpunkter då ett underskottsföretag får det bestämmande inflytandet över ett annat företag 40 kap 14 § IL, eller då ett underskottsföretags moderföretag får det bestämmande inflytandet över ett annat företag. Slutligen när ett företag får det bestämmande inflytandet över underskottsföretaget 40 kap 10 § IL. (Wiman, 2002)

4 EMPIRI & ANALYS

I föreliggande kapitel presenteras resultaten från den empiriska undersökningen. Materialet illustreras grafiskt och i olika nivåer som följer strukturen i undersökningen. Det analytiska resonemanget bygger på uppsatsens frågeställningar och ämnar binda samman den teoretiska referensramen med empirin för att uppfylla uppsatsens syfte.

4.1 Modell för analys

Uppsatsens urvalsmodell som introducerats i kapitel 2 återkommer nedan i en utvecklad analytisk version. Denna illustrerar fyra olika nivåer som rör sig neråt i detaljnivå till vad som utgör uppsatsens kärna. Detta för att presentationen av den kvantitativa undersökningens resultat skall vara logiskt och överskådligt. För varje nivå i modellen förs en diskussion i var sitt separat kapitel. Inledningsvis förklaras det framkomna resultatet från empirin med hjälp av figurerna, följt av en analys med utgångspunkt från uppsatsens teoretiska referensram.



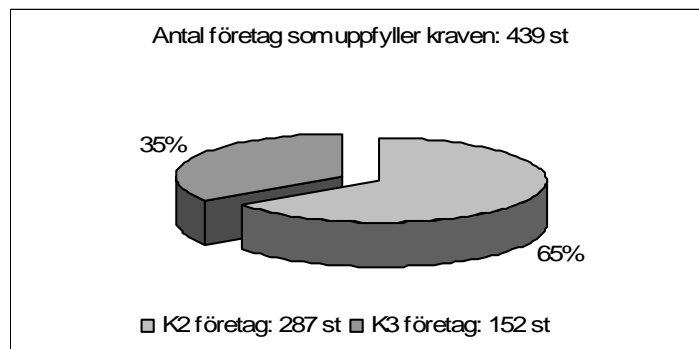
Figur 4.1 Modell för analys, Källa: egen

4.2 Företag som uppfyller kraven

Förutsättningen för att ingå i undersökningen är att det studerade företaget skall uppfylla ett antal uppsatta kriterier. Först och främst skall företaget ingå i en koncernstruktur därefter kunna klassificeras som K2 eller K3 företag samt att de skall vara verksamma i Sverige och vara onoterade. Detta illustreras i ovanstående modell som nivå 1. I undersökningen studerades årsredovisningar från totalt 452 företag. Målsättning var att avgränsa urvalet för att utesluta företag som inte uppfyller undersökningens urvalskriterier. Trots detta visade det sig att ett antal av företagen av olika orsaker var oanvändbara för undersökningen. Exempelvis förekom noterade företag, koncerner där koncernbildning skett sent under året, företag med vilande verksamhet och därmed utan omsättning, koncerner som saknar resultaträkning, koncerner som tillämpar IAS/IFRS samt koncerner under uppbyggnad.

Bortfallet uppgick till 3 % och därmed är det hela 97 % som uppfyller undersökningens krav. I detta skede föll de företag som inte uppfyller kraven direkt ur undersökningen. Vidare tas ingen mer hänsyn till dessa, vilket gör att figurerna härnäst baseras på de återstående 439 företagen som uppfyller kraven.

Av de 439 företag som användes i undersökningen var 287 av storleken för vad som klassas som ett K2 företag medan antalet K3 företag uppgick till 152.

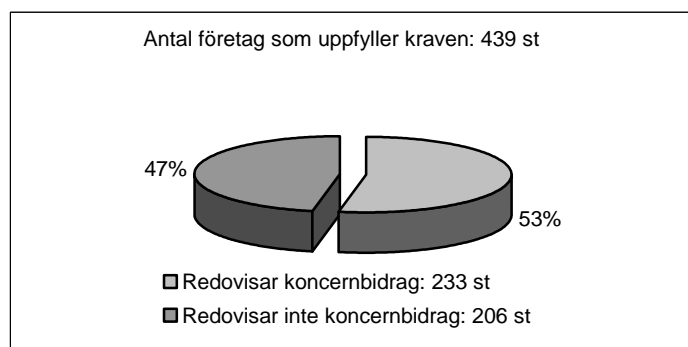


Figur 4.2 Andel K2 och K3 företag, Källa: egen

Resultatet visar att ungefär två tredjedelar av företagen hamnade i kategorin K2 företag. Då små företag är fler till antalet än de större företagen i Sverige kunde det förväntas att andelen K2 företag är fler till antalet i målpopulationen. Det blir därför naturligt att utfallet av andelen K2 företag är större i undersökningen. Vidare följer hur stor andel företag totalt som redovisar koncernbidrag samt huruvida de tillämpar URA 7 eller inte i respektive företagskategori. Resultaten kommer även att ställas i relation till den totala andelen K2 respektive K3 företag som utgörs av nivå 2 och 3 i modellen.

4.3 Redovisning av koncernbidrag

Som figuren nedan visar överväger antalet företag som redovisar koncernbidrag marginellt med 53 % av det totala antalet undersökta objekt.



Figur 4.3 Redovisning av koncernbidrag, Källa: egen

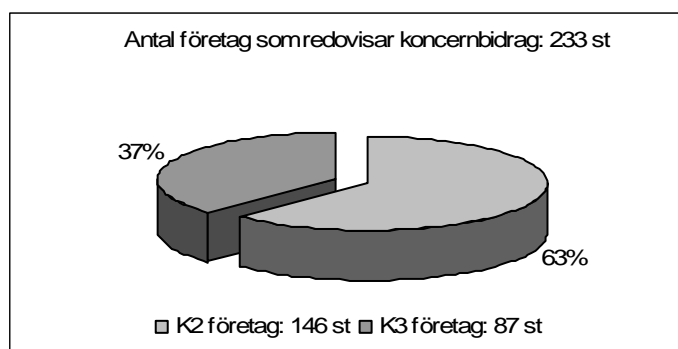
Då det finns lagstadgade krav som måste vara uppfyllda för att ett företag ska få ge och ta emot koncernbidrag, har inte alla företag som ingår i ett koncernförhållande rätten till detta. Bland de 206 fall där koncernbidrag inte lämnas eller tas emot kan anledningen tänkas vara att företagen saknar koncernbidragsrätt eller att det är låsta av en koncernbidragsspärr. Wiman (2002) förklarar innebörden av regleringen av spärren, vilken innebär att ett moderbolag inte får kvitta ett underskott från ett nyligen uppköpt dotterföretag under ägarförändringsåret eller underskott som uppstått innan koncernförhållandet. Slår någon av dessa ovan nämnda regleringar in är en hantering av koncernbidrag inte möjlig. Hur stor denna andel är bland företagen som inte redovisar koncernbidrag faller utanför uppsatsens ramar och analyseras därmed inte vidare.

Vad som samtidigt bedöms vara en förklaring till att nära hälften av de undersökta företagen inte redovisar koncernbidrag är att motiv saknas. Ett syfte med koncernbidrag är att minimera koncernens skattekostnad för att och på så sätt minska koncernens aktuella skatt. Anledningen till hantering av koncernbidrag är därmed att täcka upp ett underskott som råder i något av koncernens bolag. Ytterligare en orsak kan vara att företaget önskar förflytta pengar från ett koncernföretag som visar ett högt resultat till moderföretaget för att möjliggöra utdelning till aktieägarna.

Möjligheten att resultatutjämna på detta sätt kan ses som en stor fördel, och skulle kunna förväntas vara tillämpat i större utsträckning än resultatet visar. I de företag där det emellertid inte råder underskott i något av koncernens bolag finns inte behov att lämna eller ta emot koncernbidrag. I många av de företag som inte redovisar koncernbidrag kan anledningen således vara att det inte råder några omständigheter som gör att företaget minskar sin skattekostnad genom att redovisa koncernbidrag. I så fall skulle koncernbidraget inte vara till någon nytta för företaget utan endast en kostnad på grund av tidsåtgång. Nivå 2 följs vidare av undersökningens resultatet av tredje nivån där företag som redovisar koncernbidrag specificeras i de två nämnda företagskategorierna.

4.4 Företagskategorier

Av de 233 företag i undersökningen som redovisar koncernbidrag utgör K2 företagen 63% och K3 företagen 37%.

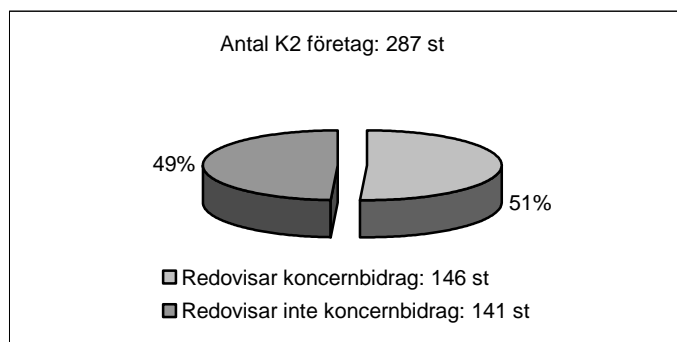


Figur 4.4 Företagskategorier, Källa: egen

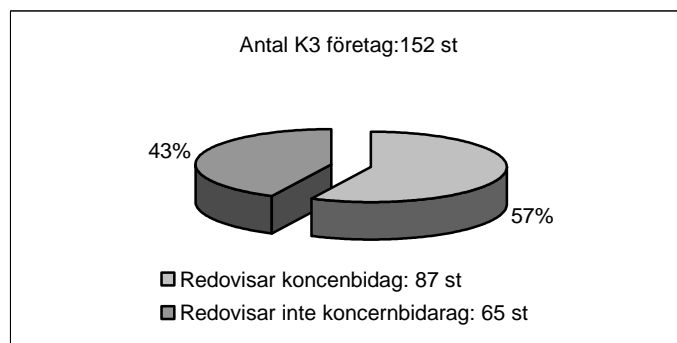
Detta förhållande är anmärkningsvärt med tanke på den kommande regleringen för K2 företagen där stora lätttnadsregler kommer att införas. Då övervägande andel av företagen som redovisar koncernbidrag ligger i denna kategori skulle intresset för hur bidragen redovisas kunna antas vara stort. Jämförs detta med andelen K2 och K3 företag som totalt ingår i undersökningen (65 respektive 35 %), visar det sig emellertid att företagen tenderar att redovisa koncernbidrag i ungefär lika stor utsträckning oberoende av vilken klassificering de i framtiden kommer att hamna inom.

Andelen inom respektive företagskategori som redovisar koncernbidrag skiljer sig inte anmärkningsvärt åt. Cirka hälften av K2 företagen redovisar koncernbidrag, jämfört med en något högre andel av K3 företagen.

I följande figurer illustreras ovan nämnda förhållanden:



Figur 4.5 Redovisning av koncernbidrag i företagskategorin K2, Källa: egen



Figur 4.6 Redovisning av koncernbidrag i företagskategorin K3, Källa: egen

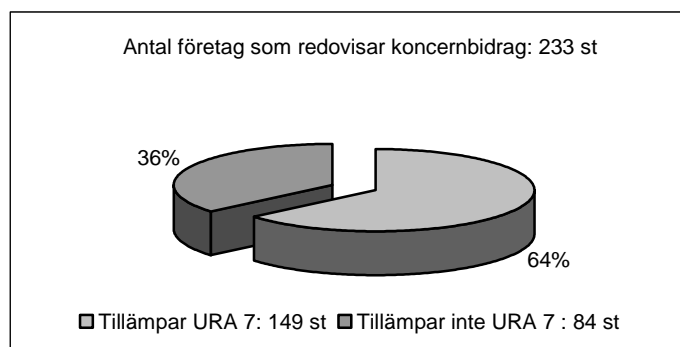
Som tidigare nämnts är det totalt sett 53 % av företagen som redovisar koncernbidrag. Skillnaden mellan kategorierna är marginell och det är detta som är anmärkningsvärt. Lättnadsregeln angående redovisning av koncernbidrag kommer emellertid endast att beröra K2 företagen. Den stora massa av företag som idag ingår i kategorin medelstora företag och för närvarande följer samma normer för att redovisa enligt god redovisningssed, kommer efter införandet av de nya regelverken att presentera redovisning som skiljer sig åt. Lika lättnadsregler för lika företag anses medverka till ökad jämförbarhet, men i detta fall kommer ett företag som ingår i en K3 koncern inte kunna jämföra sina finansiella rapporter med ett företag som klassificeras som ett K2 företag. Trots att företagen kan vara likvärdiga i omsättning, antal anställda och balansomslutning.

Tillämpandet av de nya regelverken är visserligen valbart för företagen, men då förslagen innehåller lättnadsregler på många andra områden än det som behandlas här, är sannolikheten stor att många företag kommer att följa de nya regelverken. Intressenters påtryckningar för ökad jämförbarhet skulle också fungera som incitament för företagen samt öka sannolikheten att många kommer att följa de nya reglerna.

4.5 Redovisning av koncernbidrag enligt URA 7

I föreliggande avsnitt presenteras och diskuteras resultatet från undersökningens sista dock mest centrala nivå. Av de företag som redovisar koncernbidrag, totalt samt för respektive kategori, skall här redogöras för huruvida redovisningen görs enligt URA 7 eller som en bokslutsdisposition i resultaträkningen.

Av det totala antalet företag i undersökningen som redovisar koncernbidrag är det 64 % som valt att tillämpa URA 7 och därmed enligt normen uppfyllt god redovisningssed.



Figur 4.7 Tillämpning av URA 7, Källa: egen

Eftersom en tillämpning av URA 7 innebär att koncernbidraget i de flesta fall redovisas över balansräkningen är detta det korrekta sättet att redovisa ur ett redovisningsteoretiskt perspektiv. Enligt ägar- och enhetsteorin är det nämligen inte korrekt att redovisa koncernbidrag över resultaträkningen. Att kopplingen mellan ägare och ledning är tydlig i små företag gör att synen på redovisningen i K2 företag ur ett ägarperspektiv har starkt belägg. Emellertid görs det ingen skillnad på hur koncernbidrag borde redovisas ur ett enhetsperspektiv, och därmed är synen på redovisning av koncernbidrag samma oavsett förhållandet mellan ägande och ledning i olika företagskategorier.

Däremot är det enligt medelperspektivet, samt enligt den mera moderna tolkningen av enhetsteorin, helt rätt att redovisa koncernbidraget över resultaträkningen. Medelperspektivet ser varje aktivitet inom en verksamhet som en redovisningsenhet. Att koncernbidrag ur detta perspektiv borde redovisas som en transaktion över resultaträkningen strider mot syftet med koncernbidrag som är att se en koncern som en enhet.

Koncernbidrag ur ett redovisningsperspektiv anses dock inte utgöra en extern affärshändelse vilket gör att bidraget inte kan ses som en avslutad produktionsprocess. Detta leder i sin tur till att koncernbidrag inte får redovisas över resultaträkningen varken som en intäkt eller kostnad. Då ett koncernbidrag inte klarar att uppfylla definitionskraven för en intäkt eller kostnad är en redovisning över resultaträkningen direkt olämplig enligt ovanstående resonemang med koppling till Falkmans redovisningsperspektiv. Syftet med koncernbidrag har dock aldrig varit att uppfylla de redovisningsmässiga definitionerna i föreställningsramen, varför detta resonemang inte borde ha avgörande betydelse för val av redovisningsmetod för koncernbidrag.

Sammantaget är dock ovanstående resonemang teoretiska argument som talar för redovisning över balansräkningen och därmed tillämpning av URA 7. Således kan konstateras att 36 % av de undersökta företagen redovisat felaktigt ur ett redovisningsteoretiskt perspektiv då de redovisar koncernbidrag som en bokslutdisposition i resultaträkningen.

Om redovisning enligt URA 7 innebär merarbete ur ett praktiskt perspektiv (och följaktligen anledningen till att förslag på ändring av regelverket föreligger) borde vad som teoretiskt anses vara det rätta sättet att redovisa på, vara en börda för de mindre företagen. Forskare som talar för förenklad redovisning för små företag hävdar att tekniskt komplicerad redovisning av detta slag består av merarbete och onödiga kostnader för företagen, åtminstone för de företagen där informationen till externa intressenter anses vara överflödigt. Trots att företaget är litet och behovet av finansiell information är ringa kan det uppstå situationer då mer detaljerad information är relevant. Som Jarvis (2000) hävdar kan mer omfattande finansiella rapporter vara av vikt i situationer då forskning inom området är bristande och marknadspriser saknas. Jarvis reflektion bör understryka vikten av att inte låta förenklingsreglerna bekostas i andra aspekter. Jämförbarheten bör finnas inte bara på aggregerad nivå utan även med viss detaljrikedom. Att de olika företagskategorierna kan komma att tillämpa olika regler kan påverka jämförbarheten framför allt för företag som har potential att växa och därmed klassificeras om från K2 till K3 företag. Än mer komplicerat kan det tänkas bli för de företag som ligger i gränslandet mellan kategorierna och kanske till och med pendlar mellan dem från år till år.

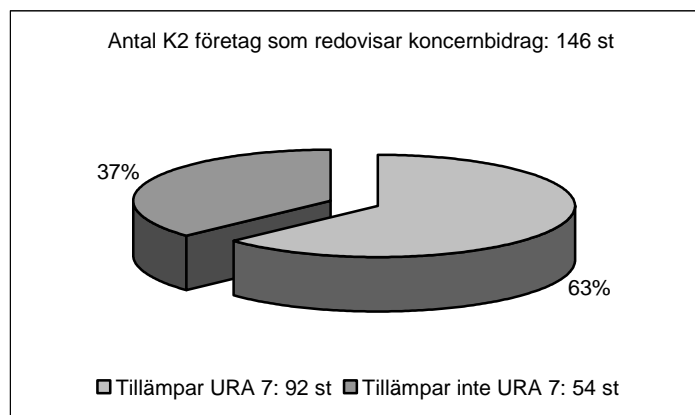
Om 36 % av koncernbidragsredovisningen anses vara felaktig är det enbart 64 % som följer akutgruppens uttalande och redovisar på korrekt sätt. Då uttalandet de senaste åtta åren hört till god redovisningssed kan 64 % knappast anses vara godkänt utan borde vara högre. Enligt både BFL och ÅRL skall all redovisning upprättas så att den överensstämmer med god redovisningssed, under alla tänkbara redovisningsförhållanden och traditionen i detta avseende är stark i Sverige. Detta betyder att de företag som redovisar koncernbidrag som en bokslutdisposition i resultaträkningen uppenbarligen strider mot dessa lagar.

I den internationella debatten kring förenklingsregler diskuteras huruvida en internationell standard skall utvecklas för de mindre företagen. En av förutsättningarna i sammanhanget är att reglerna skall ligga till grund för och förbereda de mindre företagen för börsintroduktion och därmed mer komplicerade regelverk. Detta bör ligga som en förutsättning för utvecklandet även av de svenska regelverken, för att inte skrämja företagen att våga växa om förändringarna i redovisningen är drastisk i och med tillväxt.

För att undvika kritiska gränsöverskridanden likt ovan nämnda är det viktigt att nationella omständigheter och principer även beaktas i utvecklandet av finansiell rapportering i det internationella perspektivet. En stor andel av de små och medelstora företagen är påverkade av nationell lagstiftning eftersom de anpassas till rådande skattelagstiftning, och som undersökningen visar är det stor andel av företagen som tillämpar skatteregleringsåtgärder såsom koncernbidrag. Anpassningen av redovisningen till skattelagstiftningen kan dock kräva ibland avancerade bedömningar. Då URA 7 kräver avancerade bedömningar kan detta antas vara ett av motiven bakom den nya förenklingsregeln för koncernbidrag.

Förenklingsreglerna för koncernbidrag kommer att beröra en av de två jämförda företagskategorierna. Men som ovan konstaterats är andelen företag som redovisar koncernbidrag likvärdig i respektive kategori. Föreliggande figurer illustrerar i vilken omfattning företagen i respektive kategori tillämpar URA 7.

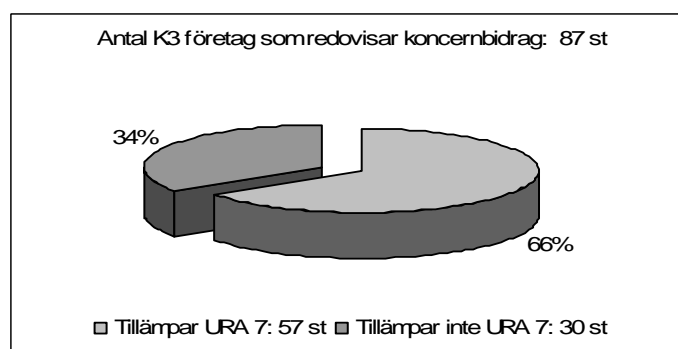
Av undersökningens 287 K2 företag redovisar 146 av dessa koncernbidrag. Andelen som redovisar enligt URA 7 är närmare två tredjedelar.



Figur 4.8 Antal K2 företag som tillämpar URA 7, Källa: egen

Syftet med BFN:s nya reglering för K2 företag är att minska bördan för företagen genom förenklade regler för redovisning och beskattning. Eftersom andelen K2 företag som redovisar enligt URA 7 är en övervägande majoritet kan en lättnadsregel på området ifrågasättas. Anledning till att vissa företag fortfarande redovisar enligt vad som tidigare ansågs vara god redovisningssed, behöver inte bero på att URA 7 upplevs som svår att tillämpa eller krånglig att förstå. Det behöver vidare inte innebära att tillämpandet av URA 7 upplevs vara för resurskrävande. Anledningen kan vara att företagen i fråga följer BFN:s normgivning utan att hämta vägledning från Redovisningsrådet. Detta resonemang återkopplar till den problematik inom området som inledningsvis presenterats. Trots att redovisning enligt URA 7 för närvarande anses vara god redovisningssed förekommer det i praktiken olika tillvägagångssätt att redovisa koncernbidrag på. Orsaken är att BFN saknar normgivning på området och riktlinjerna i URA 7 har varit svårtolkade.

Av undersökningens 152 K3 företag redovisar 87 av dessa koncernbidrag. Andelen som redovisar enligt URA 7 överstiger även här två tredjedelar.



Figur 4.9 Antal K3 företag som tillämpar URA 7, Källa: egen

K3 företagen tenderar i något större utsträckning att tillämpa URA 7 än K2 företagen, skillnaden är dock inte särskilt anmärkningsvärd. Med tanke på att de mindre företagen idag har en del lättnadsregler och att K3 företagen ofta är många gånger större än K2 företagen, kunde skillnaden förväntats vara större. Detta dels för att de större företagen sannolikt har mer resurser och är mer benägna att redovisa "rätt". K2 företagen med mindre resurser skulle

samtidigt kunna förväntas vara mer benägna att låta bli att tillämpa URA 7. Som ovan diskuterat visar dock undersökningsresultatet att fallet är ett annat.

De mindre företagen kan tjäna på en tillbakagång till tidigare regler när det gäller resursåtgången för redovisning av koncernbidrag. Jämförbarheten inom gruppen av K2 företag kommer antagligen förbättras då redovisningen idag inte är enhetlig, och den nya regleringen kan antas medföra en mer likartad sådan. Då redovisningen kommer att göras på skilda sätt i de olika kategorierna kommer jämförbarheten mellan K2 och K3 företagen däremot att påverkas negativt.

Det starkaste argumentet för särskild reglering och rapportering är att upprättande av finansiella rapporter är kostsamt. Lättnadsregler innebär minskade kostnader för K2 företagen både i tid och i pengar. Arbetsbördan och kostnaden med upprättande av de finansiella rapporterna i förhållande till totala kostnader ökar ju mindre ett företag är. I likhet med vad Keasey och Short (1990) hävdar är det kanske inte relevant för K2 företagen att redovisa koncernbidragen efter dess ekonomiska innebörd. Detta då redovisningen i dessa fall blir överflödigt på information i förhållande till företagets storlek. Ett argument till att återgå till redovisning över resultaträkningen för K2 företag är att det kan vara lättare att få samtliga K2 företag att göra likadant om de ska tillämpa en lättnadsregel istället för att tillämpa URA 7 som är mer krånglig.

Sammanfattningsvis kan konstateras att om den nya regleringen för K2 företag antas, kommer vad som anses vara god redovisningssed att förändras. God redovisningssed kommer istället vara redovisning över resultaträkningen för att på så sätt nå en enklare och mer rättvisande redovisning. För K3 företagen kommer å andra sidan dagens goda redovisningssed att kvarstå, och företagen kommer fortsättningsvis att redovisa koncernbidrag över balansräkningen enligt URA 7. Orsaken till införandet av URA 7 var att koncernbidrag tidigare ofta förekom som en bokslutsdisposition i resultaträkningen. Redovisningsrådet eftersträvade emellertid att redovisningen skulle återspegla koncernbidragens och aktieägartillskottens ekonomiska innebörd. Då BFN inte uttalat sig om hur koncernbidrag ska redovisas, har de företag som valt att tillämpa BFNAR fått hämta vägledning från Redovisningsrådet för redovisning av koncernbidrag. I praktiken har ca 35 % i både K2 och K3 ändå redovisat koncernbidrag som bokslutsdisposition i resultaträkningen och således inte tillämpat URA 7 och därigenom brustit i den goda redovisningsseden. Det BFN nu föreslår är en tillbakagång till den reglering som gällde innan URA 7 kom, men endast för K2 företag. Det betyder att de 63 % av K2 företagen som enligt uppsatsens undersökning idag tillämpar URA 7, ska gå tillbaka till att redovisa koncernbidrag som bokslutsdisposition i resultaträkningen.

5 SLUTSATS & AVSLUTANDE DISKUSSION

I uppsatsens avslutande kapitel presenterar författarna sina slutsatser utifrån analysen. Därefter förs en sammanfattande diskussion kring undersökningens resultat och huruvida studien ger svar på uppsatsens frågeställningar. Avslutningsvis ges förslag på fortsatta studier kring funderingar som uppkommit under resans gång.

5.1 Slutsatser

Inför uppsatsens slutsatser och åtföljande diskussion önskar författarna upprepa undersökningens syfte, vilket är... *att kartlägga i hur stor utsträckning företag inom de kommande företagskategorierna K2 och K3 redovisar koncernbidrag enligt URA 7, och följaktligen enligt god redovisningssed. Syftet är även att belysa om hantering av koncernbidrag skiljer sig åt mellan olika företag inom och mellan de nya företagskategorierna.*

För att förtydliga kommande resonemang görs dessutom en återkoppling till uppsatsens frågeställningar, vilka ämnar bidra till att uppnå studiens syfte: *I vilken utsträckning har företag i de kommande företagskategorierna K2 och K3 tillämpat URA 7 och därmed uppfyllt god redovisningssed? Skiljer sig redovisning av koncernbidrag åt mellan olika företag inom och mellan olika företagskategorier?*

BFN har inte gjort en förundersökning av i vilken utsträckning eller på vilket sätt koncernbidrag redovisas i de företag som kommer att beröras av de kommande regelförändringarna. Därför hoppas författarna att följande slutsatser kan ligga till grund för diskussion och ett kritiskt förhållningssätt till BFN:s förslag på allmänt råd med förenklingsregler för K2 företag.

- ✓ Redovisning av koncernbidrag skiljer sig åt mellan olika företag. Däremot är kategorierna likvärdiga både gällande i vilken utsträckning koncernbidrag lämnas/erhålls och på vilket sätt redovisningen görs.
- ✓ Då tillämpning av URA 7 görs i samma utsträckning inom de båda företagskategorierna, kan en regelförändring för enbart den ena kategorin ifrågasättas. Samma reglering men med tydligare riktlinjer gällande redovisning av koncernbidrag borde istället gälla båda företagskategorierna.
- ✓ Med två skilda regelverk kommer jämförbarheten mellan företagen snarare minska istället för att öka, vilket är intentionen med BFN:s förslag på nytt allmänt råd.
- ✓ Förutsatt att majoriteten av företagen kommer att tillämpa de nya allmänna råden kommer jämförbarheten inom respektive företagskategori emellertid att öka.
- ✓ Den grupp av företag som kommer att drabbas mest negativt av det nya regelförslaget är de företag som befinner sig i gränslandet mellan kategori K2 och K3.

5.2 Avslutande och sammanfattande diskussion

Härmed konstateras att koncernbidrag är en utbredd företeelse och berör därmed många företag. Detta faktum styrker relevansen hos problemområdet samt understryker vikten av att ta ställning till de resultat och slutsatser som kommer fram i uppsatsen.

Författarna förväntade finna de mindre företagen i allmänhet mindre berörda av företeelsen koncernbidrag. Detta dels då redovisning av koncernbidrag kräver avancerade beräkningar och stora resurser, dels då BFN utfäster tydliga signaler om förenklingsregler för mindre företag. Resultatet säger dock att det inte är någon anmärkningsvärd skillnad i förekomsten av koncernbidragsredovisning mellan företagskategorierna K2 och K3. Att större företag med mer resurser både i tid, kompetens och ekonomiska medel skulle vara mer benägna att redovisa koncernbidrag dementeras alltså i denna studie. Drygt hälften av det totala antalet företag i undersökningen redovisar koncernbidrag. Andelen som redovisar koncernbidrag inom respektive kategori är densamma.

Av de företag som redovisar koncernbidrag är det 64 % som tillämpar URA 7. Detta visar att över en tredjedel inte redovisar enligt god redovisningssed. Anledningar till detta går inte att utläsa från föreliggande undersökning men det kan emellertid vara en signal på att BFN:s förslag på lättnadsregel är befogad. Vilka företag som kommer att bli berörda av den nya förenklingsregeln är de K2 företag som idag redovisar koncernbidrag enligt URA 7. Andelen företag som redovisar koncernbidragen enligt URA 7 är dock likvärdig då de båda kategorierna jämförs. Detta förhållande väckte förvåning hos författarna då starka teoretiska resonemang och mycket forskning konstaterar att små och medelstora företag helst undviker avancerade och kostsamma redovisningsbedömningar. Det teoretiska resonemanget kring vad som antas vara det praktiska förfarandet och därmed bör vägleda regleringen överensstämmer följaktligen inte med hur redovisningen egentligen görs i praktiken.

Det nya allmänna rådet kommer att förmå två tredjedelar av alla företag (i koncerner) med mindre än 50 miljoner i omsättning, 50 anställda respektive 25 miljoner i balansomslutning att ändra sin nuvarande redovisning av koncernbidrag. För att tjäna sitt syfte måste den nya regleringen och förändringen av redovisningen av koncernbidrag på något sätt leda till att företagen ökar sin vinning genom minskad resursåtgång.

Regelverket på området är idag konstaterat otydligt och svårtolkat. Undersökningens resultat visar dock att detta inte enbart berör K2 företagen. Denna slutsats skapar förslag på att regelverket borde vara enhetligt för båda företagskategorierna. Med två skilda regelverk kommer jämförbarheten mellan företagen inte öka. Framför allt inte mellan företag som befinner sig i olika företagskategorier. BFN:s motiv med den nya lättnadsregeln är en enhetlig redovisning men ser ingen anledning att tvinga de onoterade företagen att själva bedöma koncernbidragets ekonomiska innebörd, vilket URA 7 kräver. Vidare hävdas att redovisning över resultaträkningen tydligare visar att en kapitalöverföring skett. Hade K2 företagen idag i större utsträckning redovisat i enlighet med den nya lättnadsregeln hade BFN:s argument varit starkare befogad. Jämförbarheten kommer emellertid med stor sannolikhet att öka inom företagskategorierna, under förutsättning att majoriteten av företagen väljer att tillämpa det nya allmänna rådet.

Som kartläggningen ser ut uppkommer tre grupperingar av företag. Först de K2 företag som kommer att redovisa koncernbidrag enligt den nya lättnadsregeln, i bokslutsdispositioner. Sedan de K3 företag som tillämpar URA 7, vilket 66 % gör idag. Därefter kommer den andel

K3 företag som oavsett redovisar koncernbidraget över resultaträkningen. Denna grupp kan förväntas finnas kvar då många företag under sina första levnadsår kategoriseras som ett K2 företag för att sedan växa till att bli ett K3 företag. Vid ett sådant gränsöverskridande infaller andra regler och risken finns att företagen fortsätter att redovisa koncernbidrag som bokslutsdisposition.

Om det allmänna rådet antas kommer det bli viktigt att skilja på vilka företag som är K2 respektive K3 företag då de enligt bestämmelserna kommer att ha olikartad reglering. Vad som anses vara god redovisningssed kommer förmodligen att bli mer konkret och tydligare uttryckt, men inte över gränserna för företagskategorierna. Redovisningen kommer därmed inte bli mer enhetlig och jämförbarheten kommer sannolikt inte att gynnas. För att främja jämförbarhet är uppsatsens författare förespråkare för konsekvent redovisning. Konsekvent reglering innebär i den bemärkelsen även konsekvent utveckling av regelverket. Härmed ifrågasätts BFN:s förslag till att förändra reglerna för att återgå till vad som tidigare ansågs vara rätt sätt att redovisa – utan att låtit förslaget föregås av en grundligare förundersökning. Trovärdigheten i vad som anses vara god redovisningssed anses på detta sätt kunna skadas.

5.3 Förslag på fortsatta studier

Under resans gång har nya frågor som rör området uppstått. Begränsningar har många gånger gjort att författarna tvingats lämna funderingar, men lämnar gärna dessa vidare till andra som är intresserade av ämnet.

- ✓ Hur uppfattar små och medelstora företag förfarandet med att redovisa koncernbidrag? Anses det vara komplicerat och resurskrävande att redovisa lämnade/erhållna koncernbidrag i enlighet med URA 7? På vilket sätt föredrar företagen att redovisa koncernbidrag, och vilka är deras motiv för detta?
- ✓ Påverkar företagets geografiska placering eller storlek på revisionsbyrå företagets sätt att redovisa koncernbidrag och andra mer avancerade redovisningsåtgärder?
- ✓ Då en regel drastiskt ändras, utan bakomliggande motivering, hur påverkas trovärdigheten till normgivaren som skapar ramar för god redovisningssed?

REFERENSFÖRTECKNING

Böcker

Andersen, Ib. (1998) *Den uppenbara verkligheten*, Lund, Studentlitteratur, ISBN 91-44-00627-6.

Björklund, M. Paulsson, U. (2003) *Seminariehandboken – att skriva, presentera och opponera*, Lund, Studentlitteratur, ISBN 91-44041-25-X.

Dahmström, Karin. (2000) *Från datasamling till rapport – att göra en statistisk undersökning*, Lund, Studentlitteratur, ISBN 91-44-01458-9.

Falkman, Pär. (1997) *Statlig redovisning enligt bokföringsmässiga grundet – en redovisningsteoretisk analys*, Livréna AB, ISBN 91-628-2678-6.

Holme, I, M. Solvang, B, K. (2001) *Forskningsmetodik – Om kvalitativa och kvantitativa metoder*, Lund, Studentlitteratur, ISBN 91-44-00211-4.

Lekwall, P., Wahlbin, C. (1993) *Information för marknadsföringsbeslut*, Göteborg, IHM Förlag AB.

Wiman, Bertil. (1995) *Koncernbeskattning*, Uppsala, Jutus förlag, ISBN 91-7678-304-9.

Wiman, Bertil. (2002) *Beskattning av företagsgrupper*, Stockholm, Norstedts juridik AB, ISBN 91-39-20313-1.

Artiklar och rapporter

Barker, P. Noonan, C. (1995/96) *Small company compliance with accounting standards: The Irish Situation*. Dublin City University Business School. Research Papers No. 10.

Bollen, L. (1996) *Financial reporting regulation for small and medium sized private firms*. PhD Thesis, Maastricht.

Collis, J. Jarvis, R. (2000) Review: *How owner-managers use accounts*. London: ICAEW.

Evans, L et al. (2005) *Problems and opportunities of an international financial reporting standard for small and medium-sized entities. The EAA FRSC's comment on the IASB's discussion paper*. Accounting in Europe, Vol. 2, 2005. s 23-46.

Falkman, Pär. (1999) *Redovisning av koncernbidrag ur olika perspektiv*, Balans nr 2

FAR INFO – 491. *De flesta av Akutgruppens uttalande slutar gälla*. Nr 12, 2004.

FAR INFO – 50. *BFN föreslår allmänt råd om kategori 2-företag*. Nr 1, 2006.

Keasey, K. Short, H. (1990) *The accounting burdens facing small firms: an empirical research note*. Accounting and business research, 20 (80), 307-313.

Nilsson, Sven-Arne. (2001) *Skatt på koncernbidrag i resultaträkningen?*, Balans nr 8-9

Sundberg, Leif. (2004) *ÅRL i praktiken: Lagstiftare och normgivare har glömt jämförbarheten*, Balans nr 2

Töring, Eva. (2002) *God redovisningssed i icke-noterade företag*, Balans nr 4

Lagar och normer

BFN (2006), (a). *Bokföringsnämndens allmänna råd K2 – mindre aktieföretag*. Utkast.

BFN (2006), (b). *Bokföringsnämndens konsekvensanalys*.

BFN (2006), (c). *Bokföringsnämndens remissbrev*.

BFN (2002). BFNAR 2002:2.

Bokföringslagen (1999:1078)

Inkomstskattelagen (1999:1229)

Prop. 1953:28

SOU 1964:29

URA 7 *Koncernbidrag och aktieägartillskott* (1998)

Årsredovisningslagen (1995:1554)

Muntliga källor

Windt Anders, Auktoriserad revisor Ernst & Young, Göteborg, 2006-04-04

Linusson, Anders, Godkänd revisor, Ernst & Young, Göteborg, 2006-04-04

FIGURFÖRTECKNING

Figur 1.5 Uppsatsens disposition.....	3
Figur 2.1 Bearbetning av empirisktmaterial.....	8
Figur 3.1 Tre typer av koncernbidrag.....	19
Figur 4.1 Modell för analys.....	23
Figur 4.2 Andel K2 och K3 företag.....	24
Figur 4.3 Redovisning av koncernbidrag.....	24
Figur 4.4 Företagskategorier.....	25
Figur 4.5 Redovisning av koncernbidrag i företagskategorin K2.....	26
Figur 4.6 Redovisning av koncernbidrag i företagskategorin K3.....	26
Figur 4.7 Tillämpning av URA 7.....	27
Figur 4.8 Antal K2 företag som tillämpar URA 7.....	29
Figur 4.9 Antal K3 företag som tillämpar URA 7.....	29

BILAGOR

Bilaga 1 URA 7 Koncernbidrag och aktieägartillskott

UTTALANDET FRÅN REDOVISNINGSRÅDETS AKUTGRUPP

URA 7 Koncernbidrag och aktieägartillskott

Enligt punkt 9 i RR 22 Utformning av finansiella rapporter får ett företags finansiella rapporter inte beskrivas vara i överensstämmelse med Redovisningsrådets rekommendationer om de inte uppfyller samtliga krav i alla tillämpliga rekommendationer och tillämpliga uttalanden från Redovisningsrådets Akutgrupp. Akutgruppens uttalande behöver, i likhet med Redovisningsrådets rekommendationer, inte tillämpas på oväsentliga poster.

Frågeställning

I detta uttalande behandlas redovisning av dels koncernbidrag, dels aktieägartillskott. Aktieägartillskotten kan vara antingen villkorade eller Ovillkorade. Uttalandet föranleds av att aktieägartillskott och koncernbidrag ofta redovisas som bokslutsdispositioner i resultaträkningen. Uttalandet syftar till en redovisning som återspeglar koncernbidragens och aktieägartillskottens ekonomiska innebörd.

Redovisning av koncernbidrag

Koncernbidrag är en form av kapitalöverföring mellan företag inom en koncern. I detta uttalande förutsätts att koncernbidragen inte utgör vederlag för utförda prestationer.

Akutgruppens uppfattning är att koncernbidrag i första hand skall redovisas efter sin ekonomiska innebörd. Koncernbidrag som lämnas och tas emot i syfte att minimera koncernens skatt redovisas som en minskning respektive ökning av fritt eget kapital. På detta sätt redovisas även koncernbidrag vars ekonomiska innebörd inte klart framgår som en minskning av eget kapital hos givaren och som en finansiell intäkt² hos mottagare. Ett koncernbidrag som kan jämföras med aktieägartillskott på sätt som framgår nedan.

Lämnade koncernbidrag är normalt en skattemässig avdragsgill kostnad och erhållna koncernbidrag normalt en skattemässig intäkt. Enligt Redovisningsrådets rekommendationer RR 9 *Inkomstskatter* skall skatt redovisas direkt mot eget kapital när skatten är hänförlig till poster som redovisas direkt mot eget kapital. Ett företag som lämnar koncernbidrag skall alltså redovisa den skatteminskning som bidraget ger upphov till som en ökning i eget kapital. På motsvarande sätt skall det företag som mottagit ett koncernbidrag redovisa den tillkommande skatten som en minskning av det egna kapitalet. Som en följd av denna redovisning kommer endast den skatt som är hänförlig till resultaträkningens intäkter och kostnader att redovisas i resultaträkningen.

Redovisning av aktieägartillskott

Lämnade aktieägartillskott redovisas hos givaren som en ökning av posten ”Andelar i koncernföretag”. Särskilt om tillskottet avser förlusttäckning bör därvid prövas om en nedskrivning av aktiens värde är erforderlig. Denna prövning följer normalt regler för värdering av tillgångsposten.

Erhållna aktieägartillskott redovisas hos mottagaren direkt mot fritt eget kapital. Om emellertid aktieägartillskott lämnats i samband med en nyemission och tillskottet utgör en förutsättning för att aktierna skall få tecknas till en fördelaktig låg kurs skall tillskottet klassificeras som bundet eget kapital och tillföras överkursfonden.

Detta uttalande publicerades ursprungligen i september 1998. Det har under år 2001 blivit föremål för samma remissprocedur som Redovisningsrådets rekommendationer. Därefter har uttalandet givits ut av Redovisningsrådets Akutgrupp i december 2001. I samband med remissproceduren har en fotnot lagts till. Där nämns att särskilda regler gäller för kreditinstitut och värdepappersföretag samt för försäkringsbolag.

² För kreditinstitut och värdepappersföretag samt för försäkringsföretag gäller särskilda regler bl a. för resultaträkningens uppställning.

Bilaga 2 Förundersökning – Intervjusammanställning

I förundersökningen intervjuades Anders Windt, Auktoriserad revisor och Anders Linusson, Godkänd revisor, båda verksamma på Ernst & Young i Göteborg.

Respondenterna börjar med att poängtera att de inte ser några direkta problem eller anser att det är några oklarheter kring *hur* koncernbidrag skall redovisas. Däremot anser de att det kan vara ett problem med att det förekommer *olikartad* redovisning av koncernbidrag. Respondenterna tänker främst på att det förkommer både redovisningen enligt URA7 och redovisning av posten som en bokslutsdisposition i *resultaträkningen*. Respondenterna tycker inte själva att de särskilt ofta i sitt dagliga arbete träffar på företag som redovisar koncernbidraget på något annat sätt än enligt URA7, även om det förekommer.

En förklaring till detta menar respondenterna kan vara att de befinner sig i en stor stad och att Ernst & Young är en av de större byråerna, vilket kan innebära att de är mer uppdaterade och snabbare hänger med i lagändringar. Skillnaden i redovisningen tror respondenterna kan bero på att små byråerna eventuellt mer arbetar efter hur dem alltid gjort. Respondenterna tror vidare att företag från mindre städer kanske inte ha samma förmåga att uppdatera sig som de i storstäderna och då inte hänger med lika snabbt i förändringarna.

Respondenterna kan inte påstå att URA 7 är *svårtolkad*, vilket skulle kunna vara en möjlig anledning till att en del företag låter bli att tillämpa URA 7, utan upplever den snarare som *tydlig*. De båda respondenterna anser att *god redovisningssed* är att redovisa koncernbidrag enligt URA 7 eftersom det innebär att praxis följs. Den främsta fördelen med att redovisa enligt URA 7 tycker respondenterna är att man fortfarande kan se hur bolaget ser ut som ett fristående bolag, om de inte ingått i koncernen.

Respondenterna nämner tre olika ”typer” av koncernbidrag vilka beror på bidragets ekonomiska innebörd, *koncernbidrag vars ekonomiska innebörd inte klart framgår, utdelning och aktieägartillskott*. När koncernbidraget klassificeras som ett aktieägartillskott redovisar det mottagande bolaget posten som en ökning av fritt eget kapital. Aktieägartillskott medför oftast att ett nedskrivningsbehov uppstår som följd. När koncernbidrag skickas upp till moderbolaget sker det på grund av utdelningsskäl. När ett koncernbidrag istället skickas till andra bolag än moderbolaget handlar det oftast istället om resultatutjämning för att eliminera skattekostnaden. När redovisningen sker enligt URA 7 illustreras koncernbidraget i en not till *eget kapital*. Sker redovisningen i resultaträkningen hamnar posten antingen som en *bokslutsdisposition* eller som en *finansiell intäkt* beroende på koncernbidragets karaktär. Tillämpas inte URA 7 återfinns koncernbidraget i bokslutsdispositionen i resultaträkningen.

Respondenterna nämner ett par saker som de tycker bör beaktas under undersökning. Bland annat upplyser dem om att det är hela koncernens storlek som avgör om företaget tillhör företagskategorin K2 eller K3. De nämner även att förutsättningarna för koncernbidrag är att företagen innehar koncernbidragsrätt. Det förklarar även innebörden av koncernbidragsspär och att koncernbegränsningarna förekommer med anledningen av bidragets möjliga skatteeffekter.

Bilaga 3 Lathund

Kvantitativ undersökning – Lathund

- Gå till databasen Affärsdata – Företagsfakta. Välj utökad sökning, bocka för aktiebolag, 2004, koncern. OBS! Bocka ej i publika!
- Du ska få fram 12233 träffar, välj därefter aktiva AB, det ska 12125 st.
- Välj ”din” bokstav.
- Skriv upp bolagets namn, organisationsnummer, moder/dotter, verksamhetsort (kolla företagets adress)
- Kolla koncernstruktur för att se om bolaget är ett moder- eller dotterbolag. Gå därefter in i moderbolagets årsredovisning för att för hela koncernen avgöra klassificeringen, om inte detta finns med i dotterbolagets årsredovisning.
- Överstiger koncernen minst två av kriterierna är företaget ett K3 företag:
 - 50 miljoner i omsättning
 - 25 miljoner i balansomslutning
 - 50 stycken anställda
- Om inte, är företaget ett K2 företag.
- Gå in i företagets årsredovisning och kolla om de redovisar koncernbidrag:
 - kolla RR – bokslutsdispositioner
 - kolla RR – finansiella intäkter
 - kolla not bokslutsdispositioner
 - kolla not finansiella intäkter
 - kolla not fritt eget kapital
- Om företaget redovisar koncernbidrag i bokslutsdispositioner (i RR eller i not) så redovisar de inte enligt URA 7
- Om företaget redovisar koncernbidrag som en finansiell intäkt (i RR eller i not) eller över fritt eget kapital redovisar de enligt URA 7.
- Om företaget har redovisat koncernbidrag på något annat ”konstigt ställe” har de antagligen försökt redovisa enligt URA 7 och helt enkelt gjort fel.
- Har företaget redovisat koncernbidrag, fyll i om de redovisat enligt URA 7 eller inte.
- Har företaget inte redovisat koncernbidrag, fyll i detta.
- Går inte företaget att använda pga att de tex. inte har någon verksamhet, fyll i ej användbar.