



School of Economics
and Commercial Law
GÖTEBORG UNIVERSITY

Magisteruppsats, D-nivå, HT 2004

IAS/IFRS-införandet en kvalitetshöjning?

– En studie om de kvalitetsmässiga effekterna
på de noterade juridiska personernas
årsredovisning och deklaration

Författare:

Amira Mello, 730628

Christina Ståhlberg, 730302

Karin Sultan, 800913

Handledare:

Ann-Christine Frandsen

Företagsekonomi/Redovisning

FÖRORD

Vi tycker att det varit mycket intressant, lärorikt och personligt utvecklande att författa denna uppsats. Några som starkt bidragit till utformningen och genomförandet av studien är dels de personer som väglett oss, dels de som deltagit som respondenter i uppsatsen. Till dessa önskar vi nu rikta ett speciellt tack.

Vi vill i första hand sända ett stort tack till vår handledare, Ann-Christine Frandsen, som verkligen har förmågan att inspirera till ett självständigt arbete, men samtidigt har skickligheten att se när hon har behövt ge oss råd och stöttning. Vi vill dessutom tacka Jan Marton som gett oss god hjälp vid utformandet av frågeformulären.

Våra tankar går även till samtliga respondenter utan vilkas medverkande det inte hade varit möjligt för oss att genomföra uppsatsen. Respondenterna har alla varit mycket tillmötesgående och vi uppskattar den tid ni tagit er för att hjälpa oss med vår studie. Vi vill emellertid rikta ett speciellt tack till Gunnar Hjalmarsson, Caisa Drefeldt, Monica Axman, Magnus Larsson och Pär Falkman som vi fått möjligheten att intervjua personligen och Mats Schröder, Stefan Pärnhem, Bo Lindén, Ingrid Melbi och Carl Gustaf Burén vars åsikter vi fått ta del av via längre e-mailintervjuer.

Göteborg, januari, 2005

Göteborg, januari, 2005

Göteborg, januari, 2005

Amira Mello

Christina Ståhlberg

Karin Sultan

SAMMANFATTNING

Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Företagsekonomiska institutionen

Titel: IAS/IFRS-införandet en kvalitetshöjning? – En studie om de kvalitetsmässiga effekterna på de noterade juridiska personernas årsredovisning och deklaration

Författare: Amira Mello, Christina Ståhlberg och Karin Sultan

Handledare: Ann-Christine Frandsen

Bakgrund: Historiskt sett har Sverige haft en stark koppling mellan redovisning och beskattning. Kopplingen kommer dock, i.o.m. IAS/IFRS-införandet, förmodligen att förändras. I första hand har SOU 1995:43, SOU 2003:71 och Proposition 2004/05:24, samt annan forskning analyserat en potentiell frikoppling. Utvecklingen medför även en ändring av ÅRL och en ny normgivning. Det för uppsatsen intressanta är hur de förmodade förändringarna kommer att påverka den framtida rapporteringskvaliteten.

Problem: I uppsatsen behandlas IAS/IFRS-införandets kvalitetspåverkan på svenska noterade juridiska personers årsredovisningar och deklarationer och huvudfrågan lyder; Hur kommer, med anledning av IAS/IFRS-införandet, troligtvis kvaliteten på de noterade juridiska personernas årsredovisning men även deklaration att påverkas? Inom detta område studeras de kvalitetseffekter en ökad frikoppling, ändrad ÅRL och ny normgivning skulle kunna få. Även hur de noterade juridiska personerna kommer att påverkas av IAS/IFRS-införandet undersöks.

Syfte: Uppsatsen syftar till att beskriva och ge läsaren förståelse för vilka förändringar som kommer att ske p.g.a. IAS/IFRS-införandet, samt hur detta kommer att påverka kvaliteten på årsredovisning och deklaration.

Avgränsningar: Uppsatsen tar upp noterade juridiska personer, men inte hur kreditinstitut, värdepappersbolag eller försäkringsföretag påverkas av IAS/IFRS-införandet. Dessutom har deklarationens framtida kvalitet en något begränsad roll.

Metod: Uppsatsen har ett explorativt och deskriptivt vetenskapligt synsätt och tillämpar detta genom en kvalitativ metod. Både primär- och sekundärdata ligger till grund för resultatet och uppsatsens tillförlitlighet diskuteras.

Slutsats: Uppsatsens slutsats är att det förmodligen är den nya normgivningen som kommer att få störst kvalitetseffekt på både årsredovisning och deklaration genom högre komplexitet och fullständighet. Den ökade frikopplingen som sker nu och den ändrade ÅRL kommer i praktiken troligtvis att få begränsade kvalitativa effekter på både årsredovisning och deklaration. Kvaliteten kommer dock förmodligen att kunna öka genom att de noterade juridiska personerna får en bättre chans att visa en mer rättvisande bild i redovisningen. Den totala kvalitetsförändringen kommer även i hög utsträckning bero på hur samtliga berörda parter hanterar förändringsprocessen.

Förslag till fortsatt forskning: Ett förslag är att göra om studien med utgångspunkten tagen från juristers perspektiv. Alternativt skulle en mer ingående studie om hur Skatteverket påverkas av de i uppsatsen undersökta förändringarna kunna utföras.

Sökord: Bl.a. IAS, IFRS, frikoppling, kvalitet, redovisning och beskattning.

FÖRKORTNINGAR OCH CENTRALA BEGREPP

ABL	Aktiebolagslagen
BFL	Bokföringslagen
BFN	Bokföringsnämnden
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
FASB	Financial Accounting Standards Board
IAS	International Accounting Standards
IASC	International Accounting Standards Committee
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standards
IL	Inkomstskattelagen
LU03	Lagutskottets betänkande 2004/05:LU03
NSD	Näringslivets Skatte-Delegation
RR	Redovisningsrådet
RRXX	Redovisningsrådets Rekommendation nummer XX
RSV	Riksskatteverket
PWC	Öhrlings PricewaterhouseCoopers
SFS	Svensk Författnings Samling
SOU	Statens Offentliga Uttalanden
SOX	Sarbanes-Oxley Act
ÅRL	Årsredovisningslagen

Deklarationskvalitet = För vår del innebär detta att reglerna är lättförståliga och minskar tolkningssituationer, samt att viss kontroll av dessa utförs för att se till att reglerna efterföljs.

IAS/IFRS = I denna uppsats avses de standarder som antagits av EU.

Komponentavskrivning = Olika delar av en tillgång skrivs av under olika långa tidsperioder eftersom de inte har lika lång nyttjandeperiod.

Poolningsmetoden = En metod som kan användas vid upprättandet av en koncernredovisning, där inga övervärden uppstår.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1	<u>INLEDNING</u>	- 1 -
1.1	BAKGRUNDSBESKRIVNING	- 1 -
1.2	PROBLEMDISKUSSION	- 3 -
1.3	PROBLEMFÖRMULERING	- 5 -
1.4	SYFTE	- 6 -
1.5	AVGRÄNSNINGAR	- 6 -
1.6	UPPSATSENS FORTSATTAS DISPOSITION	- 7 -
2	<u>METOD</u>	- 8 -
2.1	VAL AV INRIKTNING OCH METOD	- 8 -
2.1.1	VETENSKAPLIG INRIKTNING	- 8 -
2.1.2	ANGREPPSSÄTT	- 9 -
2.2	DATAINSAMLINGSMETODER	- 9 -
2.3	PRIMÄRDATA	- 10 -
2.3.1	PERSONLIGA INTERVJUER	- 10 -
2.3.2	E-MAIL INTERVJUER	- 10 -
2.3.3	INTERVJUMALLARNAS UTFORMANDE	- 11 -
2.3.4	RESPONDENTER	- 11 -
2.3.5	INTERVJUERNAS UTFÖRANDE	- 12 -
2.4	SEKUNDÄRDATA	- 12 -
2.5	ANALYS AV DATA	- 12 -
2.6	KÄLLKRITIK	- 13 -
2.7	RELIABILITET	- 14 -
2.8	VALIDITET	- 14 -
3	<u>TEORI</u>	- 16 -
3.1	INSTITUTIONELL FÖRÄNDRINGSTEORI	- 16 -
3.1.1	INSTITUTIONELL ISOMORFISM	- 16 -
3.1.2	HUR OCH I VILKEN GRAD INSTITUTIONELL ISOMORFISM FÖRÄNDRAR	- 17 -
3.2	SPRIDNING AV IDÉER OCH FÖRÄNDRINGENS VINDAR	- 18 -
3.2.1	SPRIDNING AV IDÉER ÖVER TID OCH RUM	- 18 -
3.2.2	HUR IDÉER FÅR FOTFÄSTE	- 18 -
3.2.3	ÖVERSÄTTNINGSPROCESSEN	- 19 -
3.2.4	HUR IDÉER MATERIALISERAS ELLER IMPLEMENTERAS	- 19 -
4	<u>BEGREPPET KVALITET I REDOVISNING</u>	- 21 -
4.1	REDOGÖRELSE FÖR KVALITET GÄLLANDE REDOVISNINGEN	- 21 -

5	<u>SAMBANDET REDOVISNING OCH BESKATTNING</u>	- 23 -
5.1	SAMBANDET REDOVISNING OCH BESKATTNING	- 23 -
5.1.1	SAMBANDET REDOVISNING OCH BESKATTNING UTIFRÅN IL.....	- 23 -
5.1.2	GOD REDOVISNINGSSED.....	- 23 -
5.1.3	MATERIELLT OCH FORMELLT SAMBAND.....	- 24 -
6	<u>AKTUELLA ÄNDRINGAR I LAGSTIFTNING & NORMGIVNING</u>	- 25 -
6.1	SOU 2003:71, INTERNATIONELL REDOVISNING I SVENSKA FÖRETAG	- 25 -
6.2	REGERINGENS PROPOSITION 2004/05:24	- 26 -
6.2.1	ÄNDRINGARNA I ÅRL ENLIGT PROPOSITION 2004/05:24	- 27 -
6.3	UTKASTET TILL RR ZZ OKTOBER 2004	- 27 -
7	<u>EMPIRI</u>	- 29 -
7.1	RESPONDENTERNA	- 29 -
7.2	SAMBANDET REDOVISNING & BESKATTNING EFTER IAS/IFRS-INFÖRANDET	- 29 -
7.2.1	GUNNAR HJALMARSSON, PWC	- 29 -
7.2.2	CAISA DREFELDT, KPMG.....	- 30 -
7.2.3	MONICA AXMAN OCH MAGNUS LARSSON, DELOITTE	- 31 -
7.2.4	PÄR FALKMAN, ERNST & YOUNG.....	- 31 -
7.2.5	MATS SCHRÖDER, SKATTEVERKET	- 32 -
7.2.6	STEFAN PÄRLHEM, JUSTITIEDEPARTEMENTET	- 32 -
7.2.7	BO LINDÉN, FINANSDEPARTEMENTET	- 32 -
7.3	FÖRÄNDRINGAR I ÅRL OCH RR ZZ	- 33 -
7.3.1	GUNNAR HJALMARSSON, PWC	- 33 -
7.3.2	CAISA DREFELDT, KPMG.....	- 33 -
7.3.3	MONICA AXMAN OCH MAGNUS LARSSON, DELOITTE	- 34 -
7.3.4	PÄR FALKMAN, ERNST & YOUNG.....	- 35 -
7.3.5	MATS SCHRÖDER, SKATTEVERKET	- 35 -
7.3.6	INGRID MELBI OCH CARL GUSTAF BURÉN, SVENSKT NÄRINGSLIV	- 35 -
7.4	FÖRÄNDRINGARNAS PÅVERKAN PÅ NOTERADE JURIDISKA PERSONER	- 36 -
7.4.1	GUNNAR HJALMARSSON, PWC	- 36 -
7.4.2	CAISA DREFELDT, KPMG.....	- 36 -
7.4.3	MONICA AXMAN OCH MAGNUS LARSSON, DELOITTE	- 37 -
7.4.4	PÄR FALKMAN, ERNST & YOUNG.....	- 37 -
7.4.5	MATS SCHRÖDER, SKATTEVERKET	- 38 -
7.4.6	STEFAN PÄRLHEM, JUSTITIEDEPARTEMENTET	- 38 -
7.4.7	INGRID MELBI OCH CARL GUSTAF BURÉN, SVENSKT NÄRINGSLIV	- 38 -
7.5	KVALITETSEFFEKTER AV FÖRÄNDRINGARNA	- 38 -
7.5.1	GUNNAR HJALMARSSON, PWC	- 38 -
7.5.2	CAISA DREFELDT, KPMG.....	- 39 -
7.5.3	MONICA AXMAN OCH MAGNUS LARSSON, DELOITTE	- 40 -
7.5.4	PÄR FALKMAN, ERNST & YOUNG.....	- 41 -
7.5.5	MATS SCHRÖDER, SKATTEVERKET	- 42 -
7.5.6	STEFAN PÄRLHEM, JUSTITIEDEPARTEMENTET	- 42 -
7.5.7	BO LINDÉN, FINANSDEPARTEMENTET	- 42 -
7.5.8	INGRID MELBI OCH CARL GUSTAF BURÉN, SVENSKT NÄRINGSLIV	- 42 -

8	<u>ANALYS</u>	- 44 -
8.1	SAMBANDET REDOVISNING & BESKATTNING EFTER IAS/IFRS-INFÖRANDET	44 -
8.2	FÖRÄNDRINGAR I ÅRL OCH RR ZZ	46 -
8.3	FÖRÄNDRINGARNAS PÅVERKAN PÅ NOTERADE JURIDISKA PERSONER	47 -
8.4	KVALITETSEFFEKTER AV FÖRÄNDRINGARNA	48 -
9	<u>SLUTSATS</u>	- 52 -
9.1	HUR KOMMER TROLIGTVIS SAMBANDET MELLAN REDOVISNING OCH BESKATTNING FÖRÄNDRAS P.G.A. IAS/IFRS-INFÖRANDET?.....	52 -
9.2	MED ANLEDNING AV IAS/IFRS- INFÖRANDET, HUR KOMMER DEN ÄNDRADE ÅRL OCH DEN NYA NORMGIVNINGEN FÖRMODLIGEN ATT SE UT?	52 -
9.3	HUR KOMMER DE NOTERADE JURIDISKA PERSONERNA ATT BERÖRAS AV FÖRÄNDRINGEN AV KOPPLINGEN, ÄNDRAD ÅRL OCH NY NORMGIVNING?.....	52 -
9.4	HUR KOMMER, MED ANLEDNING AV IAS/IFRS- INFÖRANDET, TROLIGTVIS KVALITETEN PÅ DE NOTERADE JURIDISKA PERSONERNAS ÅRSREDOVISNING MEN ÄVEN DEKLARATION ATT PÅVERKAS?.....	53 -
9.5	FÖRSLAG TILL FORTSATTA STUDIER	54 -
	<u>REFERENSER</u>	- 55 -
	LITTERATUR.....	- 55 -
	INTERNET	- 56 -
	INTERVJUER	- 56 -
	PERSONLIGA INTERVJUER	- 56 -
	E-MAIL INTERVJUER	- 56 -
	OFFENTLIGA UTREDNINGAR OCH NORMGIVNING	- 57 -
	TIDSKRIFTER.....	- 57 -
	<u>BILAGOR</u>	- 59 -
	BILAGA 1, SOU 1995:43 SAMBANDET REDOVISNING – BESKATTNING.....	59 -
	BILAGA 2, TIDIGARE STUDIER	60 -
	KARLSSON, SVANBERG ”SAMBANDET MELLAN REDOVISNING OCH BESKATTNING”	60 -
	OHLSSON, OLOFSSON ”REDOVISNING & BESKATTNING EN STUDIE AV DESS SAMBAND” ..	61 -
	BÖLÖNI, RYDIN ”EFFEKTERNA AV DEN PÅGÅENDE REDOVISNINGSREVOLUTIONEN – UR REVISORERNAS OCH FÖRETAGENS PERSPEKTIV”	63 -
	JERNAND, JOHNSON ”MARKNADSVÄRDERING AV TILLGÅNGAR - BLIR REDOVISNINGEN MER ANVÄNDBAR FÖR AKTIEINVESTERAREN?”	64 -
	BOQVIST, CARLSSON ”EFFEKTER FÖR SKATTEFÖRVALTNINGENS VERKSAMHET VID ETT MINSKAT SAMBAND MELLAN REDOVISNING OCH BESKATTNING”	64 -
	BILAGA 3, WESTERMARKS MODELLER	66 -
	BILAGA 4, FÖLJEBREV FÖR PERSONLIGA INTERVJUER	67 -
	BILAGA 5, FRÅGEFORMULÄR FÖR PERSONLIGA INTERVJUER	68 -
	BILAGA 6, FÖLJEBREV FÖR E-MAILINTERVJUER	69 -
	BILAGA 7, FRÅGEFORMULÄR FÖR E-MAILINTERVJUER	70 -
	BILAGA 8, REMISSVAR PÅ SOU 2003:71	73 -

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

REMISSVAR SKATTEVERKET	- 73 -
REMISSVAR SVENSKT NÄRINGSLIV	- 73 -
REMISSVAR REDOVISNINGSRÅDET	- 73 -
BILAGA 9, ILLUSTRATION AV EN FÖRÄNDRINGSPROCESS	- 74 -

FIGURFÖRTECKNING

FIGUR 4:1 BEGREPP FÖR KVALITET. FRITT FRÅN SMITH, S. 24-33.	- 21 -
FIGUR 7:1 SAMMANFATTNING AV EMPIRIN I TABELL	- 43 -
FIGUR 3:1 ILLUSTRATION AV EN FÖRÄNDRINGSPROCESS.	- 74 -

1 INLEDNING

I inledningen motiveras, och diskuteras det för uppsatsen valda problemområdet. I kapitlet presenteras därmed uppsatsens bakgrund, problemdiskussion, problemformulering och syfte. För att ytterligare tydliggöra uppsatsens ämnesområde anges de avgränsningar som gjorts, samt dess fortsatta disposition.

1.1 Bakgrundsbeskrivning

Eftersom IAS/IFRS-införandet står för dörren, kan det diskuteras hur kvaliteten på de finansiella rapporterna eventuellt kan komma att förändras i Sverige. Kvalitetsförändringen beror förmodligen bl.a. på hur graden av koppling mellan redovisning och beskattning kommer att utvecklas.¹ Den koppling som finns idag kommer sannolikt att ytterligare reduceras i.o.m. redovisningsharmoniseringen som även berör de noterade juridiska personerna. Denna förändring kommer då även att leda till både nya redovisnings- och beskattningsregler, vilket medför att både värderings- och periodiseringsreglerna förändras. Detta är något som vi anser kommer att påverka kvaliteten på både årsredovisning och deklaration.² Frågan är hur denna förändringsprocess med lagändringar och en eventuell frikoppling kommer att påverka kvaliteten på i första hand de noterade juridiska personernas årsredovisning, men även på deras deklaration. Den förmodade framtida kvaliteten på årsredovisning och deklaration efter IAS/IFRS-införandet är således det ämne som ligger till grund för denna uppsats.

Historiskt sett fanns fram till 50-talet en fullständig koppling mellan deklaration och redovisning i Sverige, med samma värden i de olika finansiella rapporterna. Det som bidrog till detta var att borgenärernas och statens skatteintressen på den tiden var centrala i svensk redovisning. Dock hade det i mitten på 70-talet utvecklats en fokusering på aktieägarintresset. Detta medförde att vissa avvikelser i kopplingen gjordes för att uppnå en mer ”rättvisande bild” i redovisningen, och skattekopplingen blev därmed partiell. Då koncernredovisningen idag är helt frikopplad från beskattningen innebär detta att denna frikopplingsprocess till viss del fortsatte under 90-talet. Den totala frikopplingen har hittills emellertid inte berört de juridiska personerna, men det är ändå sannolikt att kopplingen även på detta område kommer att upphöra någon gång i framtiden.³ Tron om att en ökad frikoppling förmodligen kommer att äga rum i framtiden skulle till viss del kunna bero på att Sverige, i förhållande till många andra länder, har en stark koppling mellan redovisning och beskattning. Enligt en rapport från Riksskatteverket (RSV) har länder som Tyskland, Finland, England, Norge, Danmark och USA i stigande skala en mer omfattande frikoppling än Sverige, där USA har två helt skilda system för årsredovisning och deklaration.⁴ Den traditionellt sett starka koppling som förekommer mellan redovisning och beskattning i Sverige är således i ett internationellt perspektiv näst intill unikt.⁵

¹ Gandemo, B.

² Proposition 2004/05:24 s. 64-65.

³ Smith, D., s. 77-80.

⁴ www.skatteverket.se/rattsinfo/handledningar/redovisning_o_beskattning/04/kap01.pdf, 2004-12-07.

⁵ Rabe, G., & Bojs, J., s. 282.

En bidragande anledning till kopplingen mellan redovisning och beskattning i Sverige idag, är skatteförmågeprincipen. Denna ger uttryck för att ett företag ska beskattas efter sin förmåga att betala skatt. Redovisningen har i detta avseende ansetts vara den finansiella rapport som är bäst lämpad för att fastställa företagets mest rättvisande resultat och därigenom ge det bästa inkomstbegreppet för att kunna fastställa beskattningsunderlaget.⁶ Detta utgör det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning och innebär viss tidsbesparing för företagen som därigenom slipper ha två skilda system för redovisning och beskattning.⁷ Dessutom kan statens kontrollbehov relativt enkelt tillgodoses utan någon större administrativ process.⁸ En annan bidragande anledning till det starka sambandet är den formella kopplingen. Denna innebär att beskattningen styr redovisningen i den mån att samma avdrag måste göras i båda dokumenten för att tillåtas. Den tidigare offentliga rapport som spelat en avgörande roll för utvecklingen av sambandet mellan redovisning och beskattning i Sverige är SOU 1995:43, Sambandet Redovisning – Beskattning. Denna rapport resulterade i ett förslag på förändringar i sambandet mellan redovisning och beskattning gällande i första hand områden som bokslutsdispositioner, inventarier, lager och pågående arbeten. Dessutom föreslogs en utdelningsspärr. Förslaget skulle medföra att sambandet mellan redovisning och beskattning reducerades men fortfarande skulle bestå.⁹ För en något utförligare beskrivning av SOU 1995:43, se Bilaga 1. Den koppling som idag finns mellan redovisning och beskattning i Sverige står nu förmodligen inför en förändring bl.a. genom den internationella harmoniseringsprocessen av redovisningen.¹⁰

Eftersom internationella redovisningsstandarder på senare tid har vunnit ett allt större inflytande och global acceptans, forceras utvecklingen mot en ökad frikoppling i Sverige. Ett steg i harmoniseringsprocessen har varit antagandet av EU-förordning 1606/2002, IAS-förordningen. IAS-förordningen innebär att alla noterade koncerner i EU ska redovisa enligt gemensamma regler, International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards (IAS/IFRS) som ges ut av International Accounting Standards Board (IASB), fr.o.m. den 1 januari 2005.¹¹ Enligt IAS-förordningen har den svenska Regeringen dock en valmöjlighet ifråga om IAS/IFRS ska införas som redovisningsstandard för juridiska personer och även vilka juridiska personer som i så fall ska beröras.¹² IAS-förordningen medför att frågan om frikoppling eller koppling mellan redovisning och beskattning aktualiseras¹³, samt att frågan om hur en ny anpassad redovisnings- och beskattningsreglering kommer att se ut lyfts fram. Detta medför att vi nu ställer frågan om hur kvaliteten på de finansiella dokumenten kommer att påverkas.

År 2002 tillsattes en utredning, IAS-utredningen, för att bl.a. analysera huruvida IAS/IFRS bör införas som redovisningsstandard för svenska företag. IAS-utredningens rapport, SOU 2003:71, förespråkar att noterade företag bör följa IAS/IFRS i

⁶ www.skatteverket.se/rattsinfo/handledning/redovisning_o_beskattning/04/kap01.pdf, 2004-12-07.

⁷ SOU 1995:43, s. 70-71.

⁸ www.skatteverket.se/rattsinfo/handledning/redovisning_o_beskattning/04/kap01.pdf, 2004-12-07.

⁹ SOU 1995:43, s. 12-15.

¹⁰ Kellgren, J.

¹¹ SOU 2003:71, s. 13.

¹² Kellgren, J.

¹³ SOU 2003:71, s.106-109.

årsredovisningen.¹⁴ Förslaget utgörs av två alternativ. Antingen att full IAS/IFRS tillämpas, eller att det ska vara möjligt att tillämpa IAS/IFRS inom ramen för ÅRL, vilket skulle kunna ske om ÅRL anpassas till IAS/IFRS.¹⁵ Båda förslagen som IAS-utredningen lämnat, skulle således innebära ett steg mot en frivillig, partiell, ökad frikoppling för de noterade juridiska personerna i Sverige.

Efter vidare utredning har Regeringen enbart förespråkat det andra alternativet som utredningen gav, tillämpning av IAS/IFRS inom ramen för ÅRL. Detta innebär att delar av ÅRL ändras, samt att en viss frikoppling mellan redovisning och beskattning genomförs, vilket är vad proposition 2004/05:24 förespråkar.¹⁶ Den 1 december 2004 tog Riksdagen beslutet att införa de ändringar i ÅRL som proposition 2004/05:24 föreslår för de noterade juridiska personerna som behandlas i denna uppsats.

1.2 Problemdiskussion

Den förändringsprocess som sker nu innebär förändringar i både koppling, lagstiftning och normgivning. För att beskriva dessa kommer vi att diskutera ämnet utifrån hur kvaliteten på både årsredovisning och deklaration förändras. För att läsaren av uppsatsen ska veta hur vi definierar kvalitet och för att kunna utreda hur de finansiella dokumenten kvalitetsmässigt kommer att påverkas, krävs en definition av vad vi anser att redovisningskvalitet är. Som vi ser det innebär detta att tyngdpunkten läggs på relevans, tillförlitlighet, jämförbarhet och kostnad och nytta. Detta innebär att redovisningen ska vara såpass begriplig och aktuell att den är användbar för beslut, att den på ett inte alltför osäkert sätt speglar det verkliga värdeskapandet och den finansiella ställningen i företaget, samt att redovisningen ska kunna jämföras både vid olika tidpunkter och mellan olika företag. För god kvalitet finns även en begränsning nämligen att kostnaden för upprättandet av redovisningen inte ska överstiga nyttan som informationen ger.¹⁷ Hur dessa kvalitetsbegrepp kommer att påverkas är inte enbart beroende av de ändringar i lagar och normgivning som kommer att införas, utan även av hur implementeringen av förändringarna går till.

Czarniawska och Joerges förklarar i sin institutionella förändringsteori att det krävs att en idé både ska ”översättas” och uppfattas på ett begripligt sätt för att den ska vinna fotfäste och därmed materialiseras genom en förändringsprocess. Detta skulle kunna innebära att kvaliteten på årsredovisningarna och deklarationerna skulle kunna bli sämre om de noterade juridiska personerna inte får tid och möjlighet att ta till sig begriplig information eller ändringar i lag och normgivning.¹⁸ Vi anser det således vara viktigt att undersöka effekten på de noterade juridiska personerna eftersom ett förberett företag står bättre rustat att möta nya kvalitetsmässiga krav än ett oförberett. DiMaggio och Powell hävdar i sin institutionella förändringsteori att institutioner bidrar till att likforma både organisationer och olika andra företeelser. Detta skulle kunna innebära att ju fler organisationer som samverkar för att de noterade juridiska personerna ska följa enhetliga

¹⁴ Ibid..

¹⁵ FAR INFO nr. 8.

¹⁶ Proposition 2004/05:24, s. 64.

¹⁷ Smith, D., s. 24-33.

¹⁸ Czarniawska, B., & Joerges, B., s. 24-25, 28.

regler och principer, desto större sannolikhet torde det vara att en högre jämförbarhet och därmed en högre kvalitet kommer att uppvisas bland de juridiska personernas årsredovisningar.¹⁹ För att illustrera början av förändringsprocessen gällande kopplingen mellan redovisning och beskattning tittar vi närmare på hur kopplingen på senare tid diskuterats.

SOU 1995:43, Sambandet Redovisning – Beskattning, har behandlats i ett antal studier. Boqvist och Carlsson har bl.a. i studien ”Effekter för skatteförvaltningens verksamhet vid ett minskat samband mellan redovisning och beskattning”, satt de i SOU 1995:43 föreslagna förändringarna i relation till dåvarande, 1996 års skattemyndighets verksamhet och den förändring av kontroll- och arbetsrutiner som förändringarna förmodligen skulle komma att medföra. Forskarna konstaterar att skattemyndighetens arbetssätt kommer att påverkas, om än i olika utsträckning, om Westermarks Status-Quo-, Uppdelnings- eller Redovisningsmodell används då en förändring i sambandet mellan redovisning och beskattning sker vid implementeringen av de förändringar som föreslås i SOU 1995:43.²⁰

Ohlsson och Olofsson har år 2004, i uppsatsen ”Redovisning och beskattning En studie av dess samband”, genomfört en attitydstudie med tre djupintervjuer för att undersöka hur sambandet mellan redovisning och beskattning uppfattas i praktiken. Forskarna konstaterar att uppfattningarna om sambandet går isär. Företagen som intervjuats, Luleå Energi och Norrbottens-Kuriren, ställer sig positiva till den nuvarande utformningen medan Skattemyndigheten är positiva till en frikoppling då harmoniseringsprocessen på redovisningsområdet medför vissa tolkningsproblem om skattesystemet har dagens utformning, samt att redovisningens utveckling hämmas av det starka sambandet.²¹ Karlsson och Svanberg har i sin studie ”Sambandet mellan redovisning och beskattning” från år 2003, försökt belysa de alternativ som, enligt praktiker, finns till den nuvarande kopplingen. Forskarna har dessutom önskat tydliggöra varför förändringsprocessen på området blivit så utdragen i Sverige. Uppsatsen omfattar såväl SOU 1995:43 som SOU 2003:71 och fastställer att praktikerna anser det lämpligt att frikopplingen utvidgas för noterade juridiska personer, medan den nuvarande kopplingen bibehålls för de små onoterade företagen. När det gäller den långvariga förändringsprocessen, fastställer forskarna att frikopplingsfrågan kan ses som en normbildningsprocess. Eftersom de berörda aktörerna i början av processen, kan ha betydande åsiktsskillnader tar det normalt sett relativt lång tid för olikheterna i attityd att likställas. Att kopplingen mellan redovisning och beskattning är en komplex fråga bidrar, enligt Karlsson och Svanberg, ytterligare till att processen blir långdragen.²² Boqvists och Carlssons, Ohlssons och Olofssons samt Karlssons och Svanbergs tidigare forskning återfinns som längre sammanfattningar i Bilaga 2. I Bilaga 3 kan Westermarks modeller som Boqvist och Carlsson tar upp återfinnas. Denna forskning kommer även att användas vid analysen av det material som presenteras i vår uppsats.

¹⁹ DiMaggio, P. J., & Powell, W. W., s. 155.

²⁰ Boqvist, I., & Carlsson, C., s. 5, 56-61.

²¹ Ohlsson, A., & Olofsson, V., s. 4, 26-29.

²² Karlsson, C., & Svanberg, C., s. 5, 48-50, 53-54, 56-60, 66-69, 79-82.

I och med EU-förordningen och införandet av IAS/IFRS som redovisningsstandard och riksdagsbeslutet på proposition 2004/05:24, inser vi, att sambandet, som råder mellan redovisning och beskattning, på ett eller annat sätt förmodligen kommer att förändras. Detta ligger i linje med vad Karlsson och Svanberg tidigare konstaterat. Denna förändringsprocess pågår fortfarande och riksdagsbeslutet, som togs den 1 december 2004, kan komma att bli avgörande för hur utvecklingen kommer att te sig. Utvecklingen av det kopplade området är betydelsefullt då vi anser att det är dessa förändringar som i första hand kommer att påverka kvaliteten på årsredovisning och deklaration. Övrig forskning och tidigare studier som genomförts på området har till största del tagit sin utgångspunkt i SOU 1995:43 och har behandlat den koppling som råder i Sverige mellan redovisning och beskattning. IAS/IFRS-införandet innebär emellertid även andra effekter än att enbart en frikoppling kan komma att ske. Det innebär även en förändrad ÅRL med möjligheter till värdering till verkligt värde och en ny normgivning som medför ett betydligt större inslag av IAS/IFRS i juridiska personers årsredovisningar.²³ Tidigare forskning av Jernsand och Johnsson har visat att det bokförda värdet korrelerar bättre med aktiepriset än marknadsvärdet. Av studien drar forskarna slutsatsen att det är bättre att företagen, ur en aktieinvesterares perspektiv, redovisar bokfört värde än marknadsvärde i balansräkningen.²⁴ Utökad användande av IAS/IFRS kommer dessutom enligt proposition 2004/05:24 att bidra till en större komplexitet men även ökad fullständighet då upplysningskraven ökar.²⁵ Detta ligger även i linje med vad Bölöni och Rydin kom fram till i sin studie då de undersökte IAS/IFRS-införandets konsekvenser. Forskarna konstaterade att svenska företag är väl förberedda för förändringarna och att IAS/IFRS leder till fler subjektiva bedömningar, större öppenhet och bättre jämförbarhet, men även en mer detaljerad redovisning.²⁶ Jernsands och Johnssons, och Bölönis och Rydins tidigare forskning återfinns även de som längre sammanfattningar i Bilaga 2.

Kvaliteten på årsredovisningen och deklarationen kommer troligtvis att påverkas av såväl IAS/IFRS-införandet, ändringarna i ÅRL som den nya normgivningen. Vår studie skiljer sig från sina föregångare dels genom att den i första hand fokuserar på kvalitetsförändringar hos de noterade juridiska personerna, dels genom att den behandlar nuläget efter de väntade förändringarna som proposition 2004/05:24 kommer att medföra. Vi anser det därför vara intressant att fördjupa oss i hur den framtida kvaliteten på i första hand årsredovisningen, men även på deklarationen förmodligen kommer att förändras beroende på hur kopplingen mellan redovisning och beskattning, ändrad ÅRL och ny normgivning kommer att påverkas av IAS/IFRS-införandet.

1.3 Problemformulering

Eftersom kvaliteten i framtiden kan komma att vara avgörande för hur olika intressenter kommer att kunna samspela med de noterade juridiska personerna, är kvaliteten det centrala i denna uppsats. Vi anser att den kan utgöra ett instrument för att kunna diskutera effekter av förändringar. Vår problemformulering kommer således att syfta till att undersöka påverkan på kvaliteten av i första hand årsredovisning, men även deklaration

²³ Proposition 2004/05:24, s. 1, 56, 145.

²⁴ Jernsand, E., M., Johnsson, L., s. 30.

²⁵ Proposition 2004/05:24, s. 1, 56, 145.

²⁶ Bölöni, D., Rydin V., s. 4, 52.

med anledning av den större frikoppling, den ändrade ÅRL och den nya normgivningen som proposition 2004/05:24 förutspår. För att komma åt den, för vår uppsats, huvudsakliga dimensionen, kvaliteten, kompletterar vi uppsatsens huvudfråga med tre delfrågor. Huvudfrågan blir;

- Hur kommer, med anledning av IAS/IFRS-införandet, troligtvis kvaliteten på de noterade juridiska personernas årsredovisning men även deklaration att påverkas?

Huvudfrågan kompletteras av nedanstående delfrågor;

- Hur kommer troligtvis sambandet mellan redovisning och beskattning förändras p.g.a. IAS/IFRS-införandet?
- Med anledning av IAS/IFRS-införandet, hur kommer den ändrade ÅRL och den nya normgivningen förmodligen att se ut?
- Hur kommer de noterade juridiska personerna att beröras av förändringen av kopplingen, ändrad ÅRL och ny normgivning?

Delfrågorna syftar till att undersöka hur sambandet mellan redovisning och beskattning kommer att förändras med anledning av IAS/IFRS-införandet och hur förändringarna i koppling, reglering och normgivning kommer att påverka de noterade juridiska personerna.

1.4 Syfte

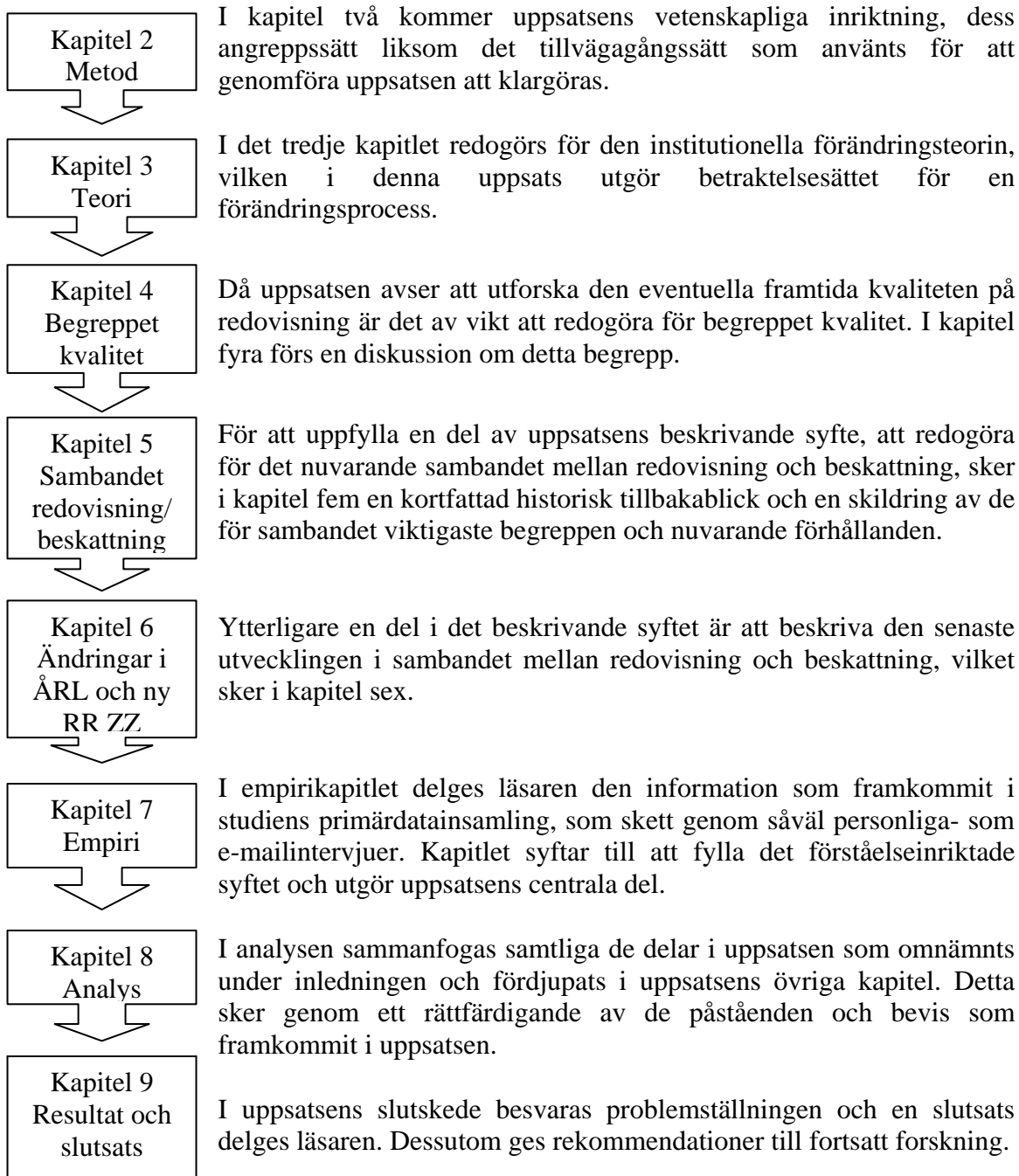
Vår uppsats har både ett beskrivande och ett förståelseinriktat syfte. Uppsatsen är beskrivande i den mån att den redogör för bl.a. den i Sverige aktuella situationen för sambandet mellan redovisning och beskattning, samt att den ger uttryck för forskning och de mest relevanta utredningarna som genomförts på ämnesområdet. Uppsatsen har även ett förståelseinriktat syfte, eftersom vi med hjälp av i första hand den empiri som uppsatsen presenterar, men även genom det beskrivande syftet, önskar öka läsarens förståelse för hur kvaliteten på årsredovisningen, men även deklarationen, troligtvis kommer att påverkas. Vi tror att vår uppsats i första hand kommer att läsas av andra studenter på Handelshögskolan, samt av vissa av våra respondenter och vi bedömer att dessa gruppers förkunskap om uppsatsens ämne är god, respektive mycket god.

1.5 Avgränsningar

Uppsatsen avgränsas till att gälla den påverkan IAS/IFRS-införandet har på de noterade juridiska personerna i Sverige genom att sambandet mellan redovisning och beskattning, ÅRL och normgivning förändras. Denna avgränsning sker eftersom koncerner inte är skattesubjekt och för att IAS/IFRS-införandet inte påverkar andra kategorier av företag. Vi ämnar heller inte behandla försäkringsföretag, värdepappersbolag eller kreditinstitut i uppsatsen. Detta då dessa områden är så pass komplexa att vi då riskerar att inrikta oss på för uppsatsen mindre relevanta områden. Av samma skäl tas heller inte säkringsredovisning upp. Fokuseringen ligger i huvudsak på årsredovisningens kvalitet, vilket medför att kvalitetspåverkan på deklarationen har fått en något mer begränsad roll. Vi anser ändå att uppsatsen bör omfatta deklarationen eftersom förändringen i kopplingen mellan redovisning och beskattning, samt att den nya normgivningen i hög

grad berör deklARATIONEN. Detta medför även att vi inte definierar vad kvalitet för deklARATIONEN innebär i kapitel fyra, där en definition för redovisningskvalitet lämnas, utan omnämner detta under Förkortningar och Centrala begrepp. Vi kommer heller inte att fokusera på den nya skattelagstiftningen utan använder denna enbart för att åskådliggöra hur vi tror att den förmodligen kommer att påverka kvaliteten. Eftersom vi anser att Svenskt Näringsliv kommer att kunna ge en övergripande bild på hur samtliga noterade juridiska personer påverkas av förändringarna kommer vi inte att genomföra intervjuer med enskilda noterade juridiska personer.

1.6 Uppsatsens fortsatta disposition



2 METOD

Metod är ett vetenskapligt sätt att närma sig målet med problemområdet. I detta kapitel framförs således det tillvägagångssätt som används för att uppsatsen skall uppnå syftet och besvara problemformuleringen. Dessutom presenteras och motiveras det valda angreppssättet och uppsatsens datainsamlingsmetoder. Slutligen tas källkritik upp och begreppen reliabilitet och validitet diskuteras.

Efter att i inledningen beskrivit ämnesområdet för denna uppsats kommer vi nu i detta kapitel att redogöra för hur vi gått tillväga för att färdigställa studien.

2.1 Val av inriktning och metod

För att kunna undersöka IAS/IFRS-införandets implikationer på de svenska juridiska personerna fordras för studiens genomförande att vi gör ett korrekt val av både studiens inriktning och den metod som ska användas. Dessa val utgör det väsentliga fundamentet för att uppnå ett så korrekt och användbart resultat som möjligt för uppsatsen. Valen gör det även möjligt för oss att sammanställa den insamlade informationen för undersökningen.

2.1.1 Vetenskaplig inriktning

En undersökning kan vara av explorativ, deskriptiv eller av förklarande karaktär, men det är även möjligt att en studie har mer än en av dessa inriktningar samtidigt.²⁷ Denna uppsats är både explorativ och deskriptiv. Uppsatsen är explorativ då den syftar till att få fram ny forskning på ett relativt utforskat område och den är deskriptiv då den vid användandet av framför allt sekundärdata, ger läsaren en förståelse för hur sambandet mellan redovisning och beskattning utvecklats och hur det påverkar kvaliteten på företagens finansiella rapporter.

För att ytterligare göra läsaren införstådd i uppsatsens vetenskapliga inriktning presenteras Lambs modell för skattemässig forskning. Lamb säger att denna forskning, i likhet med redovisningsmässig forskning, kan vara bl.a. normativ eller positiv, historisk eller policy-orienterad, teoretisk eller teknisk samt nationellt fokuserad eller internationellt jämförande. Att klassificera uppsatsen enligt Lambs indelning speglar väl dess natur.²⁸ Med utgång från Lambs modell kan vi konstatera att syftet med uppsatsen, liksom vårt personliga förhållningssätt till ämnet, är positivt snarare än normativt. Detta då vi försöker spegla verkligheten snarare än att motivera läsaren till ett visst ställningstagande. Dock präglas uppsatsen av redovisningen som är normativ då den utgår från ett fast dömande ramverk, vilket leder till att den inte är objektiv. Därmed färgas uppsatsen av redovisningsantaganden i den mån de framträder. Vår uppsats är dessutom mer policy-orienterad än historisk eftersom den eftersträvar att undersöka den tänkbara framtida utvecklingen av IAS/IFRS-införandet. Detta genom att spegla olika aktörers åsikter, snarare än att beskriva den historiska utvecklingen, trots att denna, för läsarens förståelse, utgör en del av uppsatsen. Uppsatsen är dessutom mer teoretiskt upplagd än teknisk p.g.a. att den inte går in på djupet på olika bokförings- och

²⁷ Lekvall, P., & Wahlbin, C., s. 128-130.

²⁸ Lamb, M., & Lymer, A., s. 750.

deklarationsposter utan snarare övergripande behandlar b.l.a. de förändringar som utkastet till den ändrade ÅRL i proposition 2004/05:24 förmodligen kommer att medföra. Slutligen fokuserar studien på de svenska förhållandena och där internationella förhållanden tas upp syftar de främst till att ge läsaren en bättre förståelse. Då uppsatsens vetenskapliga inriktning nu är förklarad, bör det vara lättare för läsaren att förstå uppsatsens valda angreppssätt.

2.1.2 *Angreppssätt*

Inom samhällsvetenskapen finner vi två olika angreppssätt för bearbetning av den insamlade informationen, den kvantitativa och den kvalitativa metoden.²⁹ Utgångspunkten för valet av det angreppssätt som är lämpligast för utförandet av studien är problemet och frågeställningen som skall undersökas, samt vilken typ av information som behövs för att besvara problemformuleringen i studien.³⁰ Vår ambition med uppsatsen är att förmedla och uppnå en djupare kunskap och förståelse för utvecklingen av sambandet mellan redovisning och beskattning, ändrad ÅRL och ny normgivning med anledning av IAS/IFRS-införandet. Dessutom önskar vi undersöka hur förändringarna kommer att påverka kvaliteten på årsredovisning och deklaration. Utifrån metodernas olika orientering, vår ambition och uppsatsens deskriptiva natur har vi kommit fram till att vår studie ska baseras på den kvalitativa metoden. Denna metod är lämplig för vår undersökning eftersom vår problemformulering utgår från att beskriva, tolka och förstå det insamlade materialet snarare än att mäta och verifiera. Uppsatsen utförs därmed genom tolkning av språklig dokumentation snarare än genom en numerisk analys. Detta medför även att uppsatsens resultat inte helt kommer att bli generaliserbart, vilket utgör en skillnad till om den kvantitativa metoden skulle ha använts. För att kunna samla in fakta och möjliggöra en djupdykning i ämnet utifrån ett deskriptivt och explorativt synsätt och utifrån ett kvalitativt angreppssätt har vi använt de datainsamlingsmetoder som presenteras i nästa avsnitt.

2.2 *Datainsamlingsmetoder*

Datainsamlingen som ligger till grund för denna uppsats kan delas in i primär- och sekundärdata. Primärdata, är data som forskaren själv samlat in för det aktuella undersökningsändamålet. Vid insamlingen av primärdata kan olika tekniker användas som t.ex. enkäter, samtal och intervjuer. Sekundärdata, är data som kommer från bl.a. litteraturstudier, tidskrifter och informationssökning på Internet. Sekundärdata utgörs således av redan befintlig data.³¹ Genom att använda oss av både primär- och sekundärdata kommer vi att kunna ta fram ett material som ligger i linje med studiens syfte.³² Det valda tillvägagångssättet för uppsatsen har varit att genomföra intervjuer, samt att samla in litteratur som behandlar vissa konsekvenser av IAS/IFRS-införandet och sambandet mellan redovisningen och beskattningen. Detta anser vi kommer att ge en förståelse för hur den framtida kvaliteten förmodligen kommer att utvecklas och även skildra de underliggande faktorerna till varför och hur kvaliteten på de finansiella rapporterna årsredovisning och deklaration kommer att påverkas.

²⁹ Holme, I., & Solvang, B., s. 13.

³⁰ Ibid., s. 13-14.

³¹ Dahmström, K., s. 23, 59-60, 82.

³² Patel, R., & Davidson, B., s.33.

2.3 Primärdata

Primärdata till uppsatsen har samlats in genom olika intervjuer. Insamlingen av primärdata är det verktyg som använts för att samla in nytt forskningsmaterial. Detta innebär att denna information hjälper oss att exponera det för uppsatsen utforskade området.³³ Det viktiga med denna data är att intervjupersonerna har goda kunskaper om det som undersöks.³⁴ Vi anser att personliga intervjuer och e-mail intervjuer är de mest fördelaktiga för vår studie. Vi valde att utesluta de andra metoderna, enkäter och observationer, eftersom vår studie inte baseras på mätningar. Dessutom har vi inte valt att göra en fallstudie, eftersom det i vårt fall inte är relevant.

2.3.1 Personliga intervjuer

Vi har valt att använda oss av personliga intervjuer med yrkesverksamma på KPMG, Ernst & Young, Öhrlings PricewaterhouseCoopers (PWC) och Deloitte. Vi tror att denna form av informationsinsamling ger oss möjligheten att få en djupare inblick i dessa personers uppfattningar om förändringarna gällande både de noterade juridiska personernas förberedelser och kvalitetspåverkan av förändringarna på årsredovisningen och deklarationen. Ytterligare en anledning till att vi valt att utföra personliga intervjuer är att denna typ av intervjuer kan utformas på ett mer flexibelt och semistrukturerat sätt. Detta innebär att respondenterna inte leds i allt för stor utsträckning under intervjun, men att det samtidigt finns en mall för intervjun, vilket ska säkerställa att vi erhåller den information vi önskar av intervjun.³⁵ Respondenten får dessutom större möjlighet att uttrycka sin syn på både de noterade juridiska personernas förberedelser inför förändringarna och hur kvaliteten på årsredovisning och deklaration i samband med IAS/IFRS-införandet kan komma att öka. För att ge respondenterna samma information om oss och vår studie, samt möjligheten att förbereda sig inför intervjun, skickade vi, några dagar före varje intervjutillfälle, samma följebrev, se Bilaga 4, samt samma utkast till frågor, se Bilaga 5, till respondenterna i denna grupp.

2.3.2 E-mail intervjuer

Den andra intervjuformen, e-mail intervjuer, möjliggör för oss att ta del av personers åsikter, som annars p.g.a. både avstånd och deras mycket begränsade tid inte hade varit möjligt. Dock riskerar vi att förlora viktiga nyanser som möjliggörs genom en telefon- eller personlig intervju. Denna intervjuform valde vi att tillämpa på riksdagspartierna, Skatteverket i Stockholm, Svenskt Näringsliv, Justitiedepartementet och Finansdepartementet. Samtliga respondenter i denna grupp förutom riksdagspartierna har dessutom fått samma försättsblad, se Bilaga 6, vilket försäkrar att respondenterna får samma information innan intervjun. Eftersom det inte är relevant att ställa samtliga frågor till alla respondenter i denna grupp har vi utformat olika frågeformulär till de olika respondenterna, se Bilaga 7. E-mailfrågorna har en strukturerad utformning, eftersom det är av vikt att inga missuppfattningar uppstår och att vi får fram den information vi söker, trots att vi varken kan förklara, förtydliga eller ställa följdfrågor. Vi har även försäkrat oss om att kunna ställa ytterligare frågor till de respondenter som intervjuas genom e-mail.

³³ Holme, I., & Solvang, B., s. 99-101.

³⁴ Lundahl, U., & Skärvad, P., s. 117.

³⁵ Dahmström, K., s. 73.

2.3.3 *Intervjumallarnas utformande*

För att utforma våra intervjumallar har vi studerat relevant litteratur inom ämnet. Några exempel på den valda litteraturen är SOU 2003:71 och Proposition 2004/05:24. För att veta hur vi skulle utforma frågorna till våra respondenter och för att undersöka om de för vår uppsats viktiga förändringar i ÅRL, som föreslagits i proposition 2004/05:24, skulle komma att antas av Riksdagen, kontaktade vi samtliga riksdagspartier. Detta medförde att vi fick ett utlåtande över hur de skulle rösta i frågan. Dessutom studerade vi Lagutskottets betänkande LU03.³⁶ Av de begränsade svar som erhållits från dessa intervjuer och utskottets betänkande samt det faktum att inga motioner fanns, var vi relativt säkra på att de föreslagna förändringarna i ÅRL, som gällde de noterade juridiska personerna, skulle gå igenom. För att frågorna i intervjumallen skulle vara relevanta och för att vi skulle kunna erhålla den information vi sökte tog vi kontakt med Jan Marton, redovisningsexpert och lärare på Handelshögskolan i Göteborg, som gav oss relevanta kommentarer till frågeformuleringarna. Detta medförde att vi därefter kunde göra en viss justering av formuleringarna.

2.3.4 *Respondenter*

Samtliga stora revisionsbyråer i Göteborg, valdes ut för intervjuer då vi anser att de har en god kunskap om och inblick i hur kvaliteten på de noterade juridiska personernas finansiella dokument troligtvis kommer att påverkas. På KPMG intervjuades Caisa Drefeldt, auktoriserad revisor, på Deloitte intervjuades Monica Axman, auktoriserade revisor och Magnus Larsson, skattejurist, på PWC var Gunnar Hjalmarsson, redovisningsspecialist, respondent och på Ernst & Young intervjuades Pär Falkman, som är redovisningsspecialist. På KPMG och PWC hänvisades vi till våra respondenter genom växeln och på Ernst & Young och Deloitte tog vi kontakt med de studentansvariga Martin Hultén respektive Patrik Parnfors, som hänvisade oss till våra respondenter. Vi valde ut Skatteverket som respondent eftersom vi genom den intervjun hoppades få fram uppgifter om både den förväntade, kommande skattelagstiftningen och hur denna förmodligen kommer att påverka kvaliteten på deklarationen. Vår intention var inledningsvis att erhålla en personlig intervju på Skatteverket i Göteborg. Skatteverket har dock genomgått en omstrukturering där policyn klargör att endast huvudkontoret i Stockholm ska göra offentliga uttalanden, vilket medförde att detta inte var möjligt. Därför har en e-mail intervju genomförts med Mats Schröder på Skatteverket i Stockholm. Detta betyder förmodligen att vi inte kommer att kunna uttala oss uttömmande om kvalitetspåverkan på deklarationen. Därför har kvalitetspåverkan på deklarationen fått en något mer begränsad roll i uppsatsen. Svenskt Näringsliv valdes till respondent då vi anser att denna organisation, för samtliga noterade juridiska personer, kan svara på hur företagen och de finansiella rapporterna kan komma att påverkas av den förmodade förändringen av sambandet mellan redovisning och beskattning. På Svenskt Näringsliv intervjuades Ingrid Melbi, skatteexpert, och Carl Gustaf Burén, redovisningsfrågor, genom en e-mailintervju. På Justitiedepartementet intervjuades Stefan Pärnhem, ämnesråd, genom e-mail, och på Finansdepartementet intervjuades Bo Lindén via e-mail. Vi önskar genom de sistnämnda intervjuerna belysa hur kommande skattelagstiftning kan komma att utformas, samt hur denna eventuellt kommer att påverka kvaliteten på de finansiella dokumenten.

³⁶ www.riksdagen.se/debatt/200405/prot/41/, 2004-12-04.

Vi hade även önskat intervjua Redovisningsrådet om hur detta organ begränsar den kommande ÅRLs möjligheter för de noterade juridiska personerna att ytterligare redovisa i enlighet med IAS/IFRS och vad detta eventuellt kommer att innebära för kvaliteten på redovisningen. Det har dock inte varit möjligt för oss att erhålla en intervju p.g.a. att de för uppsatsen relevanta personerna är mycket upptagna och därigenom inte haft möjlighet att besvara några frågor. För att försöka fylla denna lucka har vi kompletterat uppsatsen med RR ZZ, som är ett utkast från oktober 2004, till den nya redovisningsnormgivningen för noterade juridiska personer från Redovisningsrådet.

2.3.5 *Intervjuernas utförande*

Varje intervjutillfälle har pågått ungefär en timme och med intervjupersonernas medgivande har vi vid samtliga personliga intervjuer använt oss av ljudinspelning. Dessa inspelningar har vi, då de transkriberats till pappersform, omedelbart raderat. Dessutom har vi, när vi färdigställt empirin, gett samtliga respondenter möjlighet att kommentera och korrigera det vi har skrivit utifrån intervjuerna. Detta förfarande säkerställer att vi inte uppfattat eller tolkat våra respondenter felaktigt. Då vi nu presenterat hur uppsatsens primärdata hanterats kommer vi in på uppsatsens sekundärdata.

2.4 Sekundärdata

Underlaget till alla delar fram till empirin, som utgör uppsatsens sjunde kapitel, utgörs av sekundärdata i form av litteratur och vetenskapliga artiklar. För att ta fram relevant sekundärdata har vi använt oss av biblioteket på Handelshögskolan i Göteborg. Via sökmotorn Google, bibliotekssystemet Gunda och databaserna FAR komplett och Business source premier har vi sökt och funnit relevant information. Därutöver har vi använt oss av sökningar via Internet på bl.a. Riksdagens och Regeringens hemsidor. De sökord som använts för sökningen var bl.a. IAS, IFRS, frikoppling, kvalitet, redovisning och beskattning.³⁷ Dessutom har vi, då det gäller den teori som ligger till grund för uppsatsen, fått både vägledning och hjälp med tillhandahållande av litteratur från vår handledare Ann-Christine Frandsen. Både primär- och sekundärdata har senare i uppsatsen analyserats för att komma fram till ett resultat. För att genomföra denna analys har vi använt oss av en metod som Easterby-Smith, rekommenderar.

2.5 Analys av data

Easterby-Smith rekommenderar en metod för att analysera intervjuer.³⁸ Den stora mängd oordnade data som en kvalitativ metod producerar gör denna analys problematisk. Vid arbetande med kvalitativ data bör den struktur, som ska användas för analysen skapas utifrån inhämtad data. Vi ansåg att Easterby-Smiths modell gav en god grund för hur vi skulle gå tillväga vid sammanställningen av empirin. Vi har således använt vissa delar av denna modell. För att sammanställa empirin utgör de transkriberade bandupptagningarna vår grund. Utifrån denna sorterade vi in respektive respondents material i de områden som vi tar upp i uppsatsens problemformulering. Under detta arbete ifrågasatte vi materialets relevans och uteslöt den information som vi inte anser vara av betydelse för uppsatsen. För att underlätta för läsaren av uppsatsen slog vi sedan ihop samtliga

³⁷ Eriksson, L. T., & Wiedersheim-Paul. F., s. 63-69, 77-78.

³⁸ Easterby-Smith, M., et al, s. 108-111.

respondenters synpunkter om varje område under olika rubriker som följer frågeformuleringarnas områden. När empirin färdigställts sammanfattades den i en tabell, där de olika respondenternas åsikter lättare kan ställas mot varandra.

Vi har även valt att använda oss av ett likartat tillvägagångssätt vid utformandet av uppsatsens analys. För att sammanställa det insamlade materialet i analysen började vi med att organisera och strukturera data under uppsatsens delfrågor och huvudfråga. Alltså placerades centrala bitar från varje kapitel och bilagor under respektive frågeställning. Dessutom kompletterade vi analysen med våra egna åsikter och reflektioner. Vi ämnar på detta vis länka ihop uppsatsens betydelsefulla områden genom att bl.a. koppla ihop empiri med teori. För att möjliggöra detta färgkodade vi delarna för att kunna ordna in bitar från samtliga kapitel under varje frågeställning. De olika delarna sorterades sedan efter hur de knöt till varandra. På så vis vävdes uppsatsens olika kapitel och rön ihop. Detta medförde att mönster och motsatser utkristalliserades, vilka sedan vägdes mot varandra. Denna process ligger till grund för uppsatsens slutsats. Emellertid kan både den primär- och den sekundärdata, som vi har använt oss av för att färdigställa studiens resultat, bli föremål för felaktigheter i uppsatsen, vilket diskuteras nedan.

2.6 Källkritik

Källkritiken syftar till att upptäcka huruvida en källa är äkta och om den ger en sann bild av det den skildrar. Vid utförande av studien har vi försökt ta hänsyn till de omständigheter och händelser som kan påverka kvaliteten på uppsatsen. Vi har så kritiskt som möjligt bearbetat den information vi använt oss av genom att bl.a. studera olika källor och jämföra dessas innehåll med varandra. Om det vid denna undersökning visar sig att källorna är beroende av varandra kan det medföra att trovärdigheten hos uppgifterna de lämnar sjunker. Vi anser dock inte att de källor vi använt oss av i uppsatsen är beroende av varandra. Att vi använt olika källor minskar dessutom risken för att informationslämnaren har några egna intressen i den lämnade informationen, vilket leder till att oseriösa och felaktiga källor elimineras. Jämförelsen mellan olika källor ger oss därutöver möjlighet att förstå informationen bättre, vilket minskar risken för feltolkningar från vår sida. Utöver de källor vi kunnat jämföra med varandra är en del material som samlats in för undersökningen utgivna av statliga verk i Sverige, bl.a. från Riksdagen och Regeringen. Dessa källor anser vi vara pålitliga, vilket gör att vi inte finner någon anledning att ifrågasätta dessa källors trovärdighet. Vi anser även risken för felbedömningar vara relativt liten i fråga om detta material.³⁹

Vidare har vi i så stor utsträckning som möjligt använt oss av källor som är aktuella, såsom intervjuerna, för att ge uppsatsen en högre trovärdighet. Däremot har även äldre material, såsom SOU 1995:43, använts för att det på det relevanta området inte publicerats någon senare information. Eftersom trovärdigheten i tidningsartiklar kan variera beroende på hur forskarna påverkar innehållet med sina egna åsikter, intressen och värderingar kan dessa vinklas och därigenom bli mindre objektiva eller sanningsenliga. De artiklar vi har använt oss av är hämtade från i första hand FAR

³⁹ Eriksson, L. T., & Wiedersheim-Paul. F., s. 150-151.

komplett, vilket vi anser gör att de är tillförlitliga och trovärdiga källor då vi tror att de tidskrifter som publiceras i FAR komplett har en viss vetenskaplig press på sig.⁴⁰

När det gäller insamlandet av data genom intervjuer har vi skickat ut intervjumallen till respondenterna några dagar innan intervjuerna ägde rum. Trots detta föreligger risken att vi vid intervjuerna lätt respondenternas tankegångar, vilket är en faktor som eventuellt kan bidra till att uppsatsens trovärdighet skulle kunna ifrågasättas. Vi är dock medvetna om denna risk och har ansträngt oss för att minimera vår påverkan på respondenterna.⁴¹

2.7 Reliabilitet

Med reliabilitet menas undersökningens tillförlitlighet. Samma resultat ska kunna uppnås om studien upprepas av samma eller andra forskare vid ett senare tillfälle, genom att använda samma informationskällor och samma metoder som vid den första undersökningen.⁴² Författarnas egna värderingar och tidigare kunskaper kan vid en kvalitativ studie spela en viss subjektiv roll, vilket kan innebära att om studien gjordes av andra forskare skulle resultatet förmodligen inte bli exakt identiskt.⁴³ Vi är präglade i den mån att vi tidigare studerat redovisning och revision, men i övrigt har vi inga förutfattade meningar eller åsikter om hur kvaliteten på i första hand årsredovisning, men även deklaration förmodligen kommer att påverkas. Därmed anser vi att det inte föreligger någon större risk för subjektiv tolkning. Att vi utgår från en kvalitativ undersökning där verkligheten återkonstrueras och beror på människans beteende, som ofta är föränderligt, är ytterligare en anledning till att andra författare eventuellt inte skulle erhålla exakt samma resultat som vi om de upprepade studien.⁴⁴ Den kvalitativa metoden ökar emellertid reliabiliteten och berikar vår undersökning eftersom vi kan påbörja analysen medan intervjun är färskt i minne.

Studiens reliabilitet bestäms även av hur den utförs och hur noggranna vi är vid bearbetningen av informationen.⁴⁵ Materialet från de utförda intervjuerna har tolkats och bearbetats noggrant. Dessutom har intervjupersonerna givits möjlighet att kontrollera empirin för att eliminera feltolkningar. Eftersom vi har använt oss av ljudinspelningar under de personliga intervjuerna har vi även möjlighet att minska feltolkningar som kan påverka resultatet. Möjligheten att minska feltolkningar är också stor vid e-mail intervjuer eftersom intervjupersonerna inte leds i någon mån då de avger sina svar.

2.8 Validitet

Validitet handlar om hur giltigt ett resultat från en undersökning är, alltså i vilken mån studiens resultat stämmer överens med verkligheten. Vidare innebär god validitet att det som undersöks är det vi avser att undersöka.⁴⁶ Följaktligen, försöker vi försäkra oss om

⁴⁰ Ibid..

⁴¹ Dahmström, K., s. 73.

⁴² Holme, I., & Solvang, B., s.163.

⁴³ Ibid., s 326-328.

⁴⁴ Bell, J., s. 62.

⁴⁵ Holme, I., & Solvang, B., s.163.

⁴⁶ Patel, R., & Davidson, B., s. 85.

att det problemområde vi har bestämt oss att undersöka verkligen undersöks på ett korrekt sätt och att det uppnådda resultatet fångar det vi avser mäta.

Vår undersökning baseras på den kvalitativa metoden. Denna metod gör det svårt att mäta undersökningens validitet eftersom människor normalt uppfattar verkligheten olika både beroende på vem som tillfrågas och vid vilken tidpunkt detta sker.⁴⁷ Vi anser att då denna uppsats genomförts av tre författare, som alla tillfört arbetet viktig information och idéer, har vi genom att föra samman våra tankar kunnat skildra det vi avser att skildra utifrån ett bredare perspektiv än om uppsatsen endast haft en författare. Detta anser vi ökat uppsatsens validitet. För att ytterligare öka validiteten har vi inhämtat information från ett flertal informationskällor i form av både primär- och sekundärdata. Sammantaget anser vi även att vår studie mäter det vi avser att mäta, det vill säga hur kvaliteten på i första hand årsredovisningen men även deklARATIONEN kommer att förändras. Detta beror emellertid även på hur implementeringen av förändringarna går till, vilket är vad som kommer att diskuteras i nästa kapitel.

⁴⁷ Bell, J., s. 62.

3 TEORI

Detta kapitel behandlar institutionell isomorfism, men även teorier om hur idéer och förändringar sprids över tid och rum. Dessa teorier utgör antaganden och processer som ligger till grund för den förändringsprocess uppsatsen redogör för.

Det kommande IAS/IFRS-införandet kommer att leda till en förändringsprocess för de noterade juridiska personerna. För att i så hög grad som möjligt förstå, och för att kunna analysera denna process är det av vikt att den sätts i samband med en teori. Teorin i detta kapitel är således avsedd att ge såväl läsare som författare ett verktyg för att kunna relatera till och förstå resultatet av uppsatsen i ett sammanhang utifrån ett övergripande synsätt. Den teori som vi anser lämpar sig bäst för detta är en förändringsteori. Nedan presenteras därför teorier enligt DiMaggio och Powell samt Czarniawska och Joerges.

3.1 Institutionell förändringsteori

Institutionell förändringsteori diskuterar hur idéer och modeller av organisationer skapas, utvecklas och sprids, men även de villkor som understödjer och begränsar dessas utbredning. Forskarna presenterar även de grundläggande synsätt och antaganden som deras teorier bygger på, där en organisation bl.a. beskrivs som en företeelse. Anledningen till att förändring är det som står i centrum i förändringsteorin är att det är just i detta rörliga skede som organisationen kan ses som klarast. Dessutom är det under detta skede gamla vanor ifrågasätts medan nya skapas, vilket innebär att ifrågasättande och upplösning av en tidigare social ordning sker.⁴⁸ I denna uppsats är det EU-förordningen 1606/2002 som utgör idén för förändringsprocessen. IAS/IFRS-införandet tydliggör hur idén sprids och de statliga offentliga utredningarna på området understödjer och/eller begränsar både spridningen och genomförandet av den av EU initierade förändringsprocessen. Nedan behandlas den institutionella isomorfismen, faktorer som enligt teorin utlöser en förändring, samt några av teorins hypoteser som är av vikt för uppsatsen.

3.1.1 Institutionell isomorfism

Isomorf betyder likformig, vilket är en av grundtankarna bakom den institutionella isomorfismen som önskar förklara varför organisationer eller företeelser tenderar att likformas. I den institutionella isomorfismen är det professionerna och/eller staterna som utgör den drivande kraften bakom rationalisering och byråkratisering. Detta utgör även teorins största förklaringsvariabler till varför organisationer eller företeelser likformas.⁴⁹ DiMaggio och Powell hävdar att orsakerna till rationalisering och byråkratisering över tiden har ändrats från konkurrens till att det är genom institutionerna en förändring åstadkoms. Rationaliseringar som skapas genom institutionerna leder, enligt DiMaggio och Powell, till att organisationerna eller företeelserna, blir mer lika men inte nödvändigtvis mer effektiva.⁵⁰ I denna uppsats undersöks hur IAS/IFRS-införandet, den förändring som drivits fram av det överstatliga organet EU, leder till en likformighet på

⁴⁸ Czarniawska, B., & Sevón, G., s. 1-3.

⁴⁹ Morgan, G., s. 25.

⁵⁰ DiMaggio, P. J., & Powell, W. W., s. 147.

området och om detta möjliggör för att en högre kvalitet på både årsredovisning och deklARATION kan åstadkommas.

3.1.2 *Hur och i vilken grad institutionell isomorfism förändrar*

Enligt DiMaggio och Powell kan institutionella isomorfiska förändringar ske på tre olika sätt, antingen genom tvingande (coersive), skyddande (mimetic) eller normativ (normative) isomorfism (isomorphism). För denna uppsats är det framför allt tvingande isomorfism, men även skyddande och normativ isomorfism som blir aktuella. En förändring kan med tvingande isomorfism tvingas fram genom ett formellt eller informellt tryck från företeelser eller andra organisationer som den förändrande organisationen är beroende av. Även kulturella förväntningar i samhället kan tvinga fram en förändring av organisationen och då och då tvingas förändringen fram genom lagar eller regleringar från landets regering. Tvingande isomorfism blir i uppsatsen tydlig genom riksdagsbeslutet på proposition 2004/05:24. En förändring genom skyddande isomorfism sker oftast om en organisation upplever någon form av osäkerhet, när nya teknologier är svåra att förstå eller implementera eller när målen är oklara. För att övervinna dylika situationer imiteras av andra organisationer eller företeelser redan beprövade sätt att hantera likartade förhållanden. I uppsatsen blir skyddande isomorfism tydlig när t.ex. svenska staten ska ta beslut om i hur stor utsträckning som IAS/IFRS ska gälla för de noterade juridiska personerna. Detta då staten påverkas av osäkerheten på kapitalmarknaderna p.g.a. internationellt ojämförbara årsredovisningar. För att ”rationellt” sett minska denna osäkerhet blir då, enligt teorin, valet att anpassa sig så mycket som möjligt till internationellt jämförbar lagstiftning. En normativ isomorfism tydliggörs i första hand genom en professions strävan efter att definiera förutsättningarna och metoderna som används i dess yrkesutövande. Detta innebär bl.a. att både arbetssätt och individer inom yrkeskåren tenderar att likformas och influera varandras sätt att agera. Det är i första hand två aspekter som i detta avseende är av betydelse, dels den formella utbildningen för yrkeskåren, dels utvecklandet av nätverk mellan de yrkesverksamma. Normativ isomorfism förekommer i uppsatsen genom de olika professionernas försök att påverka implementeringen av IAS/IFRS och därigenom indirekt påverka kvaliteten på de finansiella rapporterna, årsredovisning och deklARATION.⁵¹

Effekten av den institutionella isomorfismen är homogenitet och enligt DiMaggio och Powell finns det ett antal hypoteser som kan ligga till grund för att bedöma i hur stor utsträckning likformighet kommer att uppnås eller erhållas. Författarna lyfter bl.a. fram att i ju större utsträckning organisationer inom samma verksamhetsområde interagerar med staten desto starkare kommer isomorfismen inom det verksamhetsområdet att utvecklas. Dessutom anges att ju färre alternativa modeller för handlandet som finns att tillgå inom verksamhetsområdet, desto snabbare kommer isomorfismen att breda ut sig.⁵² Dessa hypoteser är intressanta för denna uppsats genom bl.a. remissvaren från t.ex. RR, Skatteverket och Svenskt Näringsliv som genom dessa frambringar likformighet genom att påverka Riksdagen. Remissvaren återfinns sammanfattade i Bilaga 8.

⁵¹ DiMaggio, P. J., & Powell, W. W., s. 150-152.

⁵² Ibid., s. 155.

3.2 Spridning av idéer och förändringens vindar

Enligt Czarniawska och Joerges kan intentioner och idéer, hos individer, organisationer eller andra företeelser ge upphov till förändringar. Eftersom en idé kan ligga till grund för en förändring men även bädda för andra idéer och förändringsprocesser, som initialt inte var avsedda, menar författarna att det som är intressant är själva idén och förändringsprocessen, och inte den ursprungliga avsikten. Czarniawska och Joerges anser att idéer liksom förändringsprocesser sprids både över tid och rum och att organisatorisk förändring eller förändring av företeelser till stor del handlar om att ett nytt mönster av vanor både ska få fotfäste, översättas riktigt och materialiseras på ett lämpligt sätt.⁵³ Förändringsprocessen illustreras i Bilaga 9. Nedan redogörs för teorins viktiga begrepp; tid och rum, fotfäste, översättning och materialisering.

3.2.1 *Spridning av idéer över tid och rum*

Idéer kan enligt Czarniawska och Joerges spridas över tid och rum. Spridningen av idéer sker genom modetrender och institutioner. Trots att modetrender och institutioner vid en första anblick verkar vara varandras motsatser, menar Czarniawska och Joerges att de trots allt är beroende av varandra för att möjliggöra en idéns spridning. Detta då modetrenderna utgör en ytterlighet i.o.m. att de utgör en utmaning till den nuvarande ordningen. D.v.s. att de utgör en utlösningmekanism till förändring, medan institutionerna genom både stadga och tillgång till de teknologier som krävs för att sprida idén, skapar den varaktighet i tiden och den rörlighet i rummet som gör det möjligt för idén eller modetrenden att spridas.⁵⁴ För att applicera dessa tankar på uppsatsen kan idén sägas utgöras av den grundläggande uppfattningen, att internationellt jämförbar redovisning ger en bättre kvalitet, vilket bidragit till ändrad lagstiftning och ny normgivning. Denna uppfattning blev, då allt fler användare tillgodogjorde sig idén, något av en ”modetrend”, vilken sedan genom olika institutioner, såsom IASB och EU, har befästs både i tid och rum i de flesta av EUs medlemsländer.

3.2.2 *Hur idéer får fotfäste*

För att en idé ska kunna ”översättas” och presenteras på ”rätt sätt”, d.v.s. så att den får fotfäste, krävs dels idébärare, dels en mottaglighet som kan bestå i antingen en ansvarsbefrielse eller i tidigare kunskap. En idébärare kan utgöras av en organisation, en profession eller en företeelse som har förmågan att vara trendsättare. Idébäraren bidrar till att idén kan utvecklas från att vara just en modenyck till att bli ett varande, bärande betraktelsesätt och skapar därigenom ett fäste för idén att utvecklas.⁵⁵ För uppsatsens del kan EU sägas utgöra idébäraren, eftersom EU befäster harmoniseringsprocessen och därigenom bidrar till dess varande. Att följa en modetrend kan enligt Czarniawska och Joerges ge legitimitet och även en viss känsla av befrielse från personligt ansvar. Detta eftersom individer eller organisationer som följer en modetrend ofta upplever en känsla av tillhörighet, då de konformiskt följer andra individer eller organisationer. Känslan av att ligga ”rätt i tiden” och att kunna motivera förändring med att ”alla andra gör så” utgör således en grogrund för spridning av idéer.⁵⁶ För uppsatsens del kan Sverige som land

⁵³ Czarniawska, B., & Joerges, B., s. 13-16.

⁵⁴ Ibid., s. 24-25.

⁵⁵ Czarniawska, B., & Joerges, B., s. 36.

⁵⁶ Ibid., s. 34-35.

genom att införa IAS/IFRS standarden sägas följa modetrenden och därigenom känna sig hemma i den globaliserade världen. För att en idé ska få fotfäste spelar även tidigare kunskap en väsentlig roll. En individ eller organisation är inte mottaglig för en ny idé om den inte har en viss förkunskap och därmed är mottaglig för presentationen av den nya idén. Denna förkunskap kommer även vara avgörande för hur idén kommer att tolkas, vilket medför att samma grundidé således kan utvecklas åt olika håll beroende på mottagarnas skiftande förkunskap.⁵⁷ I uppsatsen har de noterade juridiska personerna en betydelse för hur grundidén om en genensam redovisningsreglering tolkas. Tolkningen beror nämligen på de varierande förkunskaper respektive aktör har.

3.2.3 *Översättningsprocessen*

För att en idé ska omvandlas till verklighet krävs att den ”översätts” på ett sätt som individer förstår. Att ”idéer översätts” har en vidare betydelse än just den språkliga. ”Översättningen” görs genom att idén klassas in i en grupp av gamla idéer för att skapa ett sammanhang och ett attribut utifrån vilka den nya idén kan förstås, vilket kräver både vilja och kreativitet. I detta skede blir beskrivningen av idén viktig eftersom en idé inte kan förstås om alla inslag i den är obekanta. Detta medför även att en viss tolkning krävs för förståelse. ”Översättningen” är av stor betydelse då en idé som presenterats på ”rätt sätt” kommer att anammas av fler användare.⁵⁸ I uppsatsen aktualiseras ”översättningen” bl.a. genom att det är betydelsefullt att implementeringen av IAS/IFRS sker på ett sätt som de noterade juridiska personerna och användarna förstår, vilket kan undvika förvirring och osäkerhet. Om ”översättningen” inte förstås av aktörerna skulle kvaliteten på de finansiella dokumenten, årsredovisning och deklaration, kunna påverkas på ett negativt sätt.

3.2.4 *Hur idéer materialiseras eller implementeras*

För att en idé överhuvudtaget ska kunna materialiseras eller implementeras menar Czarniawska och Joerges att den i ett första skede måste konkretiseras, som antingen en muntlig eller skissad bild, annars omsätts idén aldrig i handling. Den idé som materialiseras bygger i många fall på flera olika idéer som tillsammans bildar grunden för att materialisera den nya idén. För att den sammansatta idén ska implementeras krävs det dock oftast att ett beslut i frågan fattas.⁵⁹ Att materialisera en idé, är det sista steget i resan från idé till verklighet, men det kan även ses som det första. Detta eftersom en idé som materialiserande ofta leder till att nya idéer uppstår eller bidrar till att ”biprodukter”, i form av att andra än de från början avsedda förändringarna, uppkommer. Om den primära idén är dramatisk och spännande nog för att upprätthålla det allmänna intresset innebär det även att alla idéer kring den huvudsakliga idén har större möjligheter att växa sig större. Detta i sin tur leder till att hela förloppet, från en resa genom tid och rum, till att idén får fotfäste, översätts och att materialisering sker, återigen tar sin början.⁶⁰ För att ge materialiseringen av en idé, och det cykliska förlopp som enligt Czarniawska och Joerges uppstår vid förändring, en förbindelseänk till uppsatsen relateras nu till den i inledningen beskrivna utvecklingen av sambandet mellan redovisning och beskattning i Sverige. På

⁵⁷ Czarniawska, B., & Joerges, B., s. 27-28.

⁵⁸ Ibid., s. 24-25, 28.

⁵⁹ Czarniawska, B., & Sevón, G., s. 40-45.

⁶⁰ Ibid., s. 45-47.

50-talet var idén om frikoppling inte introducerad, men under 70-talet uppstod vissa avvikelser i kopplingen och på 90-talet blev en frikoppling för koncernredovisningen verklighet. Detta förlopp beskriver kortfattat hur en idé kan materialiseras, resa genom tid och rum och förändras, för att sedan återigen få fotfäste och materialiseras. Detta bara för att därefter ånyo färdas över tid och rum för att återupprepa proceduren. Denna cykel pekar även på hur viktigt det är med ”översättning”, modetrender, idébärare, förkunskaper och institutioner för att en idé ska kunna spridas över tid och rum.

De ovan beskrivna teorierna utgör ett hjälpmedel både för att både kunna förstå förändringsprocessen och för att kunna placera in uppsatsen i ett större perspektiv. Ytterligare ett hjälpmedel för att kunna belysa uppsatsens huvudproblem, ges i nästa kapitel där en definition för hur begreppet kvalitet kan betraktas.

4 BEGREPPET KVALITET I REDOVISNING

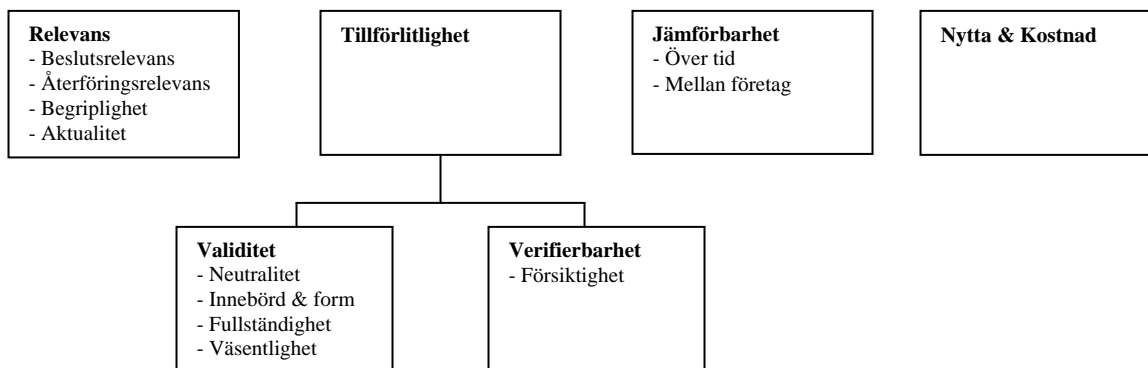
Detta kapitel diskuterar vad som kan läggas in i begreppet kvalitet utifrån redovisningen. Begreppen kommer även att sättas in i det för uppsatsen relevanta sammanhanget.

Då uppsatsens huvudproblem utgörs av att begrunda hur en förändringsprocess förmodligen kommer att påverka kvaliteten på årsredovisningen, krävs en redogörelse för begreppet kvalitet. Redogörelsen kommer att utgöra ett verktyg vid analysen av i första hand det material som framkommer i uppsatsens empirikapitel. Läsaren bör dock hålla i åtanke att intervjupersonernas uppfattning av kvalitet kanske inte samstämmer med den som nedan anges.

4.1 Redogörelse för kvalitet gällande redovisningen

Nedanstående redogörelse för begreppet kvalitet är hämtad från redovisningsteorin. Då redovisningsteorin tar upp antaganden, definitioner, procedurer, periodiserings- och värderingsprinciper som syftar till att bestämma ett företags finansiella ställning och prestation för en viss period är redovisningsteorin ofta normativ och därmed mer dömande än annan mer objektiv vetenskaplig teori.⁶¹ En redovisningsteori är av denna anledning inte passande för uppsatsens beskrivande syfte, då uppsatsen ämnar ge läsaren ett större sammanhang att placera in resultatet av studien i. Det beskrivande syftet har således även medfört att det är en förändringsteori som ligger till grund för uppsatsen. Vad som dock är av vikt för uppsatsens förståelseinriktade syfte är att läsaren ges ett verktyg med vars hjälp en utgångspunkt till begreppet kvalitet kan skapas. Vi är därför av den åsikten att redovisningsteorin, trots den normativa inriktningen, tillhandahåller det i detta avseende bästa verktyg som konstruerats för att göra begreppet hög kvalitet mer begripligt och lättare att förstå. Detta verktyg presenteras därför nedan.

Presentationen utgår från Smiths modell för kvalitetssäkring, men många av dessa begrepp behandlas även av både IASB och Financial Accounting Standards Board (FASB) i deras konceptuella ramverk, och presenteras i figur 4:1 nedan.



Figur 4:1 Begrepp för kvalitet. Fritt från Smith, s. 24-33.

Dessa begrepp utgår från användarens informationsbehov där det viktigaste behovet gällande redovisningen är relevans. Relevans innebär att redovisningsinformationen är

⁶¹ Kam, V., s. 511-512.

användbar för beslut. Detta medför även att informationen ska vara användbar då prognoser görs, s.k. prognosrelevans, men även när dessa prognoser kontrolleras mot det utfallet enligt redovisningen, s.k. återföringsrelevans. För att redovisningen ska kunna vara relevant bör denna vara både begriplig och aktuell. Begripligheten är dock beroende av mottagarens förkunskaper, medan aktualiteten insinuerar att den information som ligger till grund för balans- och resultaträkning bör vara färsk.⁶²

En annan faktor för att redovisningen ska anses hålla hög kvalitet är tillförlitlighet. Detta innebär att redovisningen bör avbilda ”rätt” aspekter i ett företag, på ett sätt som inte är alltför osäkert. Tillförlitligheten kan delas upp i validitet och verifierbarhet. Validitet innebär att företagets värdeskapande fångas upp och att företagets finansiella ställning avbildas. Validiteten utgörs av fyra beståndsdelar; neutralitet, ”innebörd och form”, fullständighet och väsentlighet. Neutralitet betyder att alla företag ska behandlas lika av normgivarna samt att företagen bör vara så objektiva som möjligt i sin redovisning. ”Innebörd och form” medför att en kvalitetsmässigt bättre bild ges om företagen redovisar transaktionernas egentliga snarare än dess juridiska innebörd. Fullständighet tyder på att redovisningen speglar alla väsentliga händelser, som inträffat under perioden, och viktiga aspekter, som påverkar företagets finansiella ställning på balansdagen. Tanken är att detta förhoppningsvis ska leda till en hög transparens. Med väsentlighet menas att all information som skulle kunna påverka ett beslut hos minst en användargrupp bör redovisas.⁶³ För att redovisningen ska kunna anses vara verifierbar fordras att poster kan bevisas ha hög sanningshalt. Detta kan göras genom att verifikationer uppvisas eller att objektiva värderares bedömningar har hög samstämmighet. Ett uttryck för verifierbarheten är försiktighet. Det uppkommer ofta en avvägning mellan försiktighet och aktualitet, gällande vilket som ger en högre kvalitet på redovisningen.⁶⁴

En annan viktig kvalitetssäkrande egenskap är jämförbarhet, vilket anses uppnås om lika transaktioner och tillstånd redovisas på samma sätt. För att informationsvärdet ska bli högt behöver jämförelser kunna göras både över tid och mellan företag. Jämförbarheten tycks kunna öka om legitimiteten i regelverket är hög.⁶⁵ Något som begränsar redovisningens möjlighet att höja kvaliteten är nytta och kostnad. Nyttan i förbättrade beslut måste vägas mot kostnaderna för att producera, sprida och använda redovisningsinformationen.⁶⁶

När vi nu definierat ett möjligt synsätt för hur kvalitet kan bedömas har vi möjliggjort att en diskussion kan föras kring de effekter IAS/IFRS-införandet kan medföra. De effekter denna förändringsprocess kan medföra innebär bl.a. även att sambandet mellan redovisning och beskattning kan komma att förändras. Därför kommer nu detta samband att beskrivas.

⁶² Smith, D., s. 24-26.

⁶³ Ibid., s. 26-28.

⁶⁴ Ibid., s. 28-30.

⁶⁵ Ibid., s. 31-32.

⁶⁶ Ibid., s. 33.

5 SAMBANDET REDOVISNING OCH BESKATTNING

I detta kapitel redogörs för sambandet mellan redovisning och beskattning både utifrån Inkomstskattelagen och utifrån god redovisningssed. Dessutom förtydligas både det materiella och formella sambandet som finns mellan redovisning och beskattning.

5.1 Sambandet redovisning och beskattning

Kommunalskattelagen från 1928, som i stort sett förblivit oförändrad under 1900-talet, har länge legat till grund för beskattningen i Sverige. En senare version av Kommunalskattelagen ersattes av Inkomstskattelagen (IL), som trädde i kraft 2002.⁶⁷ År 1929 antogs en Bokföringslag som tillsammans med Kommunalskattelagen från 1928 utformade huvuddragen för sambandet mellan redovisning och beskattning. Grundtanken bakom sambandet är skatteförmågeprincipen, där årsredovisningen anses vara den finansiella rapport som har bäst förutsättningar att på mest rättvisande sätt ge uttryck för företagets resultat och därmed beskattningsunderlag.⁶⁸

Det samband, kopplingen, som existerar mellan redovisning och beskattning utgörs dels av ett materiellt samband, det kopplade området, dels av ett formellt samband, det omvänt kopplade området. De områden där det inte finns något samband mellan redovisning och beskattning benämns ofta frikoppling eller de icke-kopplade områdena.⁶⁹ För att tydliggöra detta samband mellan redovisning och beskattning är det av vikt att först klargöra sambandet utifrån IL.

5.1.1 Sambandet redovisning och beskattning utifrån IL

I ILs 14 kapitel anges de övergripande regler som fastställer det samband som råder mellan redovisning och beskattning. Här anges kopplingsregeln, som tydliggör att ”Om räkenskaper förs för näringsverksamheten, skall dessa läggas till grund för beräkningen av resultatet när det gäller beskattningstidpunkt.”. Dessutom anges att ”resultatet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder” och att ”inkomster tas upp som intäkter och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag”.⁷⁰ Dessa regler anger således att beskattningen ska grundas på företagets redovisning och på god redovisningssed, vilket t.ex. medför att det tillvägagångssätt företaget använder vid periodisering av en intäkt eller en kostnad i redovisningen, får betydelse för hur företaget kommer att beskattas.

5.1.2 God redovisningssed

God redovisningssed ska så långt som möjligt bestämmas genom tolkningar av föreskrifter i lag och i andra författningar, såsom ÅRL och Bokföringslagen, (BFL), men när dessa inte räcker till görs utfyllande tolkningar som bör ha förankring i förekommande bokföring eller redovisning. Då det inte anses lämpligt att dessa utfyllande tolkningar endast beror på praxis behövs normgivande organ som kan

⁶⁷ Rabe, G., & Bojs, J., s. 26.

⁶⁸ www.skatteverket.se/rattsinfo/handledning/redovisning_o_beskattning/04/kap01.pdf, 2004-12-07.

⁶⁹ RSV Rapport 1998:6.

⁷⁰ www.notisum.se/rnp/SLS/LAG/19991229.HTM, 2004-12-07.

bestämma de normer som bör användas när lagens regler fylls ut. I Sverige har hittills normgivningen för de noterade juridiska personerna överlåtits på ett privat organ Redovisningsrådet, (RR). RRs rekommendationer har hittills byggt på en internationell normgivning, IAS som IASC, före detta IASB, gett ut, och har hänfört sig till företagens årsredovisningar. I sista hand ska företagen utöver lagarna och normgivningen använda sig av förekommande praxis.⁷¹ Kopplingen mellan redovisning och beskattning skulle eventuellt kunna bidra till att redovisningens kvalitet påverkas negativt genom att kopplingen kanske bromsar upp utvecklingen av god redovisningssed. Detta då enskilda företag förmodligen föredrar att tillämpa de redovisningsmetoder som leder till lägst beskattning, framför de metoder som eventuellt bättre tillgodoser de krav som kanske annars skulle ha ställts på redovisningen. Detta skulle i sin tur kunna leda till att redovisningens funktion, som t.ex. beslutsunderlag för investerare, och därmed även kvaliteten försämras. Termen god redovisningssed medger även vissa valmöjligheter inom redovisningen, vilket inte är önskvärt inom skatterätten, där objektivitet och likformighet är viktiga principer.⁷²

5.1.3 *Materiellt och Formellt samband*

Anledningen till att det finns ett materiellt och ett formellt samband mellan redovisning och beskattning är att det inte ska uppstå ett fristående registreringssystem enbart för skatteändamål, utan att det är företagets redovisning som ska ligga till grund för beskattningen.⁷³ Det materiella sambandet konkretiseras genom att den skattemässiga inkomstberäkningen sker på basis av bokföringen. Sambandet består i att redovisning och beskattning båda kräver liknande underlag för att uppskatta hur ett företags ekonomiska värdeskapande sett ut under ett visst år. Detta då samma transaktioner ligger till grund för båda dokumenten.⁷⁴ Detta gäller, enligt IL, i första hand när det gäller periodisering av intäkter och kostnader där företagets redovisning vid beskattningen ska efterföljas, vilket medför att ett materiellt samband föreligger.⁷⁵ Det formella sambandet innebär dels att samma värdering av vissa tillgångsposter skett utifrån skattelagstiftning i både redovisning som i deklaration, dels att skattelagstiftningen, för att ett avdrag ska kunna göras i deklarationen, kräver att motsvarande avdrag eller avsättning sker i redovisningen.⁷⁶ Det formella sambandet medför bl.a. att företagen måste redovisa bokslutsdispositioner som obeskattade reserver i årsredovisningarna för att obeskattade vinstmedel inte ska kunna delas ut till aktieägarna. Förfarandet kan dock leda till inlåsnings effekter av företagets utdelningsbara medel, då företagets vinst, om den sparas som obeskattad reserv undgår beskattning medan vinst som är tillgänglig för utdelning beskattas. Detta skulle då kunna leda till att redovisningen ger en sämre bild av både avskrivningstider och årets resultat.⁷⁷

Den ovan beskrivna kopplingen kan nu komma att reduceras i.o.m. lagändringar. Dessa lagändringar diskuteras i nästa kapitel.

⁷¹ FARs Samlingsvolym Del 1, s. 459-460.

⁷² SOU 1995:43, s. 92-93.

⁷³ Westermark, C., 2000, s. 457-465.

⁷⁴ SOU 1995:43, s. 70, 93.

⁷⁵ www.notisum.se/rnp/SLS/LAG/19991229.HTM, 2004-12-07.

⁷⁶ SOU 1995:43, s. 70-71.

⁷⁷ www.regeringen.se/content/1/c6/03/25/61/ecffc228.pdf, 2004-12-16.

6 AKTUELLA ÄNDRINGAR I LAGSTIFTNING & NORMGIVNING

Detta kapitel behandlar några av de dokument som tar upp frågan om ytterligare frikoppling mellan redovisning och beskattning. Dessa utgörs i första hand av SOU 2003:71, Internationell redovisning i svenska företag. Dessutom redogörs för tillhörande proposition, 2004/05:24, och riksdagsbeslut. Även utkastet från oktober 2004 till Redovisningsrådets rekommendation för noterade juridiska personer, RR ZZ, kommer att behandlas.

6.1 SOU 2003:71, Internationell redovisning i svenska företag

EU antog den 19 juli 2002, IAS-förordningen, vilken innebar att alla noterade koncerner med säte i EU fr.o.m. den 1 januari 2005 ska använda de av IASBs standarder för koncernredovisning som antagits av EU. Förordningen syftar till att skapa en effektivare europeisk marknad. Detta genom sänkta kapitalansakaffningskostnader för företagen då användarna får ett bättre och mer jämförbart beslutsunderlag. Med anledning av förordningen tillsatte Regeringen en utredning, IAS-utredningen, för att ta reda på vilka frågor som uppkom till följd av förordningen. Frågan om även juridiska personer skulle få redovisa enligt IAS/IFRS uppkom, samt i vilken utsträckning detta skulle tillåtas ske. Därtill skulle utredas vilka skatteeffekter en övergång till redovisning enligt IAS/IFRS skulle få. Vidare skulle utredningen analysera vilka effekter som skulle kunna uppkomma om juridiska personer inte tilläts redovisa enligt hela IAS/IFRS, då koncernredovisningen och de enskilda bolagens redovisning då skulle skilja sig åt.⁷⁸

Utredningen kom fram till att svenska juridiska personer borde ges större utrymme att tillämpa IAS/IFRS. Detta skulle kunna ske på två sätt, dels genom att ÅRL ändrades på så vis att företag skulle få större möjlighet att tillämpa internationella redovisningsregler, dels genom en full tillämpning av hela de av EU antagna IAS/IFRS. Det sistnämnda tillvägagångssättet ställde dock utredningen sig tveksam till att företagen skulle vilja bruka p.g.a. risken för ett ökat beskattningsunderlag.⁷⁹

Då Sverige har en såpass stark koppling mellan redovisning och beskattning att årsredovisningen utan större korrigeringar kan ligga till grund för deklarationen skulle IASBs regler, om de infördes, få effekt på den svenska beskattningen. Beskattningsunderlaget skulle därmed bestämmas utifrån IASB, som är ett utländskt privat organ, som Sverige har minimalt inflytande över. IAS-utredningen ifrågasatte lämpligheten av detta, särskilt som IASBs regler aldrig varit avsedda för beskattning och därmed inte tar hänsyn till skattemässiga konsekvenser. Reglerna är dessutom mycket komplexa, vilket skulle medföra en risk för utdragna och komplicerade skattetvister. Det faktum att IAS/IFRS inte tillåter några periodiseringsfonder förstärker ytterligare olämpligheten av IAS/IFRS som grund för beskattningen. Något som däremot talar för en beskattning utifrån IAS/IFRS är att dessa regler ger en mer rättvisande bild. Detta gäller dock utifrån ett investerarperspektiv eftersom bl.a. flertalet tillgångar tilläts värderas till verkligt värde och att realiserade värdeförändringar tas upp i resultaträkningen. Detta

⁷⁸ SOU 2003:71, s. 59-62.

⁷⁹ Ibid., s. 14.

skulle emellertid, enligt utredningen, både ge ett större beskattningsunderlag och innebära en tidigareläggning av beskattningen. Dessutom skulle företagen tvingas att utföra en större mängd uppskattningar som kan vara svåra att verifiera och lätt kan bli präglade av subjektivitet.⁸⁰

Med anledning av ovanstående effekter kom IAS-utredningen fram till att IAS/IFRS inte var någon bra grund för deklarationen. Förslaget de kom med var en frivillig, partiell, ökad frikoppling. IAS-utredningen gav dock inga kompletta förslag till en sådan frikoppling. IAS-utredningen såg även en risk i att neutralitetsprincipen, som innebär att alla företag ska behandlas lika ur beskattningssynpunkt, kringgås. De ansåg dock att detta var bättre än att alla företag, oavsett storlek, skulle tvingas att redovisa och deklarera enligt ett såpass komplext regelverk som IAS/IFRS. En ökad frikoppling antogs däremot kunna utmytna i högre utnyttjande av bokslutsdispositioner. En frikoppling skulle förenkla beskattningen då detaljerade regler i större utsträckning skulle ligga till grund för deklarationerna istället för delar av den godtyckliga goda redovisningsleden. Ett frekventare användande av bokslutsdispositioner förmodades dock leda till lägre skatteintäkter.⁸¹ Ett antal instanser har uttalat sig angående utredningen i remissvar. De för uppsatsen relevanta remissvaren bifogas i Bilaga 8. Utredningen utmynnade dessutom i ett regeringsförslag i form av proposition 2004/05:24.

6.2 Regeringens proposition 2004/05:24

Propositionens lösning på införandet av IAS/IFRS bygger till stor del på IAS-utredningen. Regeringen ansåg dock inte att det skulle vara möjligt för svenska juridiska personer att få tillämpa full IAS/IFRS utan att dessa istället skulle ges ökade möjligheter att följa dessa regler inom ramen för svensk lagstiftning, där ÅRL skulle ändras. Regeringen anser att redovisningen och beskattningen inte totalt ska frikopplas eftersom de anser att skattekonsekvenserna inte blivit tillräckligt utredda, samt att det inte finns något klart lagförslag från utredningens sida för en frikoppling. Regeringen avfärdade idén om en beskattning utifrån IAS/IFRS p.g.a. att de ansåg att företagen inte skulle ha något intresse av detta, samt p.g.a. de tidigare nackdelarna som IAS-utredningen lagt fram.⁸² Regeringen bestämde sig för att tillsätta en utredning som skulle utreda frågor gällande kopplingen mellan redovisning och beskattning i Sverige. Då denna är klar, innan juni 2007, anser Regeringen att frågan om svenska noterade juridiska personer ska tvingas eller ges möjlighet till att följa hela IAS/IFRS och om en frikoppling ska ske återigen kan övervägas.⁸³ Dock tillåts redan nu sedan den 1 januari 2004, frivilligt en värdering till verkligt värde av finansiella instrument avsedda för handel, där de oförändrade värdeförändringarna redovisas i resultaträkningen.⁸⁴ Denna del har i dagsläget, då de noterade juridiska personerna väljer att värdera de finansiella instrumenten till verkligt värde, frikopplats gällande deklarationen, och får där värderas till anskaffningsvärde.⁸⁵

⁸⁰ SOU 2003:71, s. 81, 106-111.

⁸¹ Ibid., s. 81-84, 106-111.

⁸² Proposition 2004/05:24, s. 62-66.

⁸³ www.regeringen.se/content/1/c6/03/25/61/ecffc228.pdf, 2004-12-16.

⁸⁴ FARs Samlingsvolym Del 1, s. 364-365.

⁸⁵ www.riksdagen.se/SrvFunc/dokarkiv/0304/bet/SkU16.pdf, 2004-12-16.

6.2.1 *Ändringarna i ÅRL enligt proposition 2004/05:24*

I detta avsnitt behandlas de ändringar i ÅRL för noterade juridiska personer som proposition 2004/05:24 föreslår. Dessa ändringar är dispositiva, vilket innebär att det är frivilligt för företagen om de vill följa ändringarna eller inte. Reglerna fylls dessutom ut av kraven på rättvisande bild, överskådlighet och god redovisningssed. En del av god redovisningssed för de noterade företagen innebär de inskränkningar som Redovisningsrådet kommer att göra. Dessa behandlas utförligare nedan i avsnittet Utkast till RR ZZ oktober 2004. Ändringarna ska enligt propositionen träda ikraft den 1 januari 2005, med undantag för ändringarna gällande verkligt värde som föreslås träda ikraft den 31 december 2005 eller senare. Detta beror på att motsvarande ny frikopplande skattelagstiftning måste tas fram på detta område innan värdering till verkligt värde tillåts i redovisningen.⁸⁶

En av de viktigaste förändringarna i ÅRL är att noterade juridiska personer tillåts att värdera sina materiella och immateriella tillgångar till verkligt värde om de värderar samtliga tillgångar inom samma kategori på samma sätt. Detta gäller både omsättnings- och anläggningstillgångar. Värdeförändringar ska redovisas i resultaträkningen då det handlar om återföring av ned- eller uppskrivning samt värdeförändringar på biologiska tillgångar och förvaltningsfastigheter, vilket utan frikoppling troligtvis skulle innebära en tidigarelagd beskattning. Övriga värdeförändringar ska redovisas i fonden för verkligt värde i eget kapital i balansräkningen.⁸⁷

Andra viktiga förändringar består i att försiktighetsprincipens betydelse tonats ner eftersom en överdriven försiktighet strider emot IAS 37 som behandlar avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar. Dessutom tillåts även immateriella tillgångar skrivas upp och avskrivningar behöver inte göras om det finns särskilda skäl till detta. Detta gäller t.ex. då det ger en mer rättvisande bild att istället testa för nedskrivningsbehov.⁸⁸

Riksdagsbeslutet som kom den 1 december 2004 stödde samtliga de ovan nämnda föreslagna lagändringarna.⁸⁹ Denna lagändring har lett till att även normgivningen behöver förändras. Som nämndes i RRs remissvar, se Bilaga 8, har rådet för avsikt att även efter 2005 ge ut rekommendationer. Utkastet till RR ZZ ligger i linje med detta uttalande.

6.3 Utkastet till RR ZZ oktober 2004

RR 32 är den rekommendation som ska ersätta RR 1 till RR 29 för noterade juridiska personer fr.o.m. den 1 januari 2005. Nedan redogörs för utkastet till RR 32, som benämns RR ZZ. Rekommendationen utgår från de IAS/IFRS som EU kommissionen antagit och redogör endast för de tillägg och undantag från dessa regler som gäller i Sverige. Tanken bakom detta är att koncernredovisningen och årsredovisningen i noterade moderbolag ska

⁸⁶ Proposition 2004/05:24, s. 143-144.

⁸⁷ Ibid., s. 12-13.

⁸⁸ Ibid., s. 8, 10-11, 15-16, 90, 148, 152, 155.

⁸⁹ www.riksdagen.se, 2004-11-15.

hålla i stort sett samma kvalitet, då alla noterade koncerner måste redovisa enligt hela IAS/IFRS-regelverket.⁹⁰

I rekommendationen görs nu mycket färre undantag från IAS/IFRS än i tidigare rekommendationer. Detta beror dels på att ÅRL kommer att ändras, dels på att mindre väsentliga avvikelser ifrån IAS/IFRS, som tidigare rekommendationer innefattat, nu tagits bort. De största undantagen ifrån IAS/IFRS är att inga tillgångar tillåts att värderas till verkligt värde. Detta beror på att ÅRL inte kommer att tillåta detta från den 1 januari 2005. Enligt IAS/IFRS får immateriella och materiella tillgångar som inte är biologiska tillgångar, finansiella tillgångar eller förvaltningsfastigheter enbart värderas till verkligt värde genom revaluation model.⁹¹ Revaluation model innebär en systematisk uppskrivning av tillgångar, vilket medför att denna modell begränsar värdering till verkligt värde för tillgångar. Dessutom måste alla tillgångar i samma klass värderas på samma sätt där värdeförändringarna redovisas i eget kapital.⁹²

Andra viktiga undantag innefattar att entreprenadavtal får redovisas enligt IL istället för enligt IAS 11, p.g.a. kopplingen mellan redovisning och beskattning. P.g.a. denna ska inte heller uppskjutna skatteskulder som kan hänföras till de obeskattade reserverna särredovisas såsom IAS 12 föreskriver, vilket innebär att bokslutsdispositioner och obeskattade reserver fortfarande tillåts i redovisningen. Vidare får finansiella leasingavtal redovisas som operationella istället för enligt IAS 17. Dock ska alla finansiella leasingavtal vid sale and lease back transaktioner, oavsett om de redovisats som operationella, periodisera den eventuella vinst som uppstår då försäljningssumman överstiger tillgångens redovisade värde, över leasingperioden. Kopplingen mellan redovisning och beskattning är också anledningen till att förmånsbestämda pensionsplaner inte ska redovisas enligt IAS 19 utan enligt svensk lagstiftning som i detta fall t.ex. utgörs av Tryggandelagen som bl.a. behandlar pensioner.⁹³ I motsats till IFRS 5 ska, enligt RR ZZ, avskrivningar på anläggningstillgångar göras även då de är avsedda att säljas. Ytterligare en skillnad är att IAS/IFRS ställer högre krav på komponentavskrivning än RR ZZ, vilket innebär en skillnad från tidigare.⁹⁴

Då nu några av de förändringar som IAS/IFRS-införandet medför har behandlats, vänder vi oss till personer som vi anser har en mycket god kunskap om vilka effekter dessa förändringar skulle kunna innebära. I nästa kapitel presenteras uppsatsens empiri som bygger på intervjuer med dessa personer.

⁹⁰ Utkast till RR ZZ, s. 4, 21.

⁹¹ Utkast till RR ZZ, s. 6, 8, 15.

⁹² www.pwc.com/extweb/service.nsf/docid/56B7B04FD121ED4880256C13D, 2004-11-25.

⁹³ Ibid., s. 4, 7, 9, 12.

⁹⁴ Ibid., s. 6, 8, 15.

7 EMPIRI

I detta kapitel ges först en kortare presentation av uppsatsens respondenter. Därefter presenteras respondenternas åsikter ämnesvis efter uppsatsens delfrågor och huvudfråga. Frågeställningarna utgörs av sambandet mellan redovisning och beskattning, förändringar i ÅRL och RR ZZ, påverkan på noterade juridiska personer och kvalitetseffekter. Därefter sker en kortare sammanfattning av kapitlet.

7.1 Respondenterna

Intervjun med Gunnar Hjalmarsson tog plats på PWC den 2 december 2004. Han har tidigare jobbat som auktoriserad revisor, men är numera redovisningsspecialist. Caisa Drefeldt intervjuades den 6 december 2004 på KPMG. Drefeldt är auktoriserad revisor och redovisningsexpert på KPMG. Monica Axman är auktoriserad revisor och manager och Magnus Larsson är skattejurist, skattechef och partner. De båda intervjuades den 8 december 2004 på Deloitte. Pär Falkman är redovisningsspecialist på Ernst & Young. Falkman intervjuades den 16 december. Mats Schröder arbetar på Skatteverket i Stockholm. Schröder intervjuades via e-mail och vi fick svar den 6 december 2004. Stefan Pärnhem är ämnesråd på Justitiedepartementet. Det är Justitiedepartementet som utarbetat proposition 2004/05:24. Pärnhem e-mailintervjuades och svar erhöles den 2 december 2004. Bo Lindén arbetar som kansliråd på enheten för företagsbeskattning på Finansdepartementet. Finansdepartementet är inblandade i utredningen om en ny skattelagstiftning. Lindén svarade den 6 december 2004 på intervjufrågorna via en e-mailintervju. På Svenskt Näringsliv e-mailintervjuades Ingrid Melbi, skatteexpert och Carl Gustaf Burén, redovisningsfrågor. De svarade via e-mail den 24 november 2004.

7.2 Sambandet redovisning & beskattning efter IAS/IFRS-införandet

7.2.1 Gunnar Hjalmarsson, PWC

Gunnar Hjalmarsson tror att anledningen till att en ökad frikoppling mellan redovisning och beskattning ännu inte skett är att RSV har varit oroligt för att förlora en del av de indirekta kontrollmöjligheter som sambandet medför. Denna indirekta kontroll uppstår då revisorer även ansvarar för att kontrollera företagens skatteberäkning i årsredovisningen. Detta medför att den starka kopplingen mellan redovisning och beskattning bidrar till att underlaget för deklarationen indirekt kontrolleras av revisorer. Personligen tror Hjalmarsson dock att denna oro är överdriven. Han tror dessutom inte att det blir någon total frikoppling för noterade juridiska personer inom överskådlig tid. Detta beror, enligt Hjalmarsson, på att det finns ett fundamentalt samband mellan redovisning och beskattning, då samma transaktioner ligger till grund för båda dokumenten, samt att huvudregeln säger att god redovisningssed skall styra beskattningen. Han ser en frikoppling mer som antalet undantag som ska göras från denna regel. Sambandet kan alltså ses som en brygga, där antalet poster som ska vara gemensamma och var bryggan ska ligga bestäms av frikopplingen. Hjalmarsson anser dock att det skulle vara bra att ta bort obeskattade reserver från redovisningen eftersom de ger en missvisande bild av det ekonomiska värdeskapande som skett i företaget under en viss period.

Hjalmarsson anser, då det kommer till icke komplexa transaktioner, att det på senare tid blivit en starkare koppling mellan redovisning och beskattning än vad det var tidigare. Detta beroende bl.a. på att det idag är tillåtet att göra avsättningar både i deklaration och

årsredovisning. Tidigare tilläts inte dessa avdrag i deklarationen, men då RR 16 kom utgjorde rekommendationen i viss utsträckning en skärpning gällande avsättningar. På detta område har det under senare år introducerats striktare redovisningsregler då Redovisningsrådets rekommendationer ersatt praxis, vilket bidragit till att värderingarna enligt god redovisningssed blivit det samma som god avdragssed. Ses istället till en lite mer komplex transaktion, såsom värdering av finansiella instrument avsedda för handel, vilka klassificeras som lager skatterettsligt, har, enligt Hjalmarsson, istället en frikoppling skett. Dessa finansiella instrument får fr.o.m. den 1 januari 2004 värderas till verkligt värde, där de realiserade värdeförändringarna förs till resultaträkningen. Hjalmarsson tror dock inte att det är många juridiska personer som har använt sig av värdering till verkligt värde för finansiella instrument, i vilket fall har han inte hört talas om det. Om Hjalmarsson spekulerar i hur förvaltningsfastigheter och biologiska tillgångar, som kan komma att redovisas till verkligt värde i redovisningen, där effekterna förs till resultaträkningen, förmodligen kommer att redovisas i deklarationen, så tror han att en liknande frikoppling som skett för finansiella instrument som innehas för handel även skulle kunna ske för dessa tillgångar.

Ett område Hjalmarsson omnämner där ingen frikoppling skett är frågor där noterade juridiska personer och deras koncerner under de senaste åren fått redovisa på olika sätt p.g.a. av beskattningsskäl. Dessa områden utgörs av både leasing och successiv vinstavräkning. Detta innebär att om en noterad juridisk person frivilligt brukar dessa metoder i årsredovisningen så kommer deras beskattning på dessa områden att tidigareläggas.

7.2.2 *Caisa Drefeldt, KPMG*

Caisa Drefeldt tror att det kommer att dröja väldigt länge innan Sverige får en total frikoppling. Tidigare har RSV kommit med förslag för en ökad frikoppling, men Finansdepartementet har enligt Drefeldt varit mot denna förändring, vilket hon tycker är synd. Detta motstånd beror, enligt Drefeldt, förmodligen på att departementet har begränsade resurser, samt att staten är en för frågan betydande part för vilken det är enklare med en stark koppling mellan redovisning och beskattning. Drefeldt berättar även att det blev mycket kaotiskt då Norge frikopplade redovisningen från beskattningen för två år sedan. Hon är av den uppfattningen att det inte är konstigt att förändringen inte fungerade hundra procentigt, eftersom de flesta omställningar oftast inte fungerar felfritt första gången de introduceras. Drefeldt tror dock att utvecklingen i Norge delvis bidragit till att öka statens återhållsamhet i frågan om en ökad frikoppling.

När det gäller frikopplingen av de finansiella instrument som får värderas till verkligt värde, som enligt Skatteverket enbart omfattas av de finansiella instrument som klassificeras som varulager, anser Drefeldt däremot att denna typ av finansiella instrument utgörs av alla sorts avtal där ett förhållande ska regleras, såsom t.ex. en kundfordran eller en leverantörsskuld. Detta skulle, om Drefeldts uppfattning följs, innebära att ett större antal poster, än vad Skatteverket gör gällande, skulle kunna klassificeras som finansiella instrument och därmed skulle kunna värderas till verkligt värde. Drefeldt anser dock inte att möjligheten att värdera de finansiella instrumenten till verkligt värde, och den frikoppling som därigenom skett, givit en bättre kvalitet på

redovisningen. Detta då hon inte tror att det är många företag som riktigt förstått hur en värdering till verkligt värde ska gå till, då anvisningarna från reglerarna i dessa avseenden är väldigt sena. Drefeldt vet i dagsläget inte heller hur vägledningen på området från FAR kommer att se ut, men hon vet att det jobbas mycket med frågan. Drefeldt har inte hört talas om något företag som utnyttjat möjligheten att värdera de finansiella instrumenten till verkligt värde och hon tror heller inte att företagen i framtiden kommer att utnyttja möjligheten i större utsträckning. Denna uppfattning ligger i linje med FARs redovisningskommittés bedömning.

7.2.3 *Monica Axman och Magnus Larsson, Deloitte*

Magnus Larsson tror att det någon gång i framtiden kommer att bli en total frikoppling mellan redovisning och beskattning för de noterade juridiska personerna. Dessutom menar han att Sverige är ett unikt land i det avseendet att kopplingen fortfarande är så stark. Även Monica Axman tror att det kommer att ske en frikoppling i Sverige. Axman tror att anledningen till att ingen större frikoppling skett i Sverige ännu, beror på den svenska traditionen som befäst den starka kopplingen mellan redovisning och beskattning i landet. Larsson berättar att en förändring, som frikopplingen mellan redovisning och beskattning, tar tid. Dessutom har det aldrig varit uppenbart att detta behov funnits i Sverige eftersom systemet ansetts fungera bra som det är utformat i dagsläget. Axman flikar här in att hon tror att revisionsplikten för alla aktiebolag varit betydelsefull i detta avseende. Larsson håller med och tror att revisionsplikten av skatteberäkningarna varit viktigt för skattemyndigheten. Han menar dock att eftersom den goda redovisningsleden nu kommer att förändras, p.g.a. det internationella trycket, så finns det ett incitament att se över kopplingen mellan redovisning och beskattning för att bevaka svenska skatteintressen. Larsson tror att förändringsprocessen tagit så lång tid eftersom det krävs en stor reform, vilken skulle fordra mycket arbete och resurser i statsförvaltningen och att det delvis är där det brustit. Vidare berättar Larsson att Skatteverket i dagsläget arbetar hårt för att skapa regler för att kunna hantera en frikoppling. När det gäller de tillgångar, förvaltningsfastigheter, biologiska, materiella och immateriella tillgångar, som kan komma att värderas till verkligt värde tror Larsson att de både redovisnings- och skattemässigt kan komma att hanteras på ett liknande sätt som de finansiella instrumenten, men han poängterar att det bara är en spekulation.

7.2.4 *Pär Falkman, Ernst & Young*

Pär Falkman anser inte att de senaste årens utveckling av redovisningen har varit solklar. Exempelvis har IAS/IFRS omarbetats flera gånger de senaste fem till sju åren. Detta har, enligt Falkman, stegrat problematiken när det gäller förändringen av sambandet mellan redovisning och beskattning. Han anser dock att eftersom många andra länder har två olika system gällande redovisning och beskattning som fungerar bra där, borde det även kunna fungera i Sverige. Förändringen skulle dock innebära en stor omdaning och troligtvis ta lång tid. Dessutom skulle en total frikoppling med två system leda till en mycket större arbetsbörda för i stort sett alla berörda parter. Falkman berättar att denna fråga främst berör skattemässiga ställningstaganden. IAS/IFRS-införandet skulle, om ingen frikoppling sker, innebära mer komplexa regler och större tolkningsutrymme för deklARATIONERNA. Falkman ifrågasätter om detta är lämpligt och han tror heller inte att full IAS/IFRS-tillämpning i deklARATIONERNA kommer att tillåtas. Eftersom skatterätten

dessutom är nära nog helig för staten, då den både utgör en inkomstkälla och en kontrollmöjlighet, tror inte Falkman att det inom den närmsta tiden kommer att ske några omvälvande förändringar på området. Dessutom tillägger han att det inte är möjligt att förändra skattelagar lika lätt som rekommendationer, då en hel process, med utredning och förslag, först krävs. Falkman berättar vidare att värdering till verkligt värde och leasing är två områden som utgör speciella svårigheter för skatterätten. De frågor som i första hand är problematiska är om orealiserade värdeförändringar ska beskattas och om beskattningen ska ske utifrån ekonomisk innebörd istället för juridisk form. När det gäller förmögenhetsbeskattningen beskattas i dagsläget orealiserade värdeförändringar, vilket dock inte sker inom företagsbeskattningen, eftersom det är realisationsprincipen som gäller på området. Falkman funderar över om detta synsätt kommer att bestå och i så fall leda till frikoppling gällande värdering till verkligt värde. Han berättar även att just ekonomisk innebörd över juridisk form är något som jurister kan ha svårt att acceptera, vilket i.o.m. IAS/IFRS-införandet är ett betraktelsesätt som kommer att öka i omfattning. Ett exempel på detta nämner Falkman är att ÅRL har upphävt poolningsmetoden och även tydliggör att det inte bara är aktiemajoriteten som är avgörande för definieringen av ägandet. God redovisningssed innebär därmed, vid en ökad användning av IAS/IFRS, ett ökat tolkningsutrymme enligt redovisningens betraktelsesätt.

7.2.5 *Mats Schröder, Skatteverket*

Mats Schröder anser att en total frikoppling leder till att redovisningen kan utvecklas utan någon skattemässig påverkan och att den därmed borde få bättre förutsättningar att bli mer exakt ur ett företagsekonomiskt perspektiv. Han tror även att redovisningen skulle bli komplexare med fler valmöjligheter och med marknadsvärdering i större utsträckning. Schröder tycker inte att det skulle vara helt osannolikt med en ökad frikoppling för de noterade juridiska personerna, på de områden där IAS/IFRS får tillämpas enligt ÅRL.

7.2.6 *Stefan Pärnhem, Justitiedepartementet*

Stefan Pärnhem säger att det idag är oklart hur en ny skattelagstiftning som ersätter värdering till verkligt värde i årsredovisningen kommer att se ut. Från företagets sida tror han att det naturliga vore att beskattningstidpunkten knöts till realisationstillfället. Ses t.ex. till skog, som är en biologisk tillgång, kan det ta 70-80 år tills den är avverkningsbar. Om en frikoppling då inte sker och företaget väljer att värdera till verkligt värde skulle detta innebära att företagen betalade skatt på orealiserade vinster som inte genererat kassaflöde under hela skogens tillväxtperiod.

7.2.7 *Bo Lindén, Finansdepartementet*

Bo Lindén berättar att anledningen till att en frikoppling tidigare inte skett troligtvis beror på att de lagförslag som RSV arbetat fram inte kunde ligga till grund för lagstiftning utan ytterligare bearbetning. Detta bl.a. eftersom de inte var anpassade till IL. Dessutom saknades även en analys av de effekter som förslagen skulle få på de offentliga finanserna. Finansdepartementet ansåg även att en grundligare genomgång av problemen krävdes. Därför har de nu tillsatt en utredning som ska utföra denna genomgång. Utredningen ska vara klar i mitten av 2007 och Lindén kan därför inte uttala sig om hur det framtida systemet kommer att se ut.

7.3 Förändringar i ÅRL och RR ZZ

7.3.1 *Gunnar Hjalmarsson, PWC*

Gunnar Hjalmarsson tror att förändringarna i ÅRL sammantaget kommer att ge en mer rättvisande redovisning trots att detta förmodligen kommer att leda till att tillförlitligheten minskar och att bedömningar blir svårare. Han tror även att det egna kapitalet kommer att öka i vissa fall. Detta kan vara negativt eftersom beloppsspärren för utdelning därmed höjs. Dels kommer koncernredovisningen som spärr att tas bort, dels innebär förändringarna att moderbolagets eget kapital i många fall blir större på grund av mindre försiktiga redovisningsregler. Sammantaget innebär detta, enligt Hjalmarsson, att försiktighetsreglerna i ABL, om att inte äventyra företagets fortbestånd, kommer att få större betydelse än tidigare. En annan aspekt av försiktighetsprincipens nertonande i ÅRL är borgenärernas intresse av en rättvisande redovisning. Förändringen kommer, enligt Hjalmarsson, förmodligen bidra till att borgenärerna, när de vant sig vid omställningen, bättre kan bedöma företags förmåga att generera kassaflöde i framtiden.

Hjalmarsson tror att den största förändringen då det kommer till normgivningen från Redovisningsrådet utgörs av hanteringen av anläggningstillgångar. Detta eftersom komponentavskrivning av anläggningstillgångar enligt redovisningsrådet borde tillämpas, vilket dock i praktiken varit ganska ovanligt. Ses till t.ex. fastighetsbolag är det nästan ingen som tillämpar denna typ av avskrivning i dagsläget. Enligt IFRS ska detta tillämpas, vilket, enligt Hjalmarsson, förmodligen kommer att utgöra en stor förändring då företagen börjar använda komponentavskrivningar.

7.3.2 *Caisa Drefeldt, KPMG*

Gällande möjligheterna till verkligt värde värderingen i den förändrade ÅRL anser Caisa Drefeldt att denna skjutits upp eftersom skatteverket inte vet hur de ska hantera dessa i deklarationerna. Drefeldt tror heller inte att vi kommer att få se en värdering till verkligt värde i större utsträckning och hon känner t.ex. inte till något fastighetsbolag som kommer att utnyttja möjligheterna att värdera förvaltningsfastigheter till verkligt värde. Om fastighetsbolagen skulle använda sig av värdering till verkligt värde ser Drefeldt att ett potentiellt problem skulle kunna utgöras av vilken värderingsmodell fastighetsföretagen kommer att använda sig av. Drefeldt är dock inte oroad för att denna problematik kommer att påverka kvaliteten på redovisningen negativt. När det gäller förvaltningsfastigheter, biologiska, materiella och immateriella tillgångar, som enligt den förändrade ÅRL kommer att kunna värderas till verkligt värde, är ett, enligt Drefeldt, troligt alternativ att dessa tillgångar kommer att behandlas på ett likartat sätt som de finansiella instrumenten, men hon poängterar även att hon inte vill chansa och uttala sig felaktigt. Hon vill heller inte sia om hur detta kommer att påverka beskattningsunderlaget. Drefeldt anser sammantaget att förändringarna i ÅRL inte kommer att få någon större effekt.

Drefeldt spår däremot effekter av Redovisningsrådets ändrade rekommendationer. Dessa kommer förmodligen, informeras vi av Drefeldt, att döpas till RR 30, 31 och 32. Förändringar som Drefeldt tror kommer att ge upphov till omställningar utgörs av bl.a. komponentavskrivningen. Denna uppstår i och med IAS 16 och kommer, enligt Drefeldt, att utgöra ett problem för företagen eftersom IASBs regelverk innebär en högre

komplexitet och ökade krav jämfört med den tidigare svenska normgivningen. Detta innebär, enligt Drefeldt, även att komponentavskrivningar kommer att behöva användas inom nya områden för svensk redovisning. Som exempel nämner Drefeldt att stammar inte håller lika länge som den byggnad de tillhör, vilket medför att en komponentavskrivning i detta fall kommer att bli nödvändig. För att hantera denna förändring ska företagen använda sig av en s.k. deemed cost, vilket är det antagna anskaffningsvärde som tillgången värderas till vid övergången till IAS/IFRS. Därefter ska företagen, utifrån det antagna anskaffningsvärdet, utföra komponentavskrivningar.

En annan förändring som Drefeldt förmodar kommer att bidra till stora förändringar är IFRS 3. Detta eftersom denna standard föreskriver att goodwillposter inte längre ska skrivas av utan testas för nedskrivningsbehov. Dessutom innebär standarden hårdare krav på redogörelse för och utredning av övervärden som uppkommer vid förvärv. Goodwillens nyttjandeperiod är dessutom enligt IFRS 3 kortare än vad den svenska normgivningen tidigare förespråkade. Sammantaget innebär IFRS 3 att företagens resultat kommer att bli mer volatila, vilket, enligt Drefeldt, för somliga intressenter troligtvis kan försvåra bedömningen av företagens ekonomiska ställning.

Ytterligare en sak som Drefeldt tror kommer att medföra problem för vissa företag är finansiella sale and lease back transaktioner. Detta p.g.a. att en del av dessa avtal tidigare klassificerats fel i Sverige och därmed periodiserats fel och inte p.g.a. att normgivningen förändrats på området. I juridisk person får finansiella leasingavtal klassificeras som operationella, men den del av försäljningssumman som överstiger det redovisade värdet ska ändå periodiseras över leasingavtalets livstid och inte redovisas som en vinst i resultaträkningen direkt. Anledningen till felklassificeringen är att vi idag är medvetna om att risken i väsentlig mån inte kunde ha antagits gå över på köparen eftersom finansbolagen inte får ta alltför stora risker i Sverige. Detta kommer nu att behöva justeras i redovisningen hos de berörda företagen.

7.3.3 *Monica Axman och Magnus Larsson, Deloitte*

När försiktighetsprincipen försvinner från den kommande ÅRL tror Monica Axman att det initialt, för bl.a. borgenärerna, kan bli en omställning då de t.ex. bedömer ett företags ekonomiska ställning. Detta då det finns en gammal oskriven "regel" som säger att om ett företag uppvisar ett positivt resultat så är resultatet troligtvis bättre i verkligheten och att företaget i dessa situationer agerar i linje med försiktighetsprincipen. Om företaget däremot uppvisar ett negativt resultat, så är resultatet enligt "regeln" troligtvis sämre i verkligheten. Detta då ett företag som uppvisar röda siffror ofta har en benägenhet att så snabbt som möjligt ta hem intäkter och därmed kanske tänja så mycket som möjligt på försiktighetsprincipen. Magnus Larsson menar att det är viktigt att samtliga parter verkligen förstår de nya förändringarna som den ändrade ÅRL bidrar till. Förändringen innebär att alla måste börja tänka i nya banor, hitta nya metoder och verkligen fundera över vad förändringarna innebär. Larsson tar upp den möjliga värderingen till verkligt värde som exempel och påpekar vikten av att de berörda parterna tänker efter i varje enskild situation. De berörda parterna bör även analysera om bedömningsmetoden ger ett verkligt värde, om den ger rätt värde och om det leder till en rättvisande bild. Denna

bedömningsproblematik kommer, enligt Larsson, att ställa otroliga krav, inte bara på företagen utan på alla som berörs av den ekonomiska bedömningen.

När det gäller förändringarna som RR ZZ kommer att medföra tror Larsson att de kommer att visa sig först när praxis kommer igång. Han är dock av den åsikten att förändringarna rent generellt syftar till att höja kvaliteten och han påstår att många är av åsikten att så kommer att bli fallet.

7.3.4 *Pär Falkman, Ernst & Young*

Pär Falkman anser att den största förändringen i ÅRL är att företagen tillåts värdera tillgångar till verkligt värde. Detta tror han kommer att leda till högre volatilitet. Anskaffningsvärdering kommer emellertid ändå att fortsätta att vara huvudregeln, både enligt ÅRL och IAS/IFRS. Dessutom ändras fokuseringen från resultaträkningen till balansräkningen. När det gäller försiktighetsprincipens nedtonande och hur borgenärerna, såsom t.ex. banker, hanterar detta berättar Falkman att många noterade företag har internbanker. Detta medför troligtvis att bankerna inte i någon större utsträckning kommer att påverkas av att redovisningen kräver mer av användarna och att de måste lära sig de nya värderingsreglerna för att kunna fatta bra beslut.

Gällande RR ZZ tror Falkman att de ökade upplysningskraven som IAS/IFRS innebär kommer att leda till problem för företagen inledningsvis, men att de sedan vänjer sig, men han poängterar även att detta är en svår fråga att uttala sig om. Ytterligare ett område som, enligt Falkman, troligtvis kommer att åsamka problem är de immateriella tillgångarna.

7.3.5 *Mats Schröder, Skatteverket*

Schröder anser att den största förändringen i ÅRL är att värdering till verkligt värde tillåts. Detta anser han kommer att innebära att både årsredovisningar och deklarerationer blir mer komplexa. Han tror därmed att det område som kommer att innebära störst förändring, både av en ökad frikoppling och av den ändrade ÅRL, är värderingen av tillgångar. Schröder anser således att årsredovisningarnas kvalitet troligen kommer att öka då olika tillgångar marknadsvärderas.

7.3.6 *Ingrid Melbi och Carl Gustaf Burén, Svenskt Näringsliv*

Melbi och Burén tror att förändringarna i ÅRL torde ha begränsad betydelse. Det viktigaste är att skattelagstiftningen utformas på ett sådant sätt att IAS/IFRS kan användas direkt även i juridisk person. Utan full anpassning till IAS/IFRS är frikopplingsåtgärder av begränsad betydelse. Ett exempel på detta är att pensionsredovisning enligt IAS 19 inte kan tillämpas förrän den skattemässiga kopplingen till Tryggandelagens regler tas bort. Ett annat är att en värdering av lagertillgångar till verkligt värde utan frikopplingsåtgärder kommer att medföra skatteeffekter. Melbi och Burén tror att förändringarna i ÅRL och RR ZZ kommer att leda till utökade krav på information för redovisningen. En frikoppling av beskattningen kan också medföra en ökad komplexitet för deklARATIONERNA eftersom det krävs ett större antal omräkningar till skattemässiga värden med utgångspunkt från redovisningen.

7.4 Förändringarnas påverkan på noterade juridiska personer

7.4.1 *Gunnar Hjalmarsson, PWC*

Gunnar Hjalmarsson tror inte att en eventuell frikoppling skulle utgöra ett problem som företagen inte skulle kunna klara av. Han tror t.ex. inte att en fullständig förflyttning av avskrivningar över plan från redovisningen till en deklarationsbilaga skulle komma att vålla några stora problem. Hjalmarsson poängterar även att det stora flertalet företag, p.g.a. deras storlek, inte heller i framtiden kommer att behöva använda sig av en separat deklarationsbilaga.

Då det kommer till den förändringsprocess som kommer att ske nu med förändrad ÅRL, möjligtvis ny skattelagstiftning och RR ZZ, tror Hjalmarsson att företagen känner stor press. Detta eftersom många ekonomiavdelningar har knappa resurser och nu ska klara av både förändringarna och det ordinarie arbetet. Emellertid kommer inte de noterade juridiska personerna att lämna sina årsredovisningar med förändringarna förrän om ett år. Han tror att de flesta företagen har jobbat med förändringsprojektet länge. Därmed tror han att många företag är ganska väl förberedda och har god kunskap om IAS/IFRS, trots den korta tidsplanen gällande regleringsändringarna. Dock finns det, enligt Hjalmarsson, företag som kommer att hamna i kris.

7.4.2 *Caisa Drefeldt, KPMG*

Caisa Drefeldt tror att flertalet av de företag som berörs av IAS/IFRS-införandet förberett sig för förändringen sedan relativt lång tid tillbaka. Denna förberedelse har, enligt Drefeldt, pågått åtminstone sedan år 2002 eller år 2003. Hon tror dock att somliga företag är väldigt sena i sina förberedelser och att de först på senare tid har börjat fundera på förändringen, vilket innebär att de har en väldig resa framför sig. Drefeldt är av den åsikten att svårigheterna för företagen, med att förbereda anpassningen till IAS/IFRS, i första hand utgörs av att Kommissionens beslut om att anta de nya standarderna kommer i så tät anslutning till införandet. Detta bidrar till att företagen inte vet vilka förändringar de ska förbereda sig för. Exempelvis nämner Drefeldt att IFRS 3, 4 och 5 endast för en kort tid sedan, den 30 november 2004, antogs av kommissionen och träder i kraft den 1 januari 2005. Drefeldt tror att detta bidrar till att företagen i första hand fokuserar på förändringarna gällande koncernredovisningen och att företagen i allmänhet hittills prioriterat rapporteringen till marknaden. Drefeldt tror dessutom att börsen utgör den största faktorn till att många företag känner en yttre press att följa utvecklingen på området och vidta förberedande åtgärder för de kommande förändringarna. Detta bl.a. då börsen uttalat att de företag som har bokslutsstämma 2004 i sin bokslutskommuniké och sin årsredovisning för 2004 ska lämna kvalitativa uppgifter om de största förändringarna mellan dagens goda redovisningssed och den som framöver kommer att gälla. Dessutom ska företagen enligt börsen beloppsbestämma dessa förändringar. Drefeldt tror dock inte att företagen känner någon yttre press på att anpassa sig till den ändrade ÅRL, utan att de mer upplever dessa förändringar som något de måste anpassa sig till. Eftersom den ändrade ÅRL först kommer ut i januari 2005 tycker Drefeldt att det är orealistiskt att försöka förutspå hur denna förändring kommer att påverka företagen.

7.4.3 *Monica Axman och Magnus Larsson, Deloitte*

Monica Axman tror att de förändringar företagen nu vidtar till största del har med IAS/IFRS-införandet att göra. Hon berättar vidare att många små och medelstora företag redan i dagsläget tycker att upplysningskraven är arbetsamma och tidskrävande, vilket kan peka på att de noterade företagen kommer att uppleva de nya utökade upplysningskraven på ett liknande sätt. Axman berättar att de noterade personerna många gånger upplever förändringsprocessen som väldigt krävande, men hon tror dock att flertalet företag än så länge förberett sig väl för förändringarna. Axman påpekar dock att det är en lång process företagen behöver gå igenom och att det många gånger brukar ta mer tid i anspråk än företagen räknat med. Magnus Larsson håller med Axman i att många företag ligger långt fram i förändringsprocessen, men han tror dock att det finns ett antal företag som inte alls är förberedda på förändringen. Dessutom tror han att många företag i dagsläget saknar kompetensen som krävs för att hantera förändringen, vilket kanske kan bero på att företagen inte förstått komplexiteten av de nya förändringarna. Larson tillägger dock att de flesta företagen lagt ned mycket tid för att få förändringen att fungera. Vidare tror han att företagen inte insett hur mycket arbete implementeringen kommer att medföra utan att det kommer att komma som en chock för många av dem. En speciell kategori företag som Larsson tror kommer att få det tufft är stora bolag som är multinationellt aktiva. Förändringen kommer bl.a. att innebära att många värderingar ska utföras, att många noter ska skrivas och att analyser för framtiden ska tas fram, vilket, enligt Larsson, kommer att ställa stora krav på företagen.

7.4.4 *Pär Falkman, Ernst & Young*

Pär Falkman tror att företagets förberedelse för den kommande förändringen i dagsläget är varierande. Han tror dock att de flesta företag är väldigt medvetna om förändringarna som komma skall. Eftersom en del av dessa företag även är noterade på någon av de amerikanska börserna och samtidigt måste anpassa sig till Sarbanes-Oxley Act (SOX) tror Falkman att 2005 blir ett kaotiskt år. Han tror att företagets interna problematik bl.a. utgörs av att skapa systemunderlag. Detta då hela redovisningen framöver kommer att byggas på ett mycket mer aktivt arbete. Som exempel på detta nämner Falkman att det inte längre kommer att handla om anskaffningsvärde minus avskrivning utan att löpande nedskrivningstest, test av avskrivningstider och funderingar över vilka segment som ska läggas ner eller eventuellt säljas ska ske kontinuerligt. Redovisningen var förut mer statisk och byggde till stor del på historisk utvärdering, nu kommer den att bli mer framåtblickande. Falkman tror dessutom att det faktum att de flesta IAS/IFRS-konsulter är mycket upptagna just nu tyder på att företagen försöker anpassa sig till förändringen. Falkman tycker dock att majoriteten av IAS/IFRS reglerna är relativt enkla att anpassa sig till, såsom t.ex. IAS 16, om materiella anläggningstillgångar. Detta eftersom de är lika de nuvarande svenska reglerna. Sammantaget tror Falkman att det ökade IAS/IFRS inflytandet kommer att leda till en högre arbetsbelastning för företagen. Särskilt eftersom det gäller att vara mer aktiv och att t.ex. mer kritiskt pröva för nedskrivningsbehov varje år. Förändringen kommer även kräva bättre utvecklade interna system och fler bedömningar från företagets sida.

7.4.5 *Mats Schröder, Skatteverket*

Schröder tror att de noterade juridiska personerna kommer att påverkas mycket av förändringarna och att de skulle innebära merarbete för företagen.

7.4.6 *Stefan Pärnhem, Justitiedepartementet*

Pärnhem anser att en frikoppling kan skapa en hel del extra arbete för företagen. I små företag kan det administrativa merarbetet bli av sådan omfattning att det inte står i proportion till de fördelar som skulle kunna uppstå.

7.4.7 *Ingrid Melbi och Carl Gustaf Burén, Svenskt Näringsliv*

Melbi och Buren säger att en fortsatt koppling mellan redovisning och beskattning kommer att leda till att noterade företag använder IAS/IFRS för koncernredovisningen och ÅRL i juridisk person. Att använda två system kommer för företagen att leda till ökade systemkostnader och ökad komplexitet i bevakning och implementering av förändringar. Melbi och Burén tror att företagen har en hög motivation för att förbereda sig för IAS/IFRS givet att tillämpningen av IAS/IFRS i den juridiska personen inte leder till några skattemässiga effekter.

7.5 Kvalitetseffekter av förändringarna

7.5.1 *Gunnar Hjalmarsson, PWC*

Gunnar Hjalmarsson anser att en ökad frikoppling förmodligen skulle leda till att redovisningen kan ge en mer rättvisande bild av företagets ekonomiska ställning. Detta då skattelagstiftningen i dagsläget ibland kräver att samma avdrag måste göras i deklaration såväl som i årsredovisning, vilket kan medföra att företag väljer det alternativa handlingssätt som innebär att de betalar minst skatt snarare än det som ger den mest rättvisande bilden. Samtidigt anser han att eftersom skattelagstiftningen ger den lägsta värderingsgränsen, ställer en frikoppling av denna spärr större krav på dem som gör redovisningen och på dem som granskar och bedömer. Hjalmarsson ser kvalitetsutvecklingen av årsredovisningen som en långsiktig trend. Tanken är att årsredovisningen skall ge en relevant bild av företagets resultat och därmed utgöra ett bra underlag för olika intressenter att bedöma företagets ekonomiska ställning. Detta är de funderingar och det sätt att tänka som är mest levande idag trots att vi fortfarande har en koppling mellan redovisning och beskattning. När det gäller deklarationerna tror Hjalmarsson att kvaliteten i dagsläget inte försämras p.g.a. tolkningssvårigheter av god redovisningssed då alla parter är så införstådda med vad detta innebär p.g.a. att det av tradition alltid varit på detta vis i Sverige. Detta medför att Hjalmarsson vid en utökad frikoppling inte tror att kvaliteten på deklarationerna skulle förändras avsevärt. Problemet handlar, enligt Hjalmarsson, istället om en tillvänjning till ny teknik. Han inflikar dock att det ofta förekommer motstånd vid den här typen av förändringar.

Då det kommer till förändringarna i ÅRL tror Hjalmarsson att värderingsmöjligheterna till verkligt värde kommer att påverka kvaliteten på två sätt. Eftersom verkligt värde är ett mer relevant mått på ett företags tillgångar än det historiska värdet, ökar relevansen. Däremot kan tillförlitligheten minska då det är svårt att bestämma det verkliga värdet, särskilt om dessa bygger på subjektiva bedömningar. I förlängningen innebär detta, enligt Hjalmarsson, en mer genomtänkt avskrivningstakt som dock påverkas av bedömningsvårigheter.

När det gäller den nya normgivningens effekter på årsredovisningskvaliteten tvivlar Hjalmarsson bl.a. på att de ökade upplysningskrav, som IAS/IFRS innebär, kommer att öka relevansen i redovisningen. För t.ex. ett mindre företag, som sysslar med tillverkning och försäljning, innebär IAS/IFRS inte att någon större mängd information ska delges i form av upplysningar. Hjalmarsson tror heller inte att det finns någon risk för att företagen kommer att lägga så mycket tid på tilläggsupplysningarna att de bortprioriterar resultat- och balansräkningen. Detta tror Hjalmarsson kommer att leda till att upplysningarna initialt inte kommer att hålla en så hög kvalitet. Då det kommer till utvecklingen av redovisningsregler tror Hjalmarsson att dessa kommer att bli mer detaljerade i framtiden. Detta p.g.a. de missbruk som förekommit, samt att FASB influerar IASB. Hjalmarsson är kluven när det gäller frågan om detaljerade regler är bättre eller sämre jämfört med dagsläget. Han anser att det skulle kunna vara behändigt för en revisor att reglerna talar om exakt vad som är tillåtet istället för att de ska behöva ta till akademiska diskussioner, men att detta kan bli väldigt fyrkantigt. Fyrkantigheten anser Hjalmarsson vara både trist och begränsande när det gäller förmågan att förmedla en rättvisande bild.

7.5.2 *Caisa Drefeldt, KPMG*

Caisa Drefeldt tror inte att deklARATIONERNAS kvalitet kommer att påverkas av en ökad frikoppling.

Drefeldt tror att möjligheterna att värdera till verkligt värde i den ändrade ÅRL kommer att leda till en oerhörd känslighet i redovisningen. Hon anser dock att denna förändring förmodligen kommer att leda till större osäkerhet bland företagen och att högre krav ställs på läsarna av årsredovisningarna. Om t.ex. förvaltningsfastigheter används som exempel, så menar Drefeldt att en värdering till verkligt värde, för denna tillgångspost, kommer att ge en högre volatilitet, på tillgångar som ska innehas under en längre tidsperiod.

Drefeldt är tveksam till om den första årsredovisningen enligt IAS/IFRS kommer att vara "korrekt" och hon tror därför att kvaliteten på dokumentet initialt kommer att minska. Drefeldts åsikt är dock att IAS/IFRS på längre sikt, om företagen klarar av uppgiften att under tillsyn följa standarden, förmodligen innebär en kvalitetssäkring för årsredovisningen. Hon anser dock att många svenska företag redan idag har en bra redovisning och att jämförbarheten och transparensen i Sverige redan är ganska bra. Meningen med IAS/IFRS är dock att den även ska möjliggöra en transparens gentemot utländska företag. Om denna målsättning kommer att införlivas är något som Drefeldt dock har svårt att uttala sig om eftersom hon inte har någon uppfattning om hur företagen i t.ex. Spanien eller Frankrike ligger till i anpassningen till den nya standarden. Hon menar dock att de företag som berörs i störst utsträckning av förändringen oftast är stora företag, vilka vanligtvis är duktiga på redovisning och oftast är väl förberedda för den kommande förändringen.

Drefeldt tror att kvaliteten på de ökade upplysningskraven som IAS/IFRS medför, ska bedömas utifrån de intressenter som ska ta del av dem. Detta då Drefeldt misstänker att nyttan av de nya upplysningarna för de duktiga analytikerna förmodligen kommer att öka,

men hon påpekar även att det finns andra intressentgrupper för vilka den nya informationen kanske inte alla gånger kommer att vara så begripligt. Då det kommer till de hårdare kraven på komponentavskrivningar tror Drefeldt inte att detta kommer att öka kvaliteten på årsredovisningen. Dessutom tror Drefeldt att den nya värderingen av goodwill vid förvärv, enligt IFRS 3, kommer att leda till ganska kraftiga svängningar i resultaten för företagen som genomfört ett förvärv, vilket förmodligen kommer att medföra att det blir svårare att jämföra resultat mellan företag inom samma och i olika branscher.

7.5.3 *Monica Axman och Magnus Larsson, Deloitte*

Magnus Larsson tror inte att årsredovisningens kvalitet kommer att påverkas negativt av en total frikoppling. Detta eftersom han inte tror att kvaliteten på den goda redovisningsseden överhuvudtaget kommer att påverkas av en förändring i kopplingen mellan redovisning och beskattning. Larsson är nämligen av den åsikten att god redovisningssed troligtvis kommer att utvecklas kontinuerligt, vilket innebär ständiga förbättringar, samt att det är de skatterättsliga reglerna som anpassas efter den goda redovisningsseden allteftersom den utvecklas. Larsson tror dock att en total frikoppling inledningsvis skulle komma att leda till en sämre deklarationskvalitet. Detta tror Larsson i första hand beror på att det inte finns så många intressenter för deklarationen, det finns t.ex. vare sig aktieägare, revisorer eller anställda som är intresserade av deklarationen. Monica Axman inflikar att revisorerna trots allt indirekt bedömer deklarationen genom att granska företagets skatteberäkning, men att själva deklarationen som sådan inte granskas.

Larsson är även av den åsikten att Sverige hittills, jämförelsevis med t.ex. den anglosaxiska och den germanska traditionen, har haft en relativt låg kvalitet på själva deklarationsdokumentet. Detta beror, enligt Larsson, på att det har varit för enkelt för företagen att deklarerat i Sverige. Enligt Larsson är i stort sett det enda som krävs för deklarationen några justeringar från årsredovisningen. Detta anser han är något som bör förändras. Larsson tycker dessutom att det är synd att ämnet inte debatterats mer och han tror att en större noggrannhet när det gäller deklarationen hade befrämjat alla parter. Larsson tillägger dock att eftersom deklarationen i dagsläget är så starkt kopplad till årsredovisningen, som godkänns av revisorer, uppstår oftast inte många felaktigheter i deklarationen.

När det gäller den förändring som förmodligen kommer att ske nu är Larsson något tveksam till om företagen initialt kommer att klara av den nya redovisningen hela vägen ut. Larsson tror emellertid att kvaliteten för varje år kommer att bli högre och högre, då han tror att företagen kommer att vidta förbättringar för varje år. Axman är, liksom Larsson, av åsikten att kvaliteten på årsredovisningarna kommer att bli högre. Detta då hon tror att dokumenten kommer att bli lättare att jämföra i ett internationellt perspektiv, eftersom samtliga företag presenterar samma saker, på samma sätt. Axman poängterar dock att hon tror att det initialt kan bli svårt för samtliga berörda parter att tänka om.

När det gäller de förändringarna som uppstår i och med att ÅRL ändras tror Axman att värdering till verkligt värde kommer att leda till en bättre kvalitet på årsredovisningen. Hon menar dock att för att kvaliteten verkligen ska höjas, så krävs väl underbyggda

modeller och genomtänkta tankar för hur värderingen till verkligt värde ska ske. Larsson anser även han att ett verkligt värde är mer tillförlitligt än ett anskaffningsvärde. Detta eftersom han inte anser att anskaffningsvärdet egentligen säger så mycket om tillgångens egentliga värde.

Då det kommer till de extra upplysningskrav som RR ZZ innebär, anser Axman att dessa kan komma att förbättra kvaliteten på årsredovisningen om företagen lyckas ta fram rätt uppgifter. Hon ifrågasätter dock nyttan med vissa upplysningar, då upplysningarna kanske inte alla gånger är begripliga för en vanlig läsare, utan bara kommer att tillgodose några få intressenters informationsbehov. Denna nytta ska, enligt Axman, sättas i relation till det merarbete upplysningskraven medför för företagen. Hon är emellertid av den åsikten att rätt upplysningar torde leda till en bättre kvalitet.

7.5.4 *Pär Falkman, Ernst & Young*

Pär Falkman tror att en total frikoppling skulle leda till bättre stringens och bättre kvalitet på både årsredovisning och deklaration. Däremot tror han att omorganisationen från koppling till total frikoppling skulle bli väldigt krävande och att det kan vara politiskt omöjligt. Därför tror inte Falkman att Sverige är redo för en total frikoppling.

När det gäller de kommande förändringarna är Falkman allmänt oroad för kvaliteten. För årsredovisningens del tror han att det är få människor som faktiskt förstår dagens bokslut enligt full IAS/IFRS. Som exempel på detta nämner Falkman att Sverige för 15 år sedan hade 12 stycken rekommendationer från FAR, som ska jämföras med dagens ursprungs-, tolknings- och hjälpmedelstext från IASB. Falkman förklarar att det inte längre är någon som kan förstå helheten, utan att specialisering på olika segment sker. När det gäller deklarationen menar Falkman att kvalitetseffekterna är svåra att förutspå.

Gällande ändringarna i ÅRL tror Falkman att kvalitetspåverkan kommer att bero både på hur förändringarna används i årsredovisningarna och användarnas förståelse. Falkman är bl.a. rädd för att eventuell värdering till verkligt värde inledningsvis kan komma att bli fel och befarar att jämförbarheten därigenom kan komma att minska. Falkman tror dock att relevansen på sikt kommer att bli bättre och att den nya redovisningsmodellen är mer sofistikerad och mer rättvisande. Däremot kommer, enligt Falkman, kostnaderna att öka, vilket han anser vara ett faktum.

Om RR ZZ används rätt tror Falkman att kvaliteten på redovisningen kommer att öka och bli ypperlig, annars befarar han att kvaliteten troligtvis kommer att sjunka. Det handlar alltså främst om ambitionsnivån och resurserna hos företagen. RR ZZ kommer även att ställa högre krav på användarnas förkunskaper. Ju bättre kunskaper de har desto större nytta kommer de att ha av den nya typen av redovisning. Detta kommer dock även medföra att somliga intressenter stängs ute från informationen. Dessutom tror Falkman att tilläggsupplysningarna kortsiktigt kommer att åsidosättas, men att de på sikt kommer att fungera. Han menar att årsredovisningens relevans kommer att öka om företagen har tillräckliga resurser för att hantera tilläggsupplysningarna på rätt sätt. Sammantaget menar Falkman att de företag som är inlästa på reglerna får ett stort spelrum, där många val är subjektiva och handlar om företagets avsikt med ett visst innehav.

7.5.5 *Mats Schröder, Skatteverket*

Schröder tror att om redovisningen i ökad utsträckning kommer att bygga på IAS/IFRS i framtiden, torde detta leda till en ökad kvalitet på redovisningen. Om en eventuell frikoppling då sker, med tillåten värdering till verkligt värde gällande tillgångar i årsredovisningen och anskaffningsvärdering i deklarationen, tror Schröder att detta kan leda till ökad kvalitet på både årsredovisning och deklaration.

7.5.6 *Stefan Pärnhem, Justitiedepartementet*

Pärnhem tror att en ökad frikoppling förmodligen borde leda till en ökad kvalitet på både deklaration och årsredovisning. Han tror att deklarationen, genom en frikoppling, skulle förbättras eftersom varje skatteberäkning skulle bygga på en specifik skatteregel. Redovisningskvaliteten skulle, enligt Pärnhem, förbättras av en frikoppling, om företagen strävar efter att visa en så rättvisande redovisning som möjligt. Detta eftersom företagen inte skulle behöva ta hänsyn till vilka skatteeffekter den förbättrade redovisningen får på beskattningen.

7.5.7 *Bo Lindén, Finansdepartementet*

Eftersom skatteutredningen, som tillsats till följd av proposition 2004/05:24, inte är klar än kan Lindén inte uttala sig om hur kvaliteten på deklaration och årsredovisning kommer att påverkas av en total frikoppling. Han menar dock att vanligtvis leder frikopplade skatteregler till att redovisningen kan utvecklas friare, vilket rimligtvis torde leda till en högre kvalitet på denna.

7.5.8 *Ingrid Melbi och Carl Gustaf Burén, Svenskt Näringsliv*

Melbi och Burén tror att de största effekterna på kvaliteten av förändringarna, för både deklaration och årsredovisning, kommer att vara de initiala effekterna. De poängterar emellertid att detta till stor del är beroende av hur regelförändringarna utformas.

En sammanfattning av respondenternas svar följer i figur 7:1 nedan. Här ställs de olika respondenternas svar mot varandra inom respektive ämnesområde.

EMPIRI

Respondent	Samband	ÅRL & RR ZZ	Påverkan	Kvalitet
Frågor	1 Anledning ej frikoppling? 2 När total frikoppling? 3 Frikoppling som sker nu?	1 Vilken effekt ändringar i ÅRL får? 2 Åsikt om verkligt värde? 3 Försiktighetsprincipen? 4 RR ZZ?	1 Hur förberedda företagen är? 2 Hur många hamnar i kris? 3 Press på företagen? 4 Svårigheter? 5 Värderingsfrågor?	1 Deklarationer & frikoppling? 2 Årsredovisning & frikoppling? 3 Årsredovisning och ÅRL? 4 Årsredovisning och RR ZZ? 5 Tilläggsupplysningar? 6 Specifikt i RR ZZ?
Hjalmarsson PWC	1 P.g.a. RSV 2 Inte inom överskådlig tid 3 Verkligt värde för biologiska tillgångar & förvaltningsfastigheter kommer frikopplas likt finansiella instrument	1 Mer rättvisande redovisning 2 Tillförlitlighet minskar, bedömningar blir svårare. 3 Leder till att försiktighetsregeln om utdelning i ABL blir viktigare 4 Störst förändring innebär komponentavskrivningen	1 De flesta har jobbat länge & har god kunskap 2 Det finns nog några 3 Ja, p.g.a. knappa resurser och krävande förändringar 4 Skulle inte uppkomma vid total frikoppling	1 Deklarationer påverkas inte avsevärt vid en ökad frikoppling. 2 Ökad frikoppling mer rättvisande bild 3 Verkligt värde ökar relevansen, men minskar tillförlitligheten 5 Tvivlar på ökad relevans, kan leda till fyrkantighet
Drefeldt KPMG	1 Finansdepartementet 2 Dröjer väldigt länge 3 Tror att det blir frikoppling gällande verkligt värde. Tror dock att företagen inte kommer att utnyttja detta.	1 Ger ingen större effekt 2 Kommer inte ske i större utsträckning 4 Problem med komponentavskrivning p.g.a. komplexitet & ökade krav. Hon tror även att goodwill i IFRS3 och sale and lease back transaktioner leder till problem	1 Flertalet har förberett sig sedan lång tid tillbaka 2 Somliga är väldigt sena 3 Börsen är största faktorn till press 4 Sent beslut för godkännande av nya standarder	1 Påverkas inte av ökad frikoppling 3 Leder till oerhörd känslighet i redovisningen. Osäkerhet bland företagen, större krav på läsaren & större volatilitet 4 Tveksam till korrekt initialt. På längre sikt, kvalitetssäkring 5 Bedöms utifrån dem som tar del av dem 6 Goodwill, IFRS 3, ger större volatilitet
Axman Deloitte	1 Svenska traditionen 2 Sker, ovisst när	3 Innebär omställning för borgenärer	1 Flertalet förberedda länge 4 Upplysningskraven är arbetsamma & tidskrävande	2 Kvaliteten på årsredovisningarna kommer att bli bättre, mer jämförbar 5 Förbättrar kvaliteten, ifrågasätter nyttan
Larsson Deloitte	1 Inget uppenbart behov 2 Någon gång i framtiden 3 Tror att det blir frikoppling gällande verkligt värde	1 Innebär nytt sätt att tänka och förståelsesvårigheter 4 Effekter visar sig först då praxis startat	1 Många ligger långt fram, alla inser inte utsträckningen av merarbetet 2 Ett antal är oförberedda 4 Saknar kompetens 5 Fler, större insatser krävs	1 Vid total frikoppling blir det sämre deklaraionskvalitet 2 Tror inte påverkas negativt vid total frikoppling. 3 Verkligt värde är mer tillförlitligt än anskaffningsvärde
Falkman Ernst & Young	1 Skattelagändring tar tid 2 Tar lång tid 3 Verkligt värde och leasing utgör svårigheter för skatterätten samt ekonomisk innebörd över juridisk form	2 Verkligt värde ger högre volatilitet 3 Leder inte till stora problem för bankerna då stora företag använder internbanker.	1 De flesta är medvetna 2 Förberedelserna är varierande 4 Interna problematiken 5 Högre arbetsbelastning & mer kritiskt pröva nedskrivningsbehov	1 & 2 Total frikoppling ger bättre stringens & kvalitet 3 Jämförbarhet mindre, relevans högre & kostnad högre 4 Om används rätt, ypperlig kvalitet. Högre krav på användare. Relevans ökar 5 Åsidosätts till en början
Schröder Skatteverket		1 Värdering till verkligt värde är den största förändringen 2 Ger högre komplexitet	4 De påverkas mycket	4 Ökad kvalitet
Pärnhem Justitiedep.	1 Skattelagstiftning saknas		4 Betydande frikoppling ger administrativt merarbete	1 & 2 Ökad kvalitet på båda vid ökad frikoppling
Lindén Finansdep.	1 Skattelagstiftning saknas, RSVs underlag bristfälligt			2 Torde bli högre kvalitet
Melbi/Burén Svenskt Näringsliv		1 Torde ha begränsad betydelse 4 Ökad komplexitet på deklaration & utökade krav på information	1 Har hög motivation 4 Ökade systemkostnader & ökad komplexitet	1 & 2 Störst blir de initiala effekterna

Figur 7:1 Sammanfattning av empirin i tabell

8 ANALYS

Detta kapitel använder bevis från uppsatsen för att rättfärdiga de påståenden som görs. Dessutom används teorin för att befästa observationer från både primär- och sekundärdata, vilket leder till att rön från uppsatsens samtliga delar vävs ihop. Analysen sker ämnesvis efter uppsatsens delfrågor och huvudfråga. Frågeställningarna utgörs av sambandet mellan redovisning och beskattning, förändringar i ÅRL och RR ZZ, påverkan på noterade juridiska personer och kvalitetseffekter.

8.1 Sambandet redovisning & beskattning efter IAS/IFRS-införandet

Historiskt sett har deklARATIONEN och årsredovisningen varit starkt kopplade i Sverige, vilket inte är fallet i många andra länder. Vi anser att uppsatsen, genom bl.a. SOU 2003:71, Proposition 2004/05:24 och riksdagsbeslutet den 1 december 2004 ger signaler om att en ökad frikoppling någon gång i framtiden kan komma att bli verklighet. Då Karlsson & Svanberg gjorde sin studie kom de fram till att det bästa för de noterade juridiska personerna skulle vara att en total frikoppling mellan redovisning och beskattning genomfördes. Boqvist och Carlsson utredde effekterna av Uppdelningsmodellen, d.v.s. en total frikoppling, och kom fram till att detta skulle leda till marginellt merarbete för skatteverket om skattelagstiftningen reviderades. Vår respondent Larsson tror emellertid att skatteverket skulle kunna få problem vid en total frikoppling och att de noterade juridiska personerna troligtvis skulle fokusera mindre på deklARATIONEN. Om en total frikoppling blir verklighet skulle det innebära att Westermarks Status-Quo modell, inte kommer att fortleva i praktiken. Vi anser att uppsatsen ger belägg för att utvecklingen går allt mer mot Separat-skattesystem modellen, eller Uppdelningsmodellen som Boqvist och Carlsson benämner den. Detta tror vi även är en utveckling som kommer att fortsätta under kommande decennier. Den eventuella totala frikoppling som kan komma att ske beror dock på vad skatteutredningen kommer fram till då den är klar i mitten av år 2007. Den korta tidsplanen mellan riksdagsbeslut och införandetidpunkt av skattelagstiftning tror vi, i enlighet med vad Czarniawska och Joerges påstår angående implementeringen av nya idéer, kan komma att bli ett problem i framtiden.

En total frikoppling mellan redovisning och beskattning verkar emellertid dröja, vilket även är en homogen uppfattning hos våra respondenter. Flera av respondenterna har bl.a. uppgett att en förändring av denna storlek tar tid, men de tror trots allt att det någon gång i framtiden kommer att ske en total frikoppling. Det finns dock delade meningar till varför den totala frikopplingen dröjer. Axman tror t.ex. att den svenska traditionen varit avgörande. Larsson anser att beslutsfattarna inte sett något direkt behov av en frikoppling, medan Hjalmarsson tror att den utdragna processen i första hand beror på RSV. Falkman å sin sida uppger staten som skäl, och motiverar detta med att beskattningen är en essentiell inkomstkälla för staten, vilken Regeringen vill bevara åtminstone tills dess att genomtänkta lagar för frikoppling existerar. Svanberg och Karlsson kom i sin tidigare studie, precis som Drefeldt, fram till att Finansdepartementet stoppar upp en utveckling mot ökad frikoppling. Drefeldt tror att detta beror både på knappa resurser hos departementet och på statens rädsla för att förlora kontrollmöjligheter. Vi tror och anser även att uppsatsen ger belägg för att en total frikoppling kommer att dröja. De främsta faktorerna för detta anser vi vara att

Finansdepartementet och staten inte vill förlora vare sig kontroll eller inkomster och att resurser för implementeringen saknas. Detta grundar vi på de uttalanden som bl.a. Drefeldt och Falkman gjort, samt Svanbergs och Karlssons tidigare studie.

I enlighet med Czarniawska och Joerges torde emellertid den frikoppling som kommer att ske i dagsläget ha en större chans att få fotfäste och implementeras än tidigare försök till frikoppling. Detta då förändringen spinner på en så pass populär och genomgripande idé, som IAS/IFRS är. Att många organisationer, såsom RR, RSV och NSD, dessutom lämnat åsikter i form av remissvar till hur de anser att frikopplingen bör utformas kan, enligt en av DiMaggios och Powells hypoteser, bidra till att en stor likformighet kommer att uppnås och att förändringen lättare accepteras.

Ett steg mot den ökade frikopplingen är SOU 1995:43 som bl.a. behandlar den formella kopplingen, den koppling där beskattningen styr redovisningen. SOU 1995:43 ger uttryck för att den formella kopplingen, genom bokslutsdispositioner och obeskattade reserver, försvårar skapandet av en rättvisande bild och därigenom skadar årsredovisningens kvalitet. Även Ohlssons och Olofssons tidigare studie ger genom Skattemyndighetens åsikter uttryck för detta fenomen. Likaså Hjalmarsson har påpekat att den formella kopplingen mellan redovisning och beskattning kan ha en hämmande effekt på deklarationskvaliteten. Ohlsson och Olofsson har emellertid, precis som SOU 1995:43, kommit fram till att även den materiella kopplingen, där redovisningen styr beskattningen, har nackdelar. God redovisningssed anses nämligen skapa tolkningssituationer och rörelseutrymme i deklarationen, vilket skulle kunna skada deklarationskvaliteten. Även Pärnhem tror att deklarationen skulle kunna gynnas av mer detaljpreciserade regler, än vad som idag är möjligt p.g.a. den materiella kopplingen.

Nästa steg mot den ökade frikopplingen var SOU 2003:71, vilken ytterligare bidragit till den debatt som förts rörande den materiella kopplingen. SOU 2003:71 ger uttryck för att effekterna av ett införande av full IAS/IFRS som redovisningsstandard, vid dagens koppling mellan redovisning och beskattning, troligtvis skulle leda till att beskattningsunderlaget skulle växa och att skatttvisterna antagligen skulle öka. Dessutom framgår det av IAS-utredningen att det vore olämpligt om IASB styrde beskattningen. För att inte några av dessa negativa effekter, som beror på den materiella kopplingen mellan redovisning och beskattning, ska uppkomma krävs en omfattande frikoppling av beskattningen från redovisningen. Proposition 2004/05:24 ger även uttryck för att värdering till verkligt värde helst bör frikopplas före den 31 december 2005. Eftersom propositionen diskuterat en frikoppling gällande värdering till verkligt värde av förvaltningsfastigheter och biologiska tillgångar tror vi att denna frikoppling kommer att äga rum. Vi tror därmed att en frikoppling är mest trolig gällande den materiella kopplingen. Även respondenterna menar att det otvivelaktigt kommer att ske en viss frikoppling gällande den materiella kopplingen redan nu. Pärnhems och Hjalmarssons spekulation om att förvaltningsfastigheter och biologiska tillgångar kommer att värderas till anskaffningsvärde i deklarationen, likt finansiella instrument som utgör lager, anser vi vara trolig eftersom de finansiella instrumentens frikoppling hanterades på detta vis. Detta skulle förmodligen innebära att inga av de ändringar som i dagsläget sker, när det gäller kopplingen mellan redovisning och beskattning, kommer att påverka kvaliteten på

deklarationen. När det gäller den ökade frikopplingens påverkan på årsredovisningen anser Drefeldt att värdering till verkligt värde av finansiella instrument hittills inte bidragit till en bättre redovisningskvalitet, eftersom i stort sett inga noterade juridiska personer använder denna värderingsmöjlighet. Drefeldt tror heller inte att många noterade juridiska personer kommer att använda verkligt värde värdering gällande förvaltningsfastigheter eller biologiska tillgångar. Eftersom värdering till verkligt värde förmodligen kommer att medföra merarbete för de noterade juridiska personerna tror vi, i enlighet med Drefeldt, att endast en obetydlig förändring av redovisningen rent praktiskt kommer att ske till följd av den ökade frikopplingen.

Några av respondenterna påpekar att implementeringen av den ökade frikopplingen bör ske på ett genomtänkt sätt. Drefeldt berättar bl.a. att kaos utbröt då frikoppling ägde rum i Norge, vilket hon inte tror går att helt undvika i Sverige heller, men hon menar att denna effekt vid en riktig implementering kan mildras. Denna åsikt understöds, av det Czarniawska och Joerges säger, om att hänsyn måste tas till hur implementeringen genomförs.

Sammanfattningsvis kan sägas att uppsatsen ger stöd för att det inte kommer att ske en total frikoppling mellan redovisning och beskattning inom den snaraste framtiden. Den frikoppling som förväntas ske kommer förmodligen att dröja åtminstone tills utredningen om en ny skattelagstiftning är färdig senast i juni år 2007. Uppsatsen ger dock belägg för att en ökad frikoppling kommer att ske gällande värdering till verkligt värde, vilken trots allt förmodligen endast kommer att leda till mindre effekter på de noterade juridiska personernas årsredovisning och deklaration.

8.2 Förändringar i ÅRL och RR ZZ

Förändringarna i ÅRL och Redovisningsrådets rekommendationer har, som vi ser det, införts genom skyddande isomorfism, som DiMaggio och Powell beskriver. Genom att införa dessa förändringar kan staten känna en viss trygghet i att agera efter andras sätt att handla. Detta skulle enligt DiMaggios och Powells teori betyda att staten slipper känna ett för stort ansvar för de förändringar den genomdriver. IAS/IFRS-införandet skulle enligt Czarniawska och Joerges även kunna ses som en modetrend som påverkar staten. Normativ isomorfism gör sig gällande då det kommer till ändringen i ÅRL och ny normgivning genom t.ex. remissvar på SOU 2003:71 som bl.a. RSV, NSD och RR avgivit. Dessa parter har således utsatt staten för ett visst tryck när det gäller hur redovisningsregleringen ska utformas. Regeringen kom i proposition 2004/05:24 fram till att det i dagsläget saknas en komplett skattelagstiftning, som kan hantera en mer omfattande frikoppling. Därmed kommer de aktuella förändringarna att ske genom en ändrad ÅRL istället för genom en full tillämpning av IAS/IFRS. Förändringarna i ÅRL, som godtagits genom riksdagsbeslutet, består bl.a. i att försiktighetsprincipen tonas ned, att verkligt värde tillåts och att avskrivningar inte alltid måste göras. Vare sig Melbi/Burén eller Drefeldt anser det vara troligt att dessa förändringar kommer att få någon större effekt på vare sig årsredovisning eller deklaration. Melbi/Burén påpekar även att om ingen frikoppling sker skulle troligtvis inga av de dispositiva ändringarna i ÅRL användas, eftersom beskattningsunderlaget förmodligen då skulle komma att öka. Falkman anser att den av förändringarna i ÅRL som förmodligen kommer att få störst

betydelse är möjligheten att värdera till verkligt värde. Hjalmarsson anser att denna förändring troligtvis kommer att ge en bättre relevans, men att tillförlitligheten förmodligen kommer att minska och att bedömningarna kommer att bli svårare. Jernstrand och Johnsson var i sin tidigare studie än mer kritiska till värdering till verkligt värde, då de ansåg att detta korrelerade sämre än anskaffningsvärdet till börsvärdet. Vidare anser Hjalmarsson dessutom att den nedtonade försiktigheten medför att ABL får en större betydelse för att företagen inte ska äventyra sin fortlevnad. Axman och Larsson har påpekat att de nya reglerna kommer att kräva ett nytt tankesätt för både upprättare och användare av årsredovisningen.

Eftersom ÅRL, i.o.m. riksdagsbeslutet den 1 december 2004, har ändrats kommer även normgivningen att ändras. Detta sker i form av RR 32, vilken vi benämner RR ZZ, som utgör namnet på rekommendationens utkastform. Både Drefeldt och Hjalmarsson pekar på att den nya normgivningen innebär ett större krav på komponentavskrivningar, vilket sprids till fler beståndsdelar i tillgångarna och därmed ger en större komplexitet. Drefeldt ser även att IFRS 3, vid förvärvssituationer kommer att leda till ökade värderings- och utredningskrav och att tidigare redovisning av sale and lease back transaktioner kommer att behöva förändras. Melbi/Burén anser att ÅRL och RR ZZ förmodligen kommer att leda till en ökad komplexitet för deklarationerna och ett utökat krav på information. Falkman anser att den nya normgivningen sammantaget kommer att leda till en ökad komplexitet och större tolknings- och värderingsutrymme där subjektiviteten förmodligen kommer att bli en mer betydelsefull faktor. Detta kom även Bölöni och Rydin fram till i sin tidigare forskning då de drog slutsatserna att IAS/IFRS leder till större subjektivitet, men även mer detaljerade regler och därmed bättre jämförbarhet och öppenhet.

Sammanfattningsvis kan sägas att IAS/IFRS-införandet bidragit till att ÅRL förändrats, i första hand då det gäller värdering till verkligt värde och försiktighet. Detta i sin tur har medfört att den svenska normgivningen för de noterade juridiska personerna kommer att förändras. Vi är av uppfattningen, vilket vi även anser även att uppsatsen ger stöd för, att de förändringar som RR ZZ förmodligen kommer att leda till utgör den omställning som i störst utsträckning kommer att påverka kvaliteten på de noterade juridiska personernas årsredovisning och deklaration.

8.3 Förändringarnas påverkan på noterade juridiska personer

När det gäller hur de noterade juridiska personerna kommer att påverkas av samtliga förändringar kan övergripande sägas att IAS/IFRS-införandet likformar svenska noterade juridiska personer med företag i andra länder, vilket sannolikt kommer att bidra till en högre jämförbarhet. Detta leder troligtvis till att det blir enklare för de noterade juridiska personerna att konkurrera på utländska kapitalmarknader. För att en sådan jämförbarhet, och därigenom högre kvalitet, ska kunna uppnås fordras dock, enligt Czarniawska och Joerges, förkunskaper hos både företag och användare. Om implementeringen inte förstås av de berörda aktörerna får idén inte fotfäste och årsredovisningarnas och deklarationernas kvalitet kommer då förmodligen, i alla fall initialt, att minska. Enligt Drefeldt skulle implementeringen kunna gå fel p.g.a. den korta tidsperioden mellan riksdagsbeslut och införandetidpunkt gällande ÅRL. Denna åsikt stämmer överens med Czarniawskas och Joerges teori som menar att det tar tid att lära sig nya regler och vänja

sig vid nya förhållningssätt. Emellertid har de noterade juridiska personerna länge vetat att förändringsprocessen är något som komma skall och en del av dem började anpassa koncernredovisningen efter IAS/IFRS redan år 2002, då EU-direktivet antogs. Flertalet av respondenterna tror även att de flesta noterade juridiska personerna är väl förberedda för de kommande förändringarna. Detta ligger även i linje med vad Bölöni och Rydin kom fram till i sin tidigare studie.

Respondenterna tror emellertid även att det finns noterade juridiska personer som kommer att hamna i kris. Flertalet respondenter är även eniga om att de sammantagna förändringarna förmodligen kommer att leda till merarbete för företagen. Om skatteutredningen skulle förespråka att en total frikoppling ska ske, skulle detta enligt Ohlssons och Olofssons tidigare studie, leda till ett betydande merarbete för företagen. Värdering till verkligt värde, liksom andra ändringar i ÅRL är i dagsläget dispositiva, vilket således än så länge innebär frivilligt merarbete för företagen om de skulle önska tillämpa denna värderingsmetod. Respondenterna har även enskilt lyft fram olika åsikter om hur de tror att de noterade juridiska personerna upplever och kommer att påverkas av förändringarna i ÅRL. Larsson tror bl.a. inte att företagen inser utsträckningen av merarbetet och Falkman tror att bristande intern kommunikation kan vara en betydande källa till problem vid förändringsarbetet. Hjalmarsson säger att företagen känner stor press inför förändringen p.g.a. att många har begränsade resurser, medan Drefeldt anser att börsen utgör den största orsaken till pressen.

Diskuteras istället RR ZZ utgörs, enligt Drefeldt, en primär svårighet, för de noterade juridiska personerna, av att följa utvecklingen gällande vilka standarder och revideringar som godkänts av EU, och därmed ska användas vid redovisningen. Exempelvis antogs IFRS 3, 4 och 5 endast för en kort tid sedan. Melbi/Burén berättar även att förändringarna i både lagstiftning och normgivning kommer att medföra ökade systemkostnader och ökad bevakningskomplexitet. Detta exempelvis p.g.a. att olika värderingssituationer för koncernen och moderbolaget kan komma att uppstå, samt att det kommer att krävas fler tilläggsupplysningar.

Sammanfattningsvis kan sägas att de noterade juridiska personerna i dagsläget är relativt väl förberedda för den stundande förändringen. En del av dem kommer dock troligtvis att hamna i kris bl.a. eftersom de inte har insett vidden av förändringen eller för att de inte har rätt resurser för implementeringen. Vi tror dock, och det framgår även av uppsatsen, att kvaliteten på årsredovisningen förmodligen kommer att höjas om de noterade juridiska personerna får tid och möjlighet att ta till sig informationen om vad förändringen innebär och hur den ska hanteras. Vi tror även att RR ZZ kommer att medföra en ökad komplexitet som kan komma att leda till att kostnaden för upprättandet av redovisningen kommer att öka.

8.4 Kvalitetseffekter av förändringarna

Czarniawska och Joerges berättar att för att en idé ska få fotfäste krävs att den översätts och implementeras rätt. Sker inte detta, när det gäller förändringarna till följd av IAS/IFRS-införandet, skulle kvaliteten på både årsredovisning och deklaration kunna bli lidande. Anledningen till att EU vill införa IAS/IFRS som standard för sina

medlemsländer är att EU vill öka kvaliteten på årsredovisningarna, så att kapitalmarknaderna kan bli mer effektiva, genom att bättre jämförbarhet uppnås. Även SOU 2003:71 ger uttryck för denna önskan om kvalitetsökning, men den tydliggör att för att full IAS/IFRS-tillämpning ska vara möjlig krävs en utökad frikoppling mellan redovisning och beskattning.

En total frikoppling skulle, enligt SOU 2003:71, teoretiskt sett innebära högre kvalitet för både årsredovisning och deklaration. Detta är ett påstående som Falkman och Pärnhem instämmer i, vilket även var vad Svanberg och Karlsson kom fram till i sin tidigare studie. Hjalmarsson anser att kvaliteten på årsredovisningen skulle bli bättre av en frikoppling genom att en mer rättvisande bild kan uppnås. Eftersom bl.a. jämförbarheten förmodligen skulle bli bättre tror även Lindén och Axman att kvaliteten på årsredovisningen skulle öka av en frikoppling. Larsson tror däremot inte att den goda redovisningsseden kommer att påverkas av en frikoppling, eftersom god redovisningssed styr beskattningen och inte tvärtom. Därför anser han att årsredovisningens kvalitet inte kommer att påverkas i så stor utsträckning av en frikoppling. När det gäller deklarationen tror vare sig Drefeldt eller Hjalmarsson att kvaliteten på denna skulle påverkas av en frikoppling. Larsson däremot tror att deklarationskvaliteten skulle bli sämre eftersom företagen skulle lägga mindre tid på deklarationen. Vi är av den åsikten att eftersom Regeringen anser att det krävs en komplett skattelagstiftning, innan det kan bli tal om en total frikoppling, kommer en sådan förmodligen inte att bli verklighet förrän tidigast år 2007. Dessutom är det i första hand den materiella kopplingen som är på tapeten nu och inte den formella. Vi tror därför att chansen för en total frikoppling i nuläget är begränsad, men vi tror, precis som flera av respondenterna och tidigare forskning, att detta skulle höja kvaliteten på de juridiska personernas årsredovisning och deklaration, men att deklarationskvaliteten kanske initialt skulle bli något sämre.

Gällande den frikoppling som kommer att ske nu, med tanke på IAS/IFRS-införandet, kommer troligtvis enbart en frikoppling gällande värdering till verkligt värde för förvaltningsfastigheter och biologiska tillgångar förespråkas. Detta kommer förmodligen att leda till värdering till anskaffningsvärde i deklarationen, vilket även skett tidigare när det gäller finansiella instrument. Förändringarna i kopplingen som sker nu kommer således förmodligen inte att få några betydande kvalitetseffekter på deklarationen. När det gäller årsredovisningen tror Pärnhem att en ökad frikoppling torde ge en högre kvalitet och Melbi/Burén menar att de initiala kvalitetseffekterna kommer att vara de som blir störst. Gällande frikopplingen tror vi att den enda förändring som kommer att ske nu är att värdering till verkligt värde frikopplas i deklarationen. Detta leder alltså enbart till en mindre materiell frikoppling. Drefeldt tror inte att årsredovisningen kommer att påverkas av en frikoppling gällande verkligt värde eftersom hon inte tror att någon kommer att använda denna värderingsmöjlighet. Vi tror därmed varken att deklarationen eller årsredovisningen kvalitetsmässigt kommer att påverkas i någon större utsträckning av förändringen i kopplingen.

Diskuteras enbart de förändringar som kommer att ske i ÅRL tror Axman och Larsson att värdering till verkligt värde ger bättre kvalitet på årsredovisningen, då bl.a. tillförlitligheten, enligt Larsson, förbättras. Drefeldt tror emellertid inte att verkligt värde

kommer att leda till en bättre kvalitet, eftersom hon varken tror att värdering till verkligt värde kommer att användas eller användas rätt. Om värdering till verkligt värde skulle användas tror Drefeldt dock att det skulle leda till en oerhörd känslighet i redovisningen, vilket även skulle ställa högre krav på läsaren och ge en högre volatilitet. Hjalmarsson anser att verkligt värde skulle ge bättre relevans men sämre tillförlitlighet. Gällande förändringarna i ÅRL och normgivningen tror Falkman att de initiala effekterna kommer att vara störst. Han tror att jämförbarheten eventuellt kan minska om värderingen blir felaktig och att kostnaden för att upprätta redovisningen förmodligen kommer att bli högre. Däremot anser Falkman att relevansen på sikt kan komma att öka. Eftersom värdering till verkligt värde antagligen inte kommer att användas i så stor utsträckning i praktiken, tror vi inte att förändringarna i ÅRL kommer att få så stor kvalitetspåverkan. Om värdering till verkligt värde skulle användas tror vi även att det föreligger en stor risk för att felaktigheter initialt uppstår. Detta baserar vi på respondenternas antaganden om att värdering till verkligt värde ställer högre krav på redovisningen och dessutom oftast grundas på subjektiva bedömningar, vilket vi tror kan leda till att tillförlitligheten initialt kan komma att bli sämre. I längden tror vi dock att en värdering till verkligt värde skulle kunna ge en bättre relevans, aktualitet och högre jämförbarhet. Relevansen och aktualiteten tror vi ökar, då vi anser att verkligt värde bättre uttrycker en tillgångs egentliga värde än vad anskaffningsvärdet gör. Vi tror att jämförbarheten kommer att öka eftersom tillgångens värde inte kommer att påverkas av marknadsläget som rådde vid inköpstillfället. I anslutning till detta vill vi dock påpeka att valmöjligheten till olika värderingsmetoder kan medföra att somliga företag kommer att använda anskaffningsvärde, medan andra använder verkligt värde i sina årsredovisningar. Detta tror vi då kommer att leda till en sämre jämförbarhet, som dock kompenseras genom upplysningar i noter.

Kommer vi istället in på RR ZZ tror Falkman att denna kommer att ge en ypperlig kvalitet om den används rätt. Falkman tror dock att RR ZZ kommer att leda till en sämre begriplighet, eftersom den mer komplexa redovisningen förmodligen kommer att stänga ute många användare. Falkman menar även att förändringarna leder till ett större tolknings- och rörelseutrymme, vilket leder till högre subjektivitet och att jämförbarheten därmed skulle kunna bli sämre. Han befarar även att tilläggsupplysningarna till en början kommer att åsidosättas. Likaså Hjalmarsson är tveksam till om upplysningarna initialt kommer att hålla en hög kvalitet. Däremot tror han att de kommer att öka relevansen. Axman tror att de ökade kraven på tilläggsupplysningar kommer att ge en bättre kvalitet för analytiker, men att vanliga användare förmodligen inte kommer att kunna tillgodogöra sig dem. Även Drefeldt delar denna åsikt om att kvaliteten på tilläggsupplysningarna endast kan bedömas utifrån användaren. Drefeldt tror även att om RR ZZ används rätt kommer det att innebära en kvalitetssäkring.

Eftersom IAS/IFRS är ett omfattande och komplext regelverk tror vi att den nya normgivningen, RR ZZ, är den omställning som kommer att leda till störst och flest kvalitetseffekter. Den största förändringen, som vi ser det, är att kostnaden för merarbete gällande t.ex. tilläggsupplysningar troligtvis kommer att öka. Dessutom tror vi att begripligheten förmodligen kommer att minska för oss vanliga användare eftersom komplexiteten ökar. Förändringen tror vi dock kommer att gynna analytikerna, eftersom

relevansen, i form av marknadsvärde och större transparens, för denna grupp troligtvis kommer att öka. Eftersom troligtvis samtliga noterade företag inom EU kommer att tillämpa i stort sett enhetliga regler, tror vi även att jämförbarheten internationellt sett kommer att öka.

9 SLUTSATS

Detta kapitel tar upp de resultat och slutsatser som studien utmynnat i. Detta sker genom att problemformuleringarna besvaras med hjälp av rättfärdigandet i analyskapitlet.

Nedan kommer de frågor som ställdes inledningsvis att besvaras. Detta kommer dock att ske i omvänd ordning, med delfrågorna före huvudfrågan, så att förfarandet utmynnar i uppsatsens slutsats.

9.1 Hur kommer troligtvis sambandet mellan redovisning och beskattning förändras p.g.a. IAS/IFRS-införandet?

Om och när en total frikoppling kan komma att ske beror på vad skatteutredningen, som ska vara klar i mitten av år 2007, kommer fram till. Anledningen till att en total frikoppling förmodligen inte kommer att ske innan år 2007 är att Finansdepartementet och staten fortfarande inte är redo för en sådan. Detta bidrar till att det inte heller verkar troligt att en total frikoppling kommer att ske i direkt anslutning till skatteutredningens färdigställande. Det verkar dock troligt att en total frikoppling någon gång långt in i framtiden kommer att genomföras. Den ökade frikoppling, som i dagsläget diskuteras har däremot en bättre chans att vinna fotfäste, eftersom den introduceras genom en dramatisk och omvälvande grundidé som IAS/IFRS. Denna frikoppling kommer förmodligen endast att gälla värdering till verkligt värde av både förvaltningsfastigheter och biologiska tillgångar. Frikopplingen kommer troligtvis att innebära att dessa tillgångar värderas till anskaffningsvärde i deklarationen, på samma sätt som de finansiella instrumenten redan tidigare hanterats. Den formella kopplingen kommer dock förmodligen att bestå.

9.2 Med anledning av IAS/IFRS- införandet, hur kommer den ändrade ÅRL och den nya normgivningen förmodligen att se ut?

Ändringarna i ÅRL antogs den 1 december 2004. Den viktigaste förändringen dessa kommer att innebära är att immateriella och materiella tillgångar tillåts värderas till verkligt värde. Dessutom tonas försiktighetsprincipen ned och det finns nu situationer då avskrivningar inte behöver göras, utan att tillgångarna istället ska testas för nedskrivningsbehov. Den nya normgivningen, RR ZZ, innebär att IAS/IFRS i ökad utsträckning blir en del av god redovisningssed med undantag för t.ex. leasing, uppskjuten skatt, förmånsbaserad pension och entreprenadavtal. Detta innebär även fler tilläggsupplysningar, mer rörelseutrymme och därmed större tolkningsutrymme. Totalt sett innebär dessa förändringar antagligen en ökad komplexitet för både årsredovisning och deklaration.

9.3 Hur kommer de noterade juridiska personerna att beröras av förändringen av kopplingen, ändrad ÅRL och ny normgivning?

De flesta noterade juridiska personer är väl förberedda för förändringen, men några kommer troligtvis att hamna i svårigheter. Regleringsändringarna sker dessutom efter en kort tidsplan. Dock är ett utökat användande av IAS/IFRS något som de noterade juridiska personer som ingår i en koncern kunnat förbereda sig för tidigare. Detta då de vetat att de åtminstone som koncern skulle bli tvungna att använda de nya reglerna. Det kan även konstateras att det kommer att bli dyrare och mer tidskrävande för de noterade

juridiska personerna att upprätta redovisningen i framtiden. Dessutom kan det vara svårt för företagen att redan nu inse omfånget av detta merarbete. Det krävs även ett nytt sätt att tänka och fler genomtänkta bedömningar för att uppnå en mer rättvisande bild. Detta ställer högre krav på dem som upprättar redovisningen. Företagen känner en press att anpassa sig till förändringarna eftersom bl.a. börsen ställer dessa krav. Vid anpassningen kan knappa resurser få stor betydelse, eftersom både det ordinarie arbetet och förändringarna ska hanteras. Förändringarna kommer förmodligen även leda till ökade systemkostnader och ökad komplexitet i bevakning. Detta exempelvis p.g.a. att koncernen och de noterade juridiska personerna kommer att använda olika regler och att fler tilläggsupplysningar kommer att krävas.

9.4 Hur kommer, med anledning av IAS/IFRS- införandet, troligtvis kvaliteten på de noterade juridiska personernas årsredovisning men även deklARATION att påverkas?

Frikopplingen, som förmodligen kommer att ske, kommer troligtvis enbart att gälla verkligt värde. Därmed kommer inte deklARATIONENS kvalitet att påverkas, eftersom tillgångarna i deklARATIONEN förmodligen kommer, som tidigare, att värderas till anskaffningsvärde. Redovisningens kvalitet kommer antagligen inte heller i någon större utsträckning att påverkas av frikopplingen. Detta beror på att relativt få noterade juridiska personer kommer att utnyttja möjligheten att värdera förvaltningsfastigheter och biologiska tillgångar till verkligt värde.

Gällande ÅRL är den största förändringen att verkligt värde tillåts. Denna förändring kommer antagligen i realiteten att bli liten då få företag förmodligen kommer att värdera materiella och immateriella tillgångar till verkligt värde. Den ändrade ÅRL kommer självständigt således förmodligen inte att få en särskilt stor effekt. Tillämpas verkligt värde, och detta sker på ett korrekt sätt, kommer troligtvis relevansen att öka. Förändringen kommer i så fall förmodligen även leda till att aktualiteten ökar. Används värderingen på ett felaktigt sätt finns dock risken att tillförlitligheten minskar.

Gällande RR ZZ kommer förmodligen relevansen av redovisningen att öka, eftersom IAS/IFRS bidrar till en större fullständighet. Begripligheten minskar dock för många användare eftersom det blir svårare att förstå den mer komplexa redovisningen. Dessutom kommer tillförlitligheten möjligtvis att minska p.g.a. både större rörelseutrymme i redovisningen och en högre subjektivitet i bedömningarna. Eftersom redovisningen i medlemsländerna i EU i allt större utsträckning influeras av IAS/IFRS kommer dock jämförbarheten troligtvis internationellt sett att öka. Kostnaden för att upprätta redovisningen kommer förmodligen att öka avsevärt, men även nyttan kommer troligtvis att öka. Förändringarna kommer även antagligen att leda till en initialt lägre kvalitet på redovisningen, som dock troligtvis sedan successivt förbättras. RR ZZ är således den förändring som leder till störst effekter, varav den största förmodligen blir att kostnaderna ökar för företagen.

Det resultat och den slutsats som uppsatsen ger belägg för är att det kan konstateras att kvaliteten, när det gäller årsredovisningen, antagligen inte kommer att öka i någon större mån av de kommande förändringarna. Emellertid kommer de noterade juridiska

personerna förmodligen att få en bättre möjlighet att visa en mer rättvisande bild i redovisningen. Det kan även konstateras att kvalitetsförändringen, när det gäller deklARATIONEN, även den troligtvis kommer att bli relativt liten, men att komplexiteten förmodligen kommer att öka. Avslutningsvis kan även fastställas att den totala kvalitetsförändringen i hög utsträckning kommer att bero på hur samtliga berörda parter hanterar förändringsprocessen. Precis som Czarniawska och Joerges tydliggör kommer även förändringsprocessen att utvecklas och fortgå. Detta tydliggörs genom den historiska utveckling som beskrevs i uppsatsens bakgrundsbeskrivning, vilket är en process som förmodligen kommer att förändras och fortsätta in i framtiden genom t.ex. nya IFRS standarder eller en total frikoppling. Detta kommer förmodligen även att bidra till att kvaliteten kontinuerligt kommer att utvecklas och även definitionsmässigt förändras.

9.5 Förslag till fortsatta studier

Skulle studier inom detta ämne bedrivas i framtiden, ser vi det som intressant om samma typ av studie gjordes utifrån juristers synvinkel. Ett annat förslag är att följa upp denna studie efter att regleringsändringarna använts i årsredovisningarna och undersöka om både vi och våra respondenter trott rätt. Ett annat förslag är att undersöka hur värderingen till verkligt värde faktiskt går till när det använts i årsredovisningarna. Ytterligare ett förslag till fortsatta studier är att undersöka hur det ökade kravet på komponentavskrivning hanteras. Slutligen skulle en studie kunna undersöka en annan aktör istället för företagen, nämligen Skatteverket och dess framtida arbetsuppgifter med tanke på den stundande frikopplingen.

REFERENSER

Litteratur

- Bell, J., *Introduktion till forskningsmetodik*, 1995, Studentlitteratur, Lund
- Boqvist, I., & Carlsson, C., *Effekter för skatteförvaltningens verksamhet vid ett minskat samband mellan redovisning och beskattning*, 1996, D-uppsats, Göteborgs Universitet
- Bölöni, D., Rydin, V., *Effekterna av den pågående redovisningsrevolutionen – ur revisorernas och företagens perspektiv*, 2004, D-uppsats, Göteborgs universitet
- Czarniawska, B., & Joerges, B., *Translating organizational change*, 1996, Walter de Gruyter, New York
- Czarniawska, B., & Sevón, G., *Translating organizational change*, 1996, Walter de Gruyter, New York
- Dahmström, K., *Från datainsamling till rapport*, 2000, Studentlitteratur, Lund
- Easterby-Smith, M., et al, *Management Research: An introduction*, 1991, Sage, London
- Eriksson, L. T., & Wiedersheim-Paul, F., *Att utreda forska och rapportera*, sjunde upplagan, 2001, Liber Ekonomi, Malmö
- FARs Samlingsvolym Del 1*, 2004, Far förlag, Stockholm
- Holme, I., & Solvang, B., *Forskningsmetodik om kvalitativa och kvantitativa metoder*, 1997, Studentlitteratur, Lund
- Jernsand, E. M., & Johnsson, L., *Marknadsvärdering av tillgångar - blir redovisningen mer användbar för aktieinvesteraren?*, 2003, C-uppsats, Göteborgs Universitet
- Karlsson, C., & Svanberg, C., *Sambandet mellan redovisning och beskattning*, 2003, D-uppsats, Linköpings Universitet
- Kam, V., *Accounting theory*, 1990, Wiley & Sons, Inc., Singapore
- Lekvall, P., & Wahlbin, C., *Information för marknadsföringsbeslut*, 2001, IHM Förlag AB
- Lundahl, U., & Skärvad, P., *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, 1982, Studentlitteratur, Lund
- Morgan, G., *Organisationsmetaforer*, 1999, Studentlitteratur, Lund
- Ohlsson, A., & Olofsson, V., *Redovisning och beskattning En studie av dess samband*, 2004, C-uppsats, Luleå Tekniska Universitet

Patel, R., & Davidson, B., *Forskningsmetodikens grunder*, 1994, Studentlitteratur, Lund

Rabe, G., & Bojs, J., *Det svenska skattesystemet*, sextonde upplagan, 2003, Elanders Gotab, Stockholm

Smith, D., *Redovisningens språk*, 2000, Studentlitteratur, Lund

Internet

www.notisum.se/rnp/SLS/LAG/19991229.HTM, 2004-12-07

www.pwc.com/extweb/service.nsf/docid/56B7B04FD121ED4880256C13D, 2004-11-25

www.redovisningsradet.se/pdf-04/Remissvar_IAS-utredningen.pdf, 2003-11-10

www.regeringen.se/content/1/c6/03/25/61/ecffc228.pdf, 2004-12-16

www.riksdagen.se, 2004-11-15

www.riksdagen.se/debatt/200405/prot/41/, 2004-12-04

www.riksdagen.se/SrvFunc/dokarkiv/0304/bet/SkU16.pdf, 2004-12-16

www.skatteverket.se/rattsinfo/handledning/aredovisning_o_beskattning/04/kap01.pdf, 2004-11-24

http://skatteverket.se/rattsinfo/skrivelser/03/skrivelser_20031110.html, 2004-12-07

[http://sn.svensktnaringsliv.se/SN/Remiss.nsf/AutonomyRemiss/af707d8f81651472c1256d870033da9f/\\$FILE/YTT2003-225--BILAGA-NSD.pdf](http://sn.svensktnaringsliv.se/SN/Remiss.nsf/AutonomyRemiss/af707d8f81651472c1256d870033da9f/$FILE/YTT2003-225--BILAGA-NSD.pdf), 2004-12-06.

Intervjuer

Personliga intervjuer

Axman, Monica, Manager, Auktoriserad revisor, Deloitte, 2004-12-08

Drefeldt, Caisa, Auktoriserad revisor, KPMG, 2004-12-06

Falkman, Pär, Redovisningsspecialist, Ernst & Young, 2004-12-16

Hjalmarsson, Gunnar, Redovisningsspecialist, Öhrlings PricewaterhouseCoopers, 2004-12-02

Larsson, Magnus, Partner, Skattechef, Deloitte, 2004-12-08

E-mail intervjuer

Axelsson, Lennart, Socialdemokraternas riksdagskansli, 2004-12-02

Burén, Carl Gustaf, Redovisningsfrågor, Svenskt Näringsliv, 2004-11-24

Larsson, Anders, Politisk sekreterare, Finansutskottet, Centerpartiets riksdagskansli, 2004-12-01

Linden, Bo, Kansliråd, Enheten för företagsbeskattning, Finansdepartementet, 2004-12-06

Lindgren, Magnus, Miljöpartiets riksdagskansli, 2004-11-29

Ljunggren, Minna, Jur.kand. Moderaternas riksdagskansli, 2004-11-26

Melbi, Ingrid, Skatteexpert, Svenskt Näringsliv, 2004-11-24

Pärnhem, Stefan, Ämnesråd/Deputy Director, Justitiedepartementet/Ministry of Justice, 2004-12-02

Schröder, Mats, Skatteverket i Stockholm, 2004-12-06

Sundelius, Anna, Politiskt sakkunnig, Kristdemokraternas riksdagskansli, 2004-12-13

Swärd Lindblom, Anastasia, Politisk sekreterare Lagutskottet, Vänsterpartiet, 2004-11-25

Offentliga utredningar och normgivning
Proposition 2004/05:24, *Internationell redovisning i svenska företag*,

RSV Rapport 1998:6, Rapporter Sambandet mellan inkomstbeskattning och redovisning

SOU 2003:71, *Internationell redovisning i svenska företag*,

SOU 1995:43, *Sambandet Redovisning – Beskattning*

Utkast till RR ZZ, oktober 2004, *Redovisning för juridiska personer*

Tidskrifter

DiMaggio, P. J., & Powell, W. W., *The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields*, 1983, *American Sociological Review* Vol. 48, (April 147-160)

FAR INFO nr. 8, *Alla företag föreslås få använda IAS*, 2003

Gandemo, B., *Utveckling av redovisning och beskattning*, 1992, *Balans* nr. 2

Kellgren, J., *Tolkning av redovisningsregler – om några svårigheter i jämförelse med skatterättsliga förhållanden*, 2003, *SkatteNytt* nr. 5

Lamb, M., & Lymer, A., *Taxation research in an accounting context; future prospects and interdisciplinary perspectives*, 1999, *European Accounting Review* 8:4

Westermark, C., *Redovisning och beskattning – så kan sambandet se ut*, 1988, *Balans* nr. 1

Westermark, C., *Sambandet mellan redovisning och beskattning enligt bokföringslagen och inkomstskattelagen*, 2000, *Svensk Skattetidning* nr. 5

BILAGOR

Bilaga 1, SOU 1995:43 Sambandet Redovisning – Beskattning

SOU 1995:43 behandlar en ökad frikoppling från dåvarande koppling och utgör en orsak till att sambandet ser ut som det gör idag. Argumentet i utredningen för en förändring mot en ökad frikoppling var just kvaliteten. Utredningen ansåg att det formella sambandet med bokslutsdispositioner och obeskattade reserver ledde till en sämre kvalitet på redovisningen. De förespråkade därmed att avsättningar och avskrivningar som enbart utfördes av skattemässiga skäl inte skulle behöva tas upp i redovisningen. Istället föreslog utredningen att uppskjuten skatt skulle uppskattas och redovisas. Detta skulle innebära förändringar av kopplingen på flera områden såsom; räkenkaplig avskrivning, värdering av lager, pågående arbeten, fondavsättningar, garantiutgifter och substansminskning.⁹⁵

⁹⁵ SOU 1995:43, s. 11-15.

Bilaga 2, Tidigare studier

Av de tidigare studier, som nämndes i problemdiskussionen, är Karlssons och Svanbergs studie ”Sambandet mellan redovisning och beskattning” från år 2003, Ohlssons och Olofssons uppsats ”Redovisning och beskattning En studie av dess samband” från 2004 Bölönis och Rydins studie ”Effekterna av den pågående redovisningsrevolutionen – ur revisorernas och företagens perspektiv” från år 2004, Jernsands och Johnssons studie ”Marknadsvärdering av tillgångar - blir redovisningen mer användbar för aktieinvesteraren?” från år 2004 samt, trots att den har relativt många år på nacken, Boqvists och Carlssons uppsats ”Effekter för skatteförvaltningens verksamhet vid ett minskat samband mellan redovisning och beskattning” från 1996, av vikt för denna uppsats. Nedan kommer således mer i detalj redogöras för dessa tidigare studier.

Karlsson, Svanberg ”Sambandet mellan redovisning och beskattning”

Karlssons och Svanbergs syfte är att beskriva hur strukturen av organ och inflytelserika personer, som kan påverka den nuvarande kopplingen mellan redovisning och beskattning, ser ut. Utöver detta redogör författarna för de alternativ som enligt respondenterna finns till den nuvarande kopplingen mellan redovisning och beskattning. Dessutom klargörs varför denna debatt blivit så långdragen. För att genomföra undersökningen har 14 intervjuer via e-mail företagits med personer från bl.a. BFN, RSV, Svenskt Näringsliv och RR. Dessutom sker en omfattande beskrivning av nuläget.⁹⁶

För att förklara den nuvarande situationen på området redovisning och beskattning redogör Karlsson och Svanberg för det materiella och formella sambandet. Bokslutsdispositioner, obeskattade reserver, latent skatt och avsättningar till periodiserings- respektive ersättningsfonder behandlas i detta avsnitt mer ingående. Författarna delger även både för- och nackdelar med det samband som i dagsläget råder mellan redovisning och beskattning. Karlsson och Svanberg återger även huvudinnehållet i de utredningar, SOU 1995:43, RSV Rapport 1998:6 och SOU 2003:71, som utgör de väsentligaste officiella informationskällorna till förändring i ämnet. För att göra läsaren bekant med alternativ till dagens utformning på skattesystemet presenterar Karlsson och Svanberg även Westermarks Status-quo-, Uppdelnings- och Redovisningsmodeller.⁹⁷

Då sambandet mellan redovisning och beskattning är reglerat i lag tar Karlsson och Svanberg även upp lagändringsprocessen som måste till för att en förändring ska kunna ske. För att en idé ska leda till en lagändring måste frågan först tas upp, utredas och publiceras som ett SOU. Ärendet går därefter på remiss till olika instanser, som lämnar åsikter på denna SOU. Sedan bereds ärendet i det berörda departementet som vidarebefordrar det till Lagutskottet. Lagutskottet granskar förslaget, kommer med kommentarer och lämnar det till Regeringen som i sin tur lämnar en proposition till Riksdagen. Riksdagen behandlar ärendet i utskottet och fattar därefter ett beslut i frågan. Sedan åligger det Regeringen att verkställa beslutet och lagändringen som även kungörs i Svensk Författnings Samling (SFS).⁹⁸

⁹⁶ Karlsson, C., & Svanberg, C., s. 5, 12, 101-102.

⁹⁷ Ibid., s. 16-19, 20, 22-24, 49-55, 75-76.

⁹⁸ Ibid., s. 35-36.

När det kommer till strukturen för organ och inflytelserika personer som kan påverka kopplingen mellan redovisning och beskattning i Sverige lyfter Karlsson och Svanberg upp Bokföringsnämnden (BFN), Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR), Redovisningsrådet (RR), Skatteverket (RSV) och Svenskt Näringsliv som de mest inflytelserika organen i Sverige på området. När det gäller de mest inflytelserika personerna anser, enligt Karlsson och Svanberg, de 14 respondenterna att professor Per Thorell, professor Sture Bergström och doktorand Christer Westermarck, är de personer som har störst inflytande i frågan. Detta då de nyss nämnda personernas forskning inriktats på sambandet mellan redovisning och beskattning och därtill relaterade frågeställningar. Dessutom anses Margit Knutsson ha stort personligt inflytande eftersom hon höll i IAS-utredningen (SOU 2003:71).⁹⁹

Då det kommer till frågan att redogöra för alternativ till den nuvarande kopplingen anser respondenterna, att en frikoppling kan utformas på många olika sätt och i olika grad. Detta kan ske genom antingen en materiell eller en formell frikoppling eller både och. Den mest optimala utformningen anses vara att bryta både det formella och det materiella sambandet och att införa två separata regelverk. Detta skulle bidra till att både skatterättsliga och redovisningsrättsliga intressen kan tillgodoses fullt ut. Detta skulle dock, enligt respondenterna, ske med undantagsregler för mindre onoterade företag.¹⁰⁰

Att debatten om sambandet mellan redovisning och beskattning blivit så långdragen finns det enligt Karlsson och Svanberg ett antal förklaringar till, som tydliggörs genom respondenterna. Flera av respondenterna anser bl.a. att Finansinspektionen (FI) bromsat utvecklingen mot en frikoppling, eftersom FI, enligt respondenterna, inte insett behovet av en frikoppling. Något som ytterligare bidragit till den långsamma förändringsprocessen anser respondenterna vara att det föreligger ett glapp mellan vad politiker och näringsliv anser i frågan om frikoppling. Politikerna betonar vad en frikoppling skulle kosta svenska staten i form av tid, arbete och pengar, medan näringslivet poängterar att fokus borde ligga på vad syftet med redovisningen är, nämligen att den ska vara ett verktyg för att kunna ge rättvis information till marknaden och bolagens intressenter. Något som ytterligare bidrar till att förändringsprocessen går långsamt är att företagens åsikter är splittrade när det gäller kopplingen mellan redovisning och beskattning, de mindre företagen ser nämligen fler komplikationer med två regelverk än de större företagen.¹⁰¹

Ohlsson, Olofsson "Redovisning & beskattning En studie av dess samband"

För att möjliggöra uppsatsen har författarna genomfört attitydstudier med Skattemyndigheten, Norrbottens-Kuriren och Luleå Energi. Uppsatsen redogör utifrån dessa organisationer för det förhållande, och de för- och nackdelar, som i dagsläget råder mellan redovisning och beskattning. Dessutom undersöker författarna hur dessa organisationer uppfattar att den internationella harmoniseringsprocessen påverkar

⁹⁹ Karlsson, C., & Svanberg, C., s. 36-39, 63-64.

¹⁰⁰ Ibid., s. 56-60.

¹⁰¹ Ibid., s. 61-62, 79-82.

kopplingen mellan redovisning och beskattning och beskriver de för- och nackdelar som organisationerna anser uppstår vid en frikoppling.¹⁰²

Norrbottnens-Kuriren är av den mening att det i Sverige i dagsläget förmodligen finns ett starkt samband mellan redovisning och beskattning eftersom det förenklar, då onödigt manuellt arbete på företagen kan undvikas. Luleå Energi anser att det starka sambandet mellan redovisning och beskattning bidrar till att företagen kan fokusera på den egentliga verksamheten, vilket bidrar till både högre effektivitet och produktivitet. Dessutom anser Luleå Energi att en öppenhet skapas genom att de två systemen, redovisning och beskattning är länkade till varandra. Enligt Skattemyndigheten är det nuvarande sambandet mellan redovisning och beskattning en följd av att IL anger att beskattningen ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder och att intäkter och kostnader ska tas upp det beskattningsår som de hänförs till enligt god redovisningssed.¹⁰³

Vare sig Norrbottens-Kuriren eller Luleå Energi ser några nackdelar med ett starkt samband mellan redovisning och beskattning. Skattemyndigheten å andra sidan hävdar att det starka sambandet kan vara till nackdel för utvecklandet av god redovisningssed, vilket leder till att utvecklingen på redovisningsområdet hämmas. Dessutom kan själva begreppet god redovisningssed, som inte är klart definierat, förorsaka tolkningsproblem. Norrbottens-Kuriren anser att de fördelar den starka kopplingen mellan redovisning och beskattning i första hand utgörs av den enkelhet varmed deklarationen kan upprättas och att möjligheterna till fel genom sambandet minskas, vilket leder till att kontrollbehovet av declarationerna minskas. Luleå Energi är av samma åsikt när det gäller kontrollbehovet och anser dessutom att den tidsbesparing som möjliggörs på företaget är en fördel som följer av det starka sambandet. Skattemyndigheten å sin sida ser inga direkta fördelar med det starka samband som råder mellan redovisning och beskattning. Skattemyndigheten påpekar dock att sambandet är av betydelse för små och medelstora företag.¹⁰⁴

När det gäller den internationella harmoniseringsprocessen anser Norrbottens-Kuriren att den kommer att skapa en tätare koppling mellan redovisning och beskattning. Luleå Energi är av uppfattningen att Sverige i längden inte kan styra över kopplingen mellan redovisning och beskattning. Å andra sidan är Skattemyndigheten av den åsikten att harmoniseringsprocessen kan medföra att det uppstår relativt många tolkningsproblem. Detta skulle kunna bli kostsamt. Skattemyndigheten menar att en ökad frikoppling skulle möjliggöra för tydligare regler samt bidra till att många rättsprocesser kan undvikas.¹⁰⁵

Några av de nackdelar Norrbottens-Kuriren anser skulle uppstå vid en frikoppling är att den rationalisering som möjliggjorts genom kopplingen mellan redovisningen och beskattningen skulle gå förlorad och att det förmodligen skulle krävas mer manuellt arbete vid en frikoppling. En frikoppling skulle därigenom medföra ett anställningsbehov och högre kostnader för företagen. Luleå Energi är även de av den åsikten att en frikoppling skulle medföra högre kostnader. Detta då företagen tvingas upprätta två

¹⁰² Ohlsson, A., & Olofsson, V., s. 4, 26-29.

¹⁰³ Ohlsson, A., & Olofsson, V., s. 26.

¹⁰⁴ Ibid., s. 27, 30-32.

¹⁰⁵ Ibid., s. 28.

bokslut och det skulle behövas ytterligare kompetens inom företagen. Dessutom anser Luleå Energi att en frikoppling förmodligen skulle leda till ett större kontrollbehov hos Skattemyndigheten. Skattemyndigheten å sin sida ser inga direkt negativa effekter av en frikoppling mellan redovisning och beskattning. En frikoppling skulle dock, enligt Skattemyndigheten, troligtvis medföra att ett större justeringsbehov skulle föreligga samt att deklaraionsblanketterna skulle behöva struktureras om, men Skattemyndigheten hävdar att detta i längden inte utgör något problem. Skattemyndigheten poängterar dock att en frikoppling troligtvis skulle medföra merarbete för företagen och att personalen på Skattemyndigheten troligtvis inte i samma utsträckning skulle hålla sig ajour på redovisningsområdet. Varken Norrbottens-Kuriren eller Luleå Energi ser ur företagsperspektivet några fördelar med en frikoppling mellan redovisning och beskattning. Skattemyndigheten å andra sidan anser att en frikoppling skulle bidra till tydligare och enklare regler, vilket i sin tur skulle förenkla att förutspå skatteeffekter.¹⁰⁶

Bölöni, Rydin "Effekterna av den pågående redovisningsrevolutionen – ur revisorernas och företagens perspektiv"

Uppsatsen syftar till att undersöka huvudfrågeställningen som lyder, "Hur påverkas revisorerna och företagen av de effekter som implementeringen av IFRS år 2005 medför?" Studien genomförs genom att forskarna intervjuat ett stort och två små företag, nämligen AB Volvo, Bilia och Wallenstam. Dessutom har forskarna intervjuat tre revisorer på KPMG, PWC och Ernst & Young.¹⁰⁷

Företagen skulle under implementeringsprocessen till IFRS identifiera skillnader mellan nuvarande och kommande IFRS, analysera hur reglerna påverkar både redovisningen och företaget, samt genomföra själva implementeringen. Bölöni och Rydin har kommit fram till att stora företag som berörs mycket av IFRS har börjat implementeringen tidigt, samt att de har klarat förändringarna bra med hjälp av intern expertis medan mindre bolag är i större behov av vägledning av sina revisorer. Vidare tror Bölöni och Rydin att en av orsakerna till att de svenska företagen har varit väl föreberedda inför redovisningsrevolutionen utgörs av Redovisningsrådets rekommendationer.¹⁰⁸

När det gäller redovisningskvalitén tror författarna att det blir relativt bra eftersom företagen och revisorerna under en längre tid har arbetat med reglerna. Enligt Bölöni och Rydin hävdar revisorn Roempke att redovisning enligt IFRS innebär fler subjektiva bedömningar. Vidare säger forskarna att det blir en ökad öppenhet i företagens finansiella rapporter eftersom IFRS medför en mer detaljerad redovisning och större krav på upplysningar. Detta leder i sin tur till att jämförbarheten mellan företag i Europa kommer att bli bättre och därmed uppnås en högre kvalitet i de finansiella rapporterna.¹⁰⁹

När det gäller den ekonomiska påverkan implementeringen av IFRS har på både företagen och revisorerna så tror forskarna att båda parterna gynnas och missgynnas fast på olika sätt, samt att båda parter behöver lära sig de nya reglerna. De ekonomiska

¹⁰⁶ Ohlsson, A., & Olofsson, V., s. 28-29, 32-34.

¹⁰⁷ Bölöni, D., & Rydin, V., s. 4, 44-47.

¹⁰⁸ Ibid., s. 44-47.

¹⁰⁹ Ibid..

konsekvenserna av implementeringen blir att kostnaderna ökar p.g.a. att IFRS ställer högre krav på företagen att ta fram information och att utbilda egen personal. Dessutom krävs utökad konsultation. De ekonomiska konsekvenserna implementeringen har för revisorerna utgörs av mer arbete och därmed större intäkter, medan utgifterna för utbildning och utformande av manualer m.m. blir större.¹¹⁰

Jernsand, Johnsson "Marknadsvärdering av tillgångar - blir redovisningen mer användbar för aktieinvesteringen?"

Jernsand & Johnsson har i sin tidigare studie "Marknadsvärdering av tillgångar ur en aktieinvesterares perspektiv – en studie av sambandet mellan resultat och aktiepris i förvaltningsfastighetsbranschen", från år 2003, undersökt om bokfört värde eller marknadsvärde är det bästa måttet för aktieinvesteringen. Studien är en C-uppsats som skrivits för Göteborgs universitet. Bakgrunden till studien är att IAS-införandet för koncerner kommer att leda till att värdering till verkligt värde i större utsträckning kommer att tillåtas. Enligt IASB bör företag i största möjliga mån marknadsvärdera sina tillgångar inom områden där ett objektiva värde är möjligt att fastställa. De menar att förvaltningsfastigheter är en sådan tillgång. Idag redovisas förvaltningsfastigheter till bokfört värde. Denna studie har genomförts på 12 börsnoterade svenska förvaltningsfastighetsföretag för perioden 1996-2002, genom en kvantitativ metod.¹¹¹

I referensramen diskuteras relevanta begrepp för redovisningskvalitet och redovisningsprinciper. Studien har kommit fram till att bokfört värde korrelerar bättre med aktiepriset än marknadsvärde. Därmed dras slutsatsen att det är bättre att företagen, ur en aktieinvesterares perspektiv, redovisar bokfört värde än marknadsvärde i balansräkningen. Denna slutsats står i motsats till ett av motiven för införandet av IAS i Sverige, d.v.s. att marknadsvärdering av tillgångar skulle vara bättre för aktieinvesterares.¹¹²

Boqvist, Carlsson "Effekter för skatteförvaltningens verksamhet vid ett minskat samband mellan redovisning och beskattning"

Uppsatsens syfte är att beskriva den ändring av kontrollverksamheten de ändringar som SOU 1995:43 föreslår skulle komma att medföra för skatteförvaltningen. Detta sker utifrån tre tänkbara modeller för det framtida sambandet/frikopplingen mellan redovisning och beskattning. Modellerna är Status-Quo-, Uppdelningsmodellen, vilken motsvarar Separat-skattesystemet och Redovisningsmodellen som motsvarar Redovisningsteoretiska modellen.¹¹³ Dessa modeller beskrivs i Bilaga 3.

Skattekontrollen sker i dagsläget (1996) genom maskinella avstämningar, kontroller och genom manuell behandling och uppföljning. Samtliga deklARATIONER genomgår en grundkontroll som så långt som möjligt är maskinell. Denna kompletteras med en utökad kontroll, skrivbordsgranskning, taxeringsbesök eller skatterevision. Skrivbordsgranskning är det vanligaste sättet för utökad kontroll, medan taxeringsbesök endast får ske under

¹¹⁰ Ibid..

¹¹¹ Jernstrand & Johnsson, s. 2-3, 5-7.

¹¹² Ibid., s., 14, 16, 30.

¹¹³ Boqvist, I., & Carlsson, C., s. 5, 22, 24-26.

överenskommelse med den skatteskyldige för att kontrollera vissa poster. Vid en skatterevision sker en kontroll av företagets samtliga ekonomiska transaktioner i både bokföring, resultat- och balansräkning.¹¹⁴

Det tekniska kontrollsystemet kommer vid en användning av Status-Quo modellen som den såg ut vid denna tid (1996) att kräva att en större kvantitet information kan bearbetas. Denna modell verkar dock, enligt författarna, inte fordra några nya inriktningsområden för den manuella granskningen. Både det tekniska och det manuella kontrollsystemet kommer enligt författarna vid användandet av Uppdelningsmodellen att bero på om statsmakten väljer att genom Skattemyndigheten kontrollera endast det skatterättsliga eller både det civil- och skatterättsliga bokslutet. Ska endast en skatterättslig kontroll utföras kommer Skattemyndighetens arbete att endast i ringa utsträckning påverkas medan det annars kommer att behöva omfattande resursinsatser. Om Redovisningsmodellen används skulle det nuvarande (1996) tekniska, liksom det manuella kontrollsystemet i hög grad omkullkastas.¹¹⁵

Författarna konstaterar således att skatteförvaltningens nuvarande (1996) arbetsätt kommer att påverkas i olika utsträckning om Status-Quo-, Uppdelnings- eller Redovisningsmodellen används då en förändring i sambandet mellan redovisning och beskattning sker vid den eventuella implementeringen av de förändringar som föreslås i SOU 1995:43.¹¹⁶

¹¹⁴ Ibid., s. 37-38.

¹¹⁵ Boqvist, I., & Carlsson, C., s. 42-43, 45, 47-48.

¹¹⁶ Ibid., s. 57, 59-61.

Bilaga 3, Westermarks modeller

Christer Westermark hade fem olika idéer till hur en modell över redovisnings- och beskattningssambandet skulle kunna se ut. Den första var "Status-quo" modellen där kopplingen bibehölls såsom den såg ut då, vilket, 1988, innebar att Kommunalskattelagen bibehölls liksom de skattemässiga särbestämmelser som i vissa fall tog över BFL och god redovisningssed. Detta samband såg dock annorlunda ut 1988, vilket innebär att denna modell idag för de noterade juridiska personernas fall istället skulle innebära att de följde IL, ÅRL, RR 1-29 och praxis. Den andra modellen "Separat-skattesystemet" handlade om en total frikoppling, där redovisningsreglering och god redovisningssed utgjorde bas för redovisningen och ett system med påföljande uppskjuten skatteskuld och en detaljerad skattelagstiftning bildade bas för deklARATIONERNA. Därmed skulle inte beskattningen i lika stor utsträckning påverkas av odetaljerade regler såsom god redovisningssed. Det tredje alternativet är den "Redovisningsteoretiska modellen" där beskattningen baseras enbart på de redovisningsmässiga reglerna och där god redovisningssed får större betydelse. Detta skulle medföra att arbetsbördan minskas för företagen. Den fjärde modellen, "Kupongskatt-modellen", innebär att skatten baseras på utdelningen till ägarna och därmed kassaflöden, vilket skulle innebära minimerad skatteadministration. Den femte modellen "Förädlingsvärde-modellen" innebär att en viss del av förädlingen, d.v.s. den värdeökning som skapas genom tillverkning, hantering och bearbetning etc., beskattas.¹¹⁷

¹¹⁷ Westermark, C., 1988, s. 1-4.

Bilaga 4, Följebrev för personliga intervjuer

Hej XX,

Vi är en grupp studenter, Amira Mello, Christina Ståhlberg och Karin Sultan, som studerar på Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet. Vi har relativt nyligen börjat med vår Magisteruppsats (D-uppsats) på utbildningen Externredovisning D-nivå. Uppsatsen handlar om kopplingen/frikopplingen mellan redovisning och beskattning och huruvida tänkbara förändringar i denna koppling eventuellt kommer att påverka kvaliteten på de finansiella rapporterna, då i första hand årsredovisning och deklaration. Vi har valt detta ämne eftersom det är relativt aktuellt i och med både SOU 2003:71, Internationell redovisning i svenska företag, och proposition 2004/05:24 samt att det är ett ämne som berör många parter. Vår uppsats kommer i första hand läsas av andra studenter på Handelshögskolan, men när den är färdigställd kommer den även att publiceras genom skolan och bli tillgänglig för allmänheten.

XX var i kontakt med dig den XX/XX-04 och hörde sig för om det skulle vara möjligt för oss att få förmånen att komma över till en personlig intervju, vilket det var!
Vi bestämde XXXdag den XX/XX klockan XX.XX.

Vi bifogar ett förarbete till frågor i ett attachment, som kommer att ligga till underlag för vår intervju. Om det skulle föreligga några oklarheter, om ni undrar över frågorna vi kommer att ställa, eller om ni har någon annan fundering, tveka inte att ta kontakt med oss. Vi nås via mail,

AMCSKS@hotmail.com

eller via telefon.

Amira Mello: 070-480 78 15 eller 073-369 87 48
Christina Ståhlberg: 031-53 33 02 eller 073-832 03 89
Karin Sultan: 0322-62 41 44 eller 070-926 09 45

Vi vill redan på förhand tacka för den tid och det engagemang ni lägger ned på detta ärende - det är något vi uppskattar väldigt mycket!

Med vänliga hälsningar

Amira, Christina & Karin

Bilaga 5, Frågeformulär för personliga intervjuer

Gunnar Hjalmarsson, PWC

Caisa Drefeldt, KPMG

Monica Axman och Magnus Larsson, Deloitte

Pär Falkman, Ernst & Young

Koppling vs Frikoppling

1. Hur tror ni sambandet mellan redovisning och beskattning kommer att utvecklas för noterade juridiska personer?
 - Dels om det hänt någonting, dels inom den närmaste framtiden, dels i ett längre perspektiv, finansiella instrument
2. Hur tror ni att en eventuell förändringsprocess kommer att te sig?
 - Hur få organisationer att förstå idén om ökad frikoppling och högre arbetsbelastning för företagen? (IAS/IFRS är mer omfattande + två regelverk)
 - Hur kommer denna idé att materialisera sig, kaos o.s.v.?

Förändringar i ÅRL

3. Vilka eventuella förändringar i ÅRL anser ni vara de som kommer att leda till störst förändringar, enligt prop:2004/05:24?
 - verkligt värde, mer omfattande IAS/IFRS p.g.a. RR ZZ
4. Vilka följder tror ni de eventuella ändringarna i ÅRL kommer att få på årsredovisningen/deklarationen?
 - Tror ni detta kommer att innebära en stor förändring för företagen?

Påverkan på aktören

5. Hur tror ni att de noterade juridiska personerna kommer att påverkas av den förändring ni anser vara mest trolig?
 - Press – leder till att företagen mer anstränger sig och måste förändra sig?
6. Ser ni någon tendens till att företagen förbereder sig praktiskt för en eventuell förändring?

Framtida kvalitet

7. Hur tror ni kvaliteten på deklARATIONEN/redovisningen kommer att påverkas om det sker en förändring i sambandet mellan redovisning och beskattning?
8. Hur tror ni de eventuella förändringarna i ÅRL kommer att påverka kvaliteten på de finansiella dokumenten?
9. Hur tror ni att utkastet till RR ZZ förmodligen kommer att påverka kvaliteten på årsredovisningen?

Bilaga 6, Följebrev för e-mailintervjuer

Hej XX,

Vi är en grupp studenter, Amira Mello, Christina Ståhlberg och Karin Sultan som studerar på Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet. Vi har relativt nyligen börjat med vår Magisteruppsats (D-uppsats) på utbildningen Externredovisning D-nivå. Uppsatsen handlar om kopplingen/frikopplingen mellan redovisning och beskattning och huruvida tänkbara förändringar i denna koppling eventuellt kommer att påverka kvaliteten på de finansiella rapporterna, då i första hand årsredovisning och deklaration. Vi har valt detta ämne eftersom det är relativt aktuellt i och med både SOU 2003:71, Internationell redovisning i svenska företag, och proposition 2004/05:24 samt att det är ett ämne som berör många parter. Vår uppsats kommer i första hand läsas av andra studenter på Handelshögskolan, men när den är färdigställd kommer den även att publiceras genom skolan och bli tillgänglig för allmänheten.

XX var i kontakt med dig den XX/XX-04 och hörde sig för om det skulle vara möjligt för oss att sända över ett antal frågor till dig, vilket det var!

Vi skulle uppskatta om ni har möjlighet att besvara frågorna och sända det till oss före den X/XX-04, eftersom vi behöver bearbeta allt material innan deadline för uppsatsen.

Vi bifogar frågorna i ett attachment, om det skulle föreligga några oklarheter, om ni undrar över frågorna vi ställt eller om ni har någon annan fundering, tveka inte att ta kontakt med oss. Vi nås via mail,

AMCSKS@hotmail.com

eller via telefon.

Amira Mello: 070-480 78 15 eller 073-369 87 48
Christina Ståhlberg: 031-53 33 02 eller 073-832 03 89
Karin Sultan: 0322-62 41 44 eller 070-926 09 45

Vi vill redan på förhand tacka för den tid och det engagemang ni lägger ned på att besvara frågorna - det är något vi uppskattar väldigt mycket!

Med vänliga hälsningar

Amira, Christina & Karin

Bilaga 7, Frågeformulär för e-mailintervjuer

Mats Schröder, Skatteverket

Koppling vs Frikoppling

1. Vilka anser ni vara de väsentligaste skillnaderna mellan koppling och frikoppling?
2. Vad tror ni kommer hända med sambandet mellan redovisning och beskattning?
3. Hur tror ni förändringsprocessen kommer att te sig?
4. Vad blir konsekvenserna av olika alternativen?
5. Vilken lösning tycker ni är bäst?
6. Varför tycker ni att denna lösning är den bästa?
7. När tror ni att denna förändring kommer att ske?
8. Vem eller vilka tror ni kommer att påverkas i störst utsträckning?

Påverkan på aktören

9. Hur tror ni att Skatteverket kommer att påverkas av den förändringsprocess ni förutspår?
10. Hur förbereder ni er paktiskt för denna förändring?

Förändringar i ÅRL

11. Vilka eventuella förändringar i ÅRL anser ni vara de som kommer att leda till störst förändringar, om det kopplade alternativet, med frikoppling avseende värdering av tillgångar till verkligt värde, enligt prop:2004/05:24 går igenom?
12. Vilka följder tror ni de eventuella ändringarna i ÅRL kommer att få på årsredovisningen/deklarationen?

Framtida kvalitet

13. Hur tror ni kvaliteten på deklarationen/redovisningen kommer att påverkas om det sker en förändring i sambandet mellan redovisning och beskattning?
14. Vilka områden tror ni kommer att påverkas i högst utsträckning av denna förändring?
15. Hur tror ni de eventuella förändringarna i ÅRL kommer att påverka kvaliteten på de finansiella dokumenten?
16. Vilka områden tror ni kommer att påverkas i högst utsträckning av denna förändring?

Stefan Pärnhem, Justitiedepartementet

Med anledning av proposition 2004/05:24, och dess inverkan på noterade juridiska personer, har vi dessa frågor att ställa dig:

1. Varför har Regeringen tidigare ansett att en ökad frikoppling på det kopplade området för juridiska personer ej är lämpligt trots att RSV under en längre tid förespråkat just detta?
2. Eftersom den ändrade ÅRL förmodligen kommer att behöva frikopplas på vissa områden gällande deklarationen. Hur tror du att den nya skattelagstiftningen, som förmodligen kommer att ersätta vissa delar av den ändrade ÅRL, troligtvis kommer att se ut?

3. Vilka av förändringarna i fråga 2 tycker du är väsentligast med tanke på hur kvaliteten på årsredovisning och deklaration kommer att påverkas?
4. Hur tror du att tillgångar som får redovisas till verkligt värde förmodligen kommer att värderas i deklarationen?
5. Hur tror du de nya ändringarna i ÅRL och den förmodade ökade frikopplingen kommer att påverka kvaliteten på årsredovisningar och deklarationer? (Detta gäller den nya skattelagstiftning som föreslås utredas i proposition 2004/05:24)
6. Varför tror du att kvaliteten kommer att påverkas av dessa ändringar, som framkom i fråga 5?

Bo Lindén, Finansdepartementet

Med anledning av proposition 2004/05:24, och dess inverkan på noterade juridiska personer, har vi dessa frågor att ställa dig:

1. Varför har Regeringen tidigare ansett att en ökad frikoppling på det kopplade området för juridiska personer ej är lämpligt trots att RSV under en längre tid förespråkade just detta?
2. Eftersom den förändrade ÅRL förmodligen kommer att behöva frikopplas på vissa områden gällande deklarationen. Hur tror du att den nya skattelagstiftningen, som förmodligen kommer att ersätta vissa delar av den ändrade ÅRL, troligtvis kommer att se ut?
3. Vilka av förändringarna i fråga 2 tycker du är väsentligast med tanke på hur kvaliteten på årsredovisning och deklaration kommer att påverkas?
4. Hur tror du att tillgångar som får redovisas till verkligt värde förmodligen kommer att värderas i deklarationen?
5. Hur tror du de nya ändringarna i ÅRL och den förmodade ökade frikopplingen kommer att påverka kvaliteten på årsredovisningar och deklarationer? (Detta gäller den nya skattelagstiftning som föreslås utredas i proposition 2004/05:24)
6. Varför tror du att kvaliteten kommer att påverkas av dessa ändringar, som framkom i fråga 5?

Ingrid Melbi och Carl Gustaf Burén, Svenskt Näringsliv

Koppling vs Frikoppling

1. Vilka anser ni vara de väsentligaste skillnaderna mellan koppling och frikoppling?
2. Hur tror ni sambandet mellan redovisning och beskattning kommer att utvecklas?
3. Hur tror ni att en eventuell förändringsprocess kommer att se ut?
4. Vilka tror ni följderna blir av "bibehållen" koppling alternativt ökad frikoppling?
5. Vilken lösning tycker ni är bäst?
6. Varför tycker ni att denna lösning är den bästa?

Påverkan på aktören

7. Vem eller vilka tror ni kommer att påverkas i störst utsträckning av den eventuella förändringen?
8. Hur förbereder noterade juridiska personer sig på den eventuella förändringen?

Förändringar i ÅRL

9. Vilka eventuella förändringar i ÅRL anser ni vara de som kommer att leda till störst förändringar, om det kopplade alternativet, med frikoppling avseende värdering av tillgångar till verkligt värde, enligt proposition 2004/05:24 går igenom?
10. Vilka följder tror ni de eventuella ändringarna i ÅRL kommer att få på årsredovisningen/deklarationen?

Framtida kvalitet

11. Hur tror ni kvaliteten på deklARATIONEN/redovisningen kommer att påverkas om det sker en förändring i sambandet mellan redovisning och beskattning?
12. Vilka områden tror ni kommer att påverkas i högst utsträckning av denna förändring?
13. Hur tror ni de eventuella förändringarna i ÅRL kommer att påverka kvaliteten på de finansiella dokumenten?
14. Vilka områden tror ni kommer att påverkas i högst utsträckning av denna förändring?

Bilaga 8, Remissvar på SOU 2003:71

Remissvar Skatteverket

RSV har uttalat sig i ett remissvar till SOU 2003:71 och anser där att noterade företag bör få använda full IAS/IFRS i sina årsredovisningar och att en ytterligare frikoppling på dessa områden har gott underlag i tidigare frikopplingsförslag som de presenterat.¹¹⁸

Remissvar Svenskt Näringsliv

Svenskt Näringsliv har, som en av huvudmännen i Näringslivets Skatte-Delegation (NSD), lämnat ett remissvar till SOU 2003:71. NSD bifaller förslagen från IAS-utredningen eftersom NSD anser att det är viktigt att alla företag ges rätt att frivilligt upprätta en redovisning i enlighet med IAS/IFRS. NSD anser det dock vara av stor vikt att Regeringen inleder en utredning på skatteområdet för att kartlägga effekterna av den pågående utvecklingen på redovisningsområdet och har även en del åsikter när det gäller ÅRL. NSD anser att den föreslagna ändringen av ÅRL inte är tillräcklig för att ett företag skall kunna följa hela IAS/IFRS i redovisningen. NSD ifrågasätter även om det är lämpligt med krav om specifika svenska upplysningskrav som ska komplettera ett redan relativt omfattande upplysningskrav enligt IAS/IFRS. Av dessa anledningar lyfter NSD upp frågan om det inte är dags med en genomgripande översyn av 1995 års ÅRL i remissvaret. NSD, liksom IAS-utredningen, anser inte att redovisning enligt IAS/IFRS är någon lämplig grund för beskattning.¹¹⁹

Remissvar Redovisningsrådet

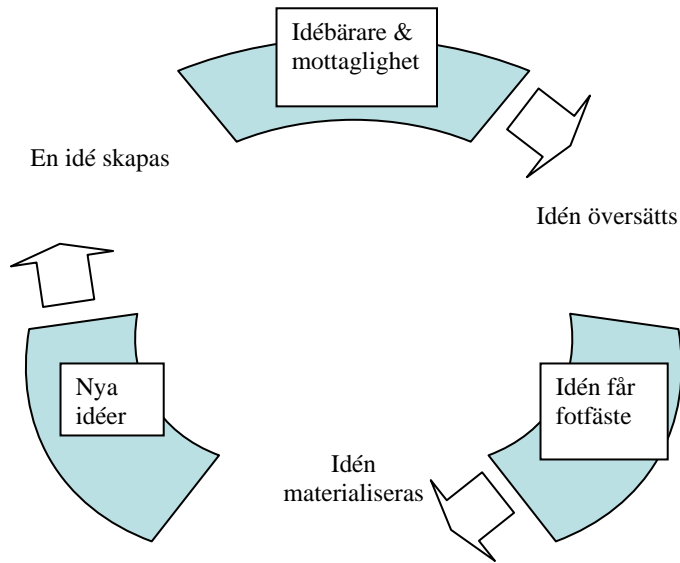
Redovisningsrådet (RR) instämmer med IAS-utredningen i att svenska företag bör ges ökade möjligheter att tillämpa IAS/IFRS redovisningsprinciper och stöder därför förslaget i stort. RR har dock lämnat bl.a. följande kommentarer. RR menar, i motsats till IAS-utredningen, att inhemska upplysningskrav kan leda till att redovisningen tillhandahåller ett överflöd av information och därmed leder till bristande jämförbarhet mellan olika länder. RR anser därför att denna information, liksom även redan existerande upplysningskrav som saknar motsvarighet i direktiven eller i IAS/IFRS, inte är önskvärda eller nödvändiga. IAS-utredningen är av åsikten att RR efter år 2005 inte kommer att behöva ge ut några redovisningsrekommendationer. Eftersom RR anser att det även fortsättningsvis kommer att finnas behov av vägledning för redovisningen i juridisk person för bl.a. noterade företag delar RR inte denna uppfattning. Redovisningsrådet har därför för avsikt att även efter år 2005 fortsätta med denna verksamhet.¹²⁰

¹¹⁸ <http://skatteverket.se/rattsinfo/skrivelser/03/skrivelser/20031110.html>, 2004-11-24.

¹¹⁹ [http://sn.svensktnaringsliv.se/SN/Remiss.nsf/AutonomyRemiss/af707d8f81651472c1256d870033da9f/\\$FILE/YTT2003-225-+BILAGA-NSD.pdf](http://sn.svensktnaringsliv.se/SN/Remiss.nsf/AutonomyRemiss/af707d8f81651472c1256d870033da9f/$FILE/YTT2003-225-+BILAGA-NSD.pdf), 2004-12-06.

¹²⁰ www.redovisningsradet.se/pdf-04/Remissvar_IAS-utredningen.pdf, 2003-11-10.

Bilaga 9, Illustration av en förändringsprocess



Figur 3:1 Illustration av en förändringsprocess.