

HANDELSHÖGSKOLAN
Vid Göteborgs Universitet
Företagsekonomiska Institutionen



Skillnader mellan IAS/IFRS och svenska redovisningsprinciper

En fallstudie av TeliaSonera AB

Magisteruppsats i företagsekonomi
Inriktning: Redovisning och Finansiering
Vårterminen 2003
Handledare: Gunnar Rimmel
Författare: Fredrik Bärg, 750814
Anders Persson, 761211

Förord

Vi är intresserade av hur svensk redovisning kommer att påverkas av införandet av IAS/IFRS, samt vilka skillnader det finns mellan redovisning enligt IAS/IFRS och svenska redovisningsprinciper. I vårt framtida arbetsliv har vi som mål att arbeta med redovisning/revision och kommer troligtvis, förr eller senare, att påverkas av att IAS/IFRS kommer att gälla i Sverige. Vi vill därför lära oss mer om IAS/IFRS och ser det som ett ypperligt tillfälle att uppnå detta genom att skriva vår magisteruppsats inom detta ämne. Uppsatsen riktar sig till personer med kunskaper inom redovisning.

Först och främst vill vi framföra ett tack till vår handledare Gunnar Rimmel för kloka råd och vägledning. Vidare framförs ett tack till Göran Nilsson med kollegor på avdelningen för årsredovisning och beskattning på TeliaSonera som har tagit sig tid att svara på våra frågor. Till sist vill vi tacka opponentererna för givande inlägg under uppsatsens gång.

Göteborg, juni 2003

Fredrik Bärq

Anders Persson

Abstrakt

Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet, Externredovisning och företagsanalys, Magisternivå, Vårterminen 2003.

Författare: Fredrik Bärge och Anders Persson

Handledare: Gunnar Rimmel

Titel: Skillnader mellan IAS/IFRS och svenska redovisningsprinciper. En fallstudie av TeliaSonera AB

Problembakgrund: År 2002 fattade Europaparlamentet beslut om att börsnoterade företag inom EU, från och med år 2005 skall upprätta koncernredovisning i enlighet med IAS/IFRS. Det finns skillnader mellan redovisning enligt IAS/IFRS och nuvarande svenska redovisningsprinciper. Det gäller därför för företagen att identifiera dessa skillnader i redovisningen.

Problemformulering:

Huvudfråga:

Vad innebär det för skillnader för TeliaSonera att redovisa i enlighet med IAS/IFRS?

Delfrågor:

Vilka balans- och resultatposter påverkas?

Varför påverkas just dessa poster?

Syfte: Att beskriva och analysera skillnader i balans- och resultaträkningarna mellan IAS/IFRS och svenska redovisningsprinciper för TeliaSonera som redovisar ett koncernbokslut enligt IAS/IFRS och ett enligt ÅRL.

Avgränsningar: I studien behandlas endast skillnaderna mellan nuvarande gällande IAS/IFRS gentemot svenska redovisningsprinciper som kan ha betydelse för TeliaSonera. Vidare behandlas inte implementeringsprocessen av IAS/IFRS, SIC:s uttalanden eller undantag som endast gäller juridisk person.

Metod: Metoden som tillämpats har varit en kvalitativ förklarande fallstudie av TeliaSonera.

Slutsats: Tillämpning av IAS/IFRS påverkar ett antal balans- och resultatposter för TeliaSonera. Den enda rekommendation som utgör en skillnad är IAS 39. Varför just vissa poster påverkades kan bland annat härledas till att de värderas till verkligt värde i motsats till det lägsta av verkligt värde och anskaffningsvärdet enligt ÅRL. Skillnaderna för företaget är inte så stora siffermässiga belopp och skillnaderna är specifika för varje företag. Eftersom endast TeliaSonera studerats kan vi dock inte dra några generella slutsatser för övriga företag.

Förslag till vidare forskning: Den rekommendation som står för skillnaderna mellan IAS/IFRS och ÅRL för TeliaSonera är IAS 39. De vidare studier som skulle kunna bedrivas är att endast studera skillnader i IAS 39 gentemot nuvarande svensk redovisning av finansiella instrument. Även en studie av flera företag i olika branscher skulle vara intressant för att på så vis få svar på om redovisning enligt IAS/IFRS innebär olika skillnader för de undersökta företagen.

Innehållsförteckning

1. Inledning	1
1.1 Bakgrund	1
1.2 Problembakgrund	2
1.3 Problemformulering	3
1.4 Syfte	3
1.5 Avgränsningar	3
1.6 Disposition	4
1.7 Sammanfattning av kapitel 1	5
2. Metod	6
2.1 Undersökningens metod	6
2.1.1 Kvantitativ metod	6
2.1.2 Kvalitativ metod	7
2.2 Undersökningens urval	8
2.3 Datainsamlingsmetod	8
2.3.1 Primärdata	8
2.3.2 Sekundärdata	9
2.4 Säkerheten vid informationsinsamling	10
2.4.1 Validitet	10
2.4.2 Reliabilitet	10
2.5 Analysmetod	11
2.6 Sammanfattning av kapitel 2	12
3. Teoretisk referensram	13
3.1 Skillnader mellan olika länders redovisning	13
3.2 Harmonisering av redovisningen	14
3.3 IAS/IFRS organ	14
3.3.1 IASC	15
3.3.2 IASC Foundation och IASB	15
3.4 Förändringsprojekt inom IAS/IFRS	16
3.5 EU och IAS/IFRS	17
3.5.1 EU:s villkor för tillämpning av IAS/IFRS	17
3.6 Redovisning enligt god redovisningssed i Sverige	18
3.7 Anpassning av svensk redovisning till IAS/IFRS	18
3.8 Skillnader mellan IAS/IFRS och svensk redovisningsstandard	20
3.8.1 IAS 2 Inventory	20
3.8.2 IAS 12 Income Taxes	20
3.8.3 IAS 16 Property Plant and Equipment	20
3.8.4 IAS 19 Employee Benefits	21
3.8.5 IAS 32 Financial Instruments: Disclosure and Presentation	21
3.8.6 IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement	22
3.9 Tillämpning av IAS/IFRS i Sverige före år 2005	23
3.10 Sammanfattning av kapitel 3	24

4. Empiri	25
4.1 Företagsbeskrivning av TeliaSonera	25
4.2 Generella skillnader i redovisningen.....	25
4.3 Skillnader mellan IAS/IFRS och svensk redovisningsstandard.....	26
4.3.1 IAS 12 Income Taxes.....	26
4.3.2 IAS 19 Employee Benefits	26
4.3.3 IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement.....	26
4.3.4 Övriga skillnader	27
4.4 Skillnader i koncernresultaträkningarna	27
4.4.1 Noter och poster i koncernresultaträkningarna.....	28
4.5 Skillnader i koncernbalansräkningarna	30
4.5.1 Noter och poster i koncernbalansräkningarna	32
4.6 Sammanfattning av kapitel 4.....	34
5. Analys och slutsats	35
5.1 Generella skillnader i redovisningen.....	35
5.1.1 Harmonisering av redovisningen.....	35
5.1.2 Tillämpning av IAS/IFRS i Sverige före år 2005.....	36
5.1.3 Förändringsprojekt inom IAS/IFRS.....	36
5.1.4 Anpassning av svensk redovisning till IAS/IFRS.....	36
5.2 Skillnader mellan IAS/IFRS och svensk redovisningsstandard.....	38
5.2.1 IAS 12 Income Taxes.....	38
5.2.2 IAS 19 Employee Benefits	39
5.2.3 IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement.....	39
5.2.4 Övriga skillnader	40
5.3 Skillnader i resultat- och balansräkningarna.....	41
5.3.1 Övriga rörelseintäkter och rörelsekostnader, resultat från intressebolag samt finansiella intäkter och kostnader.....	41
5.3.2 Skatter, årets resultat, bundna reserver och fria reserver.....	41
5.3.3 Övriga finansiella anläggningstillgångar	42
5.3.4 Fordringar	42
5.3.5 Långfristiga lån, kortfristiga lån och kortfristiga skulder.....	42
6. Avslutande diskussion	43
6.1 Förslag till vidare forskning.....	43
Källförteckning	44
Bilagor	46
Bilaga 1: Introduktionsbrev.....	46
Bilaga 2: Frågeformulär	47

Figurförteckning

Figur 1: Skälen till internationella redovisningsproblem.....	13
Figur 2: IASB:s struktur.....	16

Tabellförteckning

Tabell 1: Koncernresultaträkningar för TeliaSonera.....	27
Tabell 2: Identifierade skillnader i koncernresultaträkningarna för TeliaSonera.....	28
Tabell 3: Noter till koncernresultaträkningarna.....	28
Tabell 4: Koncernbalansräkningar för TeliaSonera.....	31
Tabell 5: Identifierade skillnader i koncernbalansräkningarna för TeliaSonera.....	32
Tabell 6: Noter till koncernbalansräkningarna.....	32

Förkortningar

IAS:	International Accounting Standards
IFRS:	International Financial Reporting Standards
SIC:	Standing Interpretations Committee
IFRIC:	International Financial Reporting Interpretations Committee
IASC:	International Accounting Standards Committee
IASB:	International Accounting Standards Board
EFRAG:	European Financial Reporting Advisory Group
ÅRL:	Årsredovisningslagen
RR:	Redovisningsrådets Rekommendationer
FAR:	Förenade Auktoriserade Revisorer
US-GAAP:	United States Generally Accepted Accounting Principles

1. Inledning

I inledningskapitlet presenteras först en bakgrund till ämnet. Därefter beskrivs bakgrunden till problemet, vilket sedan leder fram till problemformulering, uppsatsens syfte och dess avgränsningar inom det valda ämnet. Till sist presenteras uppsatsens fortsatta disposition och en sammanfattning av kapitlet.

1.1 Bakgrund

Finansiell rapportering är påverkad av den miljö den verkar i. Nationer har olika historia, kultur samt politiska och ekonomiska system. Dessutom är nationerna i olika stadier av ekonomisk utveckling. De nationella påverkande faktorerna samspelar med varandra och påverkar i sin tur utveckling och tillämpning av redovisningen och den finansiella rapporteringen.¹

Allt fler företag blir globala och under de senaste femton åren har handel över nationella gränser i aktier och lån stigit med 25 procent.² På grund av de nationella skillnaderna så är redovisningsreglerna som tillämpas olika, från land till land. Om investerare och långgivare inte kan tillhandahålla förståelig och jämförbar finansiell information om företag som verkar internationellt, så är det inte troligt att de investerar eller lånar ut pengar till dessa företag. Resultatet har blivit en övergång till att harmonisera redovisningsstandarder för företagen.³ Harmonisering är använt i internationell redovisning och innebär att reducera skillnader i rapportering mellan olika länder.⁴

Ett av målen inom det europeiska samarbetet har länge varit att skapa en gemensam redovisningsstandard. En viktig milstolpe i detta arbete var EG:s redovisnings- och bolagsdirektiv som gavs ut i början av 1980-talet. Kort efter att den svenska redovisningslagstiftningen anpassats till EG-direktiven, genom den nya årsredovisningslagen (ÅRL), lämnade emellertid EU tanken om att skapa ett eget regelverk inom redovisningsområdet. Nu öppnades möjligheten för medlemsländerna inom EU att istället tillåta tillämpning av ett internationellt accepterat regelverk för globalt verksamma företag. Istället för att utforma ett eget regelverk för koncernredovisningen inriktade sig EU på att påverka den internationella utvecklingen. De inriktade sig i första hand på International Accounting Standards (IAS), som i mitten av 1990-talet hade blivit ett allt mer komplett regelverk med en ökad acceptans. Detta ledde till att EU i början av år 2000 lade fram förslaget om att använda IAS som redovisningsstandard för noterade företags koncernredovisningar.⁵

Europaparlamentet fattade i mars år 2002 beslut om att företag inom EU, vars aktier eller andra värdepapper är noterade på börs, skall från och med år 2005 upprätta

¹ Peter Wallton, Axel Haller & Bernard Raffournier, *International Accounting* (London: International Thomson Business Press, 1999).

² Jan Buisman, "Svenska företag kan koncernredovisa enligt IAS", *Balans*, nr 1 2000.

³ Richard G Schroeder & Clark W Myrtle, *Accounting Theory text and readings, sixth edition* (New York: John Wiley & Sons, Inc, 1998).

⁴ Wallton, Haller & Raffournier. *International Accounting*.

⁵ Lennart Axelman, Dan Philips & Ola Wahlquist, *IAS/IFRS 2005-en jämförelse mellan International Accounting Standards och redovisningsrådets rekommendationer* (Stockholm: Ernst & Young, 2003).

koncernredovisning i enlighet med IAS, snart kallat IFRS (International Financial Reporting Standards).⁶

IAS/IFRS-förordningen utgör den väsentligaste förändringen i finansiell rapportering på trettio år. En konvertering till IAS/IFRS kommer att göra EU till världens första region med gemensamma redovisningsnormer. Detta viktiga steg mot en internationell harmonisering av redovisningsnormer kommer att förbättra transparensen i företagens information och även vara en viktig punkt i EU:s satsning på en enhetlig europeisk kapitalmarknad. Från år 2005 kommer investerare, analytiker och andra intressenter att kunna grunda sina beslut på högkvalitativ information från börsnoterade företag inom EU. Informationen kommer för första gången vara direkt jämförbar inom EU, och även med företag över hela världen som rapporterar enligt IAS/IFRS.⁷

1.2 Problembakgrund

Åsikter finns rörande uppfattningen att svenska redovisningsregler för börsnoterade företag i huvudsak överensstämmer med IAS/IFRS. Uppfattningen bygger på att flertalet IAS/IFRS motsvaras av en rekommendation från svenska Redovisningsrådet, vilket anges i rekommendationerna. Det finns dock skillnader mellan de olika regelverken.⁸ Företag i flera EU-länder anser att den lokala redovisningsstandarderna i huvudsak överensstämmer med IAS/IFRS. För svenska företag finns det en påtaglig risk att företagen underskattar komplexiteten i konverteringen till IAS/IFRS. Problemet ligger i att företagen tror att allt de redan gör, är förenligt med IAS/IFRS.⁹

IAS/IFRS är kapitalmarknadsorienterade redovisningsnormer, vilket innebär att företag skall lämna mer detaljerade upplysningar vilket skapar större transparens i redovisningen.¹⁰ Inom några områden saknas även svenska rekommendationer eller utkast som är baserade på utgivna IAS/IFRS, vilket leder till skillnader i de finansiella rapporterna. Det gäller främst inom områden där IAS/IFRS tillåter eller kräver värdering till verkligt värde, vilket för tillfället inte är tillåtet enligt ÅRL.¹¹ Att redovisa vissa tillgångar till marknadsvärde kan få stor effekt på resultat- och balansräkningarna.¹² Ett exempel är att vissa finansiella instrument, enligt IAS/IFRS, skall redovisas till verkligt värde i balansräkningen och värdeförändringarna skall löpande redovisas i resultaträkningen.¹³

I en undersökning genomförd av revisionsbyrån Öhrlings PricewaterhouseCoopers gällande företag som har genomfört konvertering till IAS/IFRS kom de bland annat fram till att ändrade redovisningsregler kan innebära förändringar i resultatet.¹⁴

⁶ Axelman, Philips & Wahlquist. *IAS/IFRS 2005*.

⁷ "IAS har nu antagits av EU:s ministerråd", 2002-06-10.

http://www.pwcglobal.com/se/swe/about/pressrum/2002_06_10.html.

⁸ Axelman, Philips & Wahlquist. *IAS/IFRS 2005*.

⁹ Johan Rippe, "Vägen mot IAS - skjut inte upp konverteringsprocessen!", *Balans*, nr 6-7 2001.

¹⁰ Bo Lagerström, "Konvertering till IAS", 2003. http://www.pwcglobal.com/se/swe/ins-sol/spec-int/ias/artikel_konvertering.html.

¹¹ Axelman, Philips & Wahlquist. *IAS/IFRS 2005*.

¹² Göran Arnell, 2002-05. "IAS snart här – underskatta inte konsekvenserna".

http://www.kpmg.se/infocore?_md=browse&id=13908

¹³ Axelman, Philips & Wahlquist. *IAS/IFRS 2005*.

¹⁴ "Konvertering till IAS".

En konvertering till IAS/IFRS börjar med att identifiera skillnaderna i redovisningen och rapporteringen. En anpassning till IAS/IFRS kan påverka system, processer och rutiner för insamling och bearbetning av data. Företaget måste presenteras på ett annat sätt när värdering av vissa tillgångar till verkligt värde blir ett krav. Det gäller då att de nya redovisningsrapporterna ska kunna förstås och tolkas, både internt och inte minst av marknaden.¹⁵

1.3 Problemformulering

Efter ovanstående problembakgrund utvecklades följande frågeställningar:

Huvudfråga:

Vad innebär det för skillnader för TeliaSonera att redovisa i enighet med IAS/IFRS?

Delfrågor:

Vilka balans- och resultatposter påverkas?

Varför påverkas just dessa poster?

1.4 Syfte

Syftet är att beskriva och analysera skillnader i balans- och resultaträkningarna mellan IAS/IFRS och svenska redovisningsprinciper för TeliaSonera som redovisar ett koncernbokslut enligt IAS/IFRS och ett enligt ÅRL.

1.5 Avgränsningar

Införandet av IAS/IFRS är en storskalig process och IAS-regelverket är omfattande och komplext. På grund av tidsaspekten och svårighetsgraden anser vi att en betydande avgränsning inom ämnesområdet är nödvändig.

Vi behandlar därför endast gällande IAS/IFRS och inte heller Standing Interpretations Committee:s (SIC:s) uttalanden. Vidare behandlas inte implementeringsprocessen av IAS/IFRS, gällande vilka regler och undantag som gäller för ett företag som för första gången tillämpar IAS/IFRS, då TeliaSonera redan implementerat IAS/IFRS.

I genomgången av varje IAS/IFRS behandlas enbart på de skillnader som har praktisk betydelse i redovisningen. Endast de skillnaderna mellan IAS/IFRS gentemot svenska redovisningsprinciper som kan ha betydelse för TeliaSonera studeras.

Skillnader mellan IAS/IFRS och svenska redovisningsprinciper som enbart gäller juridisk person behandlas inte, då det är ett koncernbolag som studeras.

Vidare studeras endast ett företag då en kvalitativ fallstudie av TeliaSonera genomförs.

¹⁵ Arnell, ”IAS snart här.”.

1.6 Disposition

Kapitel 1

I inledningskapitlet presenteras bakgrunden till ämnet. Därefter beskrivs bakgrunden till det problem vi avser lösa, vilket mynnar ut i vår problemformulering, uppsatsens syfte och avgränsningar inom det valda ämnet. Till sist presenteras en sammanfattning av kapitlet.

Kapitel 2

Metodkapitlet är disponerat genom att först förklara undersökningsmetoden och dess urval som vi valt för att uppnå uppsatsens syfte och svara på problemformuleringen. Vidare förklaras val av datainsamlingsmetod, säkerheten vid informationsinsamlingen samt hur det insamlade materialet analyserats. Kapitlet avslutas med en sammanfattning.

Kapitel 3

Teorikapitlet är uppbyggt genom att vi först förklarar skillnaderna mellan olika länders redovisning och hur skillnaderna har medfört en harmonisering av redovisningen. Vidare definieras de organ som arbetar med IAS/IFRS. Därefter beskrivs bakgrunden till den svenska redovisningen samt hur den skiljer sig från IAS/IFRS. Till sist förklaras de regler som gäller för svenska företag som vill tillämpa IAS/IFRS före år 2005. Även en sammanfattning av kapitlet presenteras.

Kapitel 4

Det empiriska materialet är disponerat genom att först presentera intervjuföretaget TeliaSonera. Därefter beskrivs generella skillnader i redovisningen samt skillnader mellan IAS/IFRS och svensk redovisningsstandard för TeliaSonera. Vidare följer en uppställning av resultat- och balansräkningarna upprättade enligt IAS och ÅRL, där de identifierade skillnaderna illustreras i tabeller med tillhörande noter. Därefter förklarar vi vilka delposter som påverkas av skillnaderna mellan IAS/IFRS och ÅRL. Under varje delpost där en skillnad är identifierad beskrivs förklaringen till skillnaden genom de svar som TeliaSonera givit. Till sist presenteras en sammanfattning av kapitlet.

Kapitel 5

I kapitlet analyseras den empiri som införskaffats utifrån teorin och inleds med generella skillnader i redovisningen. Vidare analyseras skillnader mellan IAS/IFRS och svensk redovisningsstandard samt skillnader i resultat- och balansräkningarna. Under varje rubrik jämförs lämplig teori med TeliaSoneras svar. Därefter ges kommentarer och slutsatser, uppdelade efter frågeformulärets struktur och innehåll.

Kapitel 6

I detta kapitel sammanfattar och diskuterar vi de slutsatser vi kommit fram till för att svara på problemformuleringen och uppfylla syftet med uppsatsen. Vidare ges förslag till vidare forskning inom ämnet IAS/IFRS.

1.7 Sammanfattning av kapitel 1

På grund av nationella skillnader är redovisningsreglerna som tillämpas olika från land till land, vilket medför problem för globala företag. Detta har bidragit till en harmonisering av redovisningen. Europaparlamentet fattade i mars år 2002 beslut om att börsnoterade företag inom EU, från och med år 2005 skall upprätta koncernredovisning i enlighet med IAS/IFRS. Det finns emellertid skillnader mellan redovisning enligt IAS/IFRS och nuvarande svenska redovisningsprinciper. Det gäller främst inom områden där IAS/IFRS tillåter eller kräver värdering till verkligt värde, vilket för tillfället inte är tillåtet enligt ÅRL. Att redovisa vissa tillgångar till verkligt värde kan få stor effekt på resultat- och balansräkningarna. Det gäller därför för företagen att identifiera dessa skillnader i redovisningen.

Problemformulering:

Huvudfråga:

Vad innebär det för skillnader för TeliaSonera att redovisa i enighet med IAS/IFRS?

Delfrågor:

Vilka balans- och resultatposter påverkas?

Varför påverkas just dessa poster?

Syfte:

Att beskriva och analysera skillnader i balans- och resultaträkningarna mellan IAS/IFRS och svenska redovisningsprinciper för TeliaSonera som redovisar ett koncernbokslut enligt IAS/IFRS och ett enligt ÅRL.

2. Metod

Metoden kan beskrivas som ett redskap eller ett sätt för att komma fram till ny kunskap.¹⁶ I metodkapitlet framförs tillvägagångssättet som används för att uppsatsen skall uppnå syftet och svara på problemformuleringen. Vidare förklaras den valda undersökningsmetoden och dess urval. Därefter följer en genomgång av datainsamlingsmetoden, säkerheten vid insamlad information samt analysmetoden. Till sist presenteras en sammanfattning av kapitlet.

2.1 Undersökningens metod

Valet av undersökningsmetod är avgörande för att svara på problemformulering och uppnå uppsatsens syfte. Problemformuleringen utgör således en grund för vilken metod som tillämpas för att samla in och bearbeta informationen.

Vetenskapsteori behandlar hur kunskap bör skapas. Positivismen var det perspektiv inom vetenskapsteorin som användes av samhällsvetare. Positiv betyder säker kunskap och samlingsnamnet för flera vetenskapsteoretiska positioner är positivism. Den kvantitativa forskningen kom att bli synonymt med det positivistiska perspektivet och tillämpas inom den samhällsvetenskapliga forskningen. Inom den humanistiska disciplinen fick inte det positivistiska perspektivet samma gehör, utan istället hermeneutiken. Hermeneutik innebär att tolka, översätta, förtydliga och klargöra. Hermeneutiken har blivit synonymt med den kvalitativa forskningen.¹⁷ Valmöjligheten stod därför mellan en kvantitativ och en kvalitativ forskningsmetod.

2.1.1 Kvantitativ metod

Om en kvantitativ undersökningsmetod tillämpas strävas det efter ett stort antal undersökningsenheter. Studien bedrivs på bredden och ger ingen information om varje enhet. I en kvantitativ undersökning består analysmaterialet av siffror som tolkas kvantitativt, det vill säga i sifferform.¹⁸

Eftersom IAS/IFRS är relativt nya redovisningsprinciper för svenska företag samt att det inte blir ett krav för svenska företag att redovisa enligt IAS/IFRS förrän år 2005, har vi endast funnit ett fåtal företag som redovisar både enligt IAS/IFRS och enligt svenska redovisningsprinciper. Detta begränsar användandet av en kvantitativ metod eftersom möjligheten att undersöka ett stort antal undersökningsenheter inte finns. Om en kvantitativ undersökningsmetod hade tillämpats i uppsatsen hade endast fokus varit på siffermässiga skillnader mellan IAS- och ÅRL-boksluten för TeliaSonera. Eftersom syftet med uppsatsen även innebär att gå in på djupet och analysera vad skillnaderna i de olika redovisningsprinciperna beror på, var inte en kvantitativ metod lämplig för att uppnå uppsatsens syfte.

¹⁶ Idar Magne Holme & Bernt Krohn Solvang, *Forskningsmetodik om kvalitativa och kvantitativa metoder* (Lund: Studentlitteratur, 1997).

¹⁷ Karin Widerberg, *Kvalitativ forskning i praktiken* (Lund: Studentlitteratur, 2002).

¹⁸ Per Lekwall & Clas Wahlbin, *Information för marknadsföringsbeslut, tredje upplagan* (Göteborg: IHM-förlag, 1993).

2.1.2 Kvalitativ metod

I en kvalitativ undersökning analyseras och tolkas det insamlade materialet, vilket är data som inte meningsfullt kan kvantifieras, det vill säga uttryckas i sifferform. Metoden har ett förestående syfte och har inte som avsikt att testa informationens generella giltighet. Om det uppstår svårigheter med klassificering och värdering av insamlad data är den kvalitativa metoden fördelaktig. Metoden syftar till att framställa en övergripande bild av verkligheten.¹⁹ Det som kännetecknar den kvalitativa metoden är att den är flexibel och inte går på bredden utan på djupet. Att gå på djupet innebär att det enbart blir en studie av en eller några miljöer.²⁰ Resultatet från forskarens subjektiva tolkningar blir undersökningens slutsats.²¹

Inom det valda ämnesområdet är det lagar och regleringar som styr. Det är därför mindre konkret att studera mätbara faktorer än upplevda faktorer. Eftersom studien är uppbyggd med hjälp av intervjuer som går på djupet och består av en undersökningsenhet, ansåg vi att den kvalitativa undersökningsmetoden var lämpligast.

Vidare har en kvalitativ fallstudie har valts. I den kvalitativa forskningen används ofta fallstudier som ingrediens i det vetenskapliga arbetet²². Fallstudien är en intensivstudie, som sträcker sig över en kortare eller längre tidsperiod. Studien innebär att forskaren insamlar relevant material om ett, eller ett fåtal fall.²³

Det finns flera olika fallstudier inom redovisning till exempel deskriptiva, experimentella och förklarande, men det finns inga klara skillnader mellan de olika. Fallstudierna erbjuder möjligheten att förstå hur redovisningen fungerar i praktiken. Till exempel kan de användas för att beskriva redovisningens funktion. Deskriptiva fallstudier kan tillämpas i forskning och beskrivning av traditionella och moderna redovisningstekniker och ger information rörande nuvarande redovisningsfunktioner. Experimentella fallstudier kan användas för att utforska svårigheter som implementering av nya redovisningsregler och för att utvärdera fördelarna som kan härledas från implementeringen. Förklarande fallstudier är användbara för att försöka förklara skälen till redovisningsregler som granskas i ett specifikt fall. Teorin i förklarande fallstudier används för att förstå och förklara det som specifikt studeras. Om teorin är användbar skall den kunna ge forskaren godtyckliga förklaringar om det som specifikt studeras.²⁴

Det är svårt att dra skillnader mellan de olika fallstudierna eftersom de har inslag av varandra, varför vi inte tillämpat en specifik. Eftersom uppsatsens syfte är att identifiera skillnader mellan redovisning enligt IAS/IFRS och ÅRL har dock övervägande en förklarande fallstudie tillämpats. Den förklarande fallstudien valdes för att till slut kunna förklara de identifierade skillnaderna genom att jämföra teorin med respondentens svar.

Nackdelarna med fallstudier inom redovisning är att det kan uppstå svårigheter att dra gränser för det specifika fallet, till exempel hur organisatoriska eller ekonomiska faktorer påverkar redovisningen. Det specifika fallet kanske inte enbart kan förklaras av människan på ett

¹⁹ Lekwall & Wahlbin, *Information för marknadsföringsbeslut*.

²⁰ Pål Repstad, *Närhet och distans – kvalitativa metoder i samhällsvetenskap* (Lund: Studentlitteratur, 1997).

²¹ Lekwall & Wahlbin, *Information för marknadsföringsbeslut*.

²² Jarl Backman, *Rapporter och uppsatser* (Lund: Studentlitteratur, 1998).

²³ Conny Svenning, *Metodboken* (Eslöv: Lorentz Förlag, 2000).

²⁴ Bob Ryan, Robert W Scapens & Michael Theobald, *Research Method & Methodology in Finance & Accounting*, 2nd edition (Cornwall: Thomson, 2002).

objektivt sätt. Fördelarna med fallstudier inom redovisning är att forskaren får en djupare förståelse för redovisningen och dess sammanhang.²⁵

Vi anser att det kan vara svårt att dra gränser för det undersökta företaget i och med att teorin belyser vissa skillnader i redovisningen som generellt kan appliceras på företag men inte just på TeliaSonera. Det som är positivt med fallstudien där endast en undersökningsenhet studeras är att en djupare förståelse för redovisningen i det företaget erhålls.

2.2 Undersökningens urval

För att finna ett lämpligt intervjuföretag studerades både vetenskapliga artiklar samt börsnoterade företags årsredovisningar. Detta för att kunna urskilja vilka företag som upprättade ett bokslut enligt IAS och ett enligt svenska redovisningsprinciper. TeliaSonera valdes av två orsaker. Företaget valdes dels för att de redan år 1999 tillämpade IAS redovisning och har resultat- och balansräkningar i deras årsredovisning upprättade både enligt IAS/IFRS och enligt ÅRL. För det andra så var TeliaSonera det börsföretag som redovisar enligt IAS/IFRS som det fanns mest material om i vår artikelsökning.

Eftersom redovisning enligt IAS/IFRS tillämpas i koncernredovisningen togs via telefon kontakt med huvudkontoret som upprättar koncernredovisningen för TeliaSonera, beläget i Stockholm. Vi förklarade för receptionisten att vi skrev uppsats inom redovisning med tillämpning av IAS/IFRS. Vi blev kopplade till Göran Nilsson på avdelningen för årsredovisning och beskattning. Nilsson förklarade att han var väl insatt i arbetet med IAS/IFRS samt att han gärna ställde upp på att besvara frågor. Nilsson föreslog att han svarade på de frågor han hade kunskap inom och vidarebefordrade övriga frågor till kollegor med kunskap om respektive fråga. Förslaget var positivt då vi på så vis fick så korrekta svar som möjligt inom respektive ämnesområde.

2.3 Datainsamlingsmetod

Eftersom informationen inom IAS/IFRS var obegränsad har en explorativ undersökning genomförts. Syftet med en explorativ undersökning är att inhämta så mycket kunskap som möjligt av ett bestämt problemområde²⁶. Därifrån har idéer kläckts om var vi skulle finna material till uppsatsen och vilken typ av material som skulle kunna vara relevant i ämnet. Undersökningen innefattar därför såväl primär- som sekundärdata för att kunna få den helhetsbild som sökes.

2.3.1 Primärdata

Insamling av primärdata är data som specifikt samlas in för den egna undersökningen.²⁷ Primärdata har samlats in genom en kvalitativt förklarande fallstudie. För att få ett underlag för att kunna svara på problemformuleringen och syftet genomfördes intervjuer med personer med kunskaper inom IAS/IFRS på TeliaSonera.

²⁵ Ryan, Robert & Theobald, *Research Method & Methodology in Finance & Accounting*.

²⁶ Runa Patel & Bo Davidsson, *Forskningsmetodikens grunder, att planera, genomföra och rapportera en undersökning* (Lund: Studentlitteratur, 1994).

²⁷ Lekwall & Wahlbin, *Information för marknadsföringsbeslut*.

Det är värdefullt att ha ett bakgrundsmaterial när intervjuer skall genomföras.²⁸ Som utgångspunkt för intervjun sändes ett introduktionsbrev (Bilaga 1) ut för att respondenten skulle få en övergripande bild av ämnet. I introduktionsbrevet presenterades även författarna och uppsatsens syfte.

Vidare arbetades ett frågeformulär fram (Bilaga 2) som utgjorde intervjuens grund. Vid framtagandet av frågeformuläret studerades den teoretiska referensramen för att på så vis komma fram till relevanta frågor som svarade på uppsatsens problemformulering. En viktig aspekt vid framtagandet av frågeformuläret var att ställa frågor där svaren sedan skulle kunna jämföras med den teoretiska referensramen i analysen. Frågeformuläret är uppdelat i fyra delar, nämligen del A, B, C och D. Del A består av övergripande bakgrundsfrågor där frågorna behandlar generella förändringar angående IAS/IFRS som kan påverka TeliaSonerars redovisning. Del B behandlar skillnader mellan IAS/IFRS och svensk redovisningsstandard, där frågor ställs rörande skillnader mellan IAS/IFRS och Redovisningsrådets Rekommendationer. Både del C och D behandlar frågor om identifierade skillnaderna i balansräknings- och resultaträkningsposterna för TeliaSonerars årsredovisning för år 2002. För att finna skillnader mellan TeliaSonerars balans- och resultaträkningar upprättade enligt IAS/IFRS och ÅRL studerades varje post för sig. För att studera vad de funna skillnaderna berodde på studerades noterna i årsredovisningen för att finna vilka delposter de avsåg. Till sist sammanställdes frågor rörande de skiljaktiga posterna.

Eftersom frågeformuläret bestod av tabeller och förklaringar valde vi att skicka det per elektronisk post för att göra det så lättförståeligt för respondenten som möjligt. Då TeliaSonerars huvudkontor är beläget i Stockholm samt att respondenten tog hjälp av kollegor för att besvara frågorna, var inte ett personligt besök eller en telefonintervju lämplig.

2.3.2 Sekundärdata

För att ta till sig den senaste forskningen inom området är den vanligaste källan för kunskap litteratur, rapporter och vetenskapligt publicerade artiklar i tidskrifter.²⁹ Sekundärdata är data som redan finns insamlade i något annat sammanhang, t ex befintlig statistik eller tidigare undersökningar.³⁰

Litteraturen består av sekundärdata hämtad från Gunda i Libris databaser vid Handelshögskolans bibliotek i Göteborg. Det valda tillvägagångssättet för uppsatsen har varit att samla in litteratur som behandlar IAS/IFRS. För att få en djupare förståelse för ämnet och uppnå syftet har insamlingsmetoden även innefattat litteratur om internationell redovisning.

IAS/IFRS är ett ämne som för närvarande befinner sig i förändring. För att få så aktuell information som möjligt om ämnet har sökningar efter vetenskapliga artiklar skett i databaserna Balans, Affärsdata, Academic Search Elite, ABI Inform och i sökmotorn Google. Sökorden som användes var TeliaSonera, IAS, International Accounting Standards samt internationell redovisning. För att ytterligare finna vetenskapliga källor har de referenslistor i litteratur och artiklar som insamlats studerats.

Kontakt har även tagits med revisionsbyråerna KPMG AB, Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB samt Ernst & Young AB för att erhålla publikationer avseende IAS/IFRS.

²⁸ Widerberg, *Kvalitativ forskning i praktiken*.

²⁹ Patel & Davidsson, *Forskningsmetodikens grunder*.

³⁰ Lekwall & Wahlbin, *Information för marknadsföringsbeslut*.

2.4 Säkerheten vid informationsinsamling

Vid trovärdighet för forskning skrivs det om tillämplighet, rimlighet, pålitlighet samt samvetsgrannhet.³¹

För att öka tillämpligheten är det fördelaktigt att använda sig av olika tekniker för informationsinsamling. Respondenten skall vidare tycka att problemet är betydelsefullt och intressant för att kunna och vilja ge sina personliga åsikter. Det finns inga kriterier för att testa informationens rimlighet. Däremot kan rimligheten bedömas genom att studera informationens mångfald och variationsbredd. Pålitligheten hos materialet styrks genom hur vi registrerar informationen. Det är även viktigt att författare vid en kvalitativ undersökning är noga med att notera det som inte sägs rakt ut. Forskarens noggrannhet och samvetsgrannhet är väsentligt för att säkerställa den insamlade informationen. Eftersom det endast är forskaren själv som vet vilken infallsvinkel som tillämpas för problemet och hur denne valt att undersöka problemet, är det viktigt att forskaren är ärlig i utförandet under undersökningens gång.³²

Eftersom respondenten var intresserad av ämnesområdet och gav utförliga svar anser vi att han ansåg att problemet var betydelsefullt och framförde därmed TeliaSoneras åsikter. Olika tekniker för informationsinsamling har tillämpats eftersom både TeliaSoneras årsredovisning har studerats och intervjuer med företaget genomförts. Därmed har tillämpligheten ökat. Även variationsbredden i informationsinsamlingen har ökat då två olika källor till insamlingen av empirin har använts, nämligen årsredovisningen och intervjun. På så vis har rimligheten i materialet ökat. Vid registreringen av det insamlade materialet har vi varit noggranna, eftersom svaren endast omformulerats. Dessutom har inte några egna tolkningar eller egna slutsatser dragits i empirin vilket höjer pålitligheten och noggrannheten i studien.

2.4.1 Validitet

Ett annat ord för validitet är giltighet.³³ Validitet innebär förmågan att mäta det som studien har för avsikt att mäta.³⁴ Om undersökningen mäter det som är avsett att mätas är validiteten hög.³⁵ Eftersom skillnader i balans- och resultaträkningarna har identifierats samt att respondenten givit svar på vad skillnaderna berodde på, är validiteten i uppsatsen hög. Då vissa IAS/IFRS artiklar för närvarande förändras kan det givetvis sänka validiteten, men då uppsatsen har avgränsats till att enbart behandla nuvarande IAS/IFRS har inte detta sänkt validiteten.

2.4.2 Reliabilitet

Reliabilitet är ett mått på tillförlitlighet och stabilitet i resultatet. En liknande undersökning borde ge ett liknande resultat där endast variationer från forskarnas subjektiva bedömning kan påverka materialet.³⁶ Låg reliabilitet kan bland annat orsakas av variationer i sättet att fråga, till exempel mellan olika intervjuare samt layoutfaktorer som otillräckligt utrymme i

³¹ Runa Patel & Ulla Tebelius, *Grundbok i forskningsmetod* (Lund: Studentlitteratur, 1987).

³² Ibid.

³³ Lekwall & Wahlbin, *Information för marknadsföringsbeslut*.

³⁴ Patel & Davidsson, *Forskningsmetodikens grunder*.

³⁵ Lekwall & Wahlbin, *Information för marknadsföringsbeslut*.

³⁶ Sharan B Merriam, *Fallstudien som forskningsmetod* (Lund: Studentlitteratur, 1994).

frågeformuläret.³⁷ Att ställa frågorna i en intervju på ett systematiskt sätt uppnås genom att använda ett frågeformulär där frågorna är strikt formulerade. Om fasta svar tillämpas finns det inget utrymme för egna formuleringar. Varje respondent svarar då efter fasta svarsalternativ. När frågorna och svaren är systematiskt ordnade, är det strukturerade intervjuer.³⁸

Vi har genomfört en strukturerad intervju. Frågorna var av kvalitativ form utan svarsalternativ för att på så vis få så beskrivande svar som möjligt utan att påverka utfallet. Vidare har inte layoutfaktorer påverkat reliabiliteten i uppsatsen eftersom frågeformuläret sändes ut via elektronisk post, där respondenten hade möjlighet att skriva så utförligt som möjligt. På så vis fick respondenten även möjlighet att tänka igenom svaren för att kunna ge så korrekta svar som möjligt.

Generellt kan sägas att en låg reliabilitet är en följd av att mätmetoden inte definierats tillräckligt stringent. Om frågorna är klarare och ju mer forskaren lyckas att standardisera mätförfarandet desto större är sannolikheten att nå en god reliabilitet.³⁹ Graden av standardisering är beroende av hur mycket ansvar som lämnas till intervjuaren angående frågornas utformning och ordning. Om likalydande frågor i samma ordning ställs är graden av standardisering hög.⁴⁰

I del A och B i frågeformuläret är graden av standardiseringen låg, i och med att frågorna var övergripande och varierande. Vidare i del C och D är standardiseringen hög eftersom likartade frågor gällande skillnader i balans- respektive resultaträkningsposter ställdes.

En stor del av materialet i empirin samlades in under intervjun. Vi kan därför inte bortse från att respondenterna påverkats av oss intervjuare då frågorna möjligen styrdes för att få fram de svar vi tänkt oss. Dessutom kan respondenten vilja ge en så fördelaktig bild som möjligt av sitt företag och kan därför ha förvrängt sanningen något. Det går alltså inte att utesluta vissa mätfel i undersökningen men svaren skulle troligtvis inte bli annorlunda vid en liknande undersökning.

2.5 Analysmetod

Analys kan förklaras som iordningställande av data så att eventuella mönster kan komma fram.⁴¹ Att utforma en generell strategi för hur analysering av materialet skall gå till är viktigt. Ett mål med analysen skall vara att behandla det insamlade materialet objektivt och därmed skapa nödvändiga slutsatser, men samtidigt utesluta alternativa tolkningar. Om analysens mål skall uppfyllas kan två generella strategier användas. För det första kan analysen utgå från de teoretiska propositionerna som leder fram till studien, eller för det andra utveckla en beskrivande grund från vilken studien sedan kan förklaras.⁴²

Efter att frågeformulären hade återsänts från respondenten sammanställdes svaren och implicerades i empirikapitlet. Varje del i frågeformuläret (A, B, C och D), med respondentens svar, jämfördes separat med teorikapitlets innehåll. Målet var att försöka att analysera

³⁷ Lekwall & Wahlbin, *Information för marknadsföringsbeslut*.

³⁸ Svenning, *Metodboken*.

³⁹ Lekwall & Wahlbin, *Information för marknadsföringsbeslut*.

⁴⁰ Patel & Davidsson, *Forskningsmetodikens grunder*.

⁴¹ Repstad, *Närhet och distans*.

⁴² Robert K Yin, *Case study research: Design and methods*. (London: Sage Publications, inc, 1994).

TeliaSoneras svar så objektivt och grundligt som möjligt för att inte missförstånd skulle uppstå. Under varje rubrik i kapitlet analys och slutsatser, jämfördes lämplig teori med respondentens svar. Därefter skrevs kommentarer och de slutsatser, uppdelade efter frågeformulärets struktur och innehåll.

2.6 Sammanfattning av kapitel 2

Vi har använt en kvalitativ undersökningsmetod i vår uppsats och genomfört en förklarande fallstudie av TeliaSonera. Fördelarna med den valda metoden är att en djupare förståelse för redovisningen och dess sammanhang erhålls. Undersökningen innefattar såväl primär- som sekundärdata. Primärdata har samlats in via intervjuer med personer med kunskaper inom IAS/IFRS på TeliaSonera. För att finna relevant sekundärdata har sökningar genomförts i Gundas databaser vid Handelshögskolans bibliotek i Göteborg. Materialet har sedan analyserats genom en jämförelse av den insamlade informationen från det undersökta företaget gentemot de teorier som funnits. Angående säkerheten vid informationsinsamlingen går det inte att utesluta vissa mätfel. Svaren skulle troligtvis inte bli annorlunda vid en liknande undersökning.

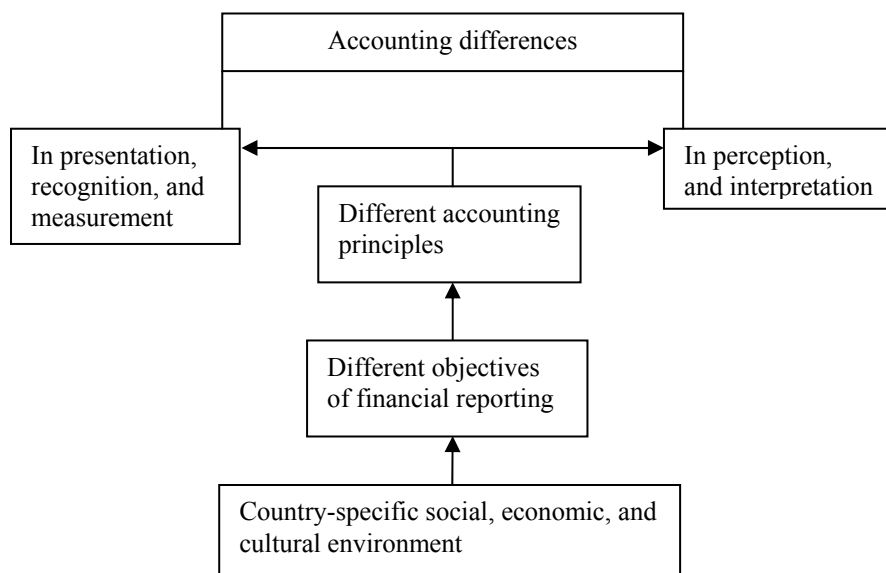
3. Teoretisk referensram

I teorikapitlet beskrivs först skillnaderna mellan olika länders redovisning och hur skillnaderna har medfört en harmonisering av redovisningen. Vi definierar de organ som arbetar med IAS/IFRS och hur de arbetar. Vidare ges en bakgrund till redovisningen i Sverige, hur den anpassas och skiljer sig från IAS/IFRS. Teorikapitlet avslutas med en beskrivning om hur IAS/IFRS tillämpas för svenska företag före år 2005 och en sammanfattning av kapitlet.

3.1 Skillnader mellan olika länders redovisning

Historia, kultur, ekonomisk utveckling samt politiska- och ekonomiska system skiljer sig åt i olika nationer. Redovisningen och den finansiella rapporteringen influeras av dessa faktorer, vilket har medfört att redovisningsreglerna som tillämpas är olika från land till land.⁴³ Det nationella redovisningsspråket tillämpas för lokalt syfte såsom till exempel att ge information till investerare, skattemyndighet eller banken. Redovisningsspråket har därför inte som avsikt att användas för kommunikation mellan olika kulturer. När sådan kommunikation påbörjas leder det vanligtvis till missförstånd på grund av att referenserna hos sändare och mottagare är olika.⁴⁴ En av de mest signifikanta skillnaderna är till vilka redovisningen vänder sig till. Redovisning är koncentrerad till att ge en realistisk bild av företaget. De kontinentaleuropeiska länderna tenderar till att ha ett bredare fokus på rapportering och vänder sig till långivare, investerare, skattemyndighet, leverantörer, kunder och allmänhet medan redovisningen i bland annat USA har som fokus att ge information till kapitalmarknaden.⁴⁵

Figur 1: Skälen till internationella redovisningsproblem



Källa: Fritt efter Wallton, Haller & Raffournier, *International Accounting*, sid.2.

⁴³ Wallton, Haller & Raffournier. *International Accounting*.

⁴⁴ Ibid.

⁴⁵ Ibid.

Figuren visar skälen till varför redovisningen skiljer sig från land till land. Den visar även hur kommunikation transfereras till redovisning. Med transfereringen kan missförstånd uppkomma på grund av skillnader i den sända informationen men också genom skillnader i perception och tolkning av informationen hos mottagaren.⁴⁶

3.2 Harmonisering av redovisningen

Skillnaderna i redovisningen från land till land behöver i sig inte innebära problem men tvingar näringslivet att beakta om de har en påverkan. I en del situationer leder skillnaderna till ineffektivitet, förlorade möjligheter och förvridningar i det ekonomiska beteendet.⁴⁷

Under senare år har multinationella företag som verkar i flertalet länder blivit allt vanligare.⁴⁸ I en sådan miljö har det blivit allt viktigare att det kan göras jämförelser mellan olika företag från olika länder. Skillnader i redovisningsnormer är ett hinder för internationella placeringar och försvårar jämförelser för aktieägare.⁴⁹ Ökad jämförbarhet av internationell finansiell information kommer att eliminera missförstånd för utländska resultaträkningars reliabilitet och det skulle ta bort de viktigaste hindren för flödet av internationella investeringar.⁵⁰

Det slutgiltiga resultatet är en harmonisering av redovisningen. Harmonisering är en process där alla medverkande enas om att tillämpa samma eller liknande redovisningsregler. En sådan process leder till att företag och redovisningsorganisationer eller nationella regleringar lär sig från och imiterar varandras regler.⁵¹

En harmonisering leder till besparing av tid och pengar som spenderas på konsolidering av olika finansiell information, när fler än en rapport krävs för att stämma överens med olika nationella lagar och rekommendationer. Redovisningsinformation kommer även att bli mer jämförbar och lättförståeligare genom att användare tolkar informationen korrekt och således fattar fördelaktigare beslut. Det gäller dock att den redovisningsstandard som tillämpas är så pass flexibel att den kan hantera skillnader i nationell bakgrund, traditioner och ekonomisk miljö.⁵²

3.3 IAS/IFRS organ

Redovisningsutvecklingen följer utvecklingen på handels område. I takt med en ökad internationalisering av företag och handeln i sig, har problem uppstått genom att redovisningen i olika länder följer olika principer. För att lösa ovanstående problem bildades International Accounting Standards Committee (IASC).⁵³

⁴⁶ Wallton, Haller & Raffournier. *International Accounting*.

⁴⁷ Ibid.

⁴⁸ Ibid.

⁴⁹ Buisman, "Svenska företag,".

⁵⁰ Frederick D S Choi, Carol Ann Frost & Gary K Meek, *International accounting, third edition* (New Jersey: Prentice Hall, 1999).

⁵¹ Clare Roberts, Pauline Weetman & Paul Gordon, *International financial accounting, a comparative approach* (London: Financial Times Management, 1998).

⁵² Choi, Frost & Meek, *International accounting*.

⁵³ Jan Thomasson, Per Arvidsson, Hans Lindquist, Olov Larsson & Lennart Rohlin, *Den nya affärsredovisningen* (Malmö: Liber Ekonomi, 1997).

3.3.1 IASC

IASC grundades 1973 som ett resultat av en överenskommelse mellan olika revisorsorganisationer i Australien, Kanada, Frankrike, Tyskland, Japan, Mexiko och Nederländerna.⁵⁴ IASC är ett privat och oberoende expertorgan vars syfte är att harmonisera redovisningen mellan olika länder på ett internationellt plan. IASC verkar även för att förbättra redovisningen genom att publicera rekommendationer och se till att dessa efterlevs i medlemsländerna.⁵⁵ IASC är föregångaren till den nuvarande organisationen International Accounting Standards Board (IASB).⁵⁶

3.3.2 IASC Foundation och IASB

IASC Foundation bildades av IASC som en icke vinstdrivande organisation 2001 i USA.⁵⁷ IASC Foundation:s huvuduppgift är för tillfället att ha uppsikt över IASB:s arbete.⁵⁸

IASB är en organisation inom IASC Foundation som har ansvaret för att utveckla och godkänna IAS/IFRS.⁵⁹ IASB övertog år 2001 ansvaret att utfärda redovisningsstandarder (IAS/IFRS) från IASC.⁶⁰

IASB är en oberoende, privatfinansierad normgivare av redovisningsprinciper. Styrelsemedlemmarna kommer från nio olika länder och har olika ämbetsmässig bakgrund. IASB är bundet till att för allmänhetens intresse utveckla och driva igenom högkvalitativa och lättförståeliga globala redovisningsprinciper som skapar transparenta och jämförbara finansiella rapporter. IASB samarbetar även med nationella redovisningsreglerare för att uppnå gemensamma redovisningsregler världen över.⁶¹

⁵⁴ "The IASB: Who we are", <http://www.iasb.org.uk/cmt/0001.asp>.

⁵⁵ Thomasson et al, *Den nya affärsredovisningen*.

⁵⁶ "The IASB: Who we are".

⁵⁷ Ibid.

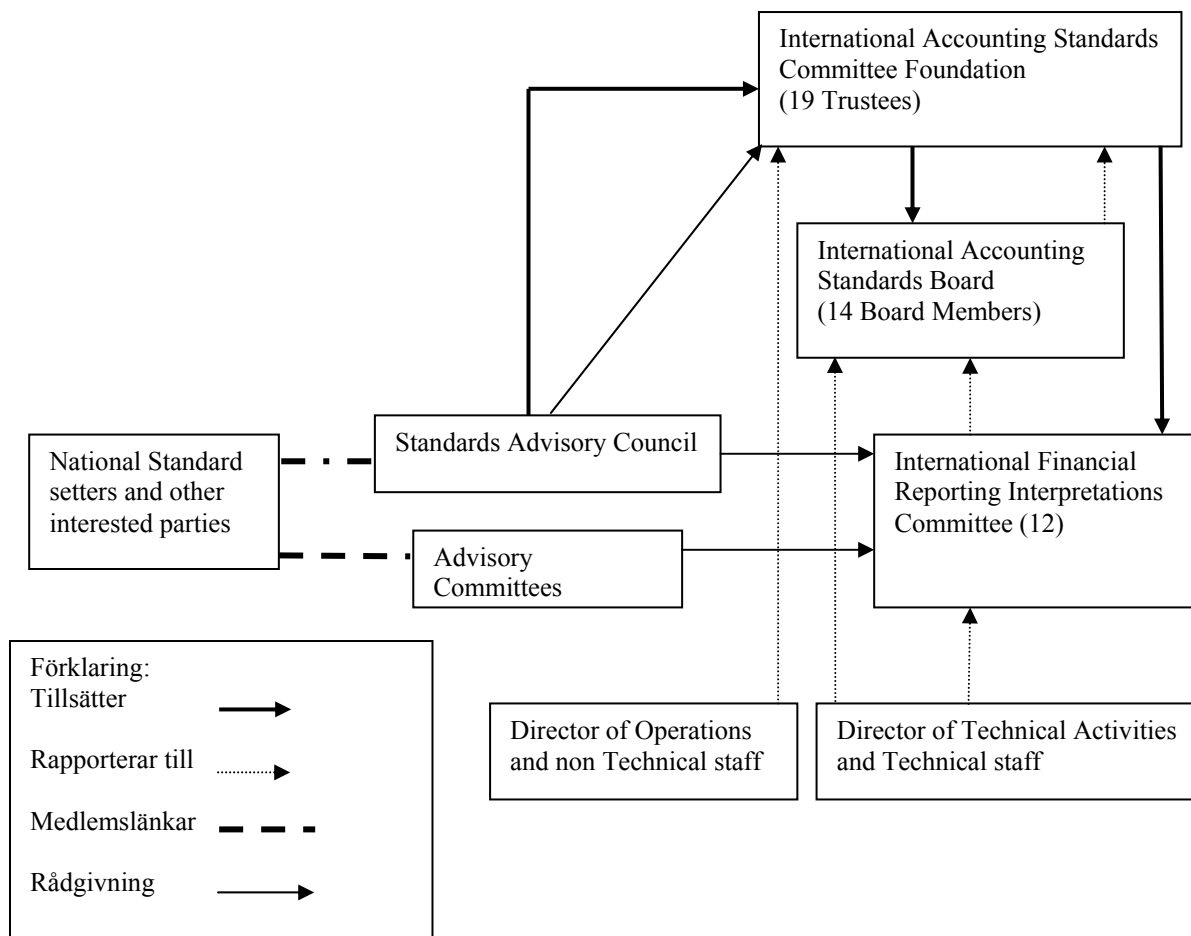
⁵⁸ "What is the IASC? The IASB?", <http://www.iasplus.com/restrukt/whatis.htm>.

⁵⁹ Ibid.

⁶⁰ "The IASB: Who we are,".

⁶¹ "About Us mission statement", <http://www.iasb.org.uk/cmt/0001.asp>.

Figur 2: IASB:s struktur



Källa: Fritt efter "Structure", <http://www.iasb.org.uk/cmt/0001.asp>

Ovanstående figur är en visuell framställning av IASB:s struktur. Strukturen är konstruerad för att stödja de attribut som upprättar legitimitet av en normgivande organisation, nämligen det beslutsfattande organet, oberoendet bland medlemmarna och teknisk expertis. IASB:s struktur ger ett legitimt tillvägagångssätt som är baserad på representanter från styrelsemedlemmar, International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC), Standards Advisory Council, den tekniska kompetensen samt oberoendet bland medlemmarna.⁶²

3.4 Förändringsprojekt inom IAS/IFRS

Det finns ett stort antal pågående projekt inom IASB. Alla standarder som gäller idag kommer att ses över och förslag på förbättringar gällande ett flertal standarder finns ute på remiss. Förslagen som nu är ute på remiss gäller bland annat sådana standarder som innehåller alternativ. Förslagen omfattar också standarder vars innehåll inte står i samklang med varandra.⁶³

⁶² "Structure", <http://www.iasb.org.uk/cmt/0001.asp>

⁶³ Axelman, Philips & Wahlquist, *IAS/IFRS 2005*.

Det är sannolikt att det kommer att ske en rad förändringar och omarbetningar i redan utgivna standarder och nya standarder. Målet är att utveckla IAS/IFRS så att ingen avstämning till lokal redovisningsreglering ska behövas vid notering på någon börs. IAS/IFRS kommer att förändras över tiden till att bli än mer detaljerad. De företag som redan säger sig ha konverterat till IAS/IFRS kommer att få se en skärpning i tillämpningen. Den flexibilitet som förekommit kommer även att försvinna.⁶⁴

3.5 EU och IAS/IFRS

EU beslutade år 2002 att alla noterade bolag inom EU skall tillämpa internationella redovisningsnormer i sin koncernredovisning.⁶⁵ Med internationella redovisningsnormer avses IAS och dess efterträdare IFRS, vilka ges ut av IASB.⁶⁶ Besluten och kraven gäller inte enbart de företag vars aktier är noterade på börs eller annan marknadsplats, utan även företag som har andra värdepapper noterade för sin finansiering. År 2005 skall full konvertering till IAS/IFRS ha skett för de cirka 7 000 företagen som berörs.⁶⁷ IAS/IFRS förordningen verkar direkt. Det behövs alltså inte någon ändring i ÅRL.⁶⁸

Från kravet att tillämpa IAS/IFRS finns det dock en temporär undantagsregel. Undantaget gäller för företag som tillämpar US-GAAP och som är noterade på en börs utanför EU. Sådana företag behöver inte genomföra konverteringen förrän år 2007. En ytterligare begränsning för användandet av undantaget är att det bara gäller för de företag som har tillämpat US-GAAP innan EU-beslutet om konvertering till IAS/IFRS togs, och för de företag som endast har andra värdepapper än aktier noterade.⁶⁹

Det åligger medlemsstaterna att bestämma om alla bolag eller enbart vissa bolagsgrupper skall tillämpa IAS/IFRS. Det skulle tillkomma kostnader om alla dotterbolag skulle vara tvungna att följa de svenska redovisningsnormerna.⁷⁰

3.5.1 EU:s villkor för tillämpning av IAS/IFRS

För att från ett europeiskt perspektiv få möjligheten att påverka arbetet inom IASB har European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) bildats. EFRAG är ett till kommissionen rådgivande organ som har till uppgift att vara remissinstans främst när det gäller skapandet av IAS/IFRS, men de ska även delta i utredningsfasen i olika projekt inom IASB.⁷¹

Förordningen innebär att EU-kommissionen, enligt en särskild procedur, ska besluta om tillämpligheten hos de internationella redovisningsstandarderna. Sådana får endast antas om:

⁶⁴ Rippe, ”Vägen mot IAS”.

⁶⁵ Axelman, Philips & Wahlquist, *IAS/IFRS 2005*.

⁶⁶ ”Europas krav på IAS”, 2003, http://www.pwcglobal.com/se/swe/ins-sol/spec-int/ias/artikel_europas_krav.html.

⁶⁷ Axelman, Philips & Wahlquist, *IAS/IFRS 2005*.

⁶⁸ ”Europas krav på IAS”.

⁶⁹ Axelman, Philips & Wahlquist, *IAS/IFRS 2005*.

⁷⁰ ”Europas krav på IAS”.

⁷¹ Axelman, Philips & Wahlquist, *IAS/IFRS 2005*.

- De inte strider mot principen i EU:s direktiv att tillämpning av dem leder till en rättvisande bild.
- De uppfyller de kriterier i fråga om begriplighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet som krävs för att erhålla tillräcklig finansiell information för att kunna fatta ekonomiska beslut och utvärdera företagsledningens lämplighet.
- De bidrar till det europeiskt sett gemensamt bästa.⁷²

3.6 Redovisning enligt god redovisningssed i Sverige

Idag är svensk externredovisning baserad på ÅRL som kräver att en årsredovisning skall upprättas. ÅRL är i sin tur baserad på EG:s fjärde och sjunde direktiv, vilka syftar till att den finansiella informationen skall presenteras på ett likartat sätt inom EU. Utöver kraven i ÅRL ges mer detaljerade regler för årsredovisningen i Redovisningsrådets Rekommendationer (RR). RR måste följas av svenska bolag som är noterade på Stockholmsbörsen. Rekommendationerna bygger på IAS/IFRS, vilka har anpassats till svenska förhållanden.⁷³

Enligt det noteringsavtal som är upprättat av Stockholmsbörsen skall RR tillämpas av företag som är primärnoterade på Stockholmsbörsen. Rekommendationerna är som tidigare nämnts baserade på IAS/IFRS rekommendationer, och anpassade till ÅRL och svensk skattelagstiftning. Detta för med sig att vissa rekommendationer tillåter några undantag för juridisk person. Exempel på undantagen är att Redovisningsrådet inte anpassat de nya IAS/IFRS som innehåller marknadsvärdering. Detta beror på att ÅRL för närvarande inte tillåter en sådan marknadsvärdering. De rekommendationer som inte är anpassade till IAS/IFRS är IAS 39 (Financial Instruments: Recognition and Measurement), delar av IAS 40 (Investment Property) och IAS 41 (Agriculture). Det finns även ett antal rekommendationer som inte givits ut ännu på grund av att de har låg aktualitet i Sverige.⁷⁴

3.7 Anpassning av svensk redovisning till IAS/IFRS

I flera länder inom EU anser de att den lokala redovisningsstandarderna till stor del överensstämmer med IAS/IFRS, och att det därför inte blir så svårt att genomföra konverteringen till IAS/IFRS. I Sveriges fall finns en risk att företagen underskattar svårigheten med att konvertera till IAS/IFRS. Problemet ligger i att företagen faller in i en falsk trygghet att allt de redan gör är förenligt med IAS/IFRS samt att effekten av att implementera de rekommendationer som inte ännu är översatta i Sverige underskattas.⁷⁵

Samtliga IAS/IFRS kommer att översättas till samtliga språk inom EU:s medlemsländer. Detta kan få betydelse för nationella regelverk som har sin utgångspunkt i IAS/IFRS. Redovisningsrådets arbete att ge ut rekommendationer i Sverige som är baserade på IAS/IFRS är nästan fullgjort då de flesta IAS/IFRS för närvarande motsvaras av en svensk rekommendation.⁷⁶

⁷² ”Europas krav på IAS”.

⁷³ Axelman, Philips & Wahlquist, *IAS/IFRS 2005*.

⁷⁴ Axelman, Philips & Wahlquist, *IAS/IFRS 2005*.

⁷⁵ Rippe, ”Vägen mot IAS”.

⁷⁶ Axelman, Philips & Wahlquist, *IAS/IFRS 2005*.

De IAS/IFRS som upplevs som tekniskt svåra för närvarande är:

- IAS 12 Inkomstskatter
- IAS 17 Leasing
- IAS 19 Ersättning till anställda
- IAS 36 Nedskrivningar
- IAS 38 Immateriella tillgångar
- IAS 39 Finansiella instrument

De flesta av dessa (IAS 12, 17, 36 och 38) motsvaras redan av svenska gällande rekommendationer och därför kommer en övergång till IAS/IFRS inte medföra betydande förändringar. Den stora förändringen uppstår inom de IAS/IFRS som kräver värdering till marknadsvärde, då sådan värdering inte ännu är tillåten för svenska företag. Denna förändring kommer sannolikt att kräva ett omfattande arbete då värderingsprincipen till marknadsvärde är ny för flertalet företag.⁷⁷

De två största missuppfattningarna vid en konvertering till IAS/IFRS är att svenska redovisningsregler redan är lika med IAS/IFRS och att det endast handlar om att företagets ekonomiavdelning får mer arbete med några nya redovisningsregler. RR är inte lika med IAS/IFRS. I de flesta svenska nuvarande rekommendationer finns en förteckning över de punkter där avvikelser finns. Därutöver har texter förkortats, vilket medför att anslutningen till IAS/IFRS inte alltid är så lätt att finna. Redovisningsrådet kommer inte att påbörja implementeringen av de senast utgivna IAS angående redovisning av finansiella instrument (IAS 39) och jordbruk (IAS 41) och det saknas fortfarande svenska motsvarigheter för några branschspecifika IAS. Detta innebär alltså att det finns viktiga skillnader mellan bolagens nuvarande redovisning och IAS/IFRS.⁷⁸

Målet med införandet av IAS/IFRS är att underlätta analysen av ett företags resultat, samtidigt som bokslutet bättre återspeglar företagets verkliga värde. Övergången till IAS/IFRS torde leda till att företagets resultat varierar mer än förut från år till år.⁷⁹

Revisionsbyrån KPMG och investeringsbanken Goldman Sachs har gjort en undersökning bland 80 europeiska börsbolag. Undersökningens syfte har varit att utreda de konkreta förändringar som uppstår när IAS/IFRS blir obligatoriskt för samtliga börsbolag inom EU. De kom fram till att kvaliteten på informationen kommer att höjas och det blir lättare att göra internationella jämförelser samt att IAS/IFRS ökar detaljstyrningen av boksluten jämfört med nuvarande praxis. Förändringar kommer att synas inom flera olika områden. De väsentligaste förändringarna gäller värderingen av företagets egendom. I praktiken kommer företagets resultat att variera långt mer än förut, antyder undersökningen.⁸⁰

Övergången till IAS/IFRS leder till att flera poster i balansräkningen värderas på ett sätt som ska motsvara deras verkliga värde. Nuvarande redovisningspraxis innebär således att det kan finnas stora undervärderade poster i balansräkningen. I framtiden ska bland annat företagets aktieplaceringar, vissa fastigheter, vissa finansiella instrument och egendomen i

⁷⁷ Axelman, Philips & Wahlquist, *IAS/IFRS 2005*.

⁷⁸ "Konvertering till IAS".

⁷⁹ "IAS i ett nötskal" *Hufvudstadsbladet*, 20021120.

⁸⁰ "IAS ger bättre insyn i bolagen" *Hufvudstadsbladet*, 20021120.

pensionsstiftelser värderas till verkligt värde. Värdering måste ske med regelbundna mellanrum. Värderingen kan grunda sig på egendomens marknadsvärde eller på bruksvärdet, till exempel med utgångspunkt från det kassaflöde egendomen uppskattas ge upphov till. IAS/IFRS-reglerna är ännu inte slutgiltigt fastslagna, men värdeförändringarna kommer i hög grad att synas i det redovisade resultatet. Eftersom verkligt värde varierar kraftigt på dagens turbulenta marknader kommer resultat i framtiden för börsbolagen även att växla i betydligt större utsträckning än förut.⁸¹

3.8 Skillnader mellan IAS/IFRS och svensk redovisningsstandard

I kapitel 3.8 behandlas skillnader mellan enskilda IAS/IFRS och svenska redovisningsprinciper, som de uttrycks i RR, vilka är betydelsefulla för TeliaSonera.

3.8.1 IAS 2 Inventory⁸²

En tillämpning av IAS 2 vid redovisning av varulager kan innebära skillnader gentemot Redovisningsrådets rekommendation RR 2 inom följande områden:

- Både IAS 2 och RR 2 tillåter att varulagrets anskaffningsvärde beräknas antingen som vägda genomsnittsvärden eller enligt först-in-först-ut metoden (FIFO). Skillnaden är att IAS 2 även tillåter ett tredje alternativ, nämligen värdering enligt sist-in-först-ut metoden (LIFO). Metoden är alltså inte tillåten enligt Redovisningsrådet.

3.8.2 IAS 12 Income Taxes⁸³

IAS 12 som behandlar redovisning av inkomstskatter överensstämmer med Redovisningsrådets rekommendation, RR 9 Inkomstskatter, förutom inom följande områden:

- Enligt båda rekommendationerna skall uppskjutna skatter redovisas till nominella belopp, vilket innebär utan diskontering. Redovisningsrådets rekommendation anger dock ett undantag som inte återfinns i IAS 12. Undantaget gäller för så kallade rena substansförvärv där skattevärderingen har varit en väsentlig del av affärsuppgörelsen. För att undantagsregeln ska gälla måste det även föreligga ett dokumenterat samband mellan värderingen av den uppskjutna skatteskulden och köpeskillingen. Om så är fallet skall värderingen av den uppskjutna skatten baseras på köpeskillingen, istället för nominella belopp.

3.8.3 IAS 16 Property Plant and Equipment⁸⁴

Rekommendationen behandlar redovisning av materiella anläggningstillgångar vilken stämmer överens med Redovisningsrådets motsvarande rekommendation RR 12, förutom inom följande områden:

- IAS 16 ger en hänvisning till IAS 21, vilken anger en alternativ metod vid fastställandet av anskaffningsvärdet gällande inköp som sker i länder vars valuta väsentligt minskar i värde och då valutakurssäkring inte kan genomföras. Metoden

⁸¹ ”IAS ger bättre.”

⁸² Axelman, Philips & Wahlquist, *IAS/IFRS 2005*.

⁸³ Axelman, Philips & Wahlquist, *IAS/IFRS 2005*.

⁸⁴ Ibid.

innebär att eventuell valutakursförlust som uppstår fram till betalningstillfället får räknas med i tillgångens anskaffningsvärde. Metoden behandlas inte i RR 12.

- En alternativ värderingsmetod som behandlas i IAS 16 är att ett företag tillåts att löpande redovisa materiella anläggningstillgångar till verkligt värde. Om metoden tillämpas skall den gälla för samtliga tillgångar av samma slag, vilket innebär en omvärdering med regelbundna tidsintervaller.

3.8.4 IAS 19 Employee Benefits

IAS 19 behandlar redovisning av ersättning till anställda. För ersättningar till anställda som är relaterade till eget kapitalinstrument, exempelvis teckningsoptioner för aktier, anges endast ett upplysningskrav. IAS 19 behandlar alltså inte hur personaloptionsprogram skall redovisas i balans- och resultaträkningen.⁸⁵

Redovisningsrådets rekommendation RR 29, som utgivits under 2002, överensstämmer i huvudsak med IAS 19. Det undantag som finns gäller redovisning av pensionskostnad och pensionsskuld i balans- och resultaträkningen för juridisk person.

3.8.5 IAS 32 Financial Instruments: Disclosure and Presentation⁸⁶

IAS 32 behandlar frågor om klassificering samt upplysningar avseende finansiella instrument. IAS 32 baseras på att IAS 39 tillämpas. Redovisningsrådet gav 2002 ut RR 27 som är baserad på IAS 32 och dessa rekommendationer stämmer överens med följande undantag:

- Enligt IAS 32 skall ett företag som emitterat ett finansiellt instrument redovisa det som eget kapital eller som en skuld. Den ekonomiska innebörden av villkoren är avgörande för klassificeringen. Detta kan medföra att vissa preferensaktier måste redovisas som skuld och en aktieutdelning som räntekostnad. En sådan redovisning är inte tillåten enligt RR 27.
- Ett företag kan använda flera finansiella instrument för att efterlikna en viss typ av instrument, så kallade sammansatt finansiellt instrument. Enligt IAS 32 är det inte tillåtet att delarna i det sammansatta instrumentet kvittas mot varandra i redovisningen utan de ingående delarna redovisas var för sig till verkligt värde (enligt IAS/IFRS, IAS 39). I Sverige gäller enligt ÅRL att lägsta värdets princip tillämpas, vilket skulle medföra att resultaträkningen påverkas om delarna skulle redovisas var för sig. Detta är skälet till att RR 27 i vissa fall tillåter redovisning av finansiella instrument till nettobelopp.
- Verkligt värde enligt IAS 32 fastställs utan avdrag för försäljningskostnader medan verkligt värde enligt IAS 27 utgörs av försäljningsvärdet efter avdrag för försäljningskostnader.

⁸⁵ Axelman, Philips & Wahlquist, *IAS/IFRS 2005*.

⁸⁶ Ibid.

3.8.6 IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement

För redovisning av finansiella instrument och framförallt säkringsredovisning finns det stora skillnader mellan IAS och den praxis som för närvarande gäller i Sverige.⁸⁷

IAS 39 kräver att vissa kategorier av finansiella tillgångar löpande skall värderas till aktuella marknadsvärden. På så vis blir även orealiserade positiva värdeförändringar inräknade i periodens redovisade resultat.⁸⁸ De finansiella tillgångar som skall redovisas till verkligt värde är finansiella tillgångar tillgängliga för försäljning, exempelvis aktier, samt finansiella tillgångar avsedda för handel inklusive derivat.⁸⁹

Enligt ÅRL skall finansiella tillgångar tas upp i balansräkningen till det lägsta av verkligt värde och anskaffningsvärdet. Finansiella skulder tas normalt upp till verkligt värde, vid emissionstillfället eller något motsvarande. I den svenska lagstiftningen finns det inte något krav för icke-finansiella sammansatta instrument, som till exempel ett finansiellt instrument som innehåller en derivativ komponent, skall redovisas i sina verkliga (respektive) beståndsdelar. Under finansinspektionens tillsyn finns det däremot speciella regler för finansiella företag att redovisa sina sammansatta finansiella instrument i sina verkliga beståndsdelar. Det finns dock ingen svensk redovisningsrekommendation som behandlar finansiella instrument.⁹⁰

IAS 39 kräver värdering till marknadsvärde av vissa finansiella instrument.⁹¹ Samtidigt skall samtliga derivatinstrument redovisas till verkligt värde i balansräkningen och dessa värdeförändringar skall redovisas i resultaträkningen.⁹² För företag som ska tillämpa IAS 39 kan det innebära skillnader, i förhållande till tidigare, enligt följande:

- Enligt IAS 39 är huvudprincipen att finansiella tillgångar skall värderas till verkligt värde. Finansiella placeringar som är undantagna från denna huvudregel är de med fast löptid som är avsedda att innehas till förfall, samt fordringar som har sitt ursprung i företaget, till exempel från leverans av varor och tjänster. Dessa tillgångar värderas med anskaffningsvärdet som utgångspunkt.⁹³
- Finansiella skulder redovisas till verkligt värde då de är avsedda för handel. Resterande finansiella skulder skall värderas med anskaffningsvärdet som utgångspunkt.⁹⁴

Företag som hanterar finansiella risker genom användning av derivatinstrument och som tillämpar säkringsredovisning riskerar att tvingas marknadsvärdera derivaten, om de inte vidtar åtgärder i tid för att uppfylla kraven för säkringsredovisning enligt IAS 39. En marknadsvärdering av denna typ av derivatinstrument kan resultera i stora svängningar över tiden i det redovisade resultatet.⁹⁵ Vidare kan konstateras att kriterierna för att få tillämpa

⁸⁷ Arnell, ”IAS snart här,”.

⁸⁸ Birgitta Jönsson-Lundmark, ”IAS-regler I koncernredovisningen – hur är läget?”, *Balans*, nr 12, 2001.

⁸⁹ Axelman, Philips & Wahlquist, *IAS/IFRS 2005*.

⁹⁰ Ibid.

⁹¹ Ibid.

⁹² Anders Bäckström, ”Finansiell riskhantering och säkringsredovisning enligt IAS 39”.

http://www.kpmg.se/infocore?_md=browse&id=13910

⁹³ Axelman, Philips & Wahlquist, *IAS/IFRS 2005*.

⁹⁴ Ibid.

⁹⁵ Arnell, ”IAS snart här,”.

säkringsredovisning är oerhört strikta. För vissa företag blir implementeringen av IAS 39 en krävande och arbetsam process. Implementeringen av IAS 39 är troligtvis det viktigaste redovisningsprojektet för svenska multinationella företag någonsin.⁹⁶

3.9 Tillämpning av IAS/IFRS i Sverige före år 2005

ÅRL tillåter, som tidigare nämnts, inte marknadsvärdering av tillgångar. Därför är det inte möjligt för svenska företag att tillämpa IAS/IFRS fullt ut innan lagen ändras på denna punkt. För att lösa vissa frågeställningar som uppkommer för företag som vill tillämpa IAS/IFRS innan år 2005 har Förenade Auktoriserade Revisorer (FAR) uttalat sig med ett förslag. Detta förslag säger att företag som vill tillämpa IAS/IFRS ”i förtid” skall visa de finansiella rapporter som är upprättade enligt IAS/IFRS i form av en tilläggsinformation, antingen vid sidan av årsredovisningen eller som en del av den. Enligt FAR skall även separata revisionsberättelser lämnas för de skilda finansiella rapporterna oavsett vilket format företagen väljer. Uttalandet säger till sist att det klart skall framgå vilken rapport som är huvudrapport respektive supplementärrapport.⁹⁷

Flera företag som vill använda IAS/IFRS för sin lagstadgade rapportering i stället för nationella normer före år 2005 är förbjudna att göra detta enligt nationell bolagsrätt. Idag tillåter bara fyra medlemsländer (Belgien, Finland, Tyskland och Österrike) att börsnoterade företag använder IAS-bokslut för offentlig finansiell rapportering. Underlåtenhet att låta företag tillämpa endast IAS/IFRS kommer att innebära att nationella företag får sämre möjligheter att mäta sig med sina globala konkurrenter när dessa gör framsteg i bolagsrapporteringen. Detta kommer att leda till nackdelar när det gäller att konkurrera om förvärv över gränserna och minska kapitalkostnaderna. I övriga EU-länder kan företagen välja att publicera IAS-bokslut som ett komplement till den nationella rapporteringen. Kostnaden och den förvirring som uppstår efter en sådan dubbel rapportering begränsar emellertid i stor utsträckning användningen av IAS/IFRS.⁹⁸ TeliaSoneras årsredovisning är ett exempel på vilket pris både bolag och aktieägare måste betala med en koncernredovisning enligt ÅRL och en enligt IAS.⁹⁹

I svenska företag förekommer bara en fullständig tillämpning av IAS/IFRS undantagsvis. Det är oförenligt för ett företag att uppge att de tillämpar IAS/IFRS om de inte följer dem fullt ut. Avvikelse är emellertid tillåtna om ett företag motiverar och upplyser om detta.¹⁰⁰

⁹⁶ Bäckström, ”Finansiell riskhantering”.

⁹⁷ Axelman, Philips & Wahlquist, *IAS/IFRS 2005*.

⁹⁸ ”81 procent av börsföretagen vill ha öppnare redovisning”,

http://www.pwcglobal.com/se/swe/about/pressrum/2002_06_13.html.

⁹⁹ ”Europas krav på IAS”.

¹⁰⁰ Axelman, Philips & Wahlquist, *IAS/IFRS 2005*.

3.10 Sammanfattning av kapitel 3

IASB är en oberoende normgivare som år 2001 övertog ansvaret att utfärda redovisningsstandarder kallade IAS/IFRS från IASC. EU beslutade år 2002 att alla noterade bolag inom EU skall tillämpa IAS/IFRS i sin koncernredovisning. Det är emellertid sannolikt att det kommer att ske en rad förändringar och omarbetningar i de redan utgivna IAS/IFRS.

Idag är svensk externredovisning baserad på ÅRL. Utöver kraven i ÅRL måste börsnoterade företag även följa RR, vilka bygger på IAS/IFRS. I Sveriges fall finns dock en risk att företagen underskattar svårigheten med att konvertera till IAS/IFRS då det tror att allt det gör redan är förenligt med IAS/IFRS. Det finns dock skillnader mellan IAS/IFRS och svenska redovisningsprinciper. Den väsentligaste förändringen uppstår inom de IAS/IFRS som kräver värdering till marknadsvärde, vilket kan få avsevärd effekt på balans- och resultaträkningen. De specifika IAS/IFRS som kan medföra förändringar för TeliaSonera är IAS 2 värdering av varulager, IAS 12 inkomstskatter, IAS 16 redovisning av materiella anläggningstillgångar, IAS 19 pensionsredovisning samt IAS 32 och IAS 39 som båda behandlar redovisning av finansiella instrument. Svenska företag får i nuläget inte enbart redovisa enligt IAS/IFRS utan de får upprätta IAS-bokslut som ett komplement till den nationella rapporteringen. Kostnaden och den förvirring som uppstår vid en sådan dubbel rapportering begränsar dock användningen av IAS/IFRS.

4. Empiri

Det empiriska materialet presenteras genom att först kortfattat beskriva vårt intervjuföretag TeliaSonera. Vidare presenteras generella skillnader i redovisningen och skillnader mellan IAS/IFRS och svensk redovisningsstandard, såsom TeliaSonera uttryckte dem vid intervjun. Därefter följer en uppställning av företagets resultat- och balansräkningar upprättade enligt IAS och ÅRL, där de identifierade skillnaderna, utlästa ur TeliaSoneras årsredovisning år 2002, illustreras i tabeller med tillhörande noter. Med hjälp av noterna förklarar vi vilka delposter som påverkas av skillnaderna mellan IAS/IFRS och ÅRL. Under varje delpost där en skillnad är identifierad beskrivs slutligen förklaringen till skillnaden genom de svar som TeliaSonera givit. Till sist presenteras en sammanfattning av kapitlet.

4.1 Företagsbeskrivning av TeliaSonera

TeliaSonera är det ledande telekommunikationsföretaget i Norden och i Baltikum. Kunderbudandet består av tjänster inom Internet, datakommunikation, fast telefoni och tjänster inom mobilkommunikation. De har cirka 30 000 anställda och omsatte 80 979 MSEK år 2002. Aktien är noterad på Stockholmsbörsen, Nasdaq och Helsingfors Börs. TeliaSonera upprättar en koncernredovisning enligt IAS och en enligt ÅRL.¹⁰¹

4.2 Generella skillnader i redovisningen

Enligt TeliaSonera skapar skillnader mellan olika länders redovisning problem. De menar att den transparens som en harmonisering skapar är nödvändig för internationellt verksamma företag som de själva. Detta för att uppnå en rättvis värdering och därmed en effektiv och rätt prissatt kapitalanskaffning. Vidare anser de att en harmonisering av redovisningen enbart är positivt. Även en övergång till redovisning enligt IAS/IFRS anser TeliaSonera är positivt och uppväger de administrativa kostnader som uppstår när respektive företag ska göra omställningen till IAS/IFRS. Vidare anser de att kvaliteten på den finansiella informationen ökar och det blir lättare att göra internationella jämförelser genom en redovisning enligt IAS/IFRS. Detta var en av anledningarna till att företaget övergick att redovisa enligt IAS/IFRS under 1999, som en förberedelse inför börsintroduktionen 2000.

Att det för närvarande pågår projekt inom IAS/IFRS som troligtvis medför förändringar och omarbetningar i redan utgivna och nya IAS/IFRS, anser inte TeliaSonera utgör ett problem trots att de redan implementerat IAS/IFRS. De påpekar att utvecklingen inte kan stå stilla. De förändringar som genomförs syftar till att eliminera skillnader gentemot US-GAAP, vilket kommer att underlätta för de företag som liksom dem själv är noterade i USA.

TeliaSonera tror inte att företag underskattar komplexiteten att implementera IAS/IFRS. De anser inte heller att företag tror att IAS/IFRS inte skiljer sig från svenska redovisningsprinciper. Detta motiverar de med att många bolag aktivt arbetat för att skjuta upp införandet av vissa rekommendationer som Redovisningsrådet hittills publicerat.

TeliaSonera anser inte att resultatet varierar mer än förut från år till år genom tillämpning av IAS/IFRS eftersom IAS 12 som behandlar skatter och IAS 19 som behandlar pensioner snarare gör så att resultatet jämnas ut över åren. Vid en jämförelse mot svenska

¹⁰¹ TeliaSonera AB:s årsredovisning 2002

redovisningsprinciper kan det vid första ögonkastet tyckas att skillnaderna är stora mellan åren, men det är snarare det svenska sättet att redovisa som ger de stora variationerna.

På frågan om att en övergång till IAS/IFRS medför att flera poster i balansräkningen värderas på ett sätt som skall motsvara dess verkliga värde anser TeliaSonera att det stämmer för de poster som påverkas av IAS 39. För deras del har det emellertid inte varit så stor beloppsmässig skillnad. De menar att den största skillnaden orsakas av IAS 32 som påverkar netting eller inte av fordran respektive skuld.

4.3 Skillnader mellan IAS/IFRS och svensk redovisningsstandard

I TeliaSoneras årsredovisning för år 2002 upprättad enligt IAS/IFRS tar de upp tre poster som behandlas i omräkningen mellan IAS/IFRS och svenska redovisningsprinciper. De poster som nämns är beräkning av skatter, pensioner samt redovisning av finansiella instrument. Nedan följer TeliaSoneras förklaringar vad skillnaderna beror på.

4.3.1 IAS 12 Income Taxes

I sin årsredovisning för år 2002 påstår TeliaSonera att de beräknar uppskjutna skatteskulder och skattefordringar i tillämpliga delar för alla skillnader mellan IAS/IFRS och svenska redovisningsnormer.

Företaget kan dock inte se att det finns några stora skillnader mellan IAS 12 och RR 9 som behandlar inkomstskatter. De menar att eftersom RR 9 publicerades under 1999, det år de började tillämpa IAS/IFRS, ansåg de aldrig att det fanns någon avvikelse mot IAS/IFRS. Därför har det aldrig uppstått några beloppsmässiga skillnadsberäkningar.

4.3.2 IAS 19 Employee Benefits

TeliaSonera menar att RR 29 avseende bland annat redovisning av pensioner redan har publicerats. Rekommendationen träder visserligen inte i kraft förrän 1 januari år 2004, men förtida tillämpning uppmuntras. I TeliaSoneras fall blir det inte någon skillnad på koncernnivå gällande pensionsredovisning, då de redan tillämpar RR 29. Då det inte finns några skillnader mellan RR 29 och IAS 19 finns det inga skillnader mellan TeliaSoneras IAS- och ÅRL-bokslut. IAS 19 och RR 29 påverkar TeliaSonera positivt i den mening att de ger en mer rättvisande bild än enligt tidigare svenska redovisningsprinciper. Rekommendationerna påverkar dem negativt på det sättet att administrationen ökat.

4.3.3 IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement

Den största teoretiska skillnaden menar TeliaSonera är den löpande redovisningen till verkligt värde av derivatinstrument och av värdepapper som tillhandahålls för försäljning. Däremot föreskriver ÅRL värdering till det lägsta av verkligt värde och anskaffningsvärdet. Företaget påpekar vidare att det emellertid inte är detta som gör det jobbigt att tillämpa IAS 39, utan det pris de får betala för att kunna tillämpa säkringsredovisning. Det handlar om ingående och krävande dokumentation för att bevisa att säkringar är effektiva och att de görs på ett tillåtet sätt, som inte alltid känns naturligt för handlarna på en Treasury-enhet.

Att införa IAS 39 har varit en krävande process. Det är för tillfället enbart IAS 39 som för företagets del skapar skillnader mellan IAS och ÅRL. Det rör sig inte om speciellt stora

belopp, men skillnaderna berör dock ett antal balansposter. TeliaSonera påpekar att om skillnaden blir stor eller inte beror på vilken typ av poster som återfinns i balansräkningen.

4.3.4 Övriga skillnader

I ett flertal IAS finns del fler alternativa redovisningsmetoder än enligt RR. Dessa alternativa metoder tillämpar inte TeliaSonera på grund av att det kräver mer arbete. Det handlar dock inte om att minimera IAS/IFRS avvikelser gentemot ÅRL, utan om att minimera avvikelser mellan IAS/IFRS och US-GAAP. Företaget har under lång tid gjort en frivillig US-GAAP avstämning i årsredovisningen. Sedan hösten år 2002 är TeliaSonera noterat i USA, vilket gör avstämningen tvingande. Vid införandet av IAS år 1999 valdes medvetet, på grund av arbetsbelastningen, de alternativ i IAS/IFRS som minimerade avvikelser mot US-GAAP.

4.4 Skillnader i koncernresultaträkningarna

I tabell 1 illustreras koncernresultaträkningarna för TeliaSonera upprättade enligt ÅRL och IAS för år 2002. För att identifiera skillnaderna i resultaträkningarna har vi fetmarkerat dessa. Vidare är de poster där skillnaderna återfinns med tillhörande noter uttagna, vilket illustreras i tabell 2. I tabell 3 förklaras vilka noter som de identifierade skillnaderna hänvisar till.

Tabell 1: Koncernresultaträkningar för TeliaSonera

Koncernresultaträkning 2002 MSEK	ÅRL	IAS
Nettoomsättning	59 483	59 483
Produktionskostnader	-38 182	-38 182
Bruttoresultat	21 301	21 301
Försäljnings-, administrations- och FoU-kostnader	-18 667	-18 667
Övriga rörelseintäkter och rörelsekostnader	-14 066	-14 057
Resultat från intressebolag	531	528
Rörelseresultat	-10 901	-10 895
Finansiella intäkter och kostnader	-720	-721
Resultat efter finansiella poster	-11 621	-11 616
Skatter	3 620	3 619
Minoritetsandelar i årets resultat	-70	-70
Årets resultat	-8 071	-8 067

Källa: Fritt efter TeliaSoneras årsredovisning 2002

Tabell 2: Identifierade skillnader i koncernresultaträkningarna för TeliaSonera

Poster i resultaträkningarna för IAS och ÅRL	RR ÅRL	RR IAS	Skillnad ¹⁰²	NOT
2002 MSEK				
Övriga rörelseintäkter och rörelsekostnader	-14 066	-14 057	9	8,11
Resultat från intressebolag	531	528	-3	10,34,35
Finansiella intäkter och kostnader	-720	-721	-1	13
Skatter	3 620	3 619	-1	14
Årets resultat	-8 071	-8 067	4	

Källa: Fritt efter TeliaSoneras årsredovisning 2002

Tabell 3: Noter till koncernresultaträkningarna

Hänvisade noter i resultaträkningarna år 2002	Not
Övriga rörelseintäkter och rörelsekostnader	8
Resultat från intressebolag	10
Avskrivningar och nedskrivningar	11
Finansiella intäkter och kostnader	13
Skatter	14
Affärsområden	34
Geografiska marknader	35

Källa: Fritt efter TeliaSoneras årsredovisning 2002

4.4.1 Noter och poster i koncernresultaträkningarna

I de poster där skillnaderna återfunnits finns hänvisningar till diverse noter. Med hjälp av noterna förklarar vi vilka delposter som påverkas av skillnaderna mellan IAS/IFRS och ÅRL. I varje delpost beskrivs vidare de svar som TeliaSonera givit vid intervjun. Vi har inte valt att analysera noterna 34 och 35 eftersom vi anser att de är övergripande noter som på ett fördelaktigare sätt kan förklaras av andra noter med direktare hänvisning.

Övriga rörelseintäkter och rörelsekostnader

I posten finns en skillnad på 9 MSEK mellan IAS- och ÅRL-boksluten. I posten finns en hänvisning till noterna 8 (övriga rörelseintäkter och rörelsekostnader) och 11 (avskrivningar och nedskrivningar). I Not 11 finner vi ingen skillnad mellan IAS och ÅRL, men däremot i not 8. Skillnaden utläser vi i delposten kapitalförluster och övrigt som är 9 MSEK lägre enligt IAS-bokslutet än i ÅRL-bokslutet.

Enligt TeliaSonera beror skillnaden på att vid säkring av utländska investeringar i dotterföretag och intresseföretag redovisas, enligt svenska regler, värdeförändringen på derivatet exklusive räntekomponenten direkt mot eget kapital (kursdifferens). Enligt IAS/IFRS redovisas däremot hela värdeförändringen direkt mot eget kapital (kursdifferens). Vid en avyttring av ett dotterföretag eller intresseföretag realiserar ackumulerad kursdifferens,

¹⁰² Skillnaden avser hur mycket IAS/IFRS posterna skiljer sig från ÅRL posterna.

efter säkring, och ombokas till resultaträkningen. Kapitalvinsten/-förlusten enligt ÅRL respektive IAS/IFRS blir då olika.

Resultat från intressebolag

Posten är värderad 3 MSEK lägre enligt IAS än ÅRL. Skillnaden på 3 MSEK utläser vi i not 10 (resultat från intressebolag) och avser kapitalvinster netto för ett innehav i delposten, Comsource UNLtd/Eircom plc, Irland.

Enligt TeliaSonera beror skiljaktigheterna på samma skillnader i värderingen som nämns i övriga rörelseintäkter och rörelsekostnader under rubriken ovan, det vill säga säkring av utländska investeringar i dotterföretag och intresseföretag. Varför det endast är en delpost som skiljer sig åt beror på att alla intresseföretag inte är säkrade.

Finansiella intäkter och kostnader

Posten är värderad 1 MSEK högre enligt IAS- än i ÅRL- bokslutet. Posten hänvisar till not 13 (finansiella intäkter och kostnader), där skillnaden återfinns i delposten övriga ränteintäkter. Mellan IAS-not 13 och ÅRL-not 13 utläser vi denna skillnad i noterna. I IAS-noten står det att räntekomponenten av verkligt värde på derivatinstrument ingår i övriga ränteintäkter, vilket inte nämns i ÅRL-noten.

Enligt TeliaSonera saknar ÅRL särskilda regler för värdering av skulder, medan den tydligt anger att omsättningstillgångar inte får tas upp över anskaffningsvärdet. De hävdar därför att IAS/IFRS avviker från ÅRL endast med avseende på värdering av finansiella instrument, enligt IAS 39.

Skatter

Skatter är värderade 1 MSEK lägre enligt IAS än enligt ÅRL. Posten skatter hänvisar till not 14 (skatter). Skillnaden utläser vi genom att uppskjuten skatt för Sverige är 1 MSEK högre värderad enligt IAS/IFRS än enligt ÅRL och uppskjuten skatt för Finland är 2 MSEK lägre värderad i IAS än enligt ÅRL. Detta ger ett netto på 1 MSEK lägre enligt IAS än enligt ÅRL.

Skillnaderna avser, enligt TeliaSonera, temporära skillnader hänförliga till värdering av finansiella poster till verkligt värde. I detta fall är det derivat som har värderats till verkligt värde.

Årets resultat

Som framgår av tabell 2 är skillnaden i årets resultat 4 MSEK högre enligt IAS än enligt ÅRL. Enligt TeliaSonera avser skillnaden resultat effekter som härstammar från värdering av finansiella instrument till verkligt värde.

Skillnaden mellan IAS-resultatet och det resultat som är beräknat enligt svenska redovisningsprinciper kommenterar TeliaSonera i sin årsredovisning. Vi har dock uppmärksammat att resultatet som presenteras som årets resultat omräknat enligt svenska principer i IAS-bokslutet inte är det resultat som presenteras i ÅRL-bokslutet. Årets resultat enligt svenska redovisningsprinciper uppgår till -9952 MSEK till skillnad från det resultat

som presenteras i ÅRL-bokslutet som uppgår till –8071 MSEK, varpå en skillnad på 1881 MSEK uppstår.

TeliaSonera menar att skillnaden på årets resultat enligt svenska redovisningsprinciper och årets resultat enligt ÅRL beror på att svenska redovisningsprinciper avser pensionsredovisning i enskild legal enhet.

4.5 Skillnader i koncernbalansräkningarna

I tabell 4 illustreras koncernbalansräkningarna för TeliaSonera upprättade enligt ÅRL och IAS för år 2002. För att identifiera skillnaderna i balansräkningarna har vi fetmarkerat dessa. Vidare är de poster där skillnaderna återfinns med tillhörande noter uttagna och summerade, vilket illustreras i tabell 5. I tabell 6 förklaras vilka noter som de identifierade skillnaderna hänvisar till.

Tabell 4: Koncernbalansräkningarna för TeliaSonera

Koncernbalansräkning 2002 MSEK	ÅRL	IAS
Tillgångar		
Immateriella anläggningstillgångar	68 106	68 106
Materiella anläggningstillgångar	56 172	56 172
Kapitalandelar i intressebolag	23 027	23 027
Övriga finansiella anläggningstillgångar	25 411	25 507
Summa anläggningstillgångar	172 716	172 812
Varulager m.m.	580	580
Fordringar	26 617	26 607
Kortfristiga placeringar	3 826	3 826
Kassa och bank	2 831	2,831
Summa omsättningstillgångar	33 854	33 844
Summa tillgångar	206 570	206 656
Eget kapital och skulder		
<i>Bundet eget kapital</i>		
Aktiekapital	14 738	14 738
Bundna reserver	77 024	76 962
<i>Fritt eget kapital</i>		
Fria reserver	25 200	25 196
Årets resultat	-8 071	-8 067
Summa eget kapital	108 891	108 829
Minoritetsandelar i eget kapital	5 120	5 120
Avsatt för pensioner och anställningsvillkor	224	224
Uppskjuten skatteskuld	10 673	10 673
Övriga avsättningar	7 509	7 509
Summa avsättningar	18 406	18 406
<i>Räntebärande skulder</i>		
Långfristiga lån	31 990	32 124
Kortfristiga lån	12 596	12 608
Ej räntebärande skulder		
Långfristiga skulder	2 350	2 350
Kortfristiga skulder	27 217	27 219
Summa skulder	74 153	74 301
Summa eget kapital och skulder	206 570	206 656
<i>Eventuelltillgångar</i>		
Ställda säkerheter	373	373
Ansvarsförbindelser	6 006	6 006

Källa: Fritt efter TeliaSoneras årsredovisning 2002

Tabell 5: Identifierade skillnader i koncernbalansräkningarna för TeliaSonera

Poster i balansräkningarna för IAS och ÅRL	BR ÅRL	BR IAS	Skillnad ¹⁰³	NOT
2002 MSEK				
Övriga finansiella anläggningstillgångar	25 411	25 507	96	17,28,30
Fordringar	26 617	26 607	-10	19,28,30
Bundna reserver	77 024	76 962	-62	
Fria reserver	25 200	25 196	-4	
Årets resultat	-8 071	-8 067	4	
Långfristiga lån	31 990	32 124	134	24,28,30
Kortfristiga lån	12 596	12 608	12	25,28,30
Kortfristiga skulder	27 217	27 219	2	27, 30
Summa:			172	

Källa: Fritt efter TeliaSoneras årsredovisning 2002

Tabell 6: Noter till koncernbalansräkningarna

Hänvisade noter i balansräkningarna år 2002	Not
Finansiella anläggningstillgångar	17
Fordringar	19
Långfristiga lån	24
Kortfristiga lån	25
Kortfristiga skulder	27
Leasingavtal och kontraktsförpliktelser	28
Finansiella instrument och finansiell riskhantering	30

Källa: Fritt efter TeliaSoneras årsredovisning 2002

4.5.1 Noter och poster i koncernbalansräkningarna

I de skiljaktiga posterna finns hänvisningar till diverse noter. Med hjälp av noterna förklarar vi vilka delposter som påverkas av skillnaderna mellan IAS/IFRS och ÅRL. De svar som TeliaSonera givit förklaras vidare i varje delpost. Vi har valt att inte beröra not 28 eftersom det enligt TeliaSoneras årsredovisning för år 2002 inte finns någon skillnad i leasingavtal och kontraktsförpliktelser mellan IAS/IFRS och ÅRL. Vi har heller inte valt att analysera not 30 eftersom påverkan av finansiella instrument går att utläsa i de övriga noterna i tabell 6.

Övriga finansiella anläggningstillgångar

Posten är värderad 96 MSEK högre enligt IAS än ÅRL. Skillnaden återfinns i not 17 (finansiella anläggningstillgångar). Skillnaden utläser vi i att posten aktier och andelar är redovisad 2 MSEK mindre i IAS än enligt ÅRL, posten uppskjuten skattefordran är redovisad 25 MSEK högre enligt IAS än enligt ÅRL samt att posten valutaränteswappar är redovisad 73 MSEK högre enligt IAS än enligt ÅRL. Detta ger ett netto på 96 MSEK högre enligt IAS än ÅRL.

¹⁰³ Skillnaden avser hur mycket IAS/IFRS posterna skiljer sig från ÅRL.

TeliaSonera menar att skillnaden i posten aktier och andelar beror på värdering till verkligt värde av marknadsnoterade aktier i företag som varken är intresseföretag eller dotterföretag, det vill säga värdepapper som tillhandahålls för försäljning. Skillnaden i posten valutaränteswappar avser värdering till verkligt värde av derivat (säkringsredovisning). Ovanstående skillnader härrör från IAS 39. Skillnaden i uppskjuten skattefordran är en följd av övriga skillnader.

Fordringar

Posten är värderad 10 MSEK lägre enligt IAS än ÅRL. I posten finns en hänvisning till not 19 (fordringar), där vi utläser skillnaden som avser valutaränteswappar.

Enligt TeliaSonera beror skillnaden i valutaränteswappar på värdering till verkligt värde av derivat (säkringsredovisning) enligt IAS 39.

Bundna reserver

I posten finns ingen hänvisning till noter men bundna reserver är redovisad till 62 MSEK lägre enligt IAS än ÅRL.

Enligt TeliaSonera styr ÅRL vad som är utdelningsbara medel i ett svenskt företag. För närvarande redovisar de samma utdelningsbara medel enligt IAS. Enligt TeliaSoneras årsredovisning för år 2002 redovisas eget kapital delen av obeskattade reserver som bundet eget kapital i koncernbalansräkningen. Det resultat som inte utdelats i intressebolag redovisas i koncernens eget kapital som kapitalandelsfond bland bundna reserver. De effekter som uppstår i eget kapital vid redovisning av finansiella instrument till verkligt värde (i enlighet med IAS 39) tas upp som fond för verkligt värde bland bundna reserver.

Fria reserver

I posten finns ingen hänvisning till noter men fria reserver är redovisad till 4 MSEK lägre enligt IAS än ÅRL.

TeliaSonera menar att fritt eget kapital bestäms utifrån koncernredovisningen enligt ÅRL. Skillnaden i fria reserver motsvaras av skillnaden i årets resultat.

Långfristiga lån

Posten är värderad 134 MSEK högre enligt IAS än ÅRL. I posten finns en hänvisning till not 24 (långfristiga lån) där vi utläser skillnaden. Skillnaden består i att lånet i TeliaSonera FTN/FTO är värderad till 53 MSEK högre i IAS än enligt ÅRL. Lånet i delposten TeliaSonera EMTN övriga valutalån, är värderad till 82 MSEK högre i IAS än enligt ÅRL samt att övriga lån är värderad till 1 MSEK lägre i IAS än enligt ÅRL. Detta ger ett netto på 134 MSEK högre enligt IAS än enligt ÅRL.

Skillnaden består enligt TeliaSonera i att finansiella instrument är värderade till verkligt värde i enlighet med IAS 39.

Kortfristiga lån

Posten är värderad 12 MSEK högre enligt IAS än ÅRL. I posten finns en hänvisning till not 25 (kortfristiga lån), där vi utläser skillnaden i ett lån i TeliaSonera FTN.

Skillnaden består enligt TeliaSonera i att lånet i TeliaSonera FTN är ett finansiellt instrument som värderas till verkligt värde, i enlighet med IAS 39.

Kortfristiga skulder

Posten är värderad 2 MSEK högre enligt IAS än ÅRL. I posten finns en hänvisning till not 27 (kortfristiga skulder), där vi utläser skillnaden. Skillnaden avser valutaränteswappar samt valutaterminer.

Skillnaden består enligt TeliaSonera i att valutaränteswappar och valutaterminer värderas till verkligt värde i enlighet med IAS 39.

4.6 Sammanfattning av kapitel 4

Enligt TeliaSonera skapar skillnader mellan olika länders redovisning problem. De anser därför att en harmonisering av redovisningen enbart är positiv. TeliaSonera anser inte att företag underskattar komplexiteten eller anser att IAS/IFRS inte skiljer sig från svenska redovisningsprinciper. Företaget tycker inte att resultatet varierar mer än förut genom tillämpning av IAS/IFRS. Det är snarare det svenska sättet att redovisa som ger de stora skillnaderna. Det finns ett flertal balans- och resultatposter som skiljer sig mellan tillämpning av IAS och ÅRL. Den rekommendation som står för samtliga skillnader är IAS 39 som behandlar finansiella instrument. I TeliaSonerans fall är dock de siffermässiga skillnaderna inte så stora. De menar att skillnadernas storlek beror på vilka balansposter ett företag besitter.

5. Analys och slutsats

I följande kapitel redovisas och analyseras den empiri som införskaffats utifrån den teoretiska referensramen. Under varje rubrik jämförs lämplig teori med respondentens svar. Därefter ges kommentarer och slutsatser som vi kommit fram till, uppdelade efter frågeformulärets struktur och innehåll. Kapitlet inleds med generella skillnader i redovisningen. Vidare analyseras skillnader mellan IAS/IFRS och svensk redovisningsstandard samt skillnader i resultat- och balansräkningarna.

5.1 Generella skillnader i redovisningen

I vissa fall leder skillnaderna i redovisningen till ineffektivitet och förlorade möjligheter.¹⁰⁴ Dessutom är skillnader i redovisningsprinciper ett hinder för internationella placeringar och skillnaderna försvårar även jämförelser för aktieägare.¹⁰⁵ Även TeliaSonera menar att skillnader mellan olika länders redovisning skapar problem för internationellt verksamma företag. De motiverar detta med att en jämförbar värdering är viktig för att nå en effektiv och rätt prissatt kapitalanskaffning. Vi anser att detta tyder på att TeliaSonera syftar på att de vill ha en jämförbar prissatt kapitalanskaffning för att möjliggöra investeringar över gränserna. På så vis stämmer TeliaSoneras resonemang om skillnaderna i redovisningen väl överens med teorin.

5.1.1 Harmonisering av redovisningen

Harmonisering av redovisningen leder till besparing av tid och pengar som spenderas på konsolidering av olika finansiell information, då fler än en rapport krävs för att olika nationella lagar och rekommendationer skall stämma överens. Den redovisningsstandard som tillämpas måste dock vara så flexibel som möjligt att skillnader i nationell bakgrund, traditioner och ekonomisk miljö kan hanteras.¹⁰⁶ En internationell harmonisering kommer även att förbättra transparensen, jämförbarheten samt kvaliteten i de finansiella rapporterna.¹⁰⁷ Det var på grund av transparensen, jämförbarheten samt kvaliteten som TeliaSonera övergick till IAS/IFRS 1999 som en förberedelse inför börsintroduktionen 2000. TeliaSonera anser att en harmonisering av redovisningen enbart är fördelaktigt. De uttrycker dock inte i detalj vad som är positivt. De menar att den transparens som en harmonisering skapar är nödvändig för företag som är internationellt verksamma. Vi anser att då TeliaSonera enbart anser att en harmonisering är positiv har de alltså inte uppmärksammat några problem i hur redovisningsstandarden hanterat skillnader i nationers bakgrund och ekonomiska miljö. Detta kan bero på att det enligt TeliaSonera finns så få skillnader mellan tillämpning av IAS/IFRS och svenska redovisningsprinciper, i deras fall enbart IAS 39. För företag med fler skillnader i redovisningen tror vi dock att svaret blivit annorlunda.

¹⁰⁴ Wallton, Haller & Raffournier. *International Accounting*.

¹⁰⁵ Buisman, "Svenska företag,".

¹⁰⁶ Choi, Frost & Meek, *International accounting*.

¹⁰⁷ "IAS har nu,".

5.1.2 Tillämpning av IAS/IFRS i Sverige före år 2005

Svenska företag som vill tillämpa IAS/IFRS före år 2005 får inte enbart publicera ett IAS-bokslut, utan måste presentera det som ett komplement till den nationella rapporteringen. En sådan dubbelrapportering skapar kostnader och förvirring som begränsar användningen av IAS/IFRS.¹⁰⁸ Detta resonemang håller inte TeliaSonera med om. De menar istället att den harmonisering som en övergång till IAS/IFRS innebar är så pass positiv att den uppväger de administrativa kostnader som uppstår i och med övergången till IAS/IFRS. Vi anser att det är fördelaktigt att vara så tidigt ute som möjligt med övergången till IAS/IFRS som TeliaSonera har varit, eftersom de då är mer förberedda än de företag som inte börjat implementeringen. De företag som inte ännu börjat tillämpa IAS/IFRS kan därmed stöta på problem som TeliaSonera kanske redan har övervunnit och klarat av att lösa. Ytterligare en fördel kan vara den signal som de ger till marknaden att de är förberedda inför framtiden i och med att de redovisar enligt IAS/IFRS tidigare än kravet år 2005.

5.1.3 Förändringsprojekt inom IAS/IFRS

Sannolikt kommer det att ske förändringar och omarbetningar i redan utgivna IAS/IFRS. De företag som redan har konverterat till IAS/IFRS kommer att få se en skärpning i tillämpningen. Målet är att IAS/IFRS skall utvecklas så att ingen avstämning till lokal redovisningsreglering är nödvändig vid notering på någon börs.¹⁰⁹ Att det troligtvis kommer att ske förändringar och omarbetningar i redan utgivna och nya IAS, anser inte TeliaSonera utgör ett problem trots att de redan implementerat IAS/IFRS. De påpekar att utvecklingen inte kan stå stilla. TeliaSoneras bedömning skiljer sig dock från teorin i den mening att de anser att omarbetningarna görs för att eliminera skillnader gentemot US-GAAP medan teorin säger att omarbetningarna är till för att eliminera avstämningen till lokal redovisningsreglering. TeliaSonera anser dock att omarbetningarna av gällande IAS/IFRS är positiva, vilket kommer att minska deras arbete med avstämning till US-GAAP. Vi anser att det är viktigt att reducera skillnaderna där de är som väsentligast för varje specifikt företag, i TeliaSoneras fall gentemot US-GAAP eftersom de är noterade i USA. Detta är i högsta grad beroende på var företaget verkar, på vilka börser de är noterade och var huvuddelen av kunder och investerare befinner sig. Vi anser även likt TeliaSonera att utvecklingen inte kan stå stilla, men även att utvecklingen måste ske i förhållande till marknadens villkor och ekonomiska förutsättningar. Enligt vårt tycke ser inte TeliaSonera förändringar som ett hot utan som möjligheter för en internationell harmonisering, vilket är positivt.

5.1.4 Anpassning av svensk redovisning till IAS/IFRS

Risken finns att svenska företag underskattar komplexiteten i konverteringen till IAS/IFRS. Problemet grundas på att företagen tror att allt de gör redan överensstämmer med IAS/IFRS.¹¹⁰ TeliaSonera anser inte att svårigheterna med implementeringen av IAS/IFRS underskattas. De anser heller inte att företag har uppfattningen att IAS/IFRS inte skiljer sig från svenska redovisningsprinciper. De menar att detta kan motivera varför flertalet företag aktivt arbetar med att skjuta upp införandet av vissa rekommendationer som Redovisningsrådet hittills publicerat. Vi tror heller inte att svårighetsgraden med övergången till IAS/IFRS underskattas hos de svenska företagen eller att inte svenska redovisningsprinciper skiljer sig från IAS/IFRS.

¹⁰⁸ "81 procent av börsföretagen,".

¹⁰⁹ Rippe, "Vägen mot IAS,".

¹¹⁰ Ibid.

De värdeförändringar som tillämpning av IAS-regler medför, kommer i hög grad att synas i det redovisade resultatet. Eftersom verkligt värde varierar kraftigt på dagens turbulenta marknader kommer resultatet att växla i betydligt större utsträckning än förut.¹¹¹ Företag som inte lyckas uppfylla kraven för säkringsredovisning måste marknadsvärdera derivatinstrument vilket även kan resultera i stora svängningar över tiden i det redovisade resultatet.¹¹² Resultatet varierar inte mer än förut vid en tillämpning av IAS/IFRS anser TeliaSonera. Snarare gör IAS 12 som behandlar skatter och IAS 19 som behandlar pensioner att resultatet jämnas ut över åren. De menar istället att det är det svenska sättet att redovisa som ger de stora variationerna i resultatet.

Vi ställer oss frågande till varför TeliaSoneras resultat istället varierar mindre vid en tillämpning av IAS/IFRS då vi i ett flertal akademiska artiklar fått uppfattningen av motsatsen. TeliaSonera säger dock att förändringen som IAS/IFRS medför är beroende på vilka balansposter ett företag besitter, vilket kan vara förklaringen. Då måste alltså TeliaSoneras balansposter skilja sig från övriga företags. Ett skäl till att TeliaSoneras resultat, till skillnad från teorin, inte varierar så mycket över tid anser vi kan vara att de uppfyller kravet på säkringsredovisning enligt IAS 39. Därmed slipper de att värdera sina derivat till marknadsvärde vilket enligt teorin ger svängningar i resultatet. TeliaSonera anser vidare att IAS 12 och IAS 19 gör så att deras resultat jämnas ut över åren. Dock säger de att tillämpning av IAS 12 och IAS 19 inte medför några skillnader jämfört med ÅRL. Vi tycker därför inte att dessa båda rekommendationer borde påverka deras resultat och inte heller jämna ut resultatet över åren.

De väsentligaste förändringarna som en tillämpning av IAS/IFRS för med sig gäller värderingen av företagets egendom. Redovisning enligt IAS/IFRS medför att flera poster i balansräkningen värderas till verkligt värde.¹¹³ Posterna kan till exempel vara aktieplaceringar, vissa fastigheter, vissa finansiella instrument och egendomen i pensionsstiftelser.¹¹⁴ Nuvarande svenska redovisningsprinciper innebär därmed att det kan finnas undervärderade poster i balansräkningen.¹¹⁵ TeliaSonera medger att vissa av deras balansposter värderas till vad som motsvarar dess verkliga värde. Däremot menar de att det endast gäller för de poster som påverkas av IAS 39, finansiella instrument, där de beloppsmässiga skillnaderna dock inte varit så stora. Den IAS/IFRS rekommendation som orsakat den väsentligaste skillnaden är IAS 32 som påverkar nettning eller inte av fordran respektive skuld. Enligt IAS 32 är det inte tillåtet att delarna i ett sammansatt instrument kvittas mot varandra i redovisningen utan att de ingående delarna redovisas var för sig till verkligt värde (enligt IAS/IFRS, IAS 39)¹¹⁶. Enligt RR 27, som är den svenska motsvarigheten till IAS 32, får dock vissa finansiella instrument däremot redovisas till nettobelopp¹¹⁷. TeliaSonera menar att den enda IAS som medför en skillnad jämfört med svenska redovisningsprinciper är IAS 39. Resonemanget ovan är dock ett tydligt tecken på att även IAS 32 medför skillnader för dem. Då IAS 32 baseras på att IAS 39 tillämpas så anser vi att TeliaSonera ser det som att IAS 39 även bidrar till skillnaden vid tillämpning av IAS 32. Om företaget inte tillämpat IAS 39 så hade de heller inte tillämpat IAS 32. De skillnader som TeliaSonera menar att IAS 32 medför stämmer överens med skillnaderna enligt teorin (3.8.6).

¹¹¹ ”IAS ger bättre,”

¹¹² Arnell, ”IAS snart här,”.

¹¹³ ”IAS ger bättre,”

¹¹⁴ Axelman, Philips & Wahlquist, *IAS/IFRS 2005*.

¹¹⁵ ”IAS ger bättre,”

¹¹⁶ Axelman, Philips & Wahlquist, *IAS/IFRS 2005*.

¹¹⁷ Ibid.

I TeliaSoneras årsredovisning för 2002 under not 30 som avser finansiella instrument och finansiell riskhantering har vi utläst att summan av tillgångsposterna är högre värderade enligt det redovisade värdet än för det verkliga värdet. Detta säger alltså emot teorin då tillgångarna redovisade till verkligt värde istället är lägre värderade enligt IAS än ÅRL. Vad gäller summan av skuldposterna gällande finansiella instrument och finansiell riskhantering är förhållandet motsatt.

Av de poster som teorin ger exempel på, som förändras i värderingen då de värderas till verkligt värde, är det bara de poster som påverkas av IAS 39 (finansiella instrument) som förändras vid tillämpning av IAS/IFRS för TeliaSonera. De poster som alltså kan förändras enligt teorin men inte i TeliaSonera är aktieplaceringar, vissa fastigheter och egendomen i pensionsstiftelser. Enligt teorin, avsnitt 3.8.6, klassificeras aktier som finansiella tillgångar tillgängliga för avyttring, och ska därmed värderas till verkligt värde enligt IAS 39. Detta kan vi dock inte utläsa ur TeliaSoneras årsredovisning då det, enligt noterna för IAS och ÅRL, inte finns skillnader för aktier och andelar. I TeliaSoneras balansräkning i årsredovisningen för år 2002 har vi dock identifierat en skillnad som gäller aktier och andelar. Denna skillnad menar företaget beror på att aktier enligt IAS 39 värderas till verkligt värde (se vidare skillnaden i värdering av aktier och andelar i 5.3.3).

Vi anser att vad som påverkar skillnader mellan IAS/IFRS och ÅRL för ett företags aktieplaceringar, vissa fastigheter och egendomen i pensionsstiftelser är företagsspecifikt. Det är även högst beroende på vilka balansposter som återfinns i olika företags balansräkningar. Förklaringen till varför det inte sker någon förändring vid värdering av fastigheter är relativt självklart. Detta motiverar vi med att telekommunikationsföretag troligtvis inte innehar några fastigheter och därmed inte påverkas av de förändringar som tillämpning av IAS 40 Investment Property, som behandlar redovisning av förvaltningsfastigheter, för med sig. Förklaringen till varför det inte uppstår några värdemässiga förändringar i koncernredovisningen vid värdering av egendom i pensionsstiftelser anser vi beror på att TeliaSonera redan tillämpar RR 29 i det bokslut som är upprättat enligt ÅRL. I det som teorin benämner ”nuvarande svenska redovisningsprinciper” innefattas inte RR 29 då det inte blir ett krav att tillämpa denna rekommendation förrän år 2004. Därför kan det finnas skillnader i pensionsredovisning enligt teorin men inte för TeliaSonera.

5.2 Skillnader mellan IAS/IFRS och svensk redovisningsstandard

5.2.1 IAS 12 Income Taxes

Redovisningsrådets rekommendation RR 9 Inkomstskatter skiljer sig från IAS 12 genom att RR 9 anger ett undantag. Detta undantag gäller för rena substansförvärv där skattevärderingen har varit en väsentlig del av affärssuppgörelsen. Om så är fallet skall värderingen för den uppskjutna skatten basera sig på köpeskillingen istället för det nominella beloppet.¹¹⁸ Emellertid kan TeliaSonera inte se att det finns någon skillnad mellan IAS 12 och RR 9 och därför finns det inte några beloppsmässiga skillnader som härstammar från skillnader mellan dessa två rekommendationer. Vi anser att detta beror på att TeliaSonera inte kan ha gjort några rena substansförvärv där skattevärderingen har varit en väsentlig del av affärssuppgörelsen och därför har det inte inneburit några skillnader för företaget. Skillnaden

¹¹⁸ Axelman, Philips & Wahlquist, *IAS/IFRS 2005*.

mellan IAS 12 och RR 9 påverkar därför inte alla företag. Vi anser även att det har att göra med vilken förvärvsstrategi ett företag har.

5.2.2 IAS 19 Employee Benefits

IAS 19 stämmer i huvudsak överens med Redovisningsrådets rekommendation RR 29, som publicerats under 2002. Det undantag som finns gäller redovisning för juridisk person.¹¹⁹

Enligt TeliaSonera finns det ingen skillnad på koncernnivå i pensionsredovisningen då de redan tillämpar RR 29.

5.2.3 IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement

IAS 39 kräver att vissa kategorier av finansiella tillgångar löpande skall värderas till verkligt värde.¹²⁰ De finansiella tillgångar som skall redovisas till verkligt värde är finansiella tillgångar tillgängliga för försäljning, exempelvis aktier, samt finansiella tillgångar avsedda för handel inklusive derivat.¹²¹ Enligt TeliaSonera är de största teoretiska skillnaderna mellan IAS 39 och nuvarande svenska principer för redovisning av finansiella instrument just den löpande redovisningen till verkligt värde av derivatinstrument och för värdepapper tillgängliga för försäljning. Detta stämmer alltså väl överens med skillnaderna enligt teorin. En skillnad mellan TeliaSoneras resonemang och teorin är dock att TeliaSonera inte nämner några förändringar gällande finansiella tillgångar avsedda för handel som teorin gör, utan endast förändringar gällande derivatinstrument, för denna typ av tillgångsslag.

Att redovisa vissa finansiella tillgångar till marknadsvärde kan få stor effekt på resultat- och balansräkningarna.¹²² Siffermässigt är det enbart IAS 39 som för TeliaSonera skapar skillnaden mellan IAS och ÅRL i resultat- och balansräkningarna. Till skillnad från teorin handlar det dock inte om speciellt stora belopp för deras del. Se även tidigare slutsatser i 5.1 om hur IAS 39 påverkar resultat- och balansräkningen.

För vissa företag blir implementeringen av IAS 39 en väldigt svår process och kriterierna för att få tillämpa säkringsredovisning är väldigt strikta.¹²³ Som nämnts ovan gällande TeliaSonera är den största teoretiska skillnaderna vid tillämpning av IAS 39 den löpande redovisningen av finansiella instrument till verkligt värde. De säger dock att det inte är detta som gör det arbetsamt att tillämpa IAS 39, utan det är det pris de får betala för att möjliggöra säkringsredovisning, då detta medför krävande och ingående dokumentation. TeliaSonera anser liksom teorin även att införandet av IAS 39 har varit en svår och krävande process.

Vi tror att det som är arbetsamt med IAS 39 är införandet av rekommendationen samt den dokumentation som krävs för säkringsredovisning. Däremot kan det troligtvis uppstå svårigheter med att fastställa ett verkligt värde för tillgångarna eftersom marknaden är benägen till att fluktuera.

¹¹⁹ Axelman, Philips & Wahlquist, *IAS/IFRS 2005*.

¹²⁰ Jönsson-Lundmark, "IAS-regler,".

¹²¹ Axelman, Philips & Wahlquist, *IAS/IFRS 2005*.

¹²² Arnell, "IAS snart här,".

¹²³ Bäckström, "Finansiell riskhantering,".

5.2.4 Övriga skillnader

IAS 2 och RR 2 som båda behandlar redovisning av varulager stämmer överens förutom att IAS 2 tillåter ytterligare en värderingsmetod som inte RR 2 gör. Metoden innebär att varulagrets anskaffningsvärde kan beräknas enligt LIFO-metoden. Även vid redovisning av materiella anläggningstillgångar tillåter IAS 16 alternativa metoder som inte Redovisningsrådets rekommendation, RR 12 gör. Exempel på detta är bland annat löpande redovisning till verkligt värde av materiella anläggningstillgångar.¹²⁴

TeliaSonera tillämpar ingen av ovanstående alternativa metoder som kan tillämpas enligt IAS/IFRS. Detta beror dock inte på att de vill minimera de skillnader som kan uppstå mellan IAS/IFRS och ÅRL, då de måste upprätta ett bokslut för respektive regelverk. Istället beror det på den arbetsbelastning som en tillämpning av de alternativa metoderna skulle medföra, i och med att de är noterade i USA och måste göra en avstämning till US-GAAP. TeliaSonera har alltså inte använt ovanstående, enligt IAS/IFRS, alternativa metoder då de har som avsikt att minimera skillnader mellan IAS/IFRS och US-GAAP.

I och med att TeliaSonera arbetar med att minimera skillnader mellan IAS/IFRS och US-GAAP anser vi även att vissa skillnader mellan IAS/IFRS och ÅRL eliminerats. Vi ställer oss dock frågande till detta utfall då vi har uppfattningen att det finns betydande skillnader mellan svenska redovisningsprinciper och US-GAAP.

Enligt TeliaSonera är det enbart IAS 39 som medför en skillnad mellan redovisning enligt IAS/IFRS och svenska redovisningsprinciper. Enligt teorin, kapitel 3.8, finns det emellertid betydligt fler skillnader mellan de båda regelverkens rekommendationer. En förklaring till detta anser vi är att TeliaSonera inte använder de alternativa redovisningsmetoder som anges enligt IAS men inte enligt RR. Detta beror som tidigare nämnts på att TeliaSonera vill minimera avvikelser mot US-GAAP. Vi anser därför att det kan bli fler skillnader för företag som inte gör avstämning till US-GAAP då de kan välja redovisningsmetoder utan att tänka på det extraarbete som en avstämning till US-GAAP medför. Skillnaderna mellan redovisning enligt IAS/IFRS och svenska redovisningsprinciper kunde bli större för ett företag som gått över till redovisning enligt IAS/IFRS, om de sluppit att även upprätta ett bokslut enligt ÅRL. På grund av att företag måste upprätta två olika bokslut kan det avgörande för valet av redovisningsmetod bli att minska skillnaderna mellan de båda redovisningsstandarderna, istället för att använda sig av den redovisningsmetod som är lämpligast för företaget. Exempel på sådana metoder kan vara marknadsvärdering av vissa materiella anläggningstillgångar, vilket bättre speglar tillgångarnas verkliga värde. Därför anser vi att skillnaderna mellan IAS/IFRS och svenska redovisningsprinciper kan bli större år 2005, när IAS/IFRS blir ett krav, då företagen slipper att även upprätta ett bokslut enligt ÅRL.

¹²⁴ Axelman, Philips & Wahlquist, *IAS/IFRS 2005*.

5.3 Skillnader i resultat- och balansräkningarna

Nedan analyseras de resultat- och balansposter där vi identifierat skillnader mellan TeliaSonerans IAS- och ÅRL bokslut.

5.3.1 Övriga rörelseintäkter och rörelsekostnader, resultat från intressebolag samt finansiella intäkter och kostnader

Mellan TeliaSonerans koncernresultaträkningar upprättade enligt IAS/IFRS och ÅRL finner vi bland annat skillnader under posterna övriga rörelseintäkter och rörelsekostnader, resultat från intresseföretag samt finansiella intäkter och kostnader. Skillnaderna i dessa poster beror enligt TeliaSonera på att värdeförändringen på derivat redovisas exklusive räntekomponenten enligt svenska redovisningsprinciper medan hela värdeförändringen redovisas enligt IAS. TeliaSonera menar att denna skillnad beror på att de tillämpar IAS 39.

I posten övriga rörelseintäkter och rörelsekostnader finner vi skillnaden under delposten kapitalförluster och övrigt som är 331 MSEK enligt ÅRL och 322 MSEK enligt IAS, alltså är kapitalförluster och övrigt 9 MSEK lägre enligt IAS än enligt ÅRL. I posten resultat från intresseföretag utläser vi skillnaden genom att kapitalvinster är 380 MSEK enligt IAS och 383 enligt ÅRL. Alltså är kapitalvinster 3 MSEK lägre enligt IAS.

Det totala beloppet i delposten kapitalförluster och övrigt är enligt ÅRL är 331 MSEK och skillnaden mellan ÅRL och IAS är 9 MSEK. Det totala beloppet i delposten kapitalvinster är enligt ÅRL 383 MSEK och skillnaden mellan ÅRL och IAS är 3 MSEK. Skillnaden mellan IAS och ÅRL i dessa båda delposter beror enligt ovan på samma sak. I en jämförelse mellan dessa båda skillnader kan vi dra slutsatsen att delposten kapitalförluster och övrigt har ett lägre totalbelopp enligt ÅRL än vad kapitalvinster har. Däremot är skillnaden mellan IAS och ÅRL större i delposten kapitalförluster och övrigt än i delposten kapitalvinster. Vi ser därför inget samband mellan att skillnadernas storlek mellan IAS- och ÅRL-bokslutet beror på hur stora de olika delposterna är.

5.3.2 Skatter, årets resultat, bundna reserver och fria reserver

Till skillnad från nuvarande svensk redovisning kräver IAS 39 att vissa kategorier av finansiella tillgångar löpande skall värderas till aktuella marknadsvärden. På så vis blir även orealiserade positiva värdeförändringar inräknade i periodens redovisade resultat.¹²⁵

Skillnader mellan TeliaSonerans resultaträkning och balansräkning upprättade enligt IAS och ÅRL har vi även funnit i skatter, årets resultat och fria reserver. Årets resultat är 4 MSEK högre enligt IAS än ÅRL, vilket enligt TeliaSonera även medfört att fria reserver även är 4 MSEK högre enligt IAS. Skillnaden i skatter beror på att uppskjutna skatter är 1 MSEK lägre enligt IAS. Samtliga ovanstående skillnader beror Enligt TeliaSonera på värdering av finansiella poster till verkligt värde enligt IAS 39. Därmed stämmer TeliaSonerans svar väl överens med teorin.

Vi har även funnit skillnader i bundna reserver, vilka inte analyseras eftersom de redovisar samma utdelningsbara medel enligt IAS som ÅRL. För information om skillnader se 4.5.1.

¹²⁵ Jönsson-Lundmark, ”IAS-regler.”

5.3.3 Övriga finansiella anläggningstillgångar

Till skillnad från nuvarande svensk redovisning kräver IAS 39 att vissa finansiella tillgångar löpande skall värderas till aktuella marknadsvärden. Dessa är finansiella tillgångar tillgängliga för försäljning, exempelvis aktier, samt finansiella tillgångar avsedda för handel inklusive derivat.¹²⁶

I balansräkningsposten övriga finansiella anläggningstillgångar finns det skillnader i posterna aktier och andelar samt valutaränteswappar. Enligt TeliaSonera beror skillnaden i aktier och andelar på att de värderas till verkligt värde då de är värdepapper som tillhandahålls för försäljning. Skillnaden i valutaränteswapparna beror på värdering till verkligt värde av derivat. Båda skillnaderna härrör enligt TeliaSonera från en tillämpning av IAS 39, vilket stämmer väl överens med de skillnaderna som teorin lyfter fram.

I posten övriga finansiella anläggningstillgångar har vi även uppmärksammat en skillnad i uppskjutna skatter. Som tidigare nämnts beror denna skillnad enligt TeliaSonera inte på skillnader mellan IAS 12 och RR 9, som båda behandlar inkomstskatter, utan de uppstår som en följd av övriga skillnader mellan IAS och svenska redovisningsprinciper.

5.3.4 Fordringar

Finansiella tillgångar avsedda för handel inklusive derivat skall värderas till verkligt värde.¹²⁷ Skillnaden i posten fordringar avser valutaränteswappar, vilket enligt TeliaSonera beror på värdering av derivat till verkligt värde. Denna värdering stämmer alltså väl överens med teorin.

Eftersom ÅRL förbjuder en värdering till verkligt värde av valutaränteswappar uppstår skillnad på grund av att de värderas till verkligt värde i enlighet med IAS 39.

5.3.5 Långfristiga lån, kortfristiga lån och kortfristiga skulder

Finansiella skulder redovisas enligt IAS 39, till skillnad från svenska redovisningsprinciper, till verkligt värde då de är avsedda för handel. Resterande finansiella skulder skall värderas med anskaffningsvärdet som utgångspunkt.¹²⁸ I TeliaSoneras balansräkningar upprättade enligt IAS och ÅRL har vi även funnit skillnader i posterna långfristiga lån, kortfristiga lån och kortfristiga skulder. Skillnaden i långfristiga lån utläser vi i ett lån i TeliaSonera FTN/FTO, TeliaSonera EMTN övriga valutalån och i övriga lån. Skillnaden i kortfristiga lån utläser vi i ett lån i TeliaSonera FTN medan skillnaden i kortfristiga skulder avser valutaränteswappar och valutaterminer. Skillnaderna i samtliga ovanstående poster består enligt TeliaSonera i att finansiella instrument värderas till verkligt värde i enlighet med IAS 39.

Den slutsats vi kommit fram till gällande skillnaderna i de tre ovanstående posterna är att det endast finns skillnader i lån och skulder för TeliaSonera som är avsedda för handel då dessa enligt IAS 39 ska värderas till verkligt värde. Övriga lån och skulder värderas med anskaffningsvärdet som utgångspunkt och då blir det ingen skillnad mellan IAS och svenska redovisningsprinciper.

¹²⁶ Jönsson-Lundmark, "IAS-regler,".

¹²⁷ Axelman, Philips & Wahlquist, *IAS/IFRS 2005*

¹²⁸ Ibid.

6. Avslutande diskussion

Vid uppsatsens början trodde vi att det skulle bli mödosamt att sätta sig in i IAS/IFRS regelverket, vilket visade sig att så var fallet. Samtidigt har det varit lärorikt och nyttigt att erhålla sådana kunskaper med tanke på vårt framtida arbetsliv. Efter att noggrant ha studerat litteratur och vetenskapliga artiklar om IAS/IFRS fick vi en inblick i ämnet och därmed ett bredare perspektiv. En djupare förståelse för sammanhanget mellan IAS/IFRS och svenska redovisningsprinciper skapades genom intervjun med TeliaSonera.

Vi tror att en harmonisering av redovisningen är nödvändig för att öka förståelsen och få en jämförbar redovisning av internationella företag. Detta är nödvändigt för att möjliggöra och uppmuntra investeringar över gränserna och få en effektivare kapitalmarknad, vilket i slutändan gynnar de internationella företagen och deras intressenter. Dock tror vi inte att övergången till IAS/IFRS är lätthanterligt för företagen.

Efter att ha identifierat skillnader mellan IAS/IFRS och ÅRL i TeliaSoneras resultat- och balansräkningar kom vi fram till att tillämpning av IAS/IFRS påverkar ett antal balans- och resultatposter för företaget. Den enda rekommendation som utgör en skillnad för TeliaSonera är IAS 39, antingen direkt eller genom hänvisning till den. Varför just vissa poster påverkades kan bland annat härledas till att de värderas till verkligt värde i motsats till det lägsta av verkligt värde och anskaffningsvärdet enligt ÅRL. Skillnaderna för företaget är i motsats till teorin inte så stora siffermässiga belopp. Vi ser inget samband mellan att skillnadernas storlek mellan IAS- och ÅRL-bokslutet beror på hur stora de olika delposterna är.

Det vi kommit fram till i uppsatsen är att storleken på skillnaderna är specifikt för varje företag. Det beror till exempel på vilka balansposter ett företag besitter, vilka strategier företaget har, vilka av Redovisningsrådets rekommendationer företaget tillämpar samt på vilken börs företaget är noterat på. Vidare tror vi att skillnaderna mellan IAS/IFRS och svenska redovisning kan bli större år 2005, när IAS/IFRS blir ett krav, då företagen slipper att även upprätta ett bokslut enligt ÅRL. Eftersom vi endast studerat TeliaSonera kan vi dock inte dra några generella slutsatser för övriga företag.

6.1 Förslag till vidare forskning

I uppsatsen har vi kommit fram till att det enbart är IAS 39 som står för skillnaderna för TeliaSonera vid en jämförelse mellan tillämpning av IAS/IFRS och nuvarande svenska redovisningsprinciper. Vi anser därför att det skulle vara intressant att enbart göra en djupgående studie av IAS 39 och analysera var skillnaderna finns i denna IAS i jämförelse med nuvarande svensk redovisning av finansiella instrument.

Eftersom vi gjort en fallstudie av endast ett företag kan vi inte dra några slutsatser om det är samma skillnader mellan redovisning enligt IAS/IFRS och svenska redovisningsprinciper för andra företag och branscher. Därför skulle en studie av flera företag i olika branscher även vara intressant, för att på så vis få svar på om redovisning enligt IAS/IFRS innebär olika skillnader för olika företag och branscher.

Källförteckning

Litteratur

Axelman, Lennart, Phillips, Dan & Wahlquist, Ola. *IAS/IFRS 2005 – En jämförelse mellan International Accounting Standards och Redovisningsrådets rekommendationer*. Stockholm: Printgraf, Ernst & Young, 2003.

Backman, Jarl. *Rapporter och uppsatser*. Lund: Studentlitteratur, 1998.

Choi, Frederick D S, Frost, Carol Ann & Meek, Gary K. *International accounting, third edition*. New Jersey: Prentice Hall, 1999.

Holme, Idar Magne & Solvang, Bernt Krohn. *Forskningsmetodik om kvalitativa och kvantitativa metoder*. Lund: Studentlitteratur, 1997.

Lekwall, Per & Wahlbin, Clas. *Information för marknadsföringsbeslut, tredje upplagan*. Göteborg: IHM Förlag AB, 1993.

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

Patel, Runa & Davidsson, Bo. *Forskningsmetodikens grunder, att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. Lund: Studentlitteratur, 1994, 1998.

Patel, Runa & Tebelius, Ulla. *Grundbok i forskningsmetod*. Lund: Studentlitteratur, 1987.

Repstad, Pål. *Närhet och distans – kvalitativa metoder i samhällsvetenskap*. Lund: Studentlitteratur, 1987.

Roberts, Clare, Weetman, Pauline & Gordon, Paul. *International financial accounting, a comparative approach*. London: Financial Times Management, 1998.

Ryan, Bob, Scapens, Robert W & Theobald, Michael. *Research Method & Methodology in Finance & Accounting, 2nd edition*. Cornwall: Thomson, 2002.

Schroeder, Richard G & Myrtle, Clark W. *Accounting Theory text and readings, sixth edition*. New York: John Wiley & Sons, Inc, 1998.

Svenning, Conny. *Metodboken*. Eslöv: Lorentz Förlag, 2000.

Thomasson, Jan, Arvidsson, Per, Lindquist, Hans, Larsson, Olov & Rohlin, Lennart. *Den nya affärsredovisningen*. Malmö: Liber ekonomi, 1997

Wallton, Peter, Haller, Axel & Raffournier, Bernard. *International Accounting*. London: International Thomson Business Press, 1999.

Widerberg, Karin. *Kvalitativ forskning i praktiken*. Lund: Studentlitteratur, 2002.

Yin, Robert K. *Case study research: Design and methods*. London: Sage Publications, Inc, 1994.

Artiklar

Buisman, Jan. ”Svenska företag kan koncernredovisa enligt IAS.” *Balans*, nr 1, (2002).

”IAS i ett nötskal.” *Hufvudstadsbladet*, (021120).

”IAS ger bättre insyn i bolagen.” *Hufvudstadsbladet*, (021120).

Jönsson-Lundmark, Birgitta. ”IAS-regler i koncernredovisningen – hur är läget?.” *Balans*, nr 12, (2001).

Rippe, Johan. ”Vägen mot IAS - skjut inte upp konverteringsprocessen!.” *Balans*, nr 6-7, (2001).

Övriga publikationer

”About us mission statement”, <http://www.iasb.org.uk/cmt/0001.asp> (030428)

Arnell, Göran. ”IAS snart här – underskatta inte konsekvenserna”, 2002-05, http://www.kpmg.se/infocore?_md=browse&id=13908 (030331)

Bäckström, Anders. ”Finansiell riskhantering och säkringsredovisning enligt IAS 39”, 2002-05, http://www.kpmg.se/infocore?_md=browse&id=13910 (030331)

”Europas krav på IAS”, 2003, http://www.pwcglobal.com/se/swe/ins-sol/spec-int/ias/artikel_europas_krav.html (030403)

”IAS 2005 har nu antagits av EU:s Ministerråd”, 2002-06-10, http://www.pwcglobal.com/se/swe/about/pressrum/2002_06_10.html (030403)

Lagerström, Bo. ”Konvertering till IAS”, 2003, http://www.pwcglobal.com/se/swe/ins-sol/spec-int/ias/artikel_konvertering.html (030403)

”Structure”, <http://www.iasb.org.uk/cmt/0001.asp> (030428)

TeliaSonera AB:s årsredovisning 2002

”The IASB: Who we are”, <http://www.iasb.org.uk/cmt/0001.asp> (030428)

”What is the IASB? The IASB?”, <http://www.iasplus.com/restrukt/whatis.htm> (030428)

”81 procent av börsföretagen vill ha öppnare redovisning”, 2002-06-13, http://www.pwcglobal.com/se/swe/about/pressrum/2002_06_13.html (030403)

Bilagor

Bilaga 1: Introduktionsbrev

Vi heter Fredrik Bärög och Anders Persson och skriver D-uppsats i redovisning på Handelshögskolan i Göteborg.

Syftet med uppsatsen är:

Att beskriva och analysera skillnader i balans- och resultaträkningarna mellan IAS/IFRS och svenska redovisningsprinciper för TeliaSonera AB som redovisar ett koncernbokslut enligt IAS/IFRS och enligt ÅRL.

Tillsammans med introduktionsbrevet bifogas ett frågeformulär som är indelad i fyra delar (A, B, C och D). Delarna består av övergripande bakgrundsfrågor, skillnader mellan IAS/IFRS och svensk redovisningsstandard, skillnader i balansräkningsposter samt skillnader i resultaträkningsposter.

Frågorna som ställs i frågeformuläret är avsedda att besvaras med utgångspunkt från TeliaSonera AB:s årsredovisning 2002 samt hur frågorna påverkar företaget.

Vi vore oerhört tacksamma om Ni kunde svara så utförligt som möjligt med motivering på samtliga frågor. Vi vore även tacksamma om Ni kunde svara så fort som möjligt, det skall dock inte gå ut över kvaliteten på svaren. Vi skulle vilja återfå Era svar senast fredagen den 16 maj.

Tack på förhand

Med vänlig Hälsning

Fredrik Bärög

Anders Persson

Bilaga 2: Frågeformulär

A) Övergripande bakgrundsfrågor

- 1) Anser Ni att skillnader mellan olika länders redovisningsprinciper utgör problem t ex beträffande jämförbarhet, hinder för internationella placeringar m.m.? I så fall varför?
- 2) Vad anser Ni är positivt respektive negativt med en harmonisering av redovisningen?
- 3) Vad anser Ni är positivt respektive negativt med att samtliga börsnoterade bolag inom EU kommer att redovisa enligt IAS år 2005?
- 4) Då det för närvarande pågår ett antal projekt inom IAS är det troligt att det kommer ske en rad förändringar och omarbetningar i redan utgivna och nya IAS. Anser Ni att detta blir ett problem och framtida skillnader då Ni redan implementerat IAS? I så fall varför?
- 5) Tror Ni att företagen faller in i en "falsk" trygghet att allt de gör redan är förenligt med IAS samt att effekten av att implementera de rekommendationer som inte ännu är översatta i Sverige underskattas?
- 6) Anser ni att resultatet varierar mer än förut från år till år i och med IAS? Varför?
- 7) I en undersökning gjord av KPMG slog de fast att en övergång till IAS medförde att flera poster i balansräkningen värderas på ett sätt som skall motsvara dess verkliga värde. Nuvarande redovisningspraxis innebär således att det kan finnas stora undervärderade poster i balansräkningen.
 - a) Vad anser ni om ovanstående?
 - b) Vilka poster i Er balansräkning värderas nu till verkligt värde och vilka var undervärderade?
 - 8a) Inom vilka områden finns de största skillnaderna mellan redovisning enligt IAS och svenska redovisningsprinciper?
 - b) Är den största skillnaden att redovisning enligt IAS kräver värdering till verkligt värde för vissa poster? Motivera.
- 9) Anser Ni att kvaliteten på den finansiella informationen ökar samt att det blir lättare att göra internationella jämförelser genom en redovisning enligt IAS?

B) Skillnader mellan IAS/IFRS och svensk redovisningsstandard

1) IAS 12 Income Taxes

Vad anser Ni de stora skillnaderna är mellan IAS 12 och RR 9 inkomstskatter? Hur påverkar IAS 12 Er och hur stora är de siffermässiga förändringarna?

2) IAS 19 Employee Benefits

Vad anser Ni de stora skillnaderna är mellan IAS 19 och nuvarande svenska principer för pensionsredovisning? Hur påverkar IAS 19 Er och hur stora är de siffermässiga förändringarna?

3) IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement

Vad anser Ni de stora skillnaderna är mellan IAS 39 och nuvarande svenska principer för redovisning av finansiella instrument? Hur påverkar IAS 39 Er och hur stora är de siffermässiga förändringarna?

4) I ett flertal IAS finns del fler alternativa redovisningsmetoder än enligt RR. Exempel på dessa är att IAS 2 tillåter lagervärdering enligt LIFO, IAS 16 som tillåter att vissa materiella tillgångar värderas till verkligt värde. Varför använder Ni inte IAS alternativa metoder? Är det för att ni tycker de är mindre fördelaktiga, eller för att det blir mer arbete och skillnader då Ni måste upprätta ett bokslut enligt IAS och ett enligt ÅRL?

C) Skillnader i balansräkningsposter

I nedanstående tabeller är skiljaktiga poster i balansräkningarna för ÅRL-bokslutet och IAS-bokslutet i Er årsredovisningen för 2002 identifierade med tillhörande noter. De uträknade skillnaderna avser hur IAS skiljer sig från ÅRL.

Poster i balansräkningarna för IAS och ÅRL 2002 MSEK	BR ÅRL	BR IAS	Skillnad	NOT
Övriga finansiella anläggningstillgångar	25 411	25 507	96	17,28,30
Fordringar	26 617	26 607	-10	19,28,30
Bundna reserver	77 024	76 962	-62	
Fria reserver	25 200	25 196	-4	
Årets resultat	-8 071	-8 067	4	
Långfristiga lån	31 990	32 124	134	24,28,30
Kortfristiga lån	12 596	12 608	12	25,28,30
Kortfristiga skulder	27 217	27 219	2	27, 30
Summa:			172	

Hänvisade noter i balansräkningarna år 2002	Not
Finansiella anläggningstillgångar	17
Fordringar	19
Långfristiga lån	24
Kortfristiga lån	25
Kortfristiga skulder	27
Leasingavtal och kontraktsförpliktelser	28
Finansiella instrument och finansiell riskhantering	30

1) Övriga finansiella anläggningstillgångar

Posten är värderad 96 MSEK högre enligt IAS än ÅRL. Övriga finansiella anläggningstillgångar hänvisar till noterna 17, 28, 30. Vi utläser skillnaden i not 17, vilket illustreras nedan.

MSEK	IAS	ÅRL	Skillnad
Not 17			
Aktier och andelar	1 050	1 052	-2
Uppskjuten skattefordran	15 931	15 906	25
Valutaränteswappar	514	441	73
Summa:			96

a) Vilka rekommendationer i IAS står för skillnaderna, och varför?

b) Vad beror respektive skillnad i värderingen på?

2) Fordringar

Posten är värderad 10 MSEK lägre enligt IAS än ÅRL. Fordringar hänvisar till noterna 19, 28 och 30. Vi utläser skillnaden i not 19 gällande valutaränteswappar, vilket illustreras nedan.

MSEK	IAS	ÅRL	Skillnad
Not 19			
Valutaränteswappar	543	553	10
Summa:			10

a) Vilka rekommendationer i IAS står för skillnaden, och varför?

b) Vad beror skillnaden i värderingen på?

3) Bundna reserver

I posten finns ingen hänvisning till noter, men bundna reserver är redovisad till 62 MSEK mindre värde enligt IAS än ÅRL.

a) Vad beror skillnaden på?

4) Fria reserver

I posten finns ingen hänvisning till noter, men fria reserver är redovisad till 4 MSEK mindre värde enligt IAS än ÅRL.

a) Vad beror skillnaden på?

5) Långfristiga lån

Posten är värderad 134 MSEK högre enligt IAS än ÅRL. I posten finner vi en hänvisning till noterna 24, 28 samt 30. Skillnaden utläser vi i not 24, vilket illustreras nedan.

MSEK	IAS	ÅRL	Skillnad
Not 24			
TeliaSonera FTN/FTO	5 082	5 029	53
TeliaSonera EMTN, övriga valutalån	7 363	7 281	82
Övriga lån	4 098	4 099	-1
Summa:			134

a) Vilka rekommendationer i IAS står för skillnaderna, och varför?

b) Vad beror respektive skillnad i värderingen på?

6) Kortfristiga lån

Posten är värderad 12 MSEK högre enligt IAS än ÅRL. I posten finner vi en hänvisning till not 25, 28 samt 30. Skillnaden utläser vi i not 25 gällande TeliaSonera FTN, vilket illustreras nedan.

MSEK	IAS	ÅRL	Skillnad
Not 25			
TeliaSonera FTN	1 923	1 911	12
Summa:			12

a) Vilka rekommendationer i IAS står för skillnaden, och varför?

b) Vad beror skillnaden i värderingen på?

7) Kortfristiga skulder

Denna post är värderad 2 MSEK högre enligt IAS än ÅRL. I posten utläses en hänvisning till not 27 och 30. Vi utläser skillnaden i not 27 gällande valutaswapar, terminer, vilket illustreras nedan.

MSEK	IAS	ÅRL	Skillnad
Not 27			
Valutaswapar, terminer	158	156	2
Summa:			2

a) Vilka rekommendationer i IAS står för skillnaden, och varför?

b) Vad beror skillnaden i värderingen på?

D) Skillnader i resultaträkningsposter

I nedanstående tabeller är skiljaktiga poster i resultaträkningarna för ÅRL-bokslutet och IAS-bokslutet i Er årsredovisningen för 2002 identifierade med tillhörande noter. De uträknade skillnaderna avser hur IAS skiljer sig från ÅRL.

Poster i resultaträkningarna för IAS och ÅRL 2002 MSEK	RR ÅRL	RR IAS	Skillnad	NOT
Övriga rörelseintäkter och rörelsekostnader	-14 066	-14 057	9	8.11
Resultat från intressebolag	531	528	-3	10,34,35
Finansiella intäkter och kostnader	-720	-721	-1	13
Skatter	3 620	3 619	-1	14
Årets resultat	-8 071	-8 067	4	

Hänvisade noter i resultaträkningarna år 2002	Not
Övriga rörelseintäkter och rörelsekostnader	8
Resultat från intressebolag	10
Avskrivningar och nedskrivningar	11
Finansiella intäkter och kostnader	13
Skatter	14
Affärsområden	34
Geografiska marknader	35

1) Övriga rörelseintäkter och rörelsekostnader

Posten är värderad 9 MSEK högre enligt IAS än ÅRL. Övriga rörelseintäkter och rörelsekostnader hänvisar till noterna 8 och 11. Vi utläser skillnaden i not 8 gällande kapitalförluster övrigt, vilket illustreras nedan.

MSEK	IAS	ÅRL	Skillnad
Not 8			
Kapitalförluster övrigt	322	331	9
Summa:			9

a) Vilka rekommendationer i IAS står för skillnaden, och varför?

b) Vad beror skillnaden på?

c) Hur kan skillnaden uppstå då Ni i ÅRL not 8 påstår att Ni använder samma redovisningsprinciper för övriga rörelseintäkter och rörelsekostnader i både IAS- och ÅRL bokslutet?

2) Resultat från intressebolag

Posten är värderad 3 MSEK lägre enligt IAS än ÅRL. Posten hänvisar till noterna 10, 34 och 35. Skillnaden på 3 MSEK utläser vi i not 10 gällande kapitalvinster, netto för ett innehav i Comsource UNLtd/Eircom plc, Irland.

MSEK	IAS	ÅRL	Skillnad
Not 10			
kapitalvinster, netto	380	383	3
Summa:			3

- Vad beror skillnaden på?
- Varför är det endast en delpost som skiljer sig?

3) Finansiella intäkter och kostnader

Posten är värderad 1 MSEK högre i IAS- än i ÅRL- bokslutet. Posten hänvisar till not 13, där vi utläser skillnaden gällande övriga ränteintäkter.

MSEK	IAS	ÅRL	Skillnad
Not 13			
Övriga ränteintäkter	474	475	1
Summa:			1

- Vilka rekommendationer i IAS står för skillnaden, och varför?
- Vad beror skillnaden på?

4) Skatter

Skatter är värderade 1 MSEK lägre enligt IAS än enligt ÅRL. Posten skatter hänvisar till not 14, där vi utläser skillnader i uppskjuten skatt.

MSEK	IAS	ÅRL	Skillnad
Not 14			
Uppskjuten skatt (Sverige)	2 284	2 283	1
Uppskjuten skatt (Finland)	602	604	-2
Summa:			-1

- Vad beror skillnaderna på?
- Hur är respektive skillnad värderad?

5) Årets resultat

Resultatet som presenteras som årets resultat omräknat enligt svenska principer i IAS-bokslutet inte är det resultat som presenteras i ÅRL-bokslutet. Årets resultat enligt svenska redovisningsprinciper uppgår till –9952 MSEK till skillnad från det resultat som presenteras i ÅRL-bokslutet som uppgår till –8071 MSEK. Skillnaden blir 1881 MSEK.

- a) Vad är det för skillnad på årets resultat enligt svenska redovisningsprinciper och årets resultat enligt ÅRL?
- b) Varför är det en skillnad i årets resultat?