



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

**Effekterna av den pågående
redovisningsrevolutionen**
- ur revisorernas och företagens perspektiv -

Magisteruppsats VT 2004
Företagsekonomi,
Externredovisning

Författare
Dorottya Bölöni 811101
Viveka Rydin 800119

Handledare
Gunnar Rimmel

I. Sammanfattning

Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Externredovisning och Företagsanalys, Magisteruppsats, VT 2004.

Författare: Dorottya Bölöni och Viveka Rydin

Handledare: Gunnar Rimmel

Titel: Effekterna av den pågående redovisningsrevolutionen – ur revisorernas och företagens perspektiv.

Bakgrund och problem: I juni år 2002 trädde *förordningen om tillämpning av internationella redovisningsstandarder* i kraft efter godkännande av Europaparlamentet. Förordningen kom att innebära att alla börsnoterade bolag i EU-länderna från och med år 2005 skall upprätta sin redovisning enligt IFRS. I uppsatsen utreder vi hur företagen har gått tillväga för att klara att upprätta en öppningsbalans för år 2004 samt effekterna av implementeringen av IFRS ur revisorernas och företagens perspektiv. Vår huvudfråga är:

Hur påverkas revisorerna och företagen av de effekter som implementeringen av IFRS år 2005 medför?

Syfte: Uppsatsen syftar till att analysera hur effekterna av implementeringen av IFRS påverkar revisorer och företag.

Avgränsningar: Undersökningen är avgränsad till att få tre revisorers och tre företags perspektiv på effekterna av implementeringen av IFRS. Med effekter avses implementeringens effekter på redovisningskvalitén samt implementeringens ekonomiska konsekvenser.

Metod: I vår undersökning har vi skaffat oss en förståelse för effekterna av implementeringen av IFRS år 2005 genom att utföra en fallstudie. Vi har använt oss av en kvalitativ metod där vårt mål har varit att det slutliga resultatet skall framställas genom samverkan mellan teori och empiri. Undersökningens resultat är endast tillämpligt på företag som berörs av konverteringen.

Resultat och Slutsatser: Tack vare Redovisningsrådets rekommendationer är svenska företag väl förberedda inför den stundande redovisningsrevolutionen. Vi tror att redovisningskvalitén blir relativt bra eftersom företagen och revisorerna under en längre tid har arbetat med reglerna och låtit dem "sätta sig" i företagets redovisning. Vidare har Redovisningsrådets arbete gjort att de ekonomiska konsekvenserna av implementeringen inte har blivit så påtagliga för parterna.

Förslag till fortsatt forskning: Vi föreslår att en liknande studie genomförs nästa år som utreder hur företagen har klarat sin öppningsbalans för år 2004 efter att företagen fullbordat den och det är tydligare att avgöra effekterna av IFRS. Ett annat alternativ skulle vara att genomföra en kvantitativ studie i form av en årsredovisningsstudie där en jämförelse mellan olika år kan göras för att jämföra redovisningskvalitén.

II. Förord

Vi har under vårterminen 2004 fullgjort vår magisterexamen inom externredovisning. Utbildningen har avslutats med färdigställandet av den här magisteruppsatsen om effekterna av implementeringen av IFRS ur företagens och revisorernas perspektiv. Under arbetets gång har vi fått bra gensvar från handledare, respondenter samt våra uppsatskollegor. Vi vill tacka samtliga för ett trevligt bemötande och för att ha avsatt tid för att bidra till vår uppsats. Vi vill härmed framföra ett särskilt tack till följande personer:

Vår handledare *Gunnar Rimmel*, Ekonomie dr Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet, som har varit ett värdefullt stöd under uppsatsen gång.

Magnus Nilsson, Auktoriserad revisor på KPMG, för förslag på lämpliga kontakter samt för att ha bidragit med sin åsikt om det behandlade ämnet.

Johan Roempke, Auktoriserad revisor på Ernst & Young, för att ha ökat vår förståelse för ämnet samt bidragit med viktigt material till vår uppsats.

Johan Rippe, Auktoriserad revisor på Öhrlings PWC, för att ha gett oss ett värdefullt perspektiv tack vare sin expertis inom ämnet.

Ulrika Kärrman, koncerncontroller på AB Volvo, för att ha gett oss Volvos perspektiv på effekterna av implementeringen av IFRS.

Hans Bertéus, koncerncontroller på Bilia AB, för att ha gett oss Bilia AB:s infallsvinkel angående effekterna av implementeringen av IFRS.

Helen Eklund, redovisningschef på Wallenstam, för att ha gett oss en insyn i hur Wallenstam ser på effekterna av implementeringen av IFRS.

Göteborg, den 4 juni 2004

Dorottya Bölöni

Viveka Rydin

III. Förkortningar

BFN	Bokföringsnämnden
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
FEE	Fédération des Experts Comptables Européens
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
IAS	International Accounting Standard
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IFAC	International Financial Accounting Standards Committee
IFRS	International Financial Reporting Standard
IOSCO	International Organization of Securities Commissions
ISA	International Standards on Auditing
KPMG	Klynveld Peat Marwick Goerdeler
SEC	Securities and Exchange Commission
Öhrlings PWC	Öhrlings PriceWaterhouse Coopers

Innehållsförteckning

I SAMMANFATTNING

II FÖRORD

III FÖRKORTNINGAR

1	INLEDNING	- 1 -
1.1	BAKGRUNDSBESKRIVNING	- 1 -
1.2	PROBLEMDISKUSSION	- 2 -
1.2.1	<i>Problemformulering</i>	- 4 -
1.3	SYFTE.....	- 4 -
1.4	AVGRÄNSNINGAR	- 5 -
1.5	DISPOSITION.....	- 5 -
2	KONTEXT	- 7 -
2.1	EU:S ANPASSNING TILL ETT INTERNATIONELLT REGELVERK.....	- 7 -
2.2	IASC/IASB.....	- 8 -
2.2.1	<i>IAS 19 Ersättning till anställda</i>	- 8 -
2.2.2	<i>IAS 39 Finansiella instrument</i>	- 9 -
2.3	REDOVISNINGSRÅDET	- 9 -
2.4	SAMMANFATTNING AV KONTEXTEN.....	- 9 -
3	TEORETISK REFERENSRAM	- 11 -
3.1	IAS/IFRS.....	- 11 -
3.2	TILLVÄGAGÅNGSSÄTT VID IMPLEMENTERINGEN AV IFRS	- 11 -
3.2.1	<i>Rippes implementeringsmodell</i>	- 12 -
3.2.2	<i>Svenbergs implementeringsmodell</i>	- 13 -
3.2.3	<i>Börsens krav på företagens årsredovisningar</i>	- 13 -
3.2.4	<i>IFRS 1 First-time Adoption of International Financial Reporting Standards</i>	- 14 -
3.2.4.1	Öppningsbalans	- 14 -
3.2.4.2	Sammanfattning av reglerna i IFRS 1	- 14 -
3.3	IMPLEMENTERINGENS EFFEKTER PÅ REDOVISNINGSKVALITÉN.....	- 15 -
3.3.1	<i>Oro för en försenad implementering</i>	- 15 -
3.3.2	<i>Kontroll av efterlevnaden</i>	- 16 -
3.3.3	<i>Revisorns granskning</i>	- 16 -
3.4	IMPLEMENTERINGENS EKONOMISKA KONSEKVENSER	- 17 -
3.5	FÖRDELAR OCH NACKDELAR MED IFRS.....	- 18 -
3.6	SAMMANFATTNING AV TEORETISK REFERENSRAM.....	- 19 -
4	METOD	- 20 -
4.1	VETENSKAPLIGA SYNSÄTT	- 20 -
4.2	FORSKNINGSANSATS	- 20 -
4.3	UNDERSÖKNINGSMETOD	- 21 -
4.4	DATAINSAMLINGSMETODER	- 21 -
4.4.1	<i>Intervjuer</i>	- 22 -
4.4.2	<i>Sekundärdata</i>	- 22 -
4.5	UNDERSÖKNINGENS TILLVÄGAGÅNGSSÄTT	- 23 -
4.6	TILLFÖRLITLIGHETSDISKUSSION	- 23 -
4.6.1	<i>Validitet</i>	- 24 -
4.6.2	<i>Reliabilitet</i>	- 24 -
4.7	KÄLLKRITIK.....	- 25 -
4.8	SAMMANFATTNING AV METODEN	- 26 -
5	EMPIRI	- 27 -
5.1	IMPLEMENTERINGENS EFFEKTER UR REVISORERNAS PERSPEKTIV	- 27 -
5.1.1	<i>Tillvägagångssätt</i>	- 27 -
5.1.1.1	<i>Implementeringsmodeller</i>	- 28 -

5.1.1.2	Öppningsbalansen	- 29 -
5.1.2	<i>Implementeringens effekter på redovisningskvalitén</i>	- 30 -
5.1.3	<i>Implementeringens ekonomiska konsekvenser</i>	- 31 -
5.2	IMPLEMENTERINGENS EFFEKTER UR FÖRETAGENS PERSPEKTIV	- 32 -
5.2.1	<i>Tillvägagångssätt</i>	- 33 -
5.2.1.1	Implementeringsmodell.....	- 34 -
5.2.1.2	Öppningsbalansen	- 35 -
5.2.1.3	Börsens krav på företagens årsredovisningar	- 35 -
5.2.2	<i>Implementeringens effekter på redovisningskvalitén</i>	- 36 -
5.2.3	<i>Implementeringens ekonomiska konsekvenser</i>	- 37 -
6	ANALYS	- 38 -
6.1	TILLVÄGAGÅNGSSÄTT	- 38 -
6.1.1	<i>Implementeringsmodeller</i>	- 39 -
6.1.2	<i>Öppningsbalansen</i>	- 40 -
6.2	IMPLEMENTERINGENS EFFEKTER PÅ REDOVISNINGSKVALITÉN	- 41 -
6.3	IMPLEMENTERINGENS EKONOMISKA KONSEKVENSER	- 42 -
6.4	SAMMANFATTNING AV ANALYS	- 44 -
7	SLUTSATSER	- 45 -
7.1	RESULTAT AV UNDERSÖKNINGEN	- 45 -
7.2	AVSLUTANDE DISKUSSION	- 46 -
7.3	FÖRSLAG TILL FORTSATT FORSKNING	- 48 -

Figurförteckning

FIGUR 1	UNDERSÖKNINGENS TILLVÄGAGÅNGSSÄTT	- 5 -
---------	---	-------

1 Inledning

Uppsatsen behandlar effekterna av implementeringen av International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards (IAS/IFRS)¹ år 2005. Inledningskapitlet syftar till att ge läsaren en förståelse för aktualiteten i det ämne som vi har valt att undersöka. Kapitlet ger en bakgrund till ämnet samt en diskussion kring de effekter som kan uppstå vid implementeringen av IFRS. Diskussionen har lett fram till en problemformulering och ett syfte. I vår avgränsning har vi förtydligat vår avsikt med undersökningen. Kapitlet avslutas med uppsatsens disposition.

1.1 Bakgrundsbeskrivning

Det pågår för närvarande en världsomspännande revolution inom redovisningen där den bakomliggande tanken är en önskan om harmonisering i redovisningen. Inledningsvis är det framförallt Europa som berörs med anledning av det beslut som fattades av Europaparlamentet år 2002. Beslutet innebär att samtliga medlemsländer skall konvertera till IFRS senast år 2005, med vissa undantag. Samtliga medlemsstater ställde sig bakom beslutet för att påskynda en gemensam europeisk standard. (Regeringens Promemoria 2000/01:119)

Utvecklingen av en internationell redovisningsstandard påbörjades redan för 30 år sedan då International Accounting Standards Committee (IASC) grundades (Deloitte 2004). De första stegen mot en harmonisering inom Europeiska Unionen (EU) togs år 1978 då fjärde direktivet trädde i kraft följt av sjunde direktivet år 1983. I juni år 2002 trädde *förordningen om tillämpning av internationella redovisningsstandarder* i kraft efter godkännande av Europaparlamentet. Förordningen innebär att alla börsnoterade bolag i EU länderna från och med år 2005 skall upprätta sin redovisning enligt IFRS. (Öhrlings PWC 2004a)

Konverteringen berör cirka 7000 koncerner inom EU. Implementeringen av ett internationellt redovisningssystem kan ses som en del i EU:s strategi att under det första decenniet på 2000-talet göra Europa till världens mest konkurrenskraftiga och kunskapsbaserade ekonomi. (Deloitte 2004) EU Kommissionen valde att anta IASC:s standarder för att de egna direktiven var för långsamma och svårhanterliga. Beslutet kom att få stora konsekvenser för IASC som fick genomföra en omorganisation för att klara kraven som ett internationellt normgivande organ vilket resulterade i den nya organisationen International Accounting Standards Board (IASB). (IASB 2004)

Redovisningsrådet baserar sina rekommendationer på IFRS med avvikelser för delar som inte överensstämmer med svensk lagstiftning, det vill säga Årsredovisningslagen (ÅRL).

¹ IAS och IFRS är de redovisningsstandarder som ges ut av International Accounting Standard Board (IASB). (www.iasb.org) Hädanefter kallar vi IAS/IFRS enbart för IFRS som numera är ett samlingsnamn för både IAS och IFRS.

ÅRL är baserad på EU:s fjärde och sjunde direktiv vilka i sin tur är anpassade till IASB:s nuvarande standarder för att inte hindra införandet av IFRS. Tack vare Redovisningsrådets arbete är svenska börsbolag relativt väl förberedda inför konverteringen till de nya redovisningsstandarderna. (Edenhammar 2003)

Förberedelserna inför år 2005 är omfattande för samtliga inblandade parter. Vissa IFRS är ännu inte antagna vilket utgör vissa svårigheter för de berörda bolagen. För att underlätta övergången till de nya standarderna har IASB gett ut IFRS 1 First-time Adoption of International Financial Reporting Standards. På grund av att standarden innehåller vissa undantagsregler för förstagångsanvändare påverkas jämförbarheten mellan företag men även inom företaget mellan olika år. Det nya internationella redovisningssystemet är mycket komplext både för revisorer och företag vilket eventuellt kan leda till bristande kvalitet i redovisningen. Vidare kan det tänkas att implementeringen av de nya standarderna för med sig en del ekonomiska konsekvenser för både revisorer och företag.

1.2 Problemdiskussion

Implementeringen av IFRS är högaktuellt på grund av att företagen måste upprätta en öppningsbalansräkning för år 2004 för att kunna lämna jämförelsetal för år 2005. I praktiken innebär öppningsbalansen för år 2004 att redovisningen skall vara anpassad till det nya regelverket från och med utgången av år 2003. Anpassningen kräver hög prioritet av de berörda bolagen. (Axelman et al. 2003)

Redovisningsrådets rekommendationer grundar sig på IASB:s standarder. Texterna har dock förkortats och vissa branschspecifika IFRS saknar motsvarighet i svensk praxis. Vidare gör IASB löpande ändringar i många IFRS. Att implementera det nya redovisningssystemet kan enligt artikeln *Konverteringen till IAS* (Öhrlings PWC 2003c) bli ett mer omfattande projekt än vad företagen kan föreställa sig. I artikeln hävdas att den största missuppfattningen är att svenska redovisningsregler är samma som dess motsvarande IFRS. Revisionsbyråerna har utvecklat modeller för hur implementeringen bör genomföras i företagen på ett effektivt sätt. Tanken med att använda sig av en implementeringsmodell är att underlätta införandet och tillämpningen av de nya standarderna men även att minimera kostnaderna som implementeringen medför (Öhrlings PWC 2004a). Vi tycker att det skulle vara intressant att titta på hur företagen har gått tillväga i förhållande till de tillvägagångssätt som beskrivs i den rådande debatten. Tillvägagångssättet tror vi kan vara det som styr hur företagen klarar sin öppningsbalans för år 2004. Vidare tror vi att tillvägagångssättet påverkar redovisningskvaliteten samt implementeringens ekonomiska konsekvenser.

Harmoniseringens syfte är att redovisningen skall bli mer jämförbar på den europeiska marknaden. För att jämförbarheten skall få genomslagskraft krävs att samtliga berörda företag i medlemsstaterna efterlever det nya regelverket. Den nya normgivningen innebär att redovisningen skall anpassas efter fler och mer detaljerade regler. För att underlätta för de berörda bolagen har IASB gett ut IFRS 1 First-time Adoption of International Financial Reporting Standards. IFRS 1 tar bland annat upp vissa lättnadsregler för att företagen skall

komma igång med konverteringen. Jämförbarheten kommer här i andra hand. (Öhrlings PWC 2003b)

Vi tror att kvalitén på redovisningen kan påverkas av implementeringen av IFRS. Diskussionen kring efterlevnaden av IASB:s standarder är i dag aktuell eftersom standarderna annars frångår sitt syfte om en enhetlig internationell redovisningsstandard. Dålig redovisningskvalité får konsekvenser för de revisorer som skall granska redovisningen. Övergången till IFRS är komplex och företagen kan därför behöva expertis på vissa områden. Revisorernas oberoende är hårt reglerat vilket begränsar revisorernas möjlighet att bidra med kunskap till företagen. Det tror vi kan få effekter på kvalitén i företagens redovisning vilket i sin tur påverkar revisorernas roll som granskare.

Konverteringen för med sig vissa ekonomiska konsekvenser. Det saknas debatt kring ämnet men vi kan konstatera att revision är lagstadgat och styrs därmed varken av revisorer eller företag. En effekt av konverteringen tror vi är en möjlighet för revisionsbyråerna att tjäna pengar medan det för företagen innebär en kostnad. Företagen måste använda expertis för att kunna göra en regelrätt implementering. Att ta fram mer detaljerad information, vilket de nya standarderna kräver, är tidskrävande och en kostsam process. Enligt Öhrlings PWC (2004a) borde implementeringen av de nya reglerna ha skett i god tid för att reducera kostnaderna av införandet eller för att undvika en eventuell kostnadschock. Vidare menar Öhrlings PWC (2004a) att en tidig implementering skulle ha gjort övergången till de nya reglerna mindre komplex. Det är upp till varje medlemsstat att bestämma om alla bolag eller bara vissa bolagsgrupper skall omfattas av det nya redovisningssystemet. Det skulle exempelvis bli kostsamt för en koncern att låta alla sina dotterbolag tillämpa det aktuella landets nationella Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)² utöver IFRS. (Öhrlings PWC 2003c) Ytterligare en ekonomisk aspekt som kan påverka revisorerna och företagen är ett ökat krav på kunskap om de nya standarderna och tillämpningen av dem. För företagen är det av vikt att ta tillvara på den kunskap som tillhandahålls under implementeringsprocessen för att undvika ett beroendeskap av extern kunskap efter att implementeringen har genomförts. (Öhrlings PWC 2004b)

Tillvägagångssättet vid implementeringen av IFRS har vi förstått är viktigt för att kvalitetssäkra redovisningen samt minimera kostnaderna. Implementeringen och dess effekter anser vi berör både revisorer och företag. Revisorerna vill lämna ifrån sig en ren revisionsberättelse vilket kräver god kvalitet på företagets redovisning, medan företagen vill undvika en oren revisionsberättelse och därmed måste uppfylla samtliga regler i den nya normgivningen. En tidig implementering av IFRS underlättar övergången till IFRS samt revisorernas granskande av redovisningen enligt de nya reglerna. Vidare har revisionsbolagen påpekat att en tidig implementering minimerar kostnaderna för företagen. Vi gjorde därför bedömningen att det skulle vara intressant att undersöka hur företagen har gått tillväga vid implementeringen av IFRS för att klara öppningsbalansen år 2004 samt effekterna av den aktuella implementeringen.

² Varje land har sin specifika normgivning, GAAP. Exempelvis är Redovisningsrådets rekommendationer Swedish GAAP.

1.2.1 Problemformulering

Utifrån ovanstående diskussion har vi fått uppfattningen att den pågående redovisningsrevolutionen för med sig konsekvenser dels för företagen, dels för revisorerna. Eftersom implementeringen av IFRS ännu inte är fullbordad råder det oklarheter kring vilka effekterna är. I uppsatsen utreder vi effekterna av implementeringen av IFRS ur revisorernas och företagens perspektiv. Vi har därmed kommit fram till en huvudfråga som vidare är uppdelad i tre delfrågor för att underlätta för läsaren.

Huvudfråga

Hur påverkas revisorerna och företagen av de effekter som implementeringen av IFRS år 2005 medför?

Delfråga 1

För att kunna upprätta en öppningsbalans måste företagen ha implementerat standarderna i verksamhetens redovisning. Vi ställer oss därför frågan:

Hur har företagen gått tillväga för att klara öppningsbalansen år 2004?

Delfråga 2

De nya standarderna lämnar utrymme för bedömningar vilket gör att det finns risk för att den önskade jämförbarheten och kvalitén i redovisningen inte uppnås, vilket är syftet. Vi ställer oss därför frågan:

Hur påverkas kvalitén på redovisningen av implementeringen av IFRS?

Delfråga 3

Implementeringen av IFRS är en lagändring som varken revisorerna eller företagen styr över. Börsnoterade företag är enligt lag tvungna att få sin redovisning reviderad, en tjänst som erbjuds av revisionsbyråer. Vi har utifrån vår problemdiskussion förstått att implementeringen av IFRS medför vissa ekonomiska konsekvenser som vi tror påverkar revisorer och företag olika. Vi ställer oss därför frågan:

Hur påverkas de båda parterna ekonomiskt av implementeringen av IFRS?

1.3 Syfte

I kapitlet har vi diskuterat hur revisorer och företag påverkas av den stundande implementeringen. Vi har fört en diskussion kring att företagets tillvägagångssätt påverkar kvalitén på redovisningen samt kostnaden för implementeringen. Diskussionen har lett oss fram till följande syfte:

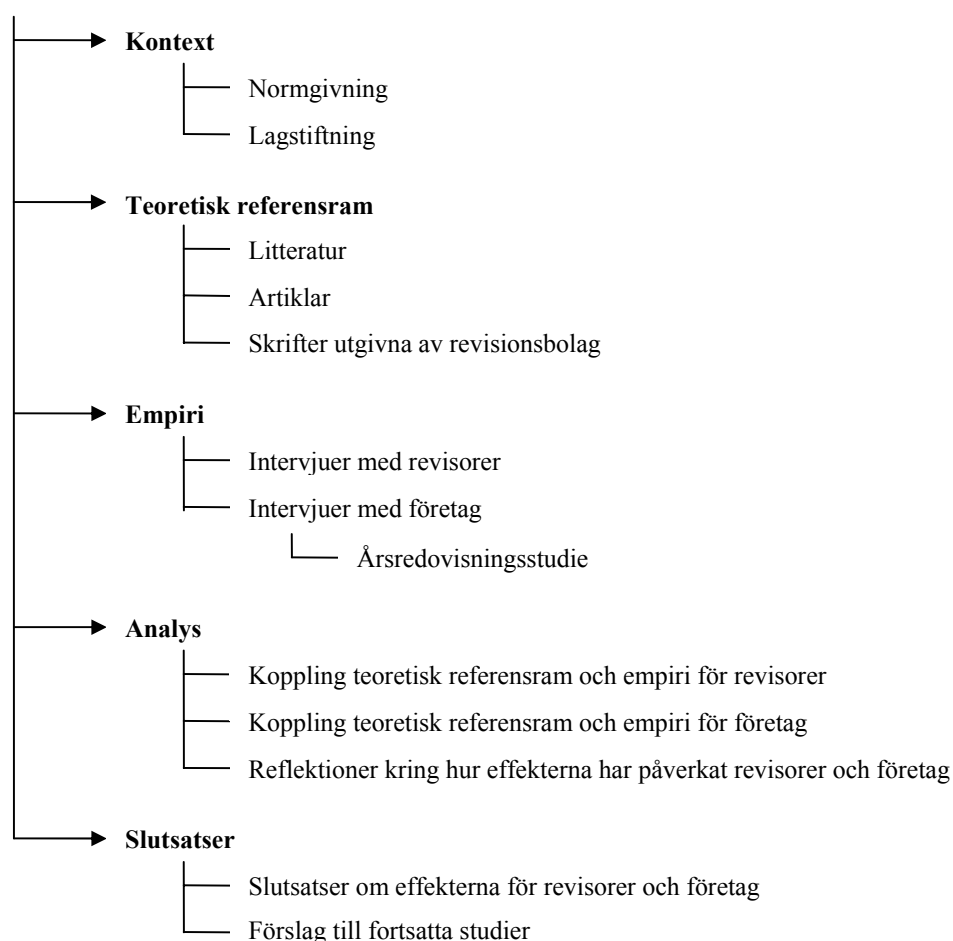
Uppsatsen syftar till att analysera hur effekterna av implementeringen av IFRS påverkar revisorer och företag.

1.4 Avgränsningar

Vi har avgränsat undersökningen till att få revisorernas och företagens perspektiv på effekterna av implementeringen av IFRS. Vi valde därför att intervjua tre svenska börsnoterade bolag samt tre på området mycket kunniga revisorer. Mer specifikt avser vi att undersöka hur företagens tillvägagångssätt har påverkat kvalitén på redovisningen samt de ekonomiska konsekvenserna av implementeringen av IFRS. Med effekter avser vi implementeringens effekter på redovisningskvalitén samt implementeringens ekonomiska konsekvenser. Vidare har vi valt att kortfattat beskriva IAS 19 Ersättning till anställda och IAS 39 Finansiella instrument då de är återkommande i uppsatsen.

1.5 Disposition

Nedan illustrerar vi uppsatsens tillvägagångssätt och disposition. Vi ger även en utförligare beskrivning av vad som ingår i varje kapitel.



Figur 1 Undersökningens tillvägagångssätt

Kapitel 1: Inledning

I kapitlet får läsaren en introduktion till uppsatsen i termer av bakgrundsbeskrivning, problemdiskussion och problemformulering, syfte och avgränsning. Vidare har vi illustrerat uppsatsens disposition och angett vad respektive kapitel omfattar.

Kapitel 2: Kontext

Kapitlet ger den nödvändiga information som krävs för att läsaren skall kunna få en grundläggande förståelse för ämnet.

Kapitel 3: Teoretisk referensram

I det här kapitlet behandlas den vetenskapliga debatt som pågår för att ge en teoretisk referensram som vidare ligger till grund för empirikapitlet samt de kommande diskussionerna i analys och slutsatser.

Kapitel 4: Metod

Kapitlet ger läsaren en redogörelse för hur vi har gått tillväga i vår undersökning samt motiven för det valda tillvägagångssättet.

Kapitel 5: Empiri

I kapitlet presenteras en sammanställning av samtliga intervjuer som utgör det empiriska materialet för uppsatsen. Även en mindre studie av årsredovisningar relaterat till ämnet presenteras.

Kapitel 6: Analys

I kapitlet görs återkopplingar till den teoretiska referensramen och empirin tillsammans med våra reflektioner kring den utförda undersökningen.

Kapitel 7: Slutsatser

I kapitlet presenteras undersökningens resultat och en avslutande diskussion kring resultatet. Vi ger slutligen förslag till fortsatt forskning inom ämnet.

2 Kontext

I kapitlet presenterar vi information som är grundläggande för att förstå de följande delarna i uppsatsen. Vi börjar med att ge en bakgrund till EU:s antagande av IASB:s standarder. Vidare i kapitlet ges en beskrivning av IASC:s utveckling till nuvarande IASB. Vi har valt att kortfattat beskriva IAS 19 Ersättning till anställda samt IAS 39 Finansiella instrument då dem är återkommande i vår empiriska undersökning. Vi beskriver även Redovisningsrådets roll och Sveriges anpassning till harmoniseringen. Slutligen ges en kapitelsammanfattning.

2.1 EU:s anpassning till ett internationellt regelverk

Europaparlamentet antog i mars år 2002 EU-kommissionens förslag om att tillämpa förordningen IAS 2005 avseende internationella standarder från och med räkenskapsåret 2005 (Öhrlings PWC 2002). Slutligen antogs de internationella redovisningsstandarderna av Ministerrådet i juni samma år. Förordningen gäller omedelbart och någon ändring i ÅRL behöver inte göras. När EU har beslutat vilka standarder som skall tillämpas måste parlamentet underrättas varefter EU-kommissionen fattar det avgörande beslutet om standarden skall antas. Efter offentliggörandet i juni år 2002 blev förordningen bindande. Företag som är aktörer på en reglerad marknad, exempelvis Stockholmsbörsen, skall enligt EU-förordningens krav upprätta sin koncernredovisning enligt IFRS år 2005. EU-förordningen ger vissa företag uppskov till år 2007 för konverteringen till IFRS. Det är upp till medlemsländerna att avgöra om uppskovsmöjligheterna i det aktuella landet skall utnyttjas. (KPMG 2003)

EU-förordningen anger vissa krav som de grundläggande standarderna måste uppfylla innan de antas:

1. Standarderna får inte strida mot EU:s fjärde- och sjunde direktiv
2. Standarderna skall uppfylla kriterierna begriplighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet
3. Standarderna skall verka för Europas bästa och inte bidra till konkurrensnackdelar för europeiska företag på världsmarknaden
4. Europaparlamentet har stopprätt om de anser att någon av standarderna inte uppfyller de ovan nämnda kraven

(KPMG 2003, Öhrlings PWC 2003b)

Det finns vissa IFRS som inte uppfyller EU:s ovan nämnda krav vilket löses genom att ändringar görs i direktiven. De ändrade direktiven skall sedan implementeras i den nationella lagstiftningen i varje medlemsland. För Sverige innebär det en uppdatering av ÅRL. (KPMG 2003)

2.2 IASC/IASB

International Accounting Standard Committé (IASC) grundades år 1973 i syfte att utveckla internationella redovisningsnormer. År 1977 grundades International Financial Accounting Committé (IFAC)³ som ett världsomfattande samarbetsorgan för redovisningsorganisationer i olika nationer. IASC kom att få ett nära samarbete med IFAC men med fullständig självständighet vid utformningen av internationella redovisningsstandarder. Vid den här tidpunkten blev samtliga medlemmar i IFAC även medlemmar i IASC. Det förhöll sig så till och med år 2000 då IASC:s författning ändrades som en del av en stor omorganisation. År 2001 bildades IASC Foundation som en icke vinstdrivande organisation och är den organisation som styr över efterföljaren till IASC, nämligen International Accounting Standard Board (IASB). IASB är numera det internationella normgivande organet med säte i London, Storbritannien. Syftet med omorganisationen var att förbereda organisationen att klara rollen som en betydelsefull global normgivare. Ett skäl till omorganisationen var beskedet om att EU-kommissionen år 2000 presenterade ett förslag som innebar att alla börsbolag i EU länderna skulle tillämpa IASC:s standarder från och med år 2005. (IASB 2004) Ett annat skäl var den uppmärksammade debatten om hur de inom International Organization of Securities Commissions (IOSCO)⁴ skulle komma överens om en global redovisningsstandard (Rippe 2001).

IASB är alltså det normgivande organet åt IASC Foundation vars syfte är att utveckla internationella redovisningsstandarder som är av hög kvalitet, förståeliga och som efterlevs av samtliga parter för att uppnå öppenhet och jämförbarhet i de finansiella rapporterna. IASB:s standarder kallas International Financial Reporting Standards (IFRS) men de har även antagit tidigare utgivna standarder av IASC, kallade International Accounting Standards (IAS). (IASB 2004)

2.2.1 IAS 19 Ersättning till anställda

IASC har gett ut IAS 19 Ersättningar till anställda som bland annat redogör för hur förmånsbestämda pensioner skall behandlas i redovisningen. Redovisningsrådet har gett ut en motsvarande rekommendation, RR 29 Ersättning till anställda, som överensstämmer med IAS 19 Ersättningar till anställda med vissa undantag. Redovisningen av förmånsbestämda pensionsplaner är den största skillnaden mot tidigare praxis. Rekommendationen kräver att förmånsbaserade pensionsplaner skall redovisas som en skuld i balansräkningen. Vidare krävs det att den aktuella pensionsförpliktelsen grundas på ett antal så kallade aktuariella antaganden. Skillnaden mot tidigare praxis är att beräkningarna skall ske individuellt i varje företag i respektive land samt att beräkningarna skall ske enligt en speciell beräkningsmetod. Aktuariella antaganden är av demografisk och

³ IFAC kallas även för Världsfederationen. De har som uppgift att värna om det allmänna intresset, stärka redovisningsprofessionen världen över samt sträva efter en internationalisering. (www.ifac.org)

⁴ IOSCO är det organ som representerar världens kapitalmarknadsreglerande organ. (www.iasb.org)

finansiell natur. De aktuariella antagandena innebär att företagen får göra bedömningar bland annat angående framtida löneökningar och personalomsättning. Upplivningskraven är omfattande vad gäller aktuariella antaganden. (Axelman et al 2003)

2.2.2 IAS 39 Finansiella instrument

IAS 39 Finansiella instrument kräver att vissa derivatinstrument skall tas med i balans- och resultaträkningen till verkligt värde. Huvudprincipen i standarden är värdering till verkligt värde. Det finns vissa undantag, exempelvis finansiella placeringar med fast löptid och som är avsedda att innehas till förfall och som har sitt ursprung i företaget. Sådana tillgångar skall värderas till anskaffningsvärdet. Vidare skall finansiella skulder som är avsedda för handel redovisas till verkligt värde. Övriga skulder skall värderas till anskaffningsvärde. Den stora skillnaden är att tidigare värderades finansiella instrument huvudsakligen enligt lägsta värdets princip. (Axelman et al 2003)

2.3 Redovisningsrådet

Redovisningsrådet bildades år 1989 och har till syfte att främja god redovisningssed genom att verka för en enhetlig redovisning i Sverige och internationellt. Redovisningsrådet stiftades av staten genom Bokföringsnämnden (BFN), Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) och Sveriges Industriförbund. Redovisningsrådet skulle ena normgivningen i Sverige. (Redovisningsrådet 2004)

Redovisningsrådets rekommendationer är anpassade till dess motsvarande IFRS med vissa avvikelser som beror på att svensk lagstiftning lägger hinder för en redovisning enligt IFRS. Ytterligare undantag görs om det finns andra starka skäl. (FAR 2003) Redovisningsrådets översättningar av IFRS har avsevärt underlättat konverteringen för berörda svenska företag vid en jämförelse med andra medlemsländer (KPMG 2003).

2.4 Sammanfattning av kontexten

Europaparlamentet antog i mars år 2002 EU-kommissionens förslag om att tillämpa *förordningen IAS 2005 avseende internationella standarder* från och med räkenskapsåret 2005 (Öhrlings PWC 2002). Förordningen gäller omedelbart och någon ändring i ÅRL behöver inte göras. Företag som är aktörer på en reglerad marknad, exempelvis Stockholmsbörsen, skall enligt EU-förordningens krav upprätta sin koncernredovisning enligt IFRS år 2005. EU-förordningen anger vissa krav som de grundläggande standarderna måste uppfylla innan de antas inom EU. (KPMG 2003)

IASB är det normgivande organet åt IASC Foundation vars syfte är att utveckla internationella redovisningsstandarder som är av hög kvalitet, förståeliga och som efterlevs av samtliga parter för att uppnå öppenhet och jämförbarhet i de finansiella rapporterna. IASB:s standarder kallas International Financial Reporting Standards (IFRS). Två standarder som diskuteras i vår uppsats är IAS 19 Ersättning till anställda och IAS 39

Finansiella instrument. Standarderna är komplexa och våra respondenter relaterar gärna till dem när de beskriver tillvägagångssätt samt hur de påverkar redovisningskvalitén och de ekonomiska konsekvenserna.

Redovisningsrådet bildades år 1989 och har till syfte att främja god redovisningssed genom att verka för en enhetlig redovisning i Sverige och internationellt (Redovisningsrådet 2004). Redovisningsrådets översättningar av IFRS har avsevärt underlättat konverteringen för berörda svenska företag vid en jämförelse med andra medlemsländer (KPMG 2003).

3 Teoretisk referensram

I kapitlet presenterar vi den teoretiska referensram som ligger till grund för vår undersökning. Först beskrivs IFRS som följs av tillvägagångssätt vid implementeringen av IFRS. Här återges två generella modeller för hur implementeringen kan gå till. Dessutom redogör vi för IFRS 1. Vidare skildrar vi hur implementeringen påverkar redovisningskvaliteten samt implementeringens ekonomiska konsekvenser. Vi skildrar även vilka för- och nackdelar implementeringen av IFRS innebär. Kapitlet avslutas med en sammanfattning.

3.1 IAS/IFRS

Länderna inom EU har olika utgångspunkter vid implementeringen av IFRS. Sverige riskerar att invaggas i falsk trygghet på grund av Redovisningsrådets arbete med att anpassa sina rekommendationer till IFRS. Eftersom Sveriges lokala normgivning redan är mer eller mindre förenlig med IFRS finns det risk för att komplexiteten med konverteringen till IFRS underskattas. (Rippe 2001)

IFRS förändras och utvecklas kontinuerligt för att skapa ett internationellt tillämpligt regelverk som kan gälla utan att avstämningar till lokal GAAP behöver göras vid notering på någon börs. IFRS ges ut av IASB som är det organ som verkar för en globalisering och harmonisering av världens ledande redovisningsstandarder. Utvecklingen av IASB:s standarder anses bli mer detaljerade över tid. Konsekvensen blir att det ställs stora krav på kompetensen i de företag som skall implementera IFRS och de revisorer som skall granska de berörda bolagens redovisning. (Ibid.)

Inom IASB sker en översyn av ett stort antal befintliga IFRS samt framtagande av helt nya standarder. Flera av de nya och reviderade standarderna kommer att gälla från och med år 2005. Det är ännu inte klart vilka IFRS som skall tillämpas av företagen år 2005. De nya reglerna kommer att påverka övergången till IFRS. IASB har beslutat att endast de IFRS som är publicerade första kvartalet år 2004 skall gälla för år 2005. (Edenhammar 2003)

Den svenska IAS-utredningen har föreslagit att företag som endast har skuldebrev noterade får uppskov till år 2007 med att tillämpa reglerna. Vidare har IAS-utredningen föreslagit att svenska företag frivilligt skall kunna tillämpa IFRS på bolagsnivå. (Ernst & Young 2003)

3.2 Tillvägagångssätt vid implementeringen av IFRS

Konverteringsprojektet är omfattande, tidsödande och kräver att stora interna resurser kan avsättas under en lång period. Vidare skall det ske i kombination med externa konsulter, exempelvis revisorer. Projektets omfattning påverkas av hur stort bolaget är. Ju fler dotterbolag, desto fler internationella lagstiftningar finns det att ta hänsyn till och därmed en mer komplex implementeringsprocess. (Rippe 2001) Att konvertera till IFRS innebär

mer än att bara förändra redovisningsprinciperna. IFRS är ett nytt redovisningssystem som skall integreras i företagets hela verksamhet. (Öhrlings PWC 2004c)

Rippe hävdar i artikeln *Vägen mot IAS – skjut inte upp konverteringsprocessen* (2001) att implementeringen av IFRS kan ske på flera sätt. Tillvägagångssätten kan vara olika men resultatet skall bli detsamma. Strömberg och Walmeús (2003d) skriver om hur Deloitte hjälper bolag att anpassa sin redovisning till IFRS. Deloitte börjar med att identifiera de skillnader som finns mellan nuvarande redovisningsprinciper och IFRS. Därefter analyseras de nya reglernas påverkan på redovisningen och på olika delar av bolaget för att göra bolagen redo för det tredje steget, implementeringen. Enligt artikeln *Making the change to IFRS – How will it impact your business* (Öhrlings PWC 2004c) skall företagen arbeta löpande med att integrera det nya redovisningssystemet i organisationen. Även i den här artikeln handlar implementeringen om att se hur de nya standarderna påverkar företaget i sin helhet för att kunna planera för genomförandet av förändringen.

3.2.1 Rippes implementeringsmodell

Rippe (2001) skriver i artikeln *Vägen mot IAS – skjut inte upp konverteringsprocessen* om två möjliga tillvägagångssätt, nämligen top down och bottom up. Top down innebär att alla bolag som ingår i koncernen fortsätter att redovisa enligt lokal GAAP och att samtliga justeringar till IFRS genomförs på en övergripande nivå. Bottom up innebär att full implementering av IFRS görs på samtliga nivåer inom koncernen så att det som rapporteras till moderbolagets koncernredovisningsfunktion redan är fullt konverterat till IFRS. Rippe (2001) tillägger att implementering kan tänkas ske i varierande kombinationer av de två tillvägagångssätten. Han menar att flera faktorer måste beaktas då de båda metoderna har olika för- och nackdelar. Fördelarna med top down metoden är bland annat att bara en liten del av organisationen berörs. Metoden är billigare då den kräver mindre extern hjälp och den kräver färre anpassningar av lokala rapporter som skall till myndigheter (exempelvis deklARATIONER). Nackdelarna med top down metoden är bland annat att det blir många manuella rutiner som ökar risken för felaktigheter i det presenterade bokslutet och att förståelsen för IFRS i organisationen inte blir så stor. Fördelarna med bottom up är att företaget uppnår en harmonisering av redovisningsprinciper i hela koncernen. Nackdelarna är att det blir stora systemförändringar i koncernen. Om lokala myndigheter inte accepterar IFRS som redovisningsstandard så behövs parallella system. Metoden kräver stora utbildningsinsatser och det är förmodligen ett dyrare alternativ.

Vidare i artikeln ger Rippe förslag på hur en projektplan kan se ut indelad i fyra faser. Han menar att konverteringsprojektet kräver noggrann planering och att företaget redan i planeringsstadiet bör ha anlitat professionell hjälp. I fas ett, planering och preliminär analys, görs en översiktlig analys av bolagets nuvarande redovisning och de områden som kommer att påverkas mest av en konvertering. Vidare görs i fas ett en analys av bolagets befintliga IT-system för att klargöra vilka system som eventuellt behöver uppgraderas eller bytas ut. I fas två, projektorganisation och start, skall projektgruppen samordnas. Projektgruppen skall inte bara bestå av konsulter som styr projektet utan representanter från såväl dotterbolag som olika avdelningar ska finnas med. I fas två ska ett konsultbolag väljas som har genomfört liknande projekt inom samma bransch då det kan vara avgörande för

projektets framgång. I fas tre, utvärdering och analys, skall presentation av eventuella valmöjligheter ske. En analys av effekten av olika tillvägagångssätt skall presenteras för ledningen som fattar beslut om projektets fortskridande. IFRS tillåter ibland olika redovisningsalternativ. Det alternativ som väljs skall därefter tillämpas konsekvent. I den sista fasen, fas fyra implementering, skall en årsredovisning presenteras upprättad enligt IFRS och de redovisningsprinciper som företaget har valt att följa.

3.2.2 Svenbergs implementeringsmodell

I Balans nr 10 2003 skriver Svenberg om förberedelserna för övergången till IFRS. Svenberg förespråkar tre steg som underlättar övergången till IFRS. Steg ett, inledande förberedelser, innebär att företaget skall etablera en projektorganisation. Vidare skall företaget göra en genomgång av IFRS 1 och ta ställning till vilka undantagsregler som skall utnyttjas. Företaget bör även göra en analys av skillnaderna mellan IFRS och företagets nuvarande redovisningsprinciper. Redovisningsrådets rekommendationer överensstämmer till stor del med motsvarande IFRS. Det finns dock skillnader som bör analyseras och dokumenteras. Svenberg skriver att Redovisningsrådet fortlöpande reviderar sina rekommendationer för att minska skillnaderna mot IFRS när lagändringar gör det möjligt. Svenberg betonar att det är viktigt att företagen löpande följer upp IASB:s standarder.

Företagen skall upprätta en öppningsbalans för år 2004 för att ha jämförelsetal i sina finansiella rapporter år 2005. Svenberg hävdar att om företagen tidigt utformar de finansiella rapporterna för kvartalen och helåret 2005 enligt IFRS är det lättare att veta vilka data som skall tas fram. Steg två är enligt Svenberg att upprätta en preliminär öppningsbalansräkning i anslutning till utarbetandet av årsbokslutet för år 2003. Öppningsbalansen baseras då på de IFRS som föreligger vid tidpunkten för upprättandet. I samband med att standarderna blir definitiva justeras öppningsbalansen så att den överensstämmer med den uppsättning IFRS som gäller för år 2005. Upprättandet av en öppningsbalans i ett tidigt skede innebär att företaget kan ta ställning till frågeställningar som blir aktuella i samband med rapporteringen under år 2005. Vidare menar Svenberg att organisationen härigenom fortlöpande hålls medveten om IASB:s standarder och tillämpningen av dem. Företaget går sedan in i steg tre som är rapporteringen för år 2005.

3.2.3 Börsens krav på företagens årsredovisningar

I FAR INFO nr 12 2003 meddelar Stockholmsbörsen att de från och med år 2003 vill ha besked i de finansiella rapporterna om vilka IFRS-åtgärder som företagen har vidtagit för att klara övergången till IFRS. Stockholmsbörsen rekommenderar att företagen lämnar information i sina finansiella rapporter om skillnaderna mellan nuvarande redovisningsprinciper och IFRS. Vidare anger Stockholmsbörsen att en gradvis övergång redan har skett under ett antal år genom införandet av Redovisningsrådets rekommendationer vilka bygger på IASB:s standarder. Trots den gradvisa övergången anser dock Stockholmsbörsen att det kommer att bli stora förändringar i svenska börsbolags redovisningar.

3.2.4 IFRS 1 First-time Adoption of International Financial Reporting Standards

I juni år 2003 antogs IASB:s första standard, IFRS 1 First-time Adoption of International Financial Reporting Standards. IFRS 1 skall fungera som ett stöd för företag vid konverteringen från sina nationella GAAP till IFRS. (Ernst & Young 2003)

3.2.4.1 Öppningsbalans

I IFRS 1 finns det ett krav som säger att årsredovisningen för år 2005 skall innehålla minst ett jämförelseår. Företag som skall gå över till IFRS år 2005 måste därför upprätta en öppningsbalans per 1 januari år 2004. Om ett företag använder fler jämförelseår än ett skall de ha en öppningsbalans avseende det första jämförelseåret. Att upprätta en öppningsbalans innebär som huvudregel retroaktiv tillämpning av IFRS. (Ernst & Young 2003)

I *Adopting IFRS* utgiven av Öhrlings PWC (2003a) påpekas att det i förberedelserna inför öppningsbalansen ingår att identifiera skillnaderna mellan IFRS och tidigare regelverk som har följts för att kunna samla in relevant information. Vidare skriver Öhrlings PWC (2003a) att det finns ett antal standarder som tillåter alternativa redovisningsprinciper. Företag bör vara försiktiga i sina val av redovisningsprinciper i öppningsbalansen och förstå konsekvenserna av den valda principen både i öppningsbalansen och i de finansiella rapporterna i framtiden.

IFRS 1 kräver inte att historisk information lämnas konverterat till IFRS. Företag kan välja att presentera historisk jämförande information enligt tidigare tillämpad GAAP men då måste det tydligt framgå att informationen inte är tillämpad enligt IFRS. Vidare skall en beskrivning av de huvudsakliga justeringarna som är gjorda vid konverteringen till IFRS lämnas för att undvika otydligheter. (Öhrlings PWC 2003a) Tilläggsinformation och presentation i årsredovisning och delårsrapporter skall efterleva samtliga krav enligt IFRS. KPMG skriver i sin skrift om IFRS 1 (2003) att upplysningskraven inte bör innebära någon större belastning för svenska företag. Anledningen är att flertalet av Redovisningsrådets rekommendationer kommer att tillämpas från och med räkenskapsåret 2003.

3.2.4.2 Sammanfattning av reglerna i IFRS 1

Öppningsbalansen skall i svenska börsnoterade företag upprättas per den 1 januari år 2004. De övergångsregler som finns i respektive IFRS skall inte följas utan de särskilda reglerna som framgår av IFRS 1 skall tillämpas. (Engshagen 2003) Som huvudregel skall samtliga standarder, gällande vid tidpunkten för övergången, tillämpas retroaktivt vid företagets första rapporteringstillfälle enligt IFRS. Alla effekter på ett företags förmögenhet som uppstår av ändringar i och med övergången till IFRS skall redovisas direkt mot eget kapital. IFRS 1 kräver att samtliga företag upprättar en avstämning mellan IFRS och god redovisningssed i Sverige för att beskriva skillnaderna mellan eget kapital per den 1 januari år 2004 och per den 31 december år 2004 samt för årets resultat 2004. (Öhrlings PWC 2003a, Engshagen 2003, Nilsson & Persson 2003)

Utöver huvudregeln om retroaktiv tillämpning finns ett antal valfria undantag samt obligatoriska undantagsregler, så kallade lättnadsregler (Nilsson & Persson 2003). Bland de

valfria undantagsreglerna kan företagen välja att tillämpa alla, några av dem eller ingen (Öhrlings PWC 2003a).

3.3 Implementeringens effekter på redovisningskvalitén

De internationella redovisningsstandarderna skall öka jämförbarheten och kvalitén i företagens finansiella rapporter för att kunna tillgodose de krav som den internationella kapitalmarknaden ställer. (Ernst & Young 2004a)

Det ökade informationsomfånget med konverteringen till IASB:s redovisningsstandarder innebär en ökad öppenhet i företagets redovisning. Det blir lättare för analytiker och intressenter att genomlysna företaget och på så sätt få en bättre bild av företagets verksamhet och dess ställning. Jämförelsen mellan företag i olika länder kommer att underlättas när samtliga medlemsländer i EU konverterar till IFRS. Även jämförbarheten i olika branscher kommer att bli bättre med det nya redovisningssystemet. Företagen måste analysera de effekter som uppstår vid tillämpningen av de nya standarderna. Det finns ett flertal IFRS som behandlar svåra områden och som är krångliga att tillämpa. Det nya redovisningssystemet lämnar fortfarande utrymme för egna tolkningar. (Strömberg & Walméus 2003) Exempelvis påverkas företagets pensionskulda av de olika antagandena som görs, exempelvis diskonteringsräntan. Räntan skall fastställas individuellt för varje företag och en högre ränta ger en lägre skuld. Securities and Exchange Commission (SEC)⁵ varnade för att företag som väljer en högre ränta kommer att kunna påverka sitt resultat positivt. Skillnaderna är stora mellan olika länder men även inom ett land. (Rundfelt 2002)

Jämförbarheten inom företaget kommer att påverkas på grund av konverteringen till IFRS. Många företag har i dag en femårs översikt i sin årsredovisning. Om företagen väljer att redovisa jämförelser längre tillbaka än tillämpningen av IFRS sträcker sig skall tidigare år upprättas enligt dåvarande redovisningssystem. (Öhrlings PWC 2004a, Svenberg 2003)

3.3.1 Oro för en försenad implementering

År 2002, då Europaparlamentet antog förordningen IAS 2005, hade media ännu inte börjat intressera sig för hur de börsnoterade bolagen skulle klara en övergång till nya internationella redovisningsstandarder (Jönsson-Lundmark 2002). Petersen skriver i sin artikel *EU:s nya regler om redovisning skapar brådska* (2003) att svenska börsbolag riskerar att hamna i tidsnöd när de skall anpassa sin redovisning till IFRS. Stora delar av arbetet skulle vara klart till årsskiftet 2003 och Petersen konstaterar att många företag knappt har börjat. Petersen hänvisar i artikeln till Göran Arnell, IFRS-ansvarig på KPMG, som vid tidpunkten för artikeln kände stor oro för att företagen underskattar det arbete som måste läggas ned i samband med konverteringen till de nya redovisningsstandarderna. Van Hulle, involverad i EU-kommissionen, har en lättare inställning till konverteringen

⁵ Amerikanska SEC har till uppgift att skydda investerare och bevara integriteten av kapitalmarknaderna. (www.sec.gov)

och tidsnöden. Han menar att IASB:s fokus i första hand skall ligga på att ta fram standarder som är lätta att tillämpa annars finns det en risk för sämre kvalitet i de finansiella rapporterna. (Bolton 2003)

3.3.2 Kontroll av efterlevnaden

Den svenska redovisningen har präglats av flexibilitet. Genom att tillämpa IFRS är det tänkt att eliminera den flexibilitet och ungefärlighet som återfinns i Redovisningsrådets rekommendationer. Det är ännu oklart hur EU kommer att kontrollera efterlevnaden av standarderna men trots det förväntas kontrollerna bli strängare. (Persson & Wallén 2003)

Det finns många olika organisationer inom EU som strävar efter att IFRS efterlevs. IOSCO, organisationen som utövar tillsynen över kapitalmarknaderna, har krävt att införandet av IFRS år 2005 skall ha bättre tillsyn för att säkerställa efterlevnaden av de nya standarderna. Fédération des Experts Comptables Européens (FEE)⁶ går på samma linje som IOSCO och anser att implementeringen av IFRS är av stor vikt för att uppnå en integrerad europeisk kapitalmarknad. Vidare hävdar FEE att den effektivitet som implementeringen av IFRS förväntas ge på kapitalmarknaden är överskattad om inte en kontroll görs av företagens efterlevnad av standarderna. (FAR INFO nr 1 2004)

Att ha en väletablerad lokal tillsyn är av stor hjälp. Det krävs dock en tillsynsmyndighet som verkar internationellt för att säkra att tillämpningen av IFRS är enhetlig mellan länderna. FEE har därmed föreslagit att upprätta en så kallad samordningscentral, European Enforcement Coordination. De skall ha i uppgift att ge besked i redovisningsfrågor. Organen kommer att verka endast vid anmälningar om avvikelser. FEE vill att tillsynen skall bli mer systematisk och att alla företag skall kontrolleras. (Ibid.)

3.3.3 Revisorns granskning

RevU 10, *Revisionsberättelse i bolag där den lagstadgade årsredovisningen använder IFRS:s som inte överensstämmer med den tillämpliga lagen om årsredovisning*, ger vägledning för hur revisorer i revisionsberättelsen skall hantera problematiken att företagen inte uppfyller ÅRL.

I FAR INFO nr 3 2004 *Nytt direktiv föreslås om lagstadgad revision* föreslår EU-kommissionen ett nytt direktiv om lagstadgad revision som innebär en breddning av Europeiska Gemenskapens (EG:s) åttonde bolagsrättsliga direktiv. Syftet med det nya direktivet är att säkerställa att investerare och andra berörda skall kunna lita på de reviderade bokslutens riktighet och skydda samhället mot skandaler. I förslaget till direktivet ställs krav på extern kvalitetssäkring, kraftfull offentlig tillsyn över revisionskåren och bättre samarbete mellan tillsynsmyndigheterna i Europa. Syftet med att

⁶ FEE kallas även för Europeiska Revisors Federationen och är det representerande organet för redovisningsprofessionen i Europa. (www.fee.be)

införa krav om en internationell revisionsstandard är att harmonisera revisionsarbetets kvalitet i EU.

Hjalmarsson med flera diskuterar i Balans nr 11 2002 införandet av nya revisionsstandarder. Författarna, som alla är auktoriserade revisorer på olika byråer, konstaterar att revisorerna behöver förbättra kvalitén och enhetligheten i det arbete som utförs. En högkvalitativ revision menar författarna är ett stort stöd till ökad trovärdighet i den publicerade finansiella rapporteringen till näringsliv och kapitalmarknad. Revisorerna är utsatta för trovärdighetsproblem mycket på grund av media som gärna väljer att kommunicera att revisorerna är mer intresserade av att tjäna pengar på konsultjobb än att revidera. Media ifrågasätter ibland kvalitén på revisionen. Vidare diskuterar författarna att revisionsstandarderna skiljer sig åt på samma sätt som redovisningen skiljer sig åt mellan olika delar i världen. I och med konverteringen till IFRS år 2005 är det viktigt att revisorerna har en internationellt vedertagen revisionsstandard. Författarna till artikeln anser att en korrekt tillämpning av International Standards on Auditing (ISA)⁷ kan ge den höga och jämna kvalitén i revisionen som efterfrågas. Vidare betonas att kvalitén i redovisningshandlingar är styrelsens och VD:s ansvar men att förutsättningarna för en rättvisande ekonomisk information bör öka med att revisorn tillämpar ISA tillsammans med bolagens tillämpning av enhetliga redovisningsregler enligt IFRS.

3.4 Implementeringens ekonomiska konsekvenser

Det nya regelverket kräver att företagen skall ta fram mer detaljerad information vilket kan vara en dyrbar process för företagen. Syftet är att företagen skall tillgodose marknadens informationsbehov. Företag som ger bristfällig information har en tendens att straffas av marknaden med lägre aktiekurser. (Öhrlings PWC 2003d) Enligt Strömberg & Walméus (2003) innebär det ökade informationskravet att många osäkerhetsfaktorer försvinner vilket dels leder till ökad jämförbarhet, dels en mer rättvis prissättning på företagets aktier. KPMG (2003) konstaterar att den grundläggande principen för hur mycket information som skall tas fram är att kostnaden för att ta fram viss information skall stå i rimlig proportion till samma informationsvärde för användarna av informationen. Huvudregeln om retroaktiv tillämpning behöver inte tillämpas om kostnaderna för konverteringen beräknas överstiga nyttan för användarna (Ernst & Young 2003).

Det framgår att de ekonomiska konsekvenserna avseende redovisningen har stort inflytande på vilka redovisningsprinciper som används i en kultur. Dagens generella uppfattning om redovisningen är att den skall ge information till kapitalmarknaden. Skillnader i redovisningsprofessionen i olika länder anses ha minskat på grund av internationaliseringen. Däremot finns det skillnader i praktiken då professionen inte är lika enig som den vill utge sig för att vara. En splittring kan bero på de ekonomiska

⁷ Den svenska revisionsstandarderna innehåller mycket plats för egna tolkningar vilket skall försöka undvikas. Därför beslutades 1998 av Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) att den internationella revisionsstandarderna ISA skulle översättas för att få en modernare svensk revisionsstandard. (Egenäs et al. 2002)

konsekvenser som en IFRS kan ha i det aktuella landet. Konverteringen till IFRS medför olika konsekvenser för varje land som tillämpar de nya standarderna. (Artsberg 2002) Väljer företag att inte anpassa sig till de nya standarderna måste de avnotera sina värdepapper från börser. EU:s beslut som tvingar börsnoterade företag att anpassa sin redovisning till IFRS kostar företagen miljontals kronor att genomföra. (International Financial Law Review 2004) En tidig implementering av IFRS minskar företagets kostnader för konverteringen till IFRS (Öhrlings PWC 2004a). I artikeln *IAS in Europe – 2005 or now* (Öhrlings PWC 2002) sägs att de största kostnaderna som uppkommer med konverteringen till IFRS är utbildning av personal och ändringar i system.

I artikeln *Nytt direktiv föreslås om lagstadgad revision* (FAR INFO nr 3 2004) behandlas kravet på att medlemsstaterna skall ha regler för revisionsarvodet. Betoningen ligger på att det skall vara rimliga priser på revisionen. Revisionsbyråerna skall inte tillåtas sänka sina revisionsarvoden för att sedan kunna ta bättre betalt för andra tjänster såsom konsultation. Vidare påpekas i artikeln att kommissionen anser att en bra revision inte kan genomföras hur billigt som helst. Det är kostsamt för samhället med dåliga revisioner och ett sätt att minska dem är att ställa krav på medlemsländernas sätt att reglera revisionen. Riskanalysen är ett centralt inslag i revisionen delvis av kostnadsskäl. Ju bättre en revisor är på att identifiera riskerna, desto mer riktad kan granskningen bli och desto lägre pris kan revisorn ta för tjänsten. (Bengtsson & Nilsson 2003)

3.5 Fördelar och nackdelar med IFRS

Företagens tillämpning av nationella GAAP representerar inte verkligheten på ett rättvist sätt. Företagen verkar på en global marknad där transaktioner mellan olika länder förekommer dagligen. Den finansiella information som ges av företagen är i dag mer tillgänglig för omvärlden än tidigare. Eftersom företag hittills har varit tvingade att redovisa enligt ett nationellt GAAP har jämförelser mellan internationella företag varit begränsad. Genom att konvertera till en internationell standard underlättas jämförelsen avsevärt mellan företag i olika länder. (Öhrlings PWC 2002) Konverteringen till IFRS innebär att företagen öppnar sig för den globala marknaden och blir aktörer på en internationell kapitalmarknad (Öhrlings PWC 2004a).

IFRS kräver att mer detaljerad information lämnas vilket leder till en ökad öppenhet i redovisningen och därmed bättre jämförbarhet. En ökad öppenhet och jämförbarhet ställer dock stora krav på företagsledningen som måste förklara sina handlingar och bli mer konkreta gentemot intressenter och analytiker. Fördelen är att intressenter och analytiker på ett mer effektivt sätt kan kontrollera företagsledningens handlingar. (Ibid.) Vidare kommer fördelarna med det nya redovisningssystemet vara att investerare utsätts för mindre risk vid en investering i ett företag som redovisar enligt IFRS. Redovisar företaget enligt nationell GAAP tar det tid för investerare att översätta och tolka siffrorna. I processen finns det risk för att feltolkningar uppstår vilket kan leda till att en investerare fattar fel beslut eller att tolkningsprocessen tar för lång tid och investeringsmöjligheten går förlorad. (Öhrlings PWC 2002)

Enligt artikeln *Europe and IFRS 2005 – your questions answered* (Öhrlings PWC 2004a) leder öppenheten i de finansiella rapporterna till att företag får möjligheten att skaffa sig billigare kapital. Investerare kommer att lita mer på företagens finansiella rapporter på grund av den detaljerade informationen som lämnas. Det leder till att riskpremien företagen betalar för att få investerare att satsa kapital i företaget minskar. Den som inte redovisar på ett internationellt redovisningsspråk hamnar därmed i ett sämre läge. Vidare i artikeln hävdas det att ett företags aktiepris troligtvis kommer att öka i samband med det nya redovisningssystemet. Eftersom redovisning enligt IFRS är öppnare och mer informationsrik leder det till att analytiker och investerare har mer förtroende för företaget och dess möjligheter att generera kapital i framtiden. Därmed borde företagets aktiepris öka. Det internationella redovisningsspråket kommer även att leda till att företag minskar sina kostnader vid upprättandet av finansiella rapporter. Företagen kommer inte längre att behöva upprätta rapporter enligt olika länders nationella GAAP för att nå ut med information till potentiella investerare. (Öhrlings PWC 2004a)

3.6 Sammanfattning av teoretisk referensram

IFRS ges ut av IASB som är det organ som verkar för en globalisering och harmonisering av världens ledande redovisningsstandarder (Rippe 2001). Det är ännu oklart vilka IFRS som skall tillämpas av företagen år 2005 (Edenhammar 2003). Konverteringsprojektet är omfattande och tidsödande. Vidare skall konverteringen ske tillsammans med externa konsulter, exempelvis revisorer. Projektets omfattning påverkas av hur stort bolaget är. Ju fler dotterbolag, desto fler internationella lagstiftningar att ta hänsyn till och därmed en mer komplex implementeringsprocess. Implementeringen av IFRS kan ske på flera sätt. Tillvägagångssätten kan vara olika men resultatet skall bli detsamma. (Rippe 2001) Stockholmsbörsen rekommenderar att företagen i sin årsredovisning skall beskriva de åtgärder med anledning av övergången till IFRS som hittills planerats, påbörjats och genomförts för att klara övergången på ett för aktiemarknaden förtroendeingivande sätt (FAR INFO nr 12 2003).

Den grundläggande principen för hur mycket information som skall tas fram är att kostnaden för att ta fram viss information står i rimlig proportion till nyttan för användarna (KPMG 2003). EU:s beslut som tvingar börsnoterade företag att anpassa sin redovisning till IFRS är en kostsam process. Konverteringen till de nya standarderna kostar företagen miljontals kronor att genomföra. (International Financial Law Review 2004) Genom att börja i tid med implementeringen minskar företaget den kostnad som uppstår till följd av den. (Öhrlings PWC 2004a). I artikeln *IAS in Europe – 2005 or now* (Öhrlings PWC 2002) sägs att de största kostnaderna som uppkommer i samband med konverteringen till IFRS är utbildning av personal och ändringar i system. I artikeln *Nytt direktiv föreslås om lagstadgad revision* (2004) behandlas kravet på att medlemsstaterna skall ha regler för revisionsarvodet. Betoningen ligger på att det skall vara rimliga priser på revisionen.

4 Metod

Metodkapitel omfattar en diskussion om hur vi har gått tillväga för att komma fram till det resultat som besvarar vår problemformulering och vårt syfte. Undersökningen har utförats som en fallstudie då uppsatsen behandlar en specifik företeelse. Vidare beskrivs hur insamlingen av data har skett för att få en teoretisk referensram och empirisk informationsgrund. Kapitlet avslutas med en diskussion om tillförlitligheten i vår uppsats och en kapitelsammanfattning.

4.1 Vetenskapliga synsätt

Enligt Lundahl och Skärvad (1999) finns det två viktiga vetenskapliga synsätt inom samhällsvetenskaperna. De två synsätten är positivism, som ligger till grund för den kvantitativa metodteorin, och hermeneutik, som ligger till grund för den kvalitativa metodteorin. Vi har haft för avsikt att se närmare på en mindre del i processen för att därmed få en djupare förståelse. Utan att låsa oss till ett specifikt synsätt anser vi att det hermeneutiska synsättet ligger närmast oss. I hermeneutiken är det viktigt att förstå helheten för att kunna förstå enskilda fenomen och det sammanhang i vilka de ingår. (Lundahl & Skärvad 1999)

I vår undersökning har vi skaffat oss en förståelse för effekterna av implementeringen av IFRS år 2005 genom att utföra en fallstudie. Vi har dels skaffat oss en teoretisk referensram utifrån bland annat vetenskapliga artiklar, dels genom kvalitativa intervjuer med revisorer samt företagsledning som är involverad i konverteringen. Utifrån de iakttagelser vi har gjort har vi kunnat analysera och dra slutsatser av implementeringens effekter ur två perspektiv. (Patel & Tebelius 1987)

4.2 Forskningsansats

Det finns två alternativa angreppssätt för att kunna dra vetenskapliga slutsatser, induktion och deduktion. Induktion innebär att utifrån empirisk kunskap dra generella teoretiska slutsatser medan deduktion bygger på att utifrån teoretisk kunskap lägga grunden för empirin. Oftast utgår vi antingen från teorin eller från empirin. Vår uppsats utgår varken från empirin och går mot teorin eller tvärtom. Istället växlar vi mellan dem vilket kan ses som en tredje metod kallad abduktion. (Thurén 1991)

Vår teoretiska referensram grundar sig på aktuell vetenskaplig debatt i framförallt artiklar, diverse skrifter från olika revisionsbyråer samt på området aktuell litteratur. Med den här kunskapen som grund har vi genomfört ett antal kvalitativa intervjuer som utgör vårt empiriska material för att kunna besvara vår problemformulering och vårt syfte. I vår analys har vi sammanställt framkomna intressanta aspekter utifrån kopplingar mellan empirin och teorin.

4.3 Undersökningsmetod

Holme och Solvang (1997) förespråkar två olika arbetssätt vilka är kvalitativ undersökningsmetod respektive kvantitativ undersökningsmetod. Vi har i vår uppsats använt oss av en kvalitativ metod i form av en fallstudie.

Avsikten med våra intervjuer har varit att få en helhetsbeskrivning av problemet och därmed har det bidragit till att vi har fördjupat vår kunskap. Under intervjutillfällena har vi fått en viss närhet till det fenomen som vi har undersökt vilket gör att vår referensram har påverkat undersökningen. Vidare har den kvalitativa studien tillåtit oss att vara flexibla och därmed har vi haft möjligheten att beakta nya frågeställningar och antaganden under undersökningens gång med hänsyn till den nya kunskap och förståelse som vi har inhämtat. Flexibiliteten har tillåtit oss att under undersökningens gång ändra formuleringar eller lägga till frågeställningar som vi tycker har glömts bort med hänsyn till att det kring ämnet ännu råder stora oklarheter. Vårt mål med den kvalitativa undersökningsmetoden har varit att det slutliga resultatet skall framställas genom samverkan mellan teori och empiri för att få en bättre förståelse för undersökningsfenomenet. (Trost 1997)

Den fallstudie som vi har genomfört kännetecknas av de fyra grundläggande egenskaperna som är utmärkande för kvalitativt inriktade fallstudier. Studien är partikularistisk, deskriptiv, heuristisk och induktiv. Vår undersökning är partikularistisk då vi har valt att fokusera på en viss företeelse, nämligen effekterna av implementeringen av IFRS. Resultatet av den empiriska undersökningen är deskriptivt då vi har beskrivit företagets tillvägagångssätt ur revisorernas och företagets perspektiv. Vidare har vi beskrivit implementeringens effekter på redovisningskvaliteten och implementeringens ekonomiska konsekvenser. Att undersökningen är heuristisk innebär att den skall förbättra läsarens förståelse för implementeringens effekter. Förhoppningen är att undersökningen vidgar läsarens erfarenhet om området och den studerade företeelsen. Med den abduktiva forskningsansatsen har vi kunnat använda oss av både tidigare kunskap samt vår nyvunna kunskap från vår undersökning. Vi har därmed utnyttjat de fördelar som den induktiva ansatsen innebär, det vill säga att vi har fått förståelse för undersökningsfenomenet utifrån den information som vi har haft tillgång till. (Merriam 1994)

4.4 Datainsamlingsmetoder

För att kunna göra tolkningar och dra slutsatser i en undersökning måste data samlas in. Insamling av data till uppsatsen har skett genom en studie av befintlig litteratur, vetenskapliga artiklar, skrifter och artiklar utgivna av revisionsbyråer samt intervjuer med företag och revisorer. Vidare har även en mindre studie av årsredovisningar gjorts. Samtliga källor är tidsenliga för uppsatsen.

Anderson (1998) behandlar frågan om data är primär eller sekundär. Med primärdata avses den information som forskaren eller forskarens medhjälpare själva har samlat in vilket är relaterat till vår empiriska undersökning. Sekundärdata är relaterat till vår teoretiska studie

vilket innebär att det är andra personer, till exempel forskare, analytiker eller revisionsbyråer som har samlat in informationen som sedan har utnyttjats för att få en djupare kunskap om problemet.

4.4.1 Intervjuer

Enligt Befring (1994) finns det olika sätt att genomföra en intervju. En intervju kan vara antingen ostrukturerad eller strukturerad. Vi kommer att använda oss av en metod som är utmärkande för den kvalitativa metoden, det vill säga en semistrukturerad intervju som gör det möjligt att fånga upp respondentens uppfattning och upplevelse av problemet. Metoden innebär att vi i förväg har planerat bestämda frågeområden och eventuella följdfrågor vilka leder till en kombination av öppna och bundna svar. (Lantz 1993) Syftet med att genomföra en semistrukturerad intervju var att kunna föra en öppen dialog och låta intervjufrågornas ordning komma beroende på hur samtalet utvecklas. De intervjumallar som vi har använt återfinns Bilaga 1 och 2.

Samtliga, utom en, intervjuer har ägt rum på en plats som respondenten själv har valt. En av våra respondenter hörde dock av sig dagen innan intervjun skulle ske och föreslog en telefonintervju. Vi ansåg att intervjun var relevant för undersökningen och valde därför att genomföra den. Vi använde oss av en högtalartelefon. Under besöksintervjuerna och telefonintervjun fick vi tillåtelse att använda oss av en bandspelare. Inspelningsmöjligheten har gjort det möjligt för oss att dokumentera intervjuerna i sin helhet. Därefter har en sammanställning av intervjuerna gjorts som respondenterna har fått ta del av för att komma med eventuella synpunkter för att undvika missuppfattningar. Under intervjuens gång var det en av oss som ställde frågorna medan den andre tog anteckningar. Anledningen till tillvägagångssättet vid intervjuerna var dels för att underlätta för respondenten genom att minska förvirringen, dels för att kunna få så mycket information som möjligt. En nackdel med att spela in en intervju är att respondenten kan känna sig hämmad eller besvärad och därmed inte ge fullt så uttömmande svar som eventuellt en intervju utan bandspelare skulle ge (Trost 1997).

4.4.2 Sekundärdata

På grund av ämnets aktualitet är avsaknaden av litteratur stor. Istället har vi använt oss av skrifter och artiklar utgivna av revisionsbyråer samt följt den vetenskapliga debatten på området med hjälp av artiklar i tidskrifter. När vi har sökt information har vi använt tillgängliga databaser på Ekonomiska Biblioteket på Handelshögskolan i Göteborg. De huvudsakliga databaserna vi har använt är FAR Komplet och Business Source Premier. Vidare har Internet och olika sökmotorer använts och på så vis har vi fått tillgång till vetenskapliga artiklar samt skrifter och artiklar utgivna av olika revisionsbyråer. Nyckelord som vi har använt oss av i sökningarna är framförallt *IFRS* och *implementeringen av IFRS*.

Vid val av sekundärkällor är vi medvetna om att de grundar sig på vårt subjektiva urval. Vi har försökt att ställa oss objektiva genom att beakta allt tillgängligt material på det område som vi berör.

4.5 Undersökningens tillvägagångssätt

Vårt tillvägagångssätt har styrts av den problemformulering som vi har som utgångspunkt för vår undersökning. För att ge läsaren den grundläggande kunskapen som krävs för att förstå undersökningen och problemet valde vi att ta med ett kontextkapitel där vi har behandlat information om aktuella normgivare och lagstiftare. För att komma närmare problemet valde vi att presentera en teoretisk referensram där vi har studerat den vetenskapliga debatten samt annan aktuell information som vi fann i olika databaser och på Internet. Instuderingen av tillgänglig information har skett kontinuerligt i samband med sammanställningen av den teoretiska referensramen och empirikapitlet.

Undersökningen grundas främst på den information som vi har tillhandahållit i vår empiriska studie. Vi har intervjuat revisorer med stor kompetens inom området och företag som är relevanta för studien. Vidare har vi gjort en studie av årsredovisningar för att se hur de utvalda företagen agerat på börsens krav att i sina årsredovisningar för år 2003 ange hur långt komna de är med implementeringen av IFRS. I vår analys har vi diskuterat företagets tillvägagångssätt vid implementeringen av IFRS. Vidare har vi diskuterat de uppkomna effekterna av det valda tillvägagångssättet utifrån den teoretiska referensramen samt information från intervjuerna. I slutsatserna har vi sammanställt våra reflektioner kring det resultat som vi har funnit efter genomförd analys.

IASB:s standarder skall enligt beslut fattat av Europaparlamentet tillämpas av börsbolag i EU-länderna. Vårt val av respondenter har därför fallit på personer verksamma inom ett svenskt börsnoterat bolag som är väl insatt i implementeringen av IFRS. Urvalet av företag grundas på de förslag av företag som lämnats av Magnus Nilsson på KPMG. Bland de rekommenderade företagen ingick SKF, Volvo, Ericsson och Bilia. Av företagen var det bara Volvo och Bilia som kunde ställa upp på intervju. Vi har därför valt att intervjua redovisningschefen på Wallenstam som är ett företag som kan substituera SKF eller Ericsson då företaget berörs av, och har arbetat mycket med implementeringen av IFRS. Vid val av respondenter har vi efterfrågat personal på respektive företag som är väl insatta i implementeringen och som har haft möjlighet att ställa upp på intervju. Vidare har vi valt att intervjua tre revisorer med stor kompetens på området. På så vis har vi kunnat ta del av deras perspektiv på hur företagen borde ha gått tillväga vid implementering samt vad de anser om effekterna av konverteringen. Vi har valt att intervjua både revisorer och företag för att kunna analysera hur implementeringen av IFRS har påverkat respektive grupp.

4.6 Tillförlitlighetsdiskussion

För att resultatet skall vara av relevans för läsaren är det viktigt att trovärdigheten och pålitligheten är hög. Vi har därför valt att föra en diskussion utifrån begreppen validitet och reliabilitet. I kvalitativa studier har begreppen en annan innebörd än vid kvantitativ metodologi på grund av att trovärdigheten utgör ett av de största problemen med kvalitativa studier. (Trost 1997)

4.6.1 Validitet

Med validitet avses giltighet och relevans vilket betyder att det skall finnas en överensstämmelse mellan teorin och empirin samt att vår empiriska undersökning skall vara relevant för vår problemställning (Anderson 1998). Hög validitet i en kvalitativ undersökning uppnås genom en kvalitativ intervju med de rätta personerna samt att frågorna ställs så att de uppfattas på rätt sätt (Trost 1997). Vi försäkrar därmed att undersökningen omfattar avsikten med undersökningen och inget annat.

Validitet kan delas upp i inre och yttre validitet. Inre validitet uppnås genom att det resultat som vi har fått från vår undersökning stämmer väl överens med verkligheten. Vi som utför undersökningen har en viss förförståelse och vi har därmed tolkat den information som vi har valt ut. Som läsare till uppsatsen är det därför viktigt att bedöma validiteten av undersökningen då vi har gjort tolkningar utifrån våra erfarenheter. (Lundahl & Skärvad 1999, Merriam 1994)

Den inre validiteten i vår uppsats anser vi är relativt god. Vid intervjuerna har vi fått möjlighet att ställa följdfrågor som har förtydligat oklarheter eller som sett till att vi hållit oss till det som vi har avsett att undersöka. Följdfrågorna har även gjort det möjligt för oss att följa upp ny relevant information. Med det här som bakgrund anser vi att vi har fångat in de verkliga förhållandena inom undersökningens område och att den inre validiteten därmed är uppfylld i uppsatsen. Vi är dock medvetna om att vi har genomfört undersökningen med en viss förförståelse och att våra värderingar kan ha påverkat våra frågeställningar.

Med yttre validitet avses den utsträckning i vilken det resultat som en undersökning har gett är tillämpligt i andra situationer än den undersökta. Yttre validitet har att göra med hur generaliserbara resultaten från en vetenskaplig undersökning är. Yttre validitet kan bli gällande först då inre validitet existerar. (Lundahl & Skärvad 1999, Merriam 1994)

Undersökningens resultat är endast tillämpligt på företag som berörs av implementeringen av IFRS, det vill säga svenska börsnoterade företag. Vidare är vår undersökning begränsad till tre revisorers perspektiv samt tre företags perspektiv. Med ovanstående som bakgrund anser vi att den yttre validiteten i vår undersökning är låg.

4.6.2 Reliabilitet

Reliabilitet är ett mått på en undersöknings precision, det vill säga en frånvaro av slumpmässiga fel samt att en undersökning skall ge samma resultat vid en senarelagd likadan undersökning. För att god reliabilitet skall uppnås skall undersökningen inte heller påverkas av vem som utför undersökningen. Hög reliabilitet förutsätter ett standardiserat resultat. Användningen av en kvalitativ metod förutsätter en låg grad av standardisering. Det blir därför egendomligt att tala om reliabilitet eller tillförlitlighet vid kvalitativa undersökningar. (Trost 1997) Vi har dock bestämt oss för att utreda reliabiliteten i vår uppsats för att läsaren skall få en förståelse av uppsatsens precision.

Vi anser att de intervjuer som vi har genomfört har gett ett tillförlitligt resultat med bakgrund av intervjuernas tillvägagångssätt (se rubrik 4.4.1). Den information som har tillhan-

dahållits under intervjuerna har dock tolkats med våra personliga erfarenheter och vår kunskap vilket kan ha haft en viss påverkan på respondenterna. Vi har intervjuat ett begränsat antal personer vilket skulle innebära att en liknande undersökning skulle kunna ge ett något annorlunda resultat. Vidare kan en felaktig tolkning av oss ha påverkat undersökningens resultat. Vi kan exempelvis ha missuppfattat respondenterna. Missuppfattningar borde dock ha undvikits med tanke på att samtliga intervjuer har spelats in och att sammanställningarna av intervjuerna har fått kommenteras av respondenterna. Vi anser att undersökningen skulle kunna ge olika resultat beroende på vilken referensram och tidigare erfarenhet forskaren har. Med det i beaktning kan vi konstatera att reliabiliteten i vår uppsats är relativt låg. (Ejvegård 1993)

Sammanfattningsvis kan det konstateras att vid låg reliabilitet hos ett mätinstrument blir även validiteten låg. God reliabilitet är en nödvändig men dock inte en tillräcklig förutsättning för god validitet. (Ibid.)

4.7 Källkritik

I vår uppsats använder vi olika datainsamlingsmetoder som var och en kritiskt bör beaktas. Användandet av sekundärdata innebär alltid en risk då de är svåra att kontrollera. För att fastställa vad som har sagts och skrivits inom ämnesområdet och för att skaffa oss en bra grund ansåg vi att en studie av vetenskapliga artiklar, befintlig aktuell litteratur samt skrifter och artiklar utgivna av revisionsbolagen var nödvändig. Oavsett om den källa som används är primär eller sekundär är det viktigt att kontrollera källorna samt avgöra deras sanningshalt genom att kritiskt granska dem. Enligt Lundahl och Skärvad (1999) är det vid granskandet viktigt att titta på närhet, oberoende, logiskt innehåll, objektivitet och opartiskhet. Vi har i ett antal fall använt oss av artiklar publicerade på olika revisionsbolags hemsidor där varken författare eller årtal för artikeln har varit angivet. Vi har tagit kontakt med respektive revisionsbyrå för att reda ut vem som har skrivit artiklarna samt datum då artiklarna publicerades. Vi har på grund av deras relevans för uppsatsen tagit med dem men är medvetna om att de är subjektiva och att tillförlitligheten till dem är låg.

Vi har i den mån det varit möjligt, strävat efter att i vår uppsats använda objektiva källor som inte är vinklade. På grund av ämnets aktualitet har vi dock medvetet valt att följa den debatt som förekommer och vi är därmed medvetna om att litteratur- och artikelförfattarna samt revisionsbyråerna har sina värderingar och sin förståelse för ämnet. Anledningen till att det är viktigt att vara kritisk vid användningen av källor är för att undvika faktaförvrängningar, lögner och propaganda. Valet av källor är färgade av våra åsikter och därmed inte objektivt utvalda. En källa skall vara äkta, relevant och trovärdig. (Lundahl & Skärvad 1999) Då vi har försökt att använda oss av flera alternativa källor hoppas vi att vi har minimerat risken för att informationen i vår uppsats är förvrängd. Vi har använt oss av källor som är publicerade inom en tid som vi anser är aktuell för vårt ämne. Rippe återkommer både i vår teoretiska referensram och i vår empiriska undersökning då vi har gjort bedömningen att hans expertis är ett värdefullt bidrag till de båda kapitlen samt till uppsatsens helhet.

Merriam skriver i sin bok *Fallstudien som forskningsmetod* (1994) att en empirisk studie är beroende av den som gör observationer och intervjuer och senare även analyserar dem. På grund av vår oerfarenhet att genomföra intervjuer kan viss information ha gått förlorad. Det kan därför ha påverkat studiens resultat. Vidare kan det hända att de personer som ingår i studien inte har litat fullt på oss vilket kan vara ett skäl till att informationen eventuellt inte är fullständig.

4.8 Sammanfattning av metoden

I kapitlet har vi motiverat vårt tillvägagångssätt och de val vi har gjort längs vägen. Vi har haft för avsikt att se närmare på en mindre del i processen för att därmed få en djupare förståelse för ämnet. I vår undersökning har vi skaffat oss en förståelse för effekterna av implementeringen av IFRS år 2005 genom att utföra en fallstudie. Vi har dels skaffat oss en teoretisk referensram utifrån bland annat vetenskapliga artiklar, dels genom kvalitativa intervjuer med revisorer samt företagsledning som är involverad i konverteringen. Avsikten med våra intervjuer har varit att få en förståelse för problemet och därmed har det bidragit till att vi har fördjupat vår kunskap. Vårt val av respondenter på företag har fallit på personer verksamma inom ett svenskt börsnoterat bolag och som är väl insatt i implementeringen av IFRS. Vidare har vi valt att intervjua tre revisorer som har bred kompetens inom området.

Vår uppsats utgår varken från empirin och går mot teorin eller tvärtom. Istället växlar vi mellan dem vilket kan ses som en tredje metod, kallad abduktion. Vi har använt oss av en kvalitativ metod. Vårt mål med den kvalitativa undersökningsmetoden har varit att det slutliga resultatet skall framställas genom samverkan mellan teori och empiri för att få en bättre förståelse för undersökningsfenomenet. Vi anser att vi har fångat in de verkliga förhållandena inom undersökningens område och att den inre validiteten i uppsatsen därmed är uppfylld. Undersökningens resultat är endast tillämpligt på företag som berörs av implementeringen av IFRS. Vidare är vår undersökning begränsad till tre revisorers perspektiv samt tre företags perspektiv. Undersökningen skulle kunna ge olika resultat beroende på vilken referensram och tidigare erfarenhet forskaren har. Vi kan därmed konstatera att reliabiliteten och validiteten i vår uppsats är relativt låg.

5 Empiri

I kapitlet framförs en sammanställning av de intervjuer som utgör vår undersökning. Utgångspunkten för intervjuerna var de intervjumallar som återfinns i bilaga ett och två. Vi har valt att presentera revisorernas och företagens perspektiv på implementeringen av IFRS var för sig för att därmed återge den information som vi erhöll vid intervjuerna. Vidare återfinns en mindre studie av Volvo, Bilia och Wallenstams årsredovisningar för att se hur de uppfyller börsens krav.

5.1 Implementeringens effekter ur revisorernas perspektiv

Vi valde att intervjua tre revisorer som är väl insatta i konverteringen till IFRS. Nedan har vi gjort en sammanställning av resultatet av de tre intervjuerna. Vi inledde med en intervju med Magnus Nilsson som arbetar som auktoriserad revisor på KPMG i Göteborg. Nilsson har arbetat på KPMG i tre år och dessförinnan arbetade han på Öhrlings PWC i tio år. Han sitter med i styrgruppen för KPMG:s satsning på konverteringen till IFRS. Vi genomförde därefter en intervju med Johan Roempke som är auktoriserad revisor på Ernst & Young i Göteborg. Roempke har arbetat som revisor i 10 år och har arbetat med IFRS sedan våren år 2001. Vår tredje och sista intervju med revisorerna var med Johan Rippe på Öhrlings PWC. Rippe har arbetat som revisor i drygt nio år. Han har under de senast fem åren enbart arbetat med att hjälpa bolag att byta redovisningsmodell till antingen US GAAP eller IFRS. Under två av de fem åren har Rippe arbetat internationellt med utgångspunkt från London. Rippe håller i internutbildningar om IFRS på byrån och går därför löpande en del internationella utbildningar.

5.1.1 Tillvägagångssätt

Både KPMG och Ernst & Young påbörjade utbildningar internt inom byrån hösten år 2002. Ernst & Young håller även i seminarier för sina klienter. På KPMG finns det en grupp som har det övergripande ansvaret för konverteringen. Gruppen har hand om bland annat utbildningar och teknik. Vidare finns det undergrupper som arbetar specifikt med finansiella instrument, pensioner, en försäkringsgrupp samt en grupp med alla andra frågor och det är häri som Magnus Nilsson ingår. Både Roempke och Nilsson anser att det var lagom att påbörja utbildningen under år 2002 då stora delar av IASB:s standarder ännu inte är färdiga. Roempke menar att det snarare är företagen som borde ha kommit igång tidigare med kunskapsinhämtningen eller att de åtminstone borde ha fått upp intresset för frågan tidigare. Öhrlings PWC hade ett internt krav under år 2003 att personer från manager och uppåt i hierarkin innan årsskiftet skulle ha genomgått en IFRS-certifiering. Utbildning om IFRS har innan år 2003 pågått för dem som har arbetat med specifika uppdrag. Rippe tycker att det var lagom att börja IFRS-certifieringen under förra året då mycket av kunskapen om IFRS är färskvara. Rippe berättar att fastän alla regler inte är fastställda än kommer de att behöva tillämpas under år 2005. Han säger vidare att det ryktas om att EU skall acceptera IAS 39 och IAS 32 nu så att de skall tillämpas under år 2005. Den tidigare gränsen att de

standarder som inte var godkända av EU senast den 31 mars år 2004 inte skulle behöva tillämpas från och med år 2005, kommer nu att flyttas.

Roempke och Rippe menar att svenska företag redan kommit långt med implementeringen i förhållande till andra länder med tanke på Redovisningsrådets framtagande av rekommendationer som är närliggande IFRS-reglerna. Om företagen från och med år 2002 hade fått börja om från början, utan Redovisningsrådets rekommendationer, hade tidspresen till år 2005 varit mer påtaglig. Vidare berättar Roempke att det är just på grund av Redovisningsrådets rekommendationer som företagen inte tror att konverteringen är ett stort projekt.

5.1.1.1 Implementeringsmodeller

Ernst & Young har en internationellt framtagen implementeringsmodell som bygger på tre steg som skall underlätta övergången till IFRS för företagen. Arbetet påbörjas med att analysera effekterna av de nya reglerna för att kunna konstatera vilka rekommendationer som påverkar företaget för att dem därefter skall kunna implementera reglerna. Ernst & Young påbörjade ett projekt våren år 2001 som innebar att jämföra Swedish GAAP med IFRS och ange skillnaderna dem emellan. Roempke framhåller att implementeringsmodellen är ett arbete i projektform. I projektgruppen går revisorerna in och stödjer men företagen får själva driva projekten då det är de som innehar all information. På grund av oberoenderegler kan revisorerna inte hjälpa till på samma sätt som då revisorerna inte skall revidera bolaget. Revisionsbyrån kan hjälpa till att strukturera företagets tillvägagångssätt, fånga upp saker under resans gång och vara med vid avstämningsmöten. Implementeringsmodellen används som en manual för hur projektledarna skall gå tillväga.

KPMG har en implementeringsmodell i form av en webbaserad programvara som företagen följer. Nilsson berättar att från början var tanken att revisionsbolaget skulle vara projektledare i företaget och sköta konverteringen men på grund av att oberoendet skadas av det är revisorerna numera inkopplade som tekniska resurser. Rippe förklarar att Öhrlings PWC använder samma implementeringsmodell vid konverteringen till IFRS som byrån har använt för företag som har bytt redovisningsmodell till US GAAP. Rippe anser att företagen uppskattar den erfarenhet Öhrlings PWC har av att ha hjälpt andra företag tidigare att byta redovisningssystem. Vidare betonar han att företagen själva gör allt faktiskt jobb och fattar alla beslut. Revisorerna är bara med och gör avstämningslöpande för att företaget skall få revisorns syn på hur de tillämpar reglerna. Eftersom företagen som Öhrlings PWC reviderar har egna projektgrupper där alla ställningstagande görs menar Rippe att en naturlig kunskapsöverföring sker. Rippe förklarar att den projektplan som företagen använder är utformad så att revisorerna inte ska kunna skada oberoendet. Om ett företag inte besitter den kunskap som krävs för att klara implementeringen av IFRS erbjuder Öhrlings PWC utbildning eller ”workshops” hos företagen.

Den modell som Öhrlings PWC använder sig av består av tre faser. I fas ett ska företaget kunna visa vilka områden som berörs samt ge förslag på projektplan. I den andra fasen följer en noggrann kartläggning av skillnaderna och vilken information som företaget måste ta fram. I den här fasen tar företaget fram en öppningsbalans. För att integrera reglerna i vardagen krävs att företagen går in i fas tre som är integration vilket kan pågå i flera år.

Rippe berättade angående top down att det innebär att alla dotterbolag fortsätter att rapportera som vanligt men att de tar fram information för att företaget på koncernnivå skall kunna avgöra vad det är för skillnader och göra de åtgärder som krävs utifrån det. Många vill för att säkerställa kvalitén använda bottom up där alla bolag redovisar IFRS i sina lokala huvudböcker. Om de lokalt inte får redovisa enligt IFRS kan de ha en brygga till det egna landets GAAP. Rippe anser att bottom up är svårt att genomföra hundra procentigt på grund av att det bygger på att det blir tillåtet att tillämpa IFRS i alla länder vilket inte är tillåtet i dag.

Öhrlings PWC:s implementeringsmodell har utvecklats successivt och blivit någon form av ”best practice”. Rippe menar att det som är svårt är att driva ett stort projekt med exempelvis 385 dotterbolag i hela världen och att få alla att redovisa på samma sätt och tolka reglerna enhetligt. Rippe anser att företagen har följt deras modell i varierande utsträckning. Han berättar att vissa bolag har en egen projektmetodik som de är vana att arbeta med. Ofta plockas de bästa delarna ur Öhrlings PWC:s modell och företagets egna modell. Implementeringen av IFRS tycker han kan genomföras på flera sätt. Rippe har även sett bolag som följer Öhrlings PWC modell slaviskt.

Det som tar längst tid med implementeringen är enligt Nilsson att anpassa företagets system till nya rutiner. Roempke menar att tidsaspekten är olika beroende på företagets storlek. Mindre företag har i vissa fall inte de rätta resurserna att sätta in och måste då anlita experter medan större företag är färdiga sedan lång tid tillbaka. Roempke är av åsikten att en del företag fick fokus på IFRS i samband med att Stockholmsbörsen kom att kräva att företagen i förvaltningsberättelsen skulle skriva om hur långt gångna de var i konverteringsprocessen.

5.1.1.2 Öppningsbalansen

Nilsson anser att upprättandet av en öppningsbalans är ett delmål och att målet ligger några år framåt i tiden. Anledningen till förskjutningen är enligt Nilsson att nya IFRS kommer att vara antagna och implementerade år 2007. Samtliga respondenter tror att företagen kommer att klara öppningsbalansen för år 2004 på grund av att de måste göra det. Roempke tror att företag som är sena med implementeringen förlorar på att de inte hinner ta ställning till hur undantagsreglerna kan utnyttjas på bästa sätt. Han ifrågasätter därför hur bra kvalitén blir på redovisningen.

Rippe anser att de undantagsregler som finns är en kompromiss för att de 7000 berörda bolagen skall hinna implementera reglerna. Både Rippe och Roempke är av åsikten att det blir en mer framåtriktad tillämpning av IFRS med undantagsreglerna eftersom företagen frångår den retroaktiva tillämpningen på vissa områden och tar hela effekten på eget kapital. Enligt Nilsson kommer undantagsreglerna att påverka jämförbarheten mellan olika år i ett företag på grund av att företagen kan laborera med värdena. Det perfekta scenariot enligt honom hade varit ett komplett regelverk år 2002. Företagen hade då haft tid på sig att ta till sig alla regler och kunna upprätta en bra öppningsbalans år 2004. Roempke hävdar att konverteringen fortfarande kommer i andra hand för vissa företag då dem har mer fokus på

det vardagliga arbetet. Roempke talar från erfarenhet att mindre bolag undrar vad konverteringen är bra för medan stora företag har större förståelse.

5.1.2 Implementeringens effekter på redovisningskvalitén

Enligt Roempke lämnar de nya reglerna utrymme för bedömningar, exempelvis pensioner där skulden skall nuvärdesberäknas och ett flertal antaganden skall göras. Det blir ett subjektivt inslag i redovisningen. Som exempel nämner Roempke att ett företag med bara unga människor och ett företag med bara äldre får helt olika effekter vid redovisning enligt IAS 19. Han anser att redovisningen kommer att spegla verkligheten bättre men att jämförbarheten inte blir bra om företagen använder olika antaganden som inte är objektivt fastställda. På grund av fler bedömningar tror Roempke att företagen blir mer svårreviderade i framtiden. Det kommer att handla mer om att bedömningarna är rimliga eller inte. Ingen kan säga om det är rätt eller fel och därmed blir det svårare för revisorerna. Nilsson påstår att tillförlitligheten i de finansiella rapporterna blir låg på grund av de subjektiva bedömningarna och tolkningarna som kan göras av standarderna.

Nilsson menar att det måste finnas en samsyn mellan revisionsbyråerna för att jämförbarhet skall kunna uppnås. Han tycker att det är viktigt att alla har förstått standarderna och hur de skall tillämpas på samma sätt. Rippe är av motsatt åsikt och anser att Öhrlings PWC nöjer sig med att göra sin bedömning då de bedömer att de har tillräckligt med expertis på byrån.

När en ny standard tillkommer tror Roempke att det är vanligt att företagen under de första åren inte kommer att upplysa enligt samtliga upplysningskrav. Roempke menar att svårbegripliga standarder gör det svårt för företagen att komma i mål, som exempel nämner han finansiella instrument. Angående det ökade informationsomfånget säger Roempke att företagen tidigt måste samla in och sammanställa nödvändig information för att dokumentationen skall ske på det sätt som krävs enligt reglerna. Vidare berättar Roempke att revisorerna måste granska företagets öppningsbalanser och de omräkningar som är gjorda. Ernst & Young har utformat checklistor som de själva och företagen kan använda för att säkerställa kvalitén. Checklistorna är till för att kontrollera att alla standarder uppfylls och att redovisningen därmed är av hög kvalitet.

Han poängterar att företagen inte behöver inneha all nödvändig kunskap utan att företagen till stor del kan utnyttja de checklistor som Ernst & Young har utformat för att veta vad som skall och inte skall ingå. KPMG:s granskning går till som vanligt genom att de kontinuerligt skriver rapporter, noteringar och påminnelser. Det som skiljer sig är att det krävs fler avsatta timmar per uppdrag. Öhrlings PWC kommer att revidera öppningsbalanser som en extra revision under år 2004 tillsammans med den ordinarie revisionen. Rippe säger att allt som de reviderar nu redan är reviderat en gång under Swedish GAAP. Nu revideras bara skillnaderna berättar han. Det som granskas håller med andra ord redan hög kvalitet. Rippes slutsats är ett antagande om att en bra kvalitet tidigare leder till en bra kvalitet nu. Han konstaterar dock att bolag som har börjat tidigt har en mer rättvisande redovisning. Han tror också att undantagsreglerna är ett avgörande faktum för att få kvalitet i redovisningen.

Rippe förmodar att konverteringen har en positiv effekt på redovisningskvalitén. Han tycker att medvetandet om redovisningen har ökat. Företagen har insett att det finns ett utbildningsbehov och fler har börjat läsa redovisning. Vidare är Rippe av åsikten att de som berörs mest av övergången har börjat tidigt med implementeringen vilket gör att deras redovisning håller hög kvalitet. Han menar att de som inte börjat än ofta är mindre företag som inte berörs av reglerna på samma sätt och då finns det ingen anledning att förstora processen.

Avseende jämförbarheten mellan företag i framtiden tror Roempke att den kommer att vara bra men att det inte kommer att gå att jämföra historiska siffror, före övergången till IFRS, mellan företagen. Nilsson anser att jämförbarheten mellan företagen påverkas av skillnader på grund av att alternativa redovisningsregler tillämpas. Nilsson antar att öppningsbalanserna kommer se olika ut på grund av att det finns skillnader i regelverket. Han tror dock att jämförbarheten kommer att bli bra över tid. Nilsson säger att tilläggsupplysningarna skall täcka de ojämförbara områdena genom att beskriva vad företaget har gjort.

Rippe anser att jämförbarheten mellan företag kommer att bli bättre tack vare ett komplett regelverk. Han menar att det kommer bli möjligt att jämföra bolag i olika länder på ett annat sätt. Det har exempelvis varit svårt att jämföra amerikanska och europeiska bolag tidigare vilket Rippe tror kommer att bli lättare nu eftersom reglerna är mer lika. Han påstår att det kan komma att gynna den europeiska kapitalmarknaden då det kanske gör amerikanska placerare mer komfortabla att satsa pengar i europeiska bolag. Rippe säger att tron om en bättre kapitalmarknad ligger i EU:s antagande av de nya reglerna. Rippe hävdar att bättre transparens och bättre jämförbarhet leder till en bättre kapitalmarknad.

Angående upplysningskraven menar Roempke att den stora mängden information handlar om öppenhet mot intressenter. Roempke tror att en del av informationen är svår att ta till sig, det blir helt enkelt för mycket information. Nilsson hävdar att det inte är svårt att implementera alla upplysningskrav men att det tar tid. Jämförbarheten tror Roempke och Nilsson kommer att bli bra nu. De poängterar att viss information är känslig att lämna ut. Exempelvis innebär finansiella instrument stor exponering. Företaget måste visa sin lånestruktur och sina räntevillkor vilket kan vara känsligt då företaget tvingas visa om de förhandlat till sig bra eller dåliga räntor. Alla företag skall dock lämna samma information säger Roempke. Rippe framhåller att han inte är en normal läsare av en årsredovisning men att det ur hans synvinkel är mycket positivt för redovisningen med de utökade upplysningskraven. Vidare betonar Rippe att en årsredovisning är en legal handling där enbart förvaltningsberättelse, rapporter och noter bör ingå.

5.1.3 Implementeringens ekonomiska konsekvenser

Enligt Nilsson har KPMG lagt miljontals kronor på utbildning av sin personal om IFRS. På Öhrlings PWC har antal utbildningsdagar fördubblats för anställda som arbetar med IFRS jämfört med tidigare. Nilsson och Roempke konstaterar att revisionsbyråerna är i samma sits som företagen, det vill säga att de inte har något annat val än att lära sig det nya systemet. Nilsson är tveksam till att KPMG kommer att få tillbaka de satsade pengarna. Han anser att det är lättare att ta betalt för konsulttjänster. Roempke tror att IFRS har varit en

stor kostnad men att dem nu täcks av högre arvoden. Rippe menar att all utbildning kostar men att Öhrlings PWC just nu har mycket jobb och tjänar mycket pengar. Rippe ser övergången som en möjlighet och anser att revisionsbyråerna lever lite grann på förändringar. Både Roempke och Rippe tycker att det nya redovisningssystemet IFRS är en orsak till höjda arvoden. Roempke tror att samtliga revisionsbyråer är överens om att priserna på tjänsterna måste upp. Han påstår att ju mer komplext det blir desto mer krävs det av revisorerna.

IFRS innebär en ökad kostnad för företagen på grund av att det tar fler timmar per uppdrag nu menar Roempke. Även om företagen alltid haft en kostnad för att hålla sig ajour med nya rekommendationer konstaterar Rippe att IFRS innebär en merkostnad. Rippe hävdar att om företagen kan använda egna resurser spar det pengar. Roempke tror att de mindre företagen ser IFRS som en belastning medan större bolag förstår betydelsen av ett nytt redovisningssystem. Vidare säger Roempke att mindre bolag initialt har svårare att ha expertkunskap internt i företaget. Större bolag påstår han kommer att klara sig bättre utan expertis i framtiden då de har kunskapen själva. Nilsson anser att en sen konvertering innebär risk för bristande kompetens vilket i sin tur kan tänkas leda till en dyrare konvertering för det företaget. Även Rippe finner att större framförhållning, det vill säga en tidig implementering, gör att företagen kan frigöra mer egna resurser vilket leder till att det blir billigare för dem. Rippe menar att det finns ett underliggande antagande om att ju mer stabil och transparent ett bolags redovisning är desto mindre överraskningar blir det för aktieägarna vilket på sikt är bra för aktieägarna.

Ernst & Young hade större förhoppningar om högre intäkter kring volymen på implementeringsverksamheten år 2001 än idag. Roempke tror att revisionsbyråer i andra länder har haft större möjlighet att tjäna pengar på IFRS på grund av att företagen i de länderna har varit längre ifrån de nya reglerna än vi har varit i Sverige.

Roempke antar att revisionsbyråerna kommer att ha en stor roll i företagen även i framtiden i samband med att nya rekommendationer tillkommer. Rippe och Roempke säger att det är revisorerna som säljer in nyheterna till företagen och säger hur reglerna skall tolkas och vad de innebär. Roempke anser att det handlar om att företagen känner viss trygghet i att ha revisorer som kan. Han menar att företagen till slut måste ta till sig kunskapen själva men att många företag i dagsläget förlitar sig på extern expertis. Rippe konstaterar att det just nu är ett stort utbildningsbehov. Han anser dock att företagen kommer att bli mer självständiga och behovet av kunskap kommer att minska allteftersom förändringstakten slår av. Nilsson förmodar att företagen även i framtiden kommer att behöva köpa tjänster och göra avstämningar med revisionsbyråerna. Därför kommer företagen fortsättningsvis vara beroende av revisionsbolagen spår Nilsson.

5.2 Implementeringens effekter ur företagets perspektiv

Vi har intervjuat personer som är väl insatta i implementeringen av IFRS på respektive företag, det vill säga Volvo, Bilia och Wallenstam. Nedan återfinns sammanställningen av de tre intervjuerna.

På AB Volvo fick vi träffa Ulrika Kärrman som har arbetat på Volvo sedan 1985. Hon arbetar sedan ett och ett halvt år på koncernredovisningsavdelningen. Volvo har en omsättning på 183 miljarder kronor och det finns cirka 73 000 anställda inom koncernen. Volvo anlitar revisionsbyrå Öhrlings PWC. På Bilia fick vi träffa Hans Bertéus som har arbetat med Biliats koncernredovisning sedan 1995. Bilia genomgick stora förändringar år 2003. På grund av förändringarna sjönk Biliats omsättning från 18 miljarder kronor till 11 miljarder kronor. Det finns drygt 3000 anställda på Bilia, varav de flesta är anställda i Sverige. Bilia anlitar KPMG som revisorer. Slutligen intervjuade vi Helen Eklund som sedan tre år tillbaka arbetar som redovisningschef på Wallenstam. Dessförinnan arbetade hon som revisor på Öhrlings PWC i 10 år. Wallenstam hade förra året en omsättning på cirka 950 miljoner kronor och har omkring 100 anställda. Företaget anlitar Öhrlings PWC som revisorer och innan Eklund började arbeta på Wallenstam reviderade hon företaget ett flertal gånger.

5.2.1 Tillvägagångssätt

På Volvo är det koncernredovisningsavdelningen som har ansvarat för implementeringen av IFRS. De hade i uppgift att ge instruktioner för koncernredovisning och legal redovisning till dotterbolagen. Volvo började konverteringsprocessen redan år 2001 med anledning av att de har två jämförelseår i sina finansiella rapporter vilket beror på att Volvo är noterat på amerikansk börs och därmed redovisar enligt US GAAP. Kärrman anser att det var lagom tid att börja konverteringen år 2001. Volvo är sedan tidigare vana vid att behöva lämna mycket upplysningar. Kärrman tycker att principerna inom Volvokoncernen är relativt lika IFRS. Bortsett från IAS 19 Pensioner har de inte behövt lägga till så mycket upplysningar och inrapporteringar från dotterbolagen. Kärrman är av åsikten att Volvo är väl förberedda och att redovisningen till stor del är väl anpassad till IFRS.

Bilia började titta på IFRS hösten år 2002. De startade då en projektgrupp där experter från KPMG, personal från dotterbolagen samt personal från moderbolaget representerades. Biliats tillvägagångssätt vid implementeringen av IFRS har letts av en person från ett dotterföretag i Stockholm. Efter att alla områden belysts fick Bertéus ta över. Det mesta sköts numera på koncernnivå. Experthjälp har kallats in vid behov. Bertéus anser att det var lagom för Bilia att påbörja implementeringsprocessen år 2002. Biliats huvudmål är att implementeringen skulle vara klar den 1/1 år 2005. Vidare har Bilia fyra delmål; redovisning och rapportering, system och processer, utbildning samt effekter på resultat- och balansräkning med kommunikation till ledning och omvärld. Enligt Bertéus har implementeringen försvårats och försenats på grund av att många IFRS inte är fullständiga. Vidare säger Bertéus att det är mycket som inte är färdigt än på grund av att det är oklart vad som skall presenteras i de finansiella rapporterna. Därmed har det varit svårt att ta beslut om hur företaget ska gå tillväga vid olika frågor, menar Bertéus. Vidare konstaterar Bertéus att de själva inte hade klarat av att läsa in allt på grund av att företaget inte har de resurserna. Därmed har revisorn varit väldigt delaktig i processen. Bilia har tagit hjälp av sin revisor för att stämma av att alla upplysningar är med och att noterna stämmer.

Wallenstam påbörjade processen med att anpassa redovisningen till IFRS år 2003. Eklund anser att Wallenstam ligger bra till. Den stora frågan för Wallenstam menar Eklund är marknadsvärdering av fastigheter. Än så länge har de inte tagit ställning till om fastighe-

terna skall marknadsvärderas i balansräkningen. Eklund berättar att det är en styrelsefråga som inte är beslutad än. Wallenstam vill dessutom avvakta och se hur andra i branschen kommer att göra. Eklund tycker att Öhrlings PWC var ett stort stöd för Wallenstam vid implementeringen i utbildnings- och avstämningssyfte.

5.2.1.1 Implementeringsmodell

Volvo har enligt Kärman följt en egenutformad implementeringsmodell. Det första steget uppger Kärman var att titta över vilka IFRS som Volvo redan följde. De konstaterade att det var IAS 19 Pensioner och IAS 39 Finansiella instrument som skulle innebära de största förändringarna. Därefter gjorde AB Volvo en utredning och kartläggning för att senare kunna genomföra implementeringen av IAS 19 per den 1/1 2003. Från och med år 2003 tillämpar samtliga Volvobolag som använder förmånsbestämda pensioner IAS 19. Nästa steg säger Kärman är att under året se vad som krävs ytterligare för att uppfylla upplysningskraven. De har haft avstämningsmöten med sina revisorer för att se att de har följt checklistorna som revisionsbolaget har tillhandahållit. Hjälpen från revisorerna har mest handlat om att avgöra hur mycket information som är nödvändig och väsentlig att lämna. Vidare berättar Kärman att revisorerna inte kan hjälpa till hur mycket som helst på grund av reglerna om oberoende. I början hade Volvo en revisor som var med men de kom till en gräns där revisorns oberoende kunde skadas. Därefter har bara avstämnings skett. Kärman påstår att AB Volvo har klarat sig bra utan konsultation tack vare att de har personal som är vana vid att läsa redovisningsrekommendationer och att de har interna instruktioner för hur reglerna skall tillämpas.

Bilia började implementeringsprocessen med att göra en "Quick Scan" då målet var att ta reda på hur IFRS skulle påverka företaget. Därefter började informationsinsamlingen. KPMG:s lista med skillnader mellan IFRS och Swedish GAAP har gjort det lättare att plocka fram den information som behövs. Den "Quick Scan" som genomfördes handlade om att dotterbolagen tillsammans med revisorn skulle ta fram den information som moderbolaget begärde. Konverteringen till IFRS är en börda för dotterbolagen eftersom de tvingas ta fram den information som moderbolaget behöver, berättar Bertéus. Eftersom dotterbolagen har svårt att förstå hela idén med konverteringen har revisorerna varit en stor hjälp för att få fram den nödvändiga informationen. Efter informationsinsamlingen påbörjades utbildningen. Vidare tycker Bertéus att det inte går att arbeta strukturerat enligt olika steg eftersom det hela tiden sker många löpande förändringar. KPMG har varit ett stort stöd säger Bertéus. De såg till att projektet höll ett visst tempo. Bilia har stött på en hel del problem vid implementeringen enligt Bertéus. Som exempel nämner han att IAS 39 Finansiella instrument inte är helt klar. Ett större problem, som lett till ett flertal diskussioner med revisorerna, är att Bilia säljer bilar med garanterat återköp. Företaget ser det som försäljning medan det revisorerna säger att det enligt IFRS skall klassas som leasing. Bilia är inte överens med revisorerna här då Bertéus anser att revisorerna tolkar standarderna på ett annat sätt än vad de själva gör. De vet inte riktigt vad utgången av problemet blir men Bertéus tror att det kommer bli en stor påverkan på företagets egna kapital.

Wallenstams tillvägagångssätt vid implementeringen var att först gå igenom alla balansposter för att se hur de kommer att påverkas. Efter utbildning på Öhrlings PWC upprättades

en balansräkning enligt IFRS. Granskningen av balansposterna gjordes med hjälp av en expert från Öhrlings PWC. Vidare tog Wallenstam hjälp av en konsult för att kunna matcha de finansiella instrumenten mot lånen. Eklund tycker själv att finansiella instrument är krångligt men hon säger att allt nu är på plats. Eklund var själv ansvarig för hela implementeringsprocessen, bortsett från finansiella instrument. Vidare påstår hon att det inte har funnits någon plan för hur implementeringen skall ske. Wallenstams enda stora fråga angående implementeringen konstaterar Eklund har varit marknadsvärderingen av fastigheterna. Wallenstam har marknadsvärderat sina fastigheter i många år men skillnaden blir om de ska marknadsvärderas i balansräkningen. Det egentliga problemet har varit det omfattande arbetet med finansiella instrument berättar Eklund.

5.2.1.2 Öppningsbalansen

Kärman anser att de kommer att klara öppningsbalansen bra även om den inte är färdig ännu. Bilia är inte heller färdiga än men Bertéus är inte orolig för att de inte skall hinna. Tanken är att den skall färdigställas under året säger Bertéus. Eklund är av åsikten att Wallenstam kommer att klara sin öppningsbalans bra. Hon hävdar att Wallenstam är väl förberett och att de har tittat igenom vilka effekterna blir av implementeringen.

Vi ställde frågan till våra respondenter om de utnyttjat de undantagsregler som finns angivna i IFRS 1. Ingen av våra respondenter säger sig ha utnyttjat dem. Bilia har inte hunnit ta ställning till dem, och Eklund på Wallenstam kände inte ens till dem.

5.2.1.3 Börsens krav på företagens årsredovisningar

Vi har studerat de senaste årsredovisningarna som har getts ut av Volvo, Bilia och Wallenstam. Vi avser härmed att ge en bild av hur företagen uppfyller börsens krav på information om hur långt de har kommit med implementeringen av IFRS.

Volvo har i sina noter utförligt informerat om de effekter som de anser är mest väsentliga vid övergången till IFRS. De effekter som Volvo tror kommer att påverka mest är bland annat redovisning av finansiella instrument. Vidare skriver Volvo i sin årsredovisning att flera projekt initierades år 2003. Projekten syftar till att anpassa de interna rapporteringsrutinerna till det nya regelverket. Volvo upplyser om att de kommer att lämna mer detaljerad information om effekterna av övergången i samband med offentliggörandet av de finansiella rapporterna för räkenskapsåret 2004.

Bilia informerar om sitt tillvägagångssätt vid implementeringen av de nya standarderna. Med hjälp av en extern redovisningsexpert kartlades skillnaderna mellan nuvarande redovisning och kommande redovisning enligt IFRS samt övergångens effekter. Vid kartläggningen har hänsyn tagits till standarder som ännu inte är antagna. Bilia gör bedömningen att implementeringen av IFRS inte kommer att påverka företaget speciellt mycket eftersom Redovisningsrådets rekommendationer överensstämmer väl med IFRS. Det som har störst påverkan på Bilia är de mer omfattande upplysningskraven vid övergången. Bilia startade projektet år 2002 för att kunna anpassa sina system och rutiner till IFRS. Projektet kommer att fortlöpa fram till dess att årsredovisningen för verksamhetsåret 2005 avgetts.

Wallenstam ger inte lika tydlig information om implementeringen av IFRS. De skriver att årsredovisningen för år 2003 är upprättad enligt IFRS och de största effekterna med de nya reglerna är värdering till verkligt värde av fastigheter och finansiella instrument. Vidare skall beslut tas under år 2004 angående redovisningen av fastigheter till verkliga värden. Arbetet för att klara konverteringen påbörjades av Wallenstam år 2003. Under det året planerades och genomfördes åtgärder för att kunna presentera jämförelsetal för år 2005.

5.2.2 Implementeringens effekter på redovisningskvalitén

Det är svårt att säga vad effekten på kvalitén blir anser Bertéus eftersom det fortfarande är mycket som inte är fullständigt med de nya reglerna. Han tycker därför att det är svårt att göra en riktigt bra öppningsbalans. Kvalitén kommer inte att bli så bra i början men med tiden blir den bra tror han. Däremot konstaterar Bertéus att grundredovisningen inte kommer att försämrats. Vidare ser Bertéus en risk med konverteringen att vissa kanske gömmer sina skillnader i resultatet genom att skylla på IFRS. Kärrman menar att IAS 19 Pensioner och IAS 39 Finansiella instrument, som har påverkat Volvo mest, kan göra att resultatet kommer att variera kraftigt mellan olika år. Eklund påstår att konverteringen till de nya standarderna inte har påverkat Wallenstams redovisning överhuvudtaget. Däremot säger hon att det skulle innebära en stor skillnad om marknadsvärdena redovisas i balansräkningen. Som exempel nämner hon om räntan går upp påverkas det verkliga värdet på fastigheten och det slår i resultatet. Årets resultat kan lätt försvinna vid marknadsvärdering. Sedan är det omständligt enligt Eklund att behöva förklara fluktuationerna som uppstår.

Kärrman tycker att jämförbarheten kommer att bli mycket bättre internt i koncernen och även mellan företag eftersom det nu är samma siffror som jämförs. Hon tror däremot att det kommer att ta ett par år innan jämförbarheten blir riktigt bra eftersom det tar lite tid att sätta sig in i den nya redovisningen. Volvo kommer även fortsättningsvis att ha kvar sin flerårsöversikt men då förklaras det i årsredovisningen vilka de väsentliga skillnaderna är. Bertéus menar att den interna redovisningen i dag är svår att jämföra. Han berättar att dotterbolagens redovisning är annorlunda än moderbolagets. Bertéus är tveksam till jämförbarheten mellan företag. Han tror att jämförbarheten i Europa kommer att öka vilket är en fördel tycker han. Vidare betonar han att många bolag av konkurrensskäl inte vill ge ut all information. Eklund är av åsikten att jämförbarheten mellan länder i dag nästan är omöjlig. Jämförbarheten med de nya standarderna borde bli bättre eftersom det blir ett gemensamt sätt att tänka på. Hur redovisningen blir mellan företagen beror på hur branschen väljer att redovisa säger Eklund.

Kärrman anser att vissa regler är så pass krångliga att det är svårt att se nyttan med dem. Även om det är lika för alla bolag blir det inte lättare att jämföra. Vidare tycker Kärrman att det är positivt med vissa av de nya standarderna, exempelvis IAS 19 Pensioner, eftersom jämförbarheten kommer att öka mellan företag och inom företaget. Bertéus säger att det ibland känns som att mycket arbete läggs ner utan att det blir till mervärde för läsaren av årsredovisningen. Mycket av informationen är det svårt att se nyttan med. Vidare kommer det att bli stora svängningar i resultatet vilket Bertéus anser vara ofördelaktigt. Aktiepri- serna kan komma att påverkas och företaget måste hela tiden förklara vad svängningarna

beror på. Eftersom redovisningen blir så mycket mer detaljerad med de nya redovisningsstandarderna frågar sig Bertéus hur kvalitén på redovisningen blir.

5.2.3 Implementeringens ekonomiska konsekvenser

Vi kan se att företagen har påverkats olika ekonomiskt av implementeringen av IFRS. Bilia har lagt ner långt över en miljon kronor enbart på konsultkostnader. Därtill kommer projektledarens samt personalens löner berättar Bertéus. Enligt Eklund finns det många indirekta kostnader. Wallenstam har stämt av många redovisningsfrågor med konsulter och revisorer men Eklund hävdar att den kostnaden är svår att beräkna. Vidare säger hon att utbildningen har kostat samt hennes egen lön.

Kärrman berättar att hon och hennes kollegor har gått utbildningar på respektive område som de har ansvar för. Vidare har Volvo haft internutbildningar och vidareutbildat sina svenska bolag om hur redovisningen skall gå till samt de viktigaste skillnaderna som finns mellan nuvarande redovisning och IFRS. Bertéus säger att Bilia har inhämtat kunskapen till största del från KPMG. Bertéus framhåller att de på Bilia har försökt sätta in hela företaget i IFRS. Han anser även att den kunskap som erhållits har stannat inom företaget men att konsultation med experter kan användas ibland. Konsultation under implementeringen har varit nödvändig för att komma i mål med konverteringen tycker Bertéus. Bilia har inte de resurser som krävs för att klara omfattningen av projektet. Kunskapsinhämtningen har varit nödvändig och gjorts trots kostnaderna. Även Eklund är av åsikten att den kunskap som har behövts har kunnat inhämtas och att all nödvändig experthjälp har funnits tillhands. Målet har varit att behålla kunskapen inom företaget men vid nya frågor kan konsulter kallas in.

Kärrman anger att det är aktuarieberäkningarna för förmånsbestämda pensioner som kostat mycket i förhållande till tidigare år. Kostnaden för implementeringen tycker hon har varit i form av tid. På Bilia ökade kostnaderna mycket under år 2003 på grund av att fler konsulter behövde hjälpa till. Bertéus poängterar att upplysningskraven är en orsak till ökad arbetsbelastning i koncernen. Framöver tror Bertéus att kostnaderna kommer att falla tillbaka till det normala. Wallenstam har inte budgeterat något extra för implementeringen. Dock på grund av många svåra frågor har de använt sig mycket av konsulter från Öhrlings PWC samt lagt ner mycket tid på implementeringen vilket är en kostnad. Varken Bertéus, Kärrman eller Eklund anser att den ekonomiska aspekten har påverkat företagets tillvägagångssätt vid implementeringen av IFRS.

6 Analys

I kapitlet analyserar vi framkommen information som vi har funnit efter vår kunskapsinhämtning i den teoretiska referensramen och empirikapitlet. Vi ställer information från den teoretiska referensramen mot de svar som vi har erhållit från våra respondenter på företagen och revisionsbyråerna. Kapitlet syftar till att knyta an till vår problemformulering i kapitel 1. Avslutningsvis ges en kapitelsammanfattning.

6.1 Tillvägagångssätt

Rippe (2001) skrev att tillvägagångssätten vid implementeringen av IFRS kan vara olika men att resultatet skall bli det samma. Projektets omfattning påverkas av hur stort bolaget är. Ju fler dotterbolag, desto fler internationella lagstiftningar finns det att ta hänsyn till och därmed en mer komplex implementeringsprocess. Roempke anser att det inte hade skadat om företagen hade fått upp intresset för IFRS tidigare än de gjorde. Volvo påbörjade anpassningen till IFRS år 2001 på grund av att de har två jämförelseår i sina finansiella rapporter. Bilia påbörjade implementeringsprocessen under år 2002 medan Wallenstam inte började förrän år 2003. Rippe menar att de som berörs mest av övergången har börjat tidigt med implementeringen och att de som inte börjat än ofta är mindre företag som inte berörs av reglerna på samma sätt och då finns det ingen anledning att förstora processen. Samtliga revisorer tycker att kunskapen om IFRS är färskvara. KPMG och Ernst & Young initierade utbildningen på byråerna under år 2002 medan Öhrlings PWC inte påbörjade IFRS-certifieringen förrän år 2003. Rippe hävdar att det inte hade tjänat något till att ha utbildningen tidigare eftersom IFRS uppdateras och att det tillkommer nya standarder. Konsekvensen av en dynamisk redovisningsstandard blir att det ställs stora krav på kompetens i de företag som skall implementera IFRS och de revisorer som skall revidera bolagens redovisning. (Rippe 2001)

Under implementeringsprocessen har företagen tagit hjälp av sina revisionsbolag i olika utsträckning. Bilia har haft ett stort stöd av KPMG då Bertéus konstaterade att företaget inte har tillräckligt med resurser för att läsa in sig på alla nya standarder. Han menar också att utan KPMG hade projektets framfart varit långsammare. Framförallt har Bilia använt sin revisor för att stämma av att alla upplysningar är med och att noterna stämmer. Volvo har haft avstämningsmöten samt fört diskussioner om hur mycket information som är nödvändig och väsentlig att lämna. Vidare säger Kärrman att revisorerna inte kan hjälpa till hur mycket som helst på grund av reglerna om oberoende. I början hade Volvo en revisor som var med men de kom till en gräns där revisorns oberoende kunde skadas. Därefter har bara avstämningar skett. Kärrman är av åsikten att Volvo har klarat sig bra utan konsultation tack vare intern expertis och anser att Volvo är väl förberedda för övergången. Eklund berättar att Wallenstam har haft ett stort stöd av Öhrlings PWC vid implementeringen, dels med utbildningar, dels med kontinuerliga avstämningar.

Volvos koncernredovisningsavdelning har haft det fulla ansvaret för konverteringen och krävt in nödvändiga rapporter från dotterbolagen. Bilia valde att låta alla dotterbolag till-

sammans med en revisor ta fram den information som moderbolaget behövde. På Wallenstam har konverteringen skötts av koncernredovisningsavdelningen. Med stöd av Rippes (2001) metoder, bottom up och top down, gör vi tolkningen att samtliga har använt top down. Det innebär att dotterbolagen fortsätter att rapportera som vanligt men att de tar fram nödvändig information till moderbolaget för att företaget på koncernnivå skall kunna avgöra vad det är för skillnader och göra de åtgärder som krävs utifrån det. Rippe anser att bottom up är svårt att genomföra hundraprocentigt på grund av att det bygger på att det blir tillåtet att tillämpa IFRS i alla länder vilket inte är tillåtet i dag. Fördelen med top down är att metoden är billigare och att en mindre del av företaget berörs. Nackdelen är att förståelsen för IFRS inte blir så stor i organisationen. Bilia har arbetat mycket med att få dotterbolagen insatta i de nya reglerna genom att dotterbolagen tillsammans med en revisor har tagit fram nödvändig information till moderbolaget. Vi bedömer därför att de har använt en kombination av top down och bottom up.

Vidare har vi, efter genomförandet av den teoretiska referensramen och de intervjuer som finns sammanställda i empirikapitlet, förstått att Redovisningsrådets arbete har haft en stor inverkan på företagens tillvägagångssätt. Redovisningsrådet har de senaste åren arbetat med att ta fram rekommendationer som mer eller mindre är en översättning av IASB:s standarder. Rippe (2001) har skrivit att företagen riskerar att invaggas i falsk trygghet på grund av att Redovisningsrådet har gjort anpassningen till de internationella standarderna. Svenberg (2003) skriver att Redovisningsrådet fortlöpande reviderar rekommendationerna när lagändringar gör det möjligt, för att minska skillnaderna mot IFRS. Stockholmsbörsen har gått ut och sagt att det trots den gradvisa övergången kommer att bli stora förändringar i svenska börsbolags redovisningar. Roempke berättar för oss att det är just på grund av Redovisningsrådets rekommendationer som företagen inte tror att konverteringen är ett stort projekt. Det är därför intressant att notera att Bilia i sin årsredovisning gjort bedömningen att implementeringen av IFRS inte kommer att påverka dem speciellt mycket eftersom Redovisningsrådets rekommendationer överensstämmer väl med IFRS.

Företagen kan invaggas i falsk trygghet när experter på området ger ut information som på något sätt lugnar företagen. KPMG är ett sådant exempel. De skriver i sin skrift om IFRS 1 (2003) att upplysningskraven inte bör innebära någon större belastning för svenska företag då flertalet av Redovisningsrådets rekommendationer tillämpas från och med räkenskapsåret 2003. Roempke berättade under intervjun att svenska företag är relativt väl förberedda för implementeringen i förhållande till andra länder tack vare att Redovisningsrådets rekommendationer är närliggande IFRS-reglerna.

6.1.1 Implementeringsmodeller

Strömberg och Walmeús (2003d) anser att anpassningen till IFRS bör ske i tre steg. Det första är att identifiera skillnaderna mellan nuvarande redovisningsprinciper och IFRS. Därefter skall företaget analysera hur de nya reglerna påverkar företagets redovisning och verksamhet för att göra företaget redo för det tredje steget som är själva implementeringen. Samtliga företag har följt de tre stegen. De revisionsbolag som vi har träffat representanter för verkar ha uppfattningen att det är de tre grundläggande stegen som måste genomföras. Vidare påpekar Svenberg (2003) att det är viktigt att företagen tar ställning till standarderna

och undantagsreglerna då dem skall tillämpas konsekvent framöver. Svenberg (2003) tycker att företagen bör ha upprättat en öppningsbalans i samband med årsbokslutet för år 2003 utifrån gällande standarder för att därefter löpande kunna uppdatera den när standarderna fastställs. Volvo går tillväga på så vis, det vill säga att de under år 2004 löpande stämmer av med revisorerna att standarderna och upplysningskraven uppfylls. Bertéus anser att mycket inte är färdigt än på grund av att de inte vet riktigt vad som skall presenteras i de finansiella rapporterna. Eklund anser att Wallenstam inte berörs så mycket av konverteringen.

Kärroman tycker att Volvo är väl förberedda och att redovisningen är väl anpassad till IFRS. Till skillnad från Kärroman berättar Bertéus att Bilia har haft svårt att ta beslut om hur företaget ska gå tillväga vid olika frågor. Han anser att det delvis beror på att alla IFRS inte är fullständiga än. Bilia har även haft vissa svårigheter med att få dotterbolagen att förstå relevansen av att ta fram så mycket information. Enligt Eklund har konverteringen inte fått så stor inverkan på Wallenstam på grund av att de alltid haft uppgifter om marknadsvärdering som är deras stora balanspost. Eklund tycker att Wallenstam ligger bra till och att företaget inte har lika mycket att ta hänsyn till som exempelvis bolag med utländska dotterbolag. För att klara implementeringen verkar samtliga företag ha använt checklistor som revisionsbolagen har tillhandahållit. Med hjälp av dem har företaget kunnat få den vägledning som krävs utan att revisorn skall skada sitt oberoende.

6.1.2 Öppningsbalansen

Företag som skall tillämpa IFRS år 2005 måste upprätta en öppningsbalans per den 1 januari år 2004. Att upprätta en öppningsbalans innebär som huvudregel retroaktiv tillämpning av IFRS. (Ernst & Young 2003) Samtliga revisorer tror att företagen kommer att klara öppningsbalansen för år 2004 på grund av att de måste göra det. Kärroman anser att Volvo kommer att klara öppningsbalansen bra även om den inte är färdig ännu. Bilia är inte heller färdiga än men Bertéus säger att den kommer att färdigställas under året. Eklund har uppfattningen att Wallenstam kommer att klara sin öppningsbalans bra.

Vidare skriver Öhrlings PWC (2003a) att det finns ett antal standarder som tillåter alternativa redovisningsprinciper. Företag bör vara försiktiga i sina val av redovisningsprinciper i öppningsbalansen och förstå konsekvenserna av den valda principen både i öppningsbalansen och i de finansiella rapporterna i framtiden. Roempkes åsikt är att företag som är sena med implementeringen förlorar på år att de inte hinner göra de analyser som skulle gynna dem.

Rippe anser att de undantagsregler som finns är en kompromiss för att de 7000 berörda bolagen skall hinna implementera reglerna. Både Rippe och Roempke menar att det blir en mer framåtriktad tillämpning av IFRS med undantagsreglerna eftersom företagen frångår den retroaktiva tillämpningen på vissa områden och tar hela effekten på eget kapital. Vi ställde frågan till våra respondenter på företagen om de utnyttjat de undantagsregler som finns angivna i IFRS 1. Ingen av våra respondenter säger sig ha utnyttjat dem. Bilia har inte hunnit ta ställning till dem, och Eklund på Wallenstam kände inte ens till dem.

6.2 Implementeringens effekter på redovisningskvalitén

Tanken med det nya internationella redovisningssystemet är att det skall öka jämförbarheten och kvalitén på företagens finansiella rapporter. Ett större informationsomfång ökar företagets öppenhet mot analytiker och intressenter. Troligtvis kommer jämförbarheten mellan företag i olika länder samt i olika branscher att öka då en fullständig konvertering i medlemsländerna har genomförts. De nya redovisningsreglerna lämnar fortfarande utrymme för egna tolkningar och ett flertal IFRS behandlar svåra områden. Därför är det av vikt att företagen analyserar de effekter som uppstår i företaget till följd av implementeringen. (Strömberg & Walméus 2003) Roempke instämmer i att de nya reglerna lämnar utrymme för bedömningar. Det blir ett subjektivt inslag i redovisningen menar han. Som exempel nämner Roempke IAS 19 Pensioner, som Kärrman anser är en av standarderna som har påverkat Volvo mest, där skulden skall nuvärdesberäknas och ett flertal antaganden göras. Verkligheten kommer att speglas bättre men jämförbarheten blir inte bra om företagen använder olika antaganden som inte är objektivt fastställda. Av den åsikten är även Kärrman och Bertéus. På grund av fler bedömningar tror Roempke att företagen blir mer svårreviderade i framtiden. Det finns ingen som kan säga vad som är rätt eller fel. Vidare tycker Kärrman och Bertéus att vissa regler är så pass krångliga att det är svårt att se nyttan med dem. Rippe däremot anser att konverteringen till nya redovisningsstandarder har en positiv effekt på kvalitén då medvetandet om redovisningen har ökat hos företagen.

Petersen (2003) skriver att svenska börsbolag riskerar att hamna i tidsnöd när de skall anpassa sin redovisning till IFRS. Stora delar av arbetet skulle vara klart till årsskiftet 2003 och Petersen konstaterar att många företag knappt har börjat. När en ny standard tillkommer hävdar Roempke att det är vanligt att företagen inte kommer i mål till med att uppfylla alla upplysningskrav. Han anser att svårbegripliga standarder försvårar färdigställandet av implementeringen för företagen, exempelvis finansiella instrument.

Hjalmarsson med flera (2002) diskuterar införandet av nya revisionsstandarder. Revisionsstandarderna skiljer sig åt på samma sätt som redovisningen skiljer sig åt mellan olika delar i världen. I och med konverteringen till IFRS år 2005 är det viktigt att revisorerna har en internationellt vedertagen revisionsstandard vilket ger den höga och jämna kvalitén i revisionen som efterfrågas. Nilsson instämmer i det ovan sagda och utvecklar resonemanget med att det måste finnas en samsyn mellan revisionsbyråerna för att jämförbarhet skall kunna uppnås. Rippe är av motsatt åsikt och konstaterar att Öhrlings PWC nöjer sig med att göra sin bedömning då de tycker att de har tillräckligt med expertis på byrån. Roempke berättar att revisorerna måste granska företagets öppningsbalanser och de omräkningar som är gjorda. KPMG:s granskning går till som vanligt genom att de kontinuerligt skriver rapporter, noteringar och påminnelser. Rippe menar att allt som revisorerna reviderar nu redan är reviderat en gång under Swedish GAAP och att det nu är skillnaderna som revideras. Det som granskas håller med andra ord redan hög kvalitén. Rippes slutsats är ett antagande om att en bra kvalitén tidigare leder till en bra kvalitén nu. Han fastslår dock att bolag som har börjat tidigt har en mer rättvisande redovisning. Han konstaterar också att undantagsreglerna är ett avgörande faktum för att få kvalitén i redovisningen.

Jämförbarheten inom ett företag påverkas i och med implementeringen. Företag har flerårsöversikter i sin årsredovisning som inte kommer att räknas om enligt de nya standarderna. (Öhrlings PWC 2004a, Svenberg 2003) Roempke och Nilsson är av åsikten att jämförbarheten i framtiden kommer att vara bra mellan företagen. Roempke anser däremot att historiska siffror, innan övergången till IFRS, mellan företagen blir ojämförbara. Nilsson menar att tilläggsupplysningarna skall täcka de ojämförbara områdena genom att beskriva vad företaget har gjort. Samtliga respondenter på företagen sa att flerårsöversikterna skulle finnas kvar i årsredovisningarna, dock med upplysningar om de mest väsentligaste skillnaderna. Rippe är optimistisk och säger att jämförbarheten mellan företag kommer bli bättre tack vare ett komplett regelverk. Vidare bidrar det till att det kommer bli möjligt att jämföra bolag i olika länder på ett annat sätt vilket kan komma att gynna den europeiska kapitalmarknaden. Det kan leda till att amerikanska placerare blir mer komfortabla med att satsa pengar i europeiska bolag vilket ligger i linje med EU:s antagande av IFRS. Bertéus argumenterar för att det har varit svårt att göra en bra öppningsbalans på grund av att regelverket inte är komplett. Vidare ser Bertéus en risk med konverteringen att vissa kanske gömmer sina skillnader i resultatet genom att skylla på IFRS men överlag anser han att jämförbarheten i Europa bör öka. Kärrman är av samma åsikt som Rippe, och säger att jämförbarheten blir mycket bättre eftersom det är samma siffror som jämförs. Hon tror dock att det kommer ta tid eftersom redovisning enligt IFRS är en ny företeelse. Eklund vet inte hur jämförbarheten blir utan säger att det beror på hur fastighetsbranschen väljer att redovisa fastigheterna i balansräkningen. Samtidigt instämmer hon i att jämförbarheten mellan länder bör öka.

6.3 Implementeringens ekonomiska konsekvenser

Konverteringen till IFRS medför olika konsekvenser för varje land som tillämpar de nya reglerna (Artsberg 2002). EU:s beslut som tvingar börsnoterade företag att anpassa sin redovisning till IFRS har kostat företag miljontals kronor. Väljer företagen att inte implementera IFRS får de avnotera sig från börsen. (International Financial Law Review 2004) Det nya regelverket kräver att företagen skall presentera mer detaljerad information. Att ta fram informationen som krävs är en dyrbar process för företagen. (Öhrlings PWC 2003d) Enligt KPMG (2003) skall informationen som tas fram stå i rimlig proportion till kostnaden att ta fram den. Bertéus berättar att det ökade informationskravet har ökat arbetsbelastningen avsevärt. En tidig implementering av IFRS minskar företagets kostnader för konverteringen till IFRS (Öhrlings PWC 2004a). Rippe och Nilsson instämmer i att en tidig implementering minskar kostnaderna eftersom en sen konvertering innebär risk för bristande kompetens vilket kan tänkas leda till en dyrare konvertering för företaget.

I artikeln *IAS in Europe – 2005 or now* (Öhrlings PWC 2002) sägs att de största kostnaderna som uppkommer med konverteringen till IFRS är utbildning av personal och ändringar i system. Rippe är av åsikten att företagen alltid har haft en kostnad för att hålla sig ajour med nya rekommendationer men tror ändå att IFRS har inneburit en merkostnad. Roempke förmodar att den ökade kostnaden för företagen beror på att de behöver mer hjälp i form av experter såsom revisorer. Antalet timmar en revisor är ute på ett företag har ökat. Därför är det bra om företagen kan använda sig av interna resurser för att spara pengar

menar Rippe. Bertéus berättar att de på Bilia har försökt sätta in hela företaget i IFRS. Både Bertéus och Eklund finner att den kunskap som erhållits har stannat inom företaget men att konsultation med experter kan komma att användas även i framtiden. Kunskapsinhämtningen har varit nödvändig och gjorts trots kostnaderna.

På samtliga revisionsbyråer har det satsats mycket pengar på utbildning av personal. KPMG har lagt miljontals kronor på utbildning och på Öhrlings PWC har antal utbildningsdagar fördubblats. Nilsson och Roempke konstaterar att revisionsbyråerna är i samma sits som företagen, det vill säga att de inte har något annat val än att satsa på att lära sig det nya systemet. Bilia har lagt ner långt över en miljon kronor enbart på konsultkostnader. Därtill kommer projektledarens samt personalens löner tillägger Bertéus. Eklund menar på att det finns många indirekta kostnader men till stor del har Wallenstams kostnader för konverteringen varit i form av konsulttjänster samt revisorer. Kärrman berättar att det är utbildningar och aktuarieberäkningar för förmånsbestämda pensioner som har kostat mycket i förhållande till tidigare år. Kostnaden för implementeringen tycker Kärrman mestadels har varit i form av tid.

I artikeln *Nytt direktiv föreslås om lagstadgad revision* (2004) behandlas kravet på att medlemsstaterna skall ha regler för revisionsarvodet och att det skall vara rimliga priser på revisionen. Revisionsbyråerna skall inte tillåtas sänka sina revisionsarvoden för att sedan kunna ta bättre betalt för andra tjänster såsom konsultation. Både Roempke och Rippe är av åsikten att det nya redovisningssystemet IFRS är en orsak till höjda arvoden. Rippe menar att all utbildning kostar men att Öhrlings PWC just nu har mycket jobb och tjänar mycket pengar. Nilsson tycker att det är lättare att ta betalt för konsulttjänster. Rippe ser övergången som en möjlighet och menar att revisionsbyråerna lever lite grann på förändringar. Förhoppningarna om att få högre intäkter var större i ett tidigare skede, berättar Roempke och Nilsson. Roempke bedömer att revisionsbyråer i andra länder har haft större möjlighet att tjäna pengar på IFRS på grund av att företagen i de länderna har varit längre ifrån de nya reglerna än vi har varit i Sverige.

Roempke och Nilsson spår att revisionsbyråerna kommer att ha en stor roll i företagen även i framtiden. Rippe och Roempke menar att det är revisorerna som säljer in nyheterna till företagen och säger hur reglerna skall tolkas och vad de innebär. Vidare anser Roempke att det handlar om att företagen känner viss trygghet i att ha revisorer som kan. Han betonar att företagen till slut måste ta till sig kunskapen själva men att många företag i dagsläget förlitar sig på extern expertis. Rippe konstaterar att det just nu är ett stort utbildningsbehov men i och med att förändringstakten slår av kommer behovet av kunskap att minska. Bertéus och Eklund berättar att de har fått den största delen av kunskapen från sin revisionsbyrå. Bertéus menar att Bilia själv inte hade de resurser som krävdes för att klara implementeringen på egen hand. Kärrman upplyser om att Volvo mestadels har använt revisorerna vid avstämningar. Varken Bertéus, Kärrman eller Eklund anser att den ekonomiska aspekten har påverkat företagets tillvägagångssätt vid implementeringen av IFRS.

6.4 Sammanfattning av analys

Företagens tillvägagångssätt under implementeringsprocessen handlar om tre övergripande steg, det vill säga identifiera skillnaderna mellan nuvarande och kommande IFRS, analysera hur reglerna påverkar redovisningen och företaget samt genomföra själva implementeringen. Volvo tycks klara en förändring som IFRS bra tack vare intern expertis medan mindre bolag som Bilia och Wallenstam är i större behov av vägledning av sina revisorer. Redovisningsrådets framtagna rekommendationer som mer eller mindre överensstämmer med IFRS, har varit en hjälp för företagen vid implementeringen av IFRS enligt våra respondenter. Rekommendationerna kan å andra sidan innebära att företagen invaggas i falsk trygghet och inte inser att konverteringen kan innebära vissa svårigheter. Stora delar av öppningsbalanserna kommer att fastställas under året och därmed kommer företagen att klara att upprätta en öppningsbalans per år 2004.

Roempke anser att de nya reglerna ger ett subjektivt inslag i redovisningen genom att de olika antagandena som ett företag gör inte är objektivt fastställda. Verkligheten kommer att speglas bättre men jämförbarheten blir inte bra vilket även är Kärrmans och Bertéus åsikt. På grund av fler bedömningar tror Roempke att företagen blir mer svårreviderade i framtiden eftersom ingen kan säga vad som är rätt. Rippe menar att allt som revisorerna reviderar nu redan är reviderat en gång under Swedish GAAP och att det nu bara är skillnaderna som revideras. Rippes slutsats är att en bra kvalitet tidigare leder till en bra kvalitet nu.

Enligt KPMG (2003) skall informationen som tas fram stå i rimlig proportion till kostnaden att ta fram den. En tidig implementering av IFRS minskar företagets kostnader. Rippe är av åsikten att företagen alltid har haft en kostnad för att hålla sig ajour med nya rekommendationer men tror ändå att IFRS har inneburit en merkostnad. Därför är det bra om företagen kan använda sig av interna resurser för att spara pengar menar Rippe. Samtliga revisionsbyråer har satsat mycket pengar på utbildning av personal.

7 Slutsatser

Vi presenterar här det resultat som vi har kommit fram till efter genomförd undersökning. Resultatet grundar sig på vår samlade kunskap som ökat vår förståelse för hur företagen och revisorerna påverkats av de effekter som implementeringen av IFRS år 2005 medfört, det vill säga vår huvudfråga. Nedan har vi valt att redogöra för slutsatserna för respektive delfråga för att på så vis underlätta besvarandet av vår huvudfråga. Avsikten är att fullfölja strukturen från de övriga kapitlen och därmed underlätta för läsaren. Kapitlet avslutas med en diskussion och förslag till fortsatt forskning.

7.1 Resultat av undersökningen

För att utröna effekterna av implementeringen av IFRS måste vi besvara vår första delfråga som var att ta reda på *hur företagen har gått tillväga för att klara öppningsbalansen år 2004*. På grund av att alla standarder som skall tillämpas från och med år 2005 inte är antagna och fastställda ännu anser företagen att det är svårt att upprätta en bra öppningsbalans. Redovisningsrådets rekommendationer har enligt våra respondenter varit en stor framgångsfaktor för en lyckad implementering. Tillvägagångssättet är i stora drag grundat på tre steg vilka är att identifiera skillnaderna mellan nuvarande och kommande IFRS, analysera hur reglerna påverkar redovisningen och företaget samt genomföra själva implementeringen. Revisorerna styrs starkt av vissa oberoenderegler som såväl revisorer som företag värnar om. Volvo har klarat sig bra utan revisorernas konsultation medan Bilia och Wallenstam har varit mer beroende av avstämningarna med sina revisorer. Vi kan konstatera att Rippes påstående är riktigt att bolag som berörs mycket av IFRS har börjat implementeringen tidigt om vi relaterar till Volvo. Mindre företag, såsom Bilia och Wallenstam, som inte berörs så mycket behöver inte förstora processen. Eklund anser att konverteringen inte har påverkat Wallenstam nämnvärt.

Vår andra delfråga var att ta reda på *hur kvalitén på redovisningen påverkas av implementeringen av IFRS*. Roempke hävdar att redovisning enligt IFRS innebär fler subjektiva bedömningar. Redovisning enligt IFRS medför en mer detaljerad redovisning och fler upplysningskrav vilket leder till ökad öppenhet i företagets finansiella rapporter. Öppenheten i redovisningen gör även att jämförbarheten mellan företag i Europa kommer att bli bättre. Enligt Rippe är det som revisorerna granskar nu redan granskat en gång. Därmed är det bara skillnaderna som granskas. Han anser att en bra kvalitet tidigare leder till en bra kvalitet nu. KPMG:s granskning går till som vanligt genom att de kontinuerligt skriver rapporter, noteringar och påminnelser. Det råder delade meningar av våra respondenter angående att en internationellt vedertagen revisionsstandard behövs för att ge den höga och jämna kvalitén i revisionen som efterfrågas med IFRS.

Vår tredje och sista delfråga var att utreda *hur de båda parterna påverkas ekonomiskt av implementeringen av IFRS*. Både revisorer och företag är i samma sits, det vill säga de måste lära sig de nya reglerna. IFRS innebär ett ökat krav på framtagande av information av företagen. EU:s mål med IFRS är att göra Europa till världens mest konkurrenskraftiga

ekonomi och därmed låta de europeiska bolagen exponeras på en större marknad. Utöver att ta fram mer information har implementeringens ekonomiska konsekvenser för företagen varit kostnaden för utbildning av egen personal, konsultation samt all tid som har lagts ner. Företagen hade sparat mycket pengar på att kunna använda mer egna resurser för att genomföra implementeringen. Den ekonomiska aspekten på implementeringen verkar inte ha haft någon avgörande betydelse på företagets tillvägagångssätt eftersom de alltid har behövt hålla sig ajour med nya rekommendationer. De ekonomiska konsekvenserna för revisorerna till följd av implementeringen, har varit mer arbete och därmed större intäkter. Dessutom har revisionsbyråerna fått möjlighet att ta ut högre arvoden på grund av att varje uppdrag tar längre tid att granska. Revisionsbyråerna har dock haft stora utgifter för utbildning och utformande av manualer och checklistor till företagen vilka nu skall betalas. I Sverige har revisionsbolagen inte haft möjlighet att tjäna lika mycket pengar som byråer utomlands på grund av att svenska företags redovisning har varit anpassad efter Redovisningsrådets rekommendationer. Förhoppningarna om att få in pengarna som har lagts ner var större hos revisionsbyråerna i ett tidigare skede. Vidare har inte revisorerna kunnat utföra konsulttjänster på grund av att de dels är begränsade av oberoenderegler, dels inte har de resurser som krävs för att kunna hjälpa andra revisionsbyråers klienter.

Vår huvudfråga var att ta reda på *hur revisorerna och företagen påverkas av de effekter som implementeringen av IFRS år 2005 medför*. Företagens tillvägagångssätt har varit avgörande för hur de båda parterna har påverkats av effekterna av implementeringen av IFRS. En tidig implementering har en positiv effekt på både kvalitén och de ekonomiska konsekvenserna. Den detaljerade redovisningen som är följden av de internationella redovisningsstandarderna bidrar till en öppenhet och därmed en högre kvalitet i de finansiella rapporterna. Enligt våra respondenter går åsikterna isär huruvida jämförbarheten kommer att öka. Den allmänna åsikten är att jämförbarheten kommer att bli bra på sikt då upplysningskraven väger upp områden där subjektiva bedömningar förekommer. Både revisionsbyråerna och företagen har till följd av implementeringen haft höga kostnader bland annat i form av utbildning. Revisionsbyråernas möjlighet att tjäna på implementeringen reducerades genom att Redovisningsrådets rekommendationer till stor del överensstämmer med IFRS. Tack vare den här anpassningen är svenska företag väl förberedda inför den förestående redovisningsutvecklingen.

7.2 Avslutande diskussion

Angående vår första delfråga om *hur företagen gått tillväga för att klara öppningsbalansen år 2004* har vi förstått att de påverkats negativt av att regelverket ännu inte fastställts. Vi tror dock att de förändringar som kommer att ske i standarderna bara är marginella vilket borde innebära att företagen kan upprätta en öppningsbalans i dag utan att behöva göra allt för stora justeringar inför nästa år. Vi tror vidare att effekten av att standarderna inte är fastställda påverkar att företagen inte tagit konverteringen på fullt allvar i ett tidigt skede. Redovisningsrådets arbete med framtagande av rekommendationer som till stor del överensstämmer med IFRS är enligt vår uppfattning en avgörande framgångsfaktor vid implementeringen då dem har gjort implementeringen mindre komplex.

Att döma av samtliga respondenter rör sig implementeringsprocessen om tre grundläggande steg som är fundamentala för en lyckad implementering. Vår bedömning är att revisorerna har hjälpt företagen med tillvägagångssättet genom att tillhandahålla checklistor som såväl stora som små bolag kan utnyttja. Vi tror att revisorerna har tillhandahållit dem dels för att inte riskera oberoendet, dels för att försäkra sig om att företagen inte missar viktiga moment i implementeringen av IFRS. Särskilt användbara tror vi att de är för mindre bolag som behöver mycket anvisningar för hur de skall gå tillväga och hur de skall tolka reglerna. Vid en jämförelse mellan Volvo, Bilja och Wallenstam har vi förstått att ju större bolaget är desto mindre hjälp behöver dem av sina revisorer. Efter genomförandet av undersökningen konstaterar vi att revisionsbyråerna har varit ett stort stöd för företagen under implementeringsprocessen för att de skall klara öppningsbalansen.

Vi tror att en mer transparant redovisning är en stor hjälp för revisorerna när de skall granska företagens öppningsbalanser. Vår andra delfråga handlar just om *hur kvalitén påverkas av implementeringen av IFRS*. Vi antar att revisorerna kan försäkra sig om att den redovisning som de granskar håller hög kvalitet då den öppningsbalans som nu skall granskas redan är granskad en gång och att det är lätt att revidera skillnaderna och avgöra om de är av tillräckligt hög kvalitet.

På grund av att de nya reglerna innebär en del subjektiva bedömningar tror vi att det kommer att ta tid innan reglerna hinner sätta sig i företagen. Därmed kommer det att dröja innan jämförbarheten blir riktigt bra mellan företag. Vår uppfattning är, vilket nämnts tidigare, att Redovisningsrådets framtagande av rekommendationer som nära överensstämmer med IASB:s standarder har varit en stor framgångsfaktor för svenska bolag som berörs av konverteringen. Eftersom de bolag som vi har undersökt har börjat implementeringen vid en tidpunkt som vi anser är lagom i förhållande till deras storlek, och hur mycket de berörs av konverteringen, anser vi att reglerna kommer att hinna "sätta sig" inom ett par år. I början kommer det att vara mycket svårt för företagen att redovisa helt enligt reglernas avsikt eftersom de dels är svårtolkade, dels inte är färdiga ännu.

Angående *hur de båda parterna påverkas ekonomiskt av implementeringen av IFRS*, tror vi att både revisorer och företag gynnas liksom missgynnas fast på olika sätt. Redovisningsrådets arbete har spelat in då vi har fått uppfattningen att de svenska rekommendationerna har lindrat de ekonomiska konsekvenserna av IFRS. Företagen kan få avkastning på de pengar som läggs ut för att ta fram all information eftersom intressenterna får större inblick i företaget och därmed kan känna sig mer komfortabla att satsa pengar i företaget. Dessutom kommer de finansiella rapporterna bli tillgängliga och mer attraktiva på en större marknad vilket hjälper till att uppfylla EU:s mål att göra Europa till världens mest konkurrenskraftiga ekonomi genom antagandet av internationella redovisningsstandarder. Revisionsbyråerna har haft stora utgifter för utbildning och utformande av manualer och checklistor till företagen vilka nu skall betalas. Revisorerna har till följd av IFRS mer arbete och därmed större intäkter. Dessutom har revisionsbyråerna fått möjlighet att ta ut högre arvoden på grund av att varje uppdrag tar längre tid att granska. Sammantaget tror vi att företagets utgifter och revisionsbolagens intäkter kommer att avta när förändringstakten slår av även om företagen i fortsättningen kommer att vara i behov av revisorernas expertis.

Vår huvudfråga var att ta reda på *hur revisorerna och företagen påverkas av de effekter som implementeringen av IFRS år 2005 medför*. Med effekter avser vi tillvägagångssätt, kvalitet och ekonomiska konsekvenser. Tack vare Redovisningsrådets rekommendationer är svenska företag väl förberedda inför den stundande redovisningsrevolutionen. Vi tror att redovisningskvaliteten blir relativt bra eftersom företagen och revisorerna under en längre tid har arbetat med reglerna och låtit dem ”sätta sig” i företagets redovisning. Vidare har Redovisningsrådets arbete gjort att de ekonomiska konsekvenserna av implementeringen inte har blivit så påtagliga för revisorerna och företagen.

7.3 Förslag till fortsatt forskning

Vi föreslår att en liknande studie genomförs nästa år som utreder hur företagen har klarat sin öppningsbalans för år 2004 efter att företagen fullbordat den och det är tydligare att avgöra effekterna av IFRS.

Vidare tycker vi att det skulle vara intressant att genomföra en kvantitativ studie form av en årsredovisningsstudie där en jämförelse mellan olika år kan göras för att jämföra redovisningskvaliteten.

Källförteckning

Litteratur

Anderson, Ib (1998). *Den uppenbara verkligheten Val av samhällsvetenskaplig metod*. Lund: Studentlitteratur.

Axelmann, Lennart, Phillips, Dan & Wahlquist, Ola (2003). *IAS/IFRS 2005 – En jämförelse mellan International Accounting Standards och Redovisningsrådets rekommendationer*. Stockholm: Printgraf. (Skriftserien nr 55/03 – Ernst & Young).

Befring, Edvard (1994). *Forskningsmetodik och statistik*. Lund: Studentlitteratur.

Edenhammar, Hans (2003). *Nya redovisningsprinciper – På väg mot IAS 2005*. Stockholm: Stockholmsbörsen AB.

Ejvegård, Rolf (1993). *Vetenskaplig metod*. Lund: Studentlitteratur.

Ernst & Young Technical Department (2003). *IFRS 1 Hur man upprättar en IFRS-redovisning första gången – övergångsreglerna*.

FAR (Föreningen Auktoriserade Revisorer) (2003). *FAR:s samlingsvolym Del 1 2003*. Stockholm: FAR Förlag.

Holme, Idar, Manne, Solvang & Bernt, Krohn (1997). *Forskningsmetodik Om kvalitativa och kvantitativa metoder*. Andra upplagan. Lund: Studentlitteratur.

Lantz, Annika (1993). *Intervjumetodik – Den professionellt genomförda intervjun*. Lund: Studentlitteratur.

Lundahl, Ulf & Skärvad, Per-Hugo (1999). *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*. Tredje upplagan. Lund: Studentlitteratur.

Merriam, Sharan (1994). *Fallstudien som forskningsmetod*. Lund: Studentlitteratur.

Patel, Runa & Tebelius, Ulla (1987). *Grundbok i forskningsmetodik Kvalitativt och kvantitativt*. Lund: Studentlitteratur.

Thurén, Torsten (1991). *Vetenskapsteori för nybörjare*. Stockholm: Liber AB.

Trost, Jan (1997). *Kvalitativa intervjuer*. Andra upplagan. Lund: Studentlitteratur.

Skrifter

KPMG Bohlins AB (2003). *IFRS 1 First-time Adoption of International Financial Reporting Standards*.

Öhrlings PriceWaterhouseCooper hemsida (2003a). [Elektronisk] Tillgänglig: <www.pwcglobal.com/ifrs> *Publications/Adopting IFRS*. [2004-04-14].

Öhrlings PriceWaterhouseCooper hemsida (2004a). [Elektronisk] Tillgänglig: <www.pwcglobal.com/ifrs> *IFRS Publications/Europe and IFRS 2005 – Your questions answered*. [2004-04-15].

Öhrlings PriceWaterhouseCooper hemsida (2004b). [Elektronisk] Tillgänglig: <www.pwcglobal.com/ifrs> *IFRS Publications/Converting to IFRS – a shock to systems?* [2004-04-15].

Öhrlings PriceWaterhouseCooper hemsida (2004c). [Elektronisk] Tillgänglig: <www.pwcglobal.com/ifrs> *Publications/Making the change to IFRS – How will it impact your business*. [2004-04-14].

Regeringens Promemoria, 2000/01:119.

Artiklar

Artsberg, Kristina (2002). Globalisering och internationell redovisningsharmonisering. Striden om makten över redovisningen. [Elektronisk] *Balans nr 4*. Tillgänglig: FAR Komplet [2004-04-23].

Bengtsson, Ulf & Nilsson, Jonas (2003). Debatt –Skriv mer om hur man hanterar och bedömer risker i revisionsprocessen! [Elektronisk] *Balans nr 6-7*. Tillgänglig: FAR Komplet [2004-03-29].

Bolton, Lesley (2003). IAS – best chance in a generation? [Elektronisk] *Accountancy Volym 132*. Tillgänglig: Business Source Premier. [2004-04-27].

Engshagen, Ingrid (2003). Den första IFRS-standarden har kommit. [Elektronisk] *FAR INFO nr 7 2003:250*. Tillgänglig: FAR Komplet [2004-04-23].

FAR INFO (2003). Börsen vill ha besked om IAS/IFRS – åtgärder. [Elektronisk] *FAR INFO nr 12 2003:477*. Tillgänglig: FAR Komplet [2004-04-23].

FAR INFO (2004). Europa – samordnad IFRS-kontroll föreslås. [Elektronisk] *FAR INFO nr 1 2004:35*. Tillgänglig: FAR Komplet [2004-04-23].

FAR INFO (2004). Nytt direktiv föreslås om lagstadgad revision – IP/04/340 från EU-kommissionen den 16 mars 2004. [Elektronisk] *FAR INFO nr 3 2004:136*. Tillgänglig: FAR Komplet [2004-04-23].

Hjalmarsson, Bo, Falk, Kari & Egenäs, Lars (2002). Införande av nya revisionsstandards? [Elektronisk] *Balans nr 11*. Tillgänglig: FAR Komplet [2004-04-23].

International Financial Law Review (2004). EU transparency to cost foreign issuers millions. [Elektronisk] *International Financial Law Review Volym 23 Issue 1*. Tillgänglig: Business Source Premier [2004-03-29].

Jönsson-Lundmark, Birgitta (2002). IAS-regler i koncernredovisningen – hur är läget? [Elektronisk] *Balans nr 12*. Tillgänglig: FAR Komplet [2004-04-19].

Nilsson, Sven-Arne & Persson, Lars-Erik (2003). [Elektronisk] Tillgänglig: <www.deloitte.se> *IFRS/IAS/Redovisning av övergången*. [2004-04-13].

Persson, Lars-Erik & Wallén, Peter (2003). [Elektronisk] Tillgänglig: <www.deloitte.se> *Affärsområden/Audit/Lagstadgad svensk och internationell revision/Övergång till IFRS senast 2005*. [2004-03-29].

Petersen, Leif (2003). EU:s nya regler om redovisning skapar brådska. [Elektronisk] Svenska Dagbladet, 14 maj. Tillgänglig: Mediearkivet [2004-04-23].

Rippe, Johan (2001). Vägen mot IAS – Skjut inte upp konverteringsprocessen! [Elektronisk] *Balans nr 6-7*. Tillgänglig: FAR Komplet [2004-04-18].

Rundfelt, Rolf (2002). Två rapporter från FEE - revisorernas samarbetsorgan i Europa. [Elektronisk] *Balans nr 8-9*. Tillgänglig: FAR Komplet [2004-04-23].

Strömberg, Thomas & Walméus, Fredrik (2003). [Elektronisk] Tillgänglig: <www.deloitte.se> *Affärsområden/Audit/Lagstadgad svensk och internationell revision/IFRS innebär ökad insyn i företagen*. [2004-04-25].

Svenberg, Sven-Åke (2003). Att tänka på inför övergången till International Financial Reporting Standards, Något om tillämpningen av IFRS 1 i noterade bolag. [Elektronisk] *Balans nr 10*. Tillgänglig: FAR Komplet [2004-04-23].

Öhrlings PriceWaterhouseCooper hemsida (2002). [Elektronisk] Tillgänglig: <www.pwcglobal.com/ifrs> *Artiklar/IAS in Europe 2005 or now?* [2004-04-14].

Öhrlings PriceWaterhouseCooper hemsida (2003b). [Elektronisk] Tillgänglig: <www.pwc.se> *Artiklar/Europas krav på IAS*. [2004-04-14].

Öhrlings PriceWaterhouseCooper hemsida (2003c). [Elektronisk] Tillgänglig: <www.pwc.se> *Artiklar/Konverteringen till IAS*. [2004-04-14].

Öhrlings PriceWaterhouseCooper hemsida (2003d). [Elektronisk] Tillgänglig: <www.pwc.se> *Artiklar/IAS 2005, en revolution!* [2004-04-22].

Elektroniska källor

Deloitte's hemsida (2004). [Elektronisk] Tillgänglig: <www.deloitte.se>
IFRS/IAS/Bakgrund. [2004-04-13].

Ernst & Young's hemsida (2004a). [Elektronisk] Tillgänglig: <www.ey.se>
Aktuellt/IAS/IFRS - Nya redovisningsrekommendationer för börsbolag. [2004-03-29].

IASB:s hemsida (2004). [Elektronisk] Tillgänglig: <www.iasb.org> *About us*.
[2004-04-13].

Redovisningsrådet hemsida (2004). [Elektronisk] Tillgänglig: <www.redovisningsradet.se>
Allmän information. [2004-04-14].

Intervjuer

Magnus Nilsson, KPMG	2004-04-19
Johan Roempke, Ernst & Young	2004-04-23
Ulrika Kärrman, AB Volvo	2004-04-26
Hans Bertéus, Bilias	2004-04-29
Johan Rippe, Öhrlings PWC	2004-05-03
Helen Eklund, Wallenstam	2004-05-06

Bilaga 1 Intervjumall – revisorer

Allmän information om respondenten

1. Vilken yrkeserfarenhet har Ni av implementeringen av IFRS?

Tillvägagångssätt

2. När påbörjades utbildningen på revisionsbolaget om implementeringen och dess effekter, dvs. införskaffande av kunskap om specifika IFRS?
 - Anser Ni att revisionsbyrån kunde ha påbörjat kunskapsinhämtningen tidigare?
3. Har revisionsbyrån någon implementeringsmodell för hur implementeringen borde ha gått till i företagen och hur ser den ut i så fall?
 - Hur har Ni gått tillväga för att utveckla en eventuell modell?
 - Hur anser revisionsbolaget att företagen borde ha gått tillväga vid implementeringen av IFRS i förhållande till faktiskt tillvägagångssätt?
4. Vilka är de mest väsentliga skillnaderna mellan nuvarande praxis och kommande IFRS-principer enligt Din åsikt?
5. Hur har revisionsbyrån påverkats av konverteringen till de nya standarderna utöver kraven på större kunskap?
 - Har Er revisionsbyrå stött på några problem i och med konverteringen? Hade de kunnat undvikas och i så fall hur?
6. Hur anser Ni att redovisningen påverkas av de stora upplysningskraven som blir gällande i och med konverteringen?
7. Vad anser Ni om de undantagsregler som konverteringen tillåter i inledningsskedet?
8. Hur tror Ni att företagen har klarat sina öppningsbalanser inför 2004?
9. På vilket sätt har revisionsbyrån varit delaktig i företagets implementeringsprocess?
 - Hur har revisionsbyrån bidragit med kunskap till företagen om implementeringen och dess effekter?
 - Hur har Ni kunnat bidra med kunskap till företagen utan att skada oberoendet?
 - Anser Ni att företagen har hamnat i en beroendeställning av Er kunskap?
10. Vilken är den allmänna uppfattningen om konverteringens effekter? Positiva eller negativa?

Effekter på kvalitén på redovisningen

11. Hur tror Ni att kvalitén på redovisningen har påverkats inför öppningsbalansen 2004?

- Hur har Ni kunnat försäkra Er om att kvalitén på den redovisning som Ni granskar är av hög kvalitet?

12. Hur tror Ni att jämförbarheten blir;

- internt i företagen mellan olika år (dvs. längre tillbaka än två år) samt
- mellan företag under de första åren?

Ekonomiska konsekvenser av konverteringen

13. Det måste ha varit en kunskapskrävande process, hur har revisionsbyrån tillhandahållit kunskapen?

- Hur stor kostnad för utbildning har budgeterats?

14. Vilka ekonomiska fördelar/nackdelar har revisionsbyrån haft av konverteringen?

- Hur har informationsomfånget påverkat Er? Krävs det mer tid eller fler revisorer per uppdrag?
- Vilka effekter tror Ni att de ekonomiska konsekvenserna har haft på företagens implementeringsprocess?

15. Vad anser Ni om företagens framtida behov av kunskap?

- Tror Ni att kunskapen kommer att finnas i företagen inom en snar framtid?

Bilaga 2 Intervjumall – företag

Allmän information om respondenten

1. Vilken utbildning och yrkeserfarenhet har Ni samt vilken titel har Ni inom företaget?
2. Företagets storlek, omsättning, antal anställda?
3. Vilken/vilka revisionsbyråer anlitar företaget?

Tillvägagångssätt vid implementeringen av IFRS

4. När började företaget processen med att anpassa redovisningen till IASB:s standarder?
 - Vad var anledningen till att Ni började konverteringen vid det tillfället?
5. Hur har företaget gått tillväga vid implementeringen av IFRS?
 - Vem har ansvarat för processen?
 - När i tiden har olika steg i processen genomförts och vilka är stegen?
 - Har Ni stött på några problem i samband med konverteringen och i så fall vilka?
6. Vilket stöd har företaget haft av den anlitate revisionsbyrån?
 - På vilket sätt har revisorn varit delaktig i företagets implementeringsprocess?
7. Vilka är de mest väsentliga skillnaderna mellan företagets nuvarande redovisningsprinciper och kommande IFRS-principer?
 - Vilka är de största förändringarna för Ert företag? Hur har företagets redovisning påverkats av förändringarna?
 - Hur påverkas ni av de stora upplysningskraven som konvertering medför ur redovisningsaspekten?
8. Har Ni använt Er av några undantagsregler för att klara av konverteringen? I så fall vilka och varför?
9. Hur anser Ni att företaget har klarat öppningsbalansen 2004?
10. Vilken är den allmänna uppfattningen om konverteringens effekter? Positiva eller negativa?

Effekter på kvalitén på redovisningen

11. Hur tror Ni att kvalitén på redovisningen har påverkats inför öppningsbalansen 2004?

12. Hur tror Ni att jämförbarheten blir;
- internt i företaget mellan olika år (dvs. längre tillbaka än två år) samt
 - mellan företag under de första åren?

Ekonomiska konsekvenser av konverteringen

13. Hur påverkas Ni av de stora upplysningskraven som konverteringen medför ur en ekonomisk aspekt?
14. Det måste ha varit en kunskapskrävande process, hur har företaget tillhandahållit kunskapen?
- Har Ni haft möjlighet att anlita den hjälp som företaget har behövt?
 - Hur försäkras sig företaget om att kunskapen stannar och utvecklas i företaget för att undvika framtida merkostnader i form av konsultkostnader eller annat? Förutser företaget det framtida behovet av kunskap?
15. Hur mycket har företaget budgeterat för implementeringen av de nya standarderna i förhållande till tidigare kostnader för framtagandet av information? (att ta fram information i dag kan tänkas kosta betydligt mer i dag på grund av de omfattande upplysningskraven)
- Hur har den ekonomiska aspekten påverkat företagets tillvägagångssätt vid implementeringen?