



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

Redovisning enligt IFRS

– Hur juridiska personer påverkats av nya redovisningsregler.

Magisteruppsats i företagsekonomi

Externredovisning

Höstterminen 2006

Handledare: Jan Marton

Anna-Karin Pettersson

Författare: Carl-Johan Karlsson 781215

Erik Karlsson 820127

Marie Nilsson 781113

Sammanfattning

Magisteruppsats inom företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet, ht 2006

Författare: Carl-Johan Karlsson, Erik Karlsson och Marie Nilsson

Handledare: Jan Marton och Anna-Karin Pettersson

Titel: Redovisning enligt IFRS- Hur koncernbolag påverkats av nya redovisningsregler.

Bakgrund och problem: År 2002 antogs EU-parlamentets och rådets förordning om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, den så kallade IAS-förordningen. För de svenska bolagen innebär detta att IFRS skulle tillämpas i noterade bolags koncernredovisningar från och med 1 januari år 2005. Redovisning enligt IFRS innebär i stort att tillgångar i större utsträckning skall värderas till verkligt värde istället för anskaffningsvärde, samt ökade krav på tilläggsupplysningar. Bolag som ingår i en koncern är självständiga juridiska enheter. Om dessa skulle tillämpa IFRS fullt ut skulle detta orsaka problem då det finns en koppling mellan redovisning och beskattning i Sverige. Därför tillämpas IFRS fullt ut endast i koncernredovisning vilket medför att olika regelverk skall tillämpas för de juridiska personer som ingår i koncernen och för koncernredovisningen. Det praktiska arbetet med att framställa en koncernredovisning enligt IFRS innebär därför att vissa justeringar måste göras av moder respektive dotterbolagens redovisningar. Detta leder fram till följande frågeställningar:

- Vilka redovisningsregler tillämpas av dotterbolagen som ingår i en IFRS koncern samt varför väljs detta regelverk?
- Vilka justeringar görs för att anpassa moderbolagets respektive dotterbolagens redovisningar till en redovisning enligt IFRS på koncernnivå?
- Vilket tillvägagångssätt används för den interna rapporteringen inom koncernen för att anpassa redovisningen enligt IFRS på koncernnivå?

Syfte: Studien syftar till att utifrån bolagets perspektiv belysa hur bolag som ingår i en noterad koncern påverkats av internationella redovisningsregler. Studien avser vidare att ge läsaren en inblick i det praktiska arbetet i att framställa en koncernredovisning enligt IFRS samt en ökad förståelse för skillnader i redovisningen i den juridiska personen och på koncernnivå.

Metod: Studien har genomförts genom en intervjustudie med fem noterade koncerner. Respondenterna för intervjuerna utgjordes av personer som har det yttersta ansvaret för koncernen och framställandet av koncernredovisningen. Efter att intervjuerna genomförts analyserades informationen från dessa och jämfördes gentemot studiens referensram.

Slutsatser: Studien visar att samtliga svenska dotterbolag som ingått i studien har tillämpat BFNAR 2000:2. Valet av regelverk har gjorts av olika praktiska skäl och för att dotterbolagens årsredovisningar sällan är av intresse för externa intressenter. En slutsats av studien är därför att respondenterna väljer att fokusera på att framställa koncernredovisningen. Studien har även visat att några specifika IAS-standarder ger upphov till justeringar av moder- och dotterbolagets redovisningar. Bland dessa återfinns IAS 19, IAS 38, IAS 39 samt IAS 40. En ytterligare slutsats av studien är att IAS 19 och IAS 39 är de standarder som majoriteten av respondenterna anser svårast att anpassa till koncernredovisning. Studien visar vidare att majoriteten av de tillfrågade respondenterna väljer att tillämpa rapporteringsstrategin Top Down. Slutligen konkluderas att kompetensen kring IFRS och rapportering enligt IFRS i stor utsträckning saknas i dotterbolagen.

Innehållsförteckning

1. INLEDNING	1
1.1 PROBLEMBAKGRUND	1
1.2 PROBLEMDISKUSSION	3
1.3 PROBLEMFÖRMULERING	3
1.4 SYFTE	3
1.5 DISPOSITION	4
2. METOD	5
2.1 FORSKNINGSANSATS	5
2.2 VAL AV RESPONDENTER	6
2.3 DATAINSAMLING	6
2.3.1 VAL AV LITTERATUR	6
2.3.2 INTERVJUER.....	7
2.4 STRUKTUR PÅ EMPIRISKT MATERIAL OCH ANALYS	8
2.5 STUDIENS TROVÄRDIGHET	8
3. REFERENSRAM	10
3.1 INTERNATIONELL HARMONISERING AV REDOVISNINGEN	10
3.1.1 ORSAKER TILL INTERNATIONELLA SKILLNADER I REDOVISNINGEN.....	11
3.1.2 DEN SVENSKA REDOVISNINGSTRADITIONEN	13
3.2 REDOVISNING I SVENSKA NOTERADE KONCERNER	14
3.2.1 REDOVISNING I SVENSK JURIDISK PERSON	15
3.2.2 RR 32	16
3.2.3 REDOVISNING ENLIGT IFRS	16
3.2.4 KONCERNREDOVISNING ENLIGT IFRS	17
3.2.5 RR 30	17
3.3 SKILLNADER MELLAN DE OLIKA REGELVERKEN	18
3.3.1 IAS 19 ERSÄTTNING TILL ANSTÄLLDA	18
3.3.2 IAS 38 IMMATERIELLA TILLGÅNGAR	19
3.3.3 IAS 39 FINANSIELLA INSTRUMENT	20
3.3.4 IAS 40 FÖRVALTNINGSFASTIGHETER.....	21
3.4 STRATEGIER FÖR RAPPORTERING	22
3.5 UTVÄRDERING AV IMPLEMENTERINGEN AV IFRS	23
4. EMPIRI	24
4.1 KONCERN A	24
4.1.1 REDOVISNINGSPRINCIPER	24
4.1.2 JUSTERINGAR	24
4.1.3 RAPPORTERINGSSTRATEGIER	25
4.2 KONCERN B	25
4.2.1 REDOVISNINGSPRINCIPER	26
4.2.2 JUSTERINGAR	26

4.2.3 RAPPORTERINGS STRATEGI.....	26
4.3 KONCERN C.....	27
4.3.1 REDOVISNINGSPRINCIPER	27
4.3.2 JUSTERINGAR	27
4.3.3 RAPPORTERINGSSTRATEGIER	28
4.4 KONCERN D.....	28
4.4.1 REDOVISNINGSPRINCIPER	29
4.4.2 JUSTERINGAR.....	29
4.4.3 RAPPORTERINGSSTRATEGIER	29
4.5 KONCERN E.....	30
4.5.1 REDOVISNINGSPRINCIPER	30
4.5.2 JUSTERINGAR	30
4.5.3 RAPPORTERINGSSTRATEGIER	31
4.6 SAMMANFATTNING AV INTERVJUERNA	32
<u>5. ANALYS</u>	<u>33</u>
5.1 REDOVISNINGSPRINCIPER	34
5.2 JUSTERINGAR	35
5.3 RAPPORTERINGSSTRATEGIER	37
<u>6. SLUTSATSER.....</u>	<u>39</u>
6.1 REDOVISNINGSPRINCIPER	39
6.2 JUSTERINGAR	39
6.3 RAPPORTERINGSSTRATEGIER	40
6.4 FÖRSLAG TILL VIDARE FORSKNING.....	41
<u>7. REFERENSLISTA.....</u>	<u>42</u>
7.1 LITTERATUR.....	42
7.2 ARTIKLAR	43
7.3 LAGAR OCH FÖRARBETEN	43
7.4 INTERNET	44

BILAGOR

Bilaga 1 *Intervjuguide*

FIGURFÖRTECKNING

Figur 1 *Översikt av de främsta faktorerna som påverkar utformningen av redovisningssystemet*

Figur 2 *Översikt över redovisningsregler för bolag som ingår i en noterad koncern*

FÖRKORTNINGAR

BFL Bokföringslagen

BFN Bokföringsnämnden

BFNAR Bokföringsnämndens allmänna råd

CESR Committee of European Securities Regulators

FAR Före detta Föreningen Auktoriserade Revisorer numera endast betecknad FAR

FASB Financial Accounting Standards Board

IAS International accounting standards

IASB International accounting standard board

IFRIC International Financial reporting committee

IFRS International Financial reporting standards

RR Redovisningsrådets rekommendationer

SIC Standing Interpretations Committee

SOU Statens offentliga utredningar

ÅRL Årsredovisningslagen

DEFINITIONER

IFRS Genomgående i uppsatsen avses en redovisning enligt IFRS att inkludera även IAS, med tillhörande tolkningar från SIC respektive IFRIC. Vid hänvisning till IFRS avses samtliga dessa standarder och tolkningar under förutsättning att de har antagits av EG-kommissionen för tillämpning inom gemenskapen.

1. Inledning

I kapitlet ges inledningsvis en beskrivning av bakgrunden till den internationella harmoniseringsprocess som pågår på redovisningsområdet. Från bakgrunden formuleras en problemformulering samt syftet som ligger till grund för studien. Kapitlet avslutas med en presentation av dispositionen av den fortsatta uppsatsen.

1.1 Problembakgrund

Den fråga som de senaste åren tilldragit sig mest uppmärksamhet på redovisningsområdet är frågan om redovisningens internationella harmonisering. En internationell harmonisering av redovisningen syftar till att internationellt ta fram regler som anger hur mycket redovisningen får variera mellan olika länder. Den största drivkraften till att internationellt harmonisera redovisningen har varit att användarna av den finansiella informationen efterfrågat information som möjliggör jämförelser mellan olika länder. Efterfrågan på informationen kan härledas till den snabba tillväxten på den globala kapitalmarkanden och ökningen av utländska investerare. (Choi, 2005) Utvecklingen har medfört att många redovisningsrapporter i dagsläget har en internationell läsarkrets. Förfarandet att harmonisera olika länders redovisningar har dock visat sig vara en lång och komplicerad process. (Artsberg, 2005)

Svårigheterna i harmoniseringsprocessen har framförallt handlat om att redovisningen har utvecklats olika i olika länder och därav uppstår det stora skillnader i redovisningen på den internationella arenan. (Nobes, 2004) Orsaken till dessa olikheter är bland annat en produkt av den historiska utvecklingen i respektive land. Redovisningen brukar vanligtvis delas in i två olika redovisningstraditioner, den kontinentala och den anglosaxiska redovisningstraditionen. För att bestämma om redovisningen är ”riktig” kan kortfattat sägas, att den kontinentala traditionen fokuserar på att redovisningen skall stämma med lagen. Den anglosaxiska traditionen anser däremot att en redovisning är ”riktig” om den ger en rättvisande bild av verkligheten. (Smith, 2006) Andra faktorer som påverkar utvecklingen av redovisningen är hur kulturen ser ut i landet, hur bolagen finansierar sin verksamhet, sambandet mellan redovisning och beskattning, inflytande från redovisningsprofessionen samt hur den ekonomiska och politiska miljön ser ut där bolaget är verksamt. (Nobes, 2004)

Sverige har traditionellt tillhört den kontinentala traditionen och redovisningen har historiskt framför allt inriktat sig på att tillvarata borgenärsintressen och statens skatteintresse (Smith, 2006). Sveriges inträde i EU 1995 har dock varit av stor betydelse för utvecklingen på bland annat redovisningsområdet och i dagsläget är det uppenbart att redovisningen i Sverige inte utvecklats isolerat på nationell nivå (Artsberg, 2005).

Redovisningens utveckling i Sverige har således alltmer påverkats av internationella inflytanden som styrt redovisningen mer mot den anglosaxiska traditionen. Sveriges inträde i EU medförde att de framförhandlade redovisningsdirektiven inom unionen skall tillämpas även i den svenska redovisningen. EU har historiskt gjort försök att harmonisera redovisningen mellan medlemsländerna genom att arbeta med att harmonisera redovisningslagstiftningen i de olika länderna. EU:s harmoniserings försök var dock inte så framgångsrikt då det fanns stora skillnader mellan medlemsländerna som försvårade arbetet. Skillnaderna mellan medlemsländerna handlade bland annat om kulturella skillnader samt att synen och syftet med redovisningen skiljde sig åt mellan länderna. Mot den bakgrunden inledde EU ett samarbete med IASB som är ett oberoende expertorgan som verkar för harmonisering av redovisningsprinciper världen över. (Artsberg, 2005)

År 2002 antogs EU-parlamentets och rådets förordning om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, den så kallade IAS-förordningen. För de svenska bolagen innebar förordningen att IFRS skall tillämpas i de noterade bolagens koncernredovisningar från och med 1 januari år 2005. Genom förordningen skulle bolag inom gemenskapen ges ökade möjligheter att konkurrera om de finansiella resurserna inom EU, såväl som globalt. Förordningen föreskriver således att IFRS skall tillämpas i de noterade bolagens koncernredovisningar direkt i medlemsländerna utan ytterligare lagstiftningsåtgärder. IAS-förordningen anger vidare att de enskilda medlemsstaterna kan utvidga tillämpningen av IFRS till att även gälla de publika bolagens årsredovisningar samt koncernredovisningar och årsredovisningar i onoterade bolag. Översiktligt kan sägas att en redovisning enligt IFRS innebär att tillgångar i större utsträckning värderas till verkligt värde istället för anskaffningsvärde, samt ökade krav på tilläggsupplysningar. En redovisning enligt IFRS innebär vidare ett mer detaljerat regelverk som syftar till att öka transparensen i redovisningsinformationen. (SOU 2003:71)

För att överväga om tillämpningen av IFRS skulle utvidgas tillsatte regeringen särskilda utredare som bland annat skulle överväga i vilken omfattning IFRS skulle tillämpas för juridisk person (Dir 2002:106). I utredningen framkom det dock att en redovisning enligt IFRS skulle få skattemässiga konsekvenser då Sverige sedan länge tillämpat ett starkt samband mellan redovisning och beskattning. Sambandet innebär att ett bolags redovisning skall utan allt för mycket förändringar ligga till grund för beskattningen (Rabe, 2005). Enligt en lagrådsremiss från Finansdepartementet den 14 juli 2004 föreslogs, att varken noterade eller onoterade bolag skulle få upprätta årsredovisningen enligt IFRS. Förslaget grundade sig på att det skulle uppstå skattekonsekvenser, då underlaget för beskattning skulle bestämmas av ett utländskt organ som den svenska lagstiftaren inte hade något inflytande över. Koncernredovisningen har ingen koppling till beskattningen därför hade inte regeringen samma betänkligheter där. Regeringen föreslog ytterligare att även onoterade koncerner skulle få tillämpa IFRS i sin koncernredovisning, då det kan vara av intresse då de kan stå inför en snar notering. (Classon, 2004)

Det ansågs ändå angeläget att svenska juridiska personer skulle få ökade möjligheter att tillämpa IFRS inom ramen för svensk lag. De främsta skälen till att utöka tillämpningen av IFRS var att öka jämförbarheten mellan redovisningshandlingar vilket skulle leda till ett ökat förtroende för publicerade redovisningshandlingar. Det ansågs även viktigt att svenska juridiska personer skulle erhålla ökade konkurrensmöjligheter vilket skulle vara en förutsättning för en fungerande kapitalmarknad. Förslag presenterades därför som innebar att ÅRL:s ramar skulle vidgas för att underlätta tillämpningen av IFRS principer. De viktigaste föreslagna förändringarna var att vissa tillgångar skulle få värderas till verkligt värde. (SOU 2003:71) Med anledning av IAS-förordningen gjordes således vissa ändringar i ÅRL (prop. 2004/05:24). Ändringarna avser att ge svenska bolag större möjlighet att tillämpa IFRS inom ramen för svensk lag. Ändringarna i ÅRL om redovisning av vissa tillgångar till verkligt värde har dock skjutits fram till 1 januari, 2009. (Dnr Ju 2005/5758) Ytterligare åtgärder för att anpassa den svenska redovisningen till en redovisning enligt IFRS har gjorts genom att Redovisningsrådet tagit fram tre nya rekommendationer, RR 30, 31 och 32. Rekommendationerna avser att ge kompletterande information för redovisning i koncerner, delårsrapportering för koncerner samt redovisning för juridiska personer. De nya rekommendationerna gäller från och med 1 januari, 2005 och riktar sig framförallt till noterade bolag. (www.redovisningsradet.se)

1.2 Problemdiskussion

En koncern består av ett moderbolag och av ett eller flera dotterbolag. Bolagen som ingår i koncernen är dock fortfarande självständiga juridiska enheter. (Rabe, 2005) Med anledning av att IFRS inte skall tillämpas fullt ut i juridisk person medför det att olika regelverk skall tillämpas för de juridiska personer som ingår i koncernen och för koncernredovisningen. Noterade koncerner skall därmed tillämpa IFRS i sin koncernredovisning medan moderbolaget som ingår i en koncern som redovisar enligt IFRS skall tillämpa RR 32 i den egna årsredovisningen. Dotterbolagen som ingår i en IFRS koncern kan dock välja att redovisa enligt RR 32 eller BFNAR 2000:2. Detta innebär att de dotterbolagen som ingår i en IFRS koncern måste göra ett val angående vilket regelverk som skall tillämpas i den juridiska personen. (FAR del 1, 2006) Den svenska lagstiftarens målsättning har som framgått varit att även juridiska personer ska ges ökade möjligheter att tillämpa IFRS i sin redovisning. RR 32 kan då sägas utgöra en mer IFRS anpassad normgivning i förhållande till BFNAR 2000:2. Detta avspeglar sig i att RR 32 innehåller samma upplysningskrav som IFRS men vissa värderingsskillnader. Vilka redovisningsprinciper som tillämpas i dotterbolagen som ingår i koncernen blir således av betydelse för vilka justeringar som måste göras för att anpassa redovisningen till IFRS. Valet blir vidare betydelsefullt för dotterbolaget då ökade krav troligtvis även medför att processen kring framtagandet av årsredovisningen blir mer tidskrävande. Vidare är det av intresse att analysera vilka argument som ligger bakom det aktuella valet för att identifiera eventuella drivkrafter och hinder som koncernen upplever vid tillämpningen av internationella redovisningsregler i dotterbolagen. Avslutningsvis anser vi att det är intressant att även analysera tillämpningen av internationella regler utifrån ett praktiskt perspektiv. Det praktiska arbetet med att framställa en koncernredovisning enligt IFRS innebär således att vissa justeringar måste göras av moder respektive dotterbolagens redovisningar på grund av de krav som ställs på den externa rapporteringen. Intressant är då att studera hur justeringarna hanteras i den interna rapporteringsprocessen. Sammanfattningsvis kan sägas att en redovisning enligt IFRS skall tillämpas fullt ut endast i koncernredovisningen. Hela organisationen påverkas dock genom att en mer IFRS anpassad redovisningen föreskrivs för moderbolaget samt erbjuds för dotterbolaget. Koncernredovisningen utgörs vidare av moderbolagets redovisning samt dotterbolagens redovisningar som ovillkorligen för de noterade bolagen måste justeras för att uppfylla de angivna kraven enligt IFRS.

1.3 Problemformulering

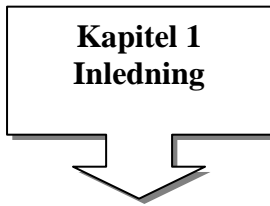
Då IFRS tillämpats i de svenska noterade bolagens koncernredovisningar från 1 januari, 2005 anser vi att det nu en tid efter implementeringen är intressant att göra en utvärdering av följande frågeställning:

- Vilka redovisningsregler tillämpas av dotterbolagen som ingår i en IFRS koncern samt varför väljs detta regelverk?
- Vilka justeringar görs för att anpassa moderbolagets respektive dotterbolagens redovisningar till en redovisning enligt IFRS på koncernnivå?
- Vilket tillvägagångssätt används för den interna rapporteringen inom koncernen för att anpassa redovisningen enligt IFRS på koncernnivå?

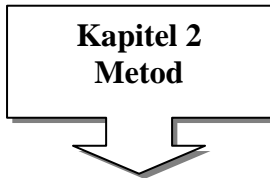
1.4 Syfte

Studien syftar till att utifrån bolagets perspektiv belysa hur bolag som ingår i en noterad koncern påverkats av internationella redovisningsregler. Studien avser vidare att ge läsaren en inblick i det praktiska arbetet i att framställa en koncernredovisning enligt IFRS samt en ökad förståelse för skillnader i redovisningen i den juridiska personen och på koncernnivå .

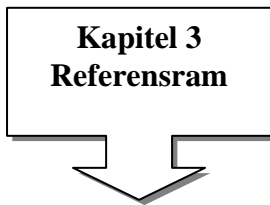
1.5 Disposition



Kapitel 1 är ett inledande kapitel till uppsatsen. Här ges en bakgrundsbeskrivning, studiens problemformulering anges samt syftet med studien.



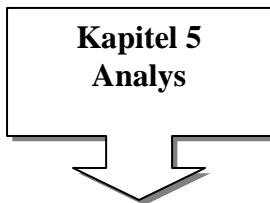
I kapitel 2 ges en beskrivning av det tillvägagångssätt som används vid genomförandet av studien



I kapitel 3 anges referensramen för studien vilken syftar till att öka förståelsen kring ämnet för studien.



I kapitel 4 presenteras den inför studien insamlade empirin i form av intervjuer med de valda respondenterna.



I kapitel 5 presenteras analysen som är en tolkning av resultatet från den empiriska undersökningen kopplat till studiens referensram.



I kapitlet presenteras resultatet av studien. Kapitlet grundar sig på de slutsatser som kan dras efter genomförandet av studien. Kapitlet avslutas med förslag till vidare forskning.

2. Metod

I kapitlet görs en redogörelse över det tillvägagångssätt som studien baseras på. De val som gjorts motiveras och fördelar och nackdelar med metoder framhävs. Inledningsvis redogörs för vilket angreppssätt som valts för studien. Vidare ges en detaljerad beskrivning av hur datainsamlandet genomförts.

2.1 Forskningsansats

Vid val av metod tas utgångspunkten i problemformuleringen, och utifrån studiens syfte gör forskaren sitt val av metod (Merriam, 1994). *Studien syftar till att utifrån bolagets perspektiv belysa hur bolag som ingår i en noterad koncern påverkats av internationella redovisningsregler. Studien avser vidare att ge läsaren en inblick i det praktiska arbetet i att framställa en koncernredovisning enligt IFRS samt en ökad förståelse för skillnader i redovisningen i den juridiska personen och på koncernnivå.* För att genomföra studien stod valet mellan att tillämpa en kvalitativ eller kvantitativ metod.

En kvantitativ metod fokuserar på kvantitet, det vill säga mäta hur många eller hur mycket som finns av något. Insamlandet av data vid en kvantitativ metod görs ofta genom en enkätundersökning för att erhålla svar från ett stort antal respondenter. Bearbetningen av data görs sedan med hjälp av exempelvis statistik. Om avsikten med en studie är att kunna dra generaliserade slutsatser är en kvantitativ metod att föredra. En förutsättning för en kvantitativ studie är att det som undersöks kan mätas uttryckt i siffror. (Andersen, 1998) För studien finns det ett antal nackdelar med att utföra en enkätundersökning. En nackdel med en enkätundersökning är att den ger undersökningen en ytlig karaktär. (Jacobsen, 2002) Eftersom undersökningen ofta inriktar sig på många personer är det svårt att gå in på djupet. Vidare utformas det vid en enkätundersökning ett standardiserat frågeformulär av undersökarna och de svar dessa tycker är relevant präglar svarsalternativen. Det finns således inget utrymme för den som svarar att lämna ytterligare upplysningar än det som finns med i enkäten. En annan stor nackdel är att personer låter bli att svara, vilket leder till att undersökningen får ett bortfall som snedvrider studien. Det kan vara så att en speciell grupp inte svarar och då blir generaliseringen felaktig. (Jacobsen, 2002)

En kvalitativ metod syftar till att studera helheten och att öka förståelsen för en viss företeelse. I en kvalitativ forskning läggs fokus på individernas uppfattningar och tolkningar. Deltagarnas uppfattningar är utgångspunkten i en kvalitativstudie och därmed är det de som styr studiens utformning. En kvalitativ metod riktar sig till färre undersökningsenheter och används för att få en djupare förståelse och närhet till studiens frågeställning. (Bell, 1995) Syftet med studien är inte att dra några generaliserande slutsatser. Studien syftar snarare till att genom en djupgående analys få ökad kunskap och förståelse kring ämnet. Vidare beaktades att förståelseaspekten eventuellt skulle gå förlorad vid en kvantitativ analys (Jacobsen 2002). För studien ansågs det angeläget att få möjlighet till diskussion kring frågeställningen och att mer djupgående analysera respondenternas uppfattningar kring ämnet. Därför ansågs en kvalitativ metod vara det mest lämpliga angreppssättet för studien. En kvalitativ metod genomförs vanligen med hjälp av intervjuer (Bell, 1995). För studien användes därmed intervjuer som datainsamlingsverktyg. Fördelen med intervju är att respondenterna inte påtvingas fasta svarsalternativ, utan kan svara fritt på frågorna. Andra fördelar med intervju i jämförelse med en enkät är möjligheten till följdfrågor, högre svarsfrekvens och att missförstånd och missuppfattningar lättare kan avhjälpas. Nackdelen med intervjuer är att antalet respondenter blir färre än vid en enkätundersökning.

Intervjuer är tidsödande både för forskaren samt de som intervjuas, vilket kan leda till svårigheter att få bolag att ställa upp, eller kompetent personal från bolagen. (Jacobsen, 2002) Studien har dock kunnat genomföras genom intervjuer med personer med god insikt i frågeställningen, se avsnitt 2.2. Om det negativa i en enkätundersökning är att forskaren styr är fallet det motsatta vid intervjuer, där den intervjuade ofta har mer kännedom om ämnet än vad intervjuaren besitter, en risk finns därför att den intervjuade styr intervjun och svaren. (Jacobsen, 2002) För att minimera risken att respondenten styr intervjun gjordes en grundlig genomgång av ämnet innan intervjutillfällena samt en genomgång av frågorna som skulle behandlas vid intervjun.

Trots att en kvalitativ intervju har ovan nämnda nackdelar anser vi att fördelarna är övervägande. En kvalitativ intervju anses således bäst uppfylla de krav som frågeställningen fordrar och uppfyller syftet bäst. Angreppssättet möjliggör en flexibilitet vid genomförandet av studien samt att studiens frågeställning mer djupgående kan analyseras.

2.2 Val av respondenter

Som respondenter till studien har 5 stycken noterade koncerner valts ut, därför att noterade koncerner är skyldiga att från och med år 2005 upprätta koncernredovisningen enligt IFRS. Genom att kontakta noterade koncerner säkerställdes att koncernerna tillämpar IFRS.

Urvalet av noterade koncerner har gjorts geografiskt genom en fokusering på noterade koncerner som har moderbolag i Göteborg, på grund av praktiska och tidsmässiga skäl. För att få kontakt med lämpliga koncerner kontaktades Business Region Göteborg. En förfrågan gjordes efter noterade koncerner som har sitt huvudkontor i Göteborg. Därefter skickades en lista från Business Region Göteborg där de preciserades vilka bolag som var lämpliga att intervjuas. Utifrån den erhållna informationen kontaktades ett stort antal koncerner angående medverkan i studien. Efter diskussion via e-post och telefon valdes de koncerner där ansvarig för koncernen hade möjlighet att delta i studien. Studiens frågeställning innefattar frågor kring moder och dotterbolag samt koncernen som helhet. En förutsättning för att besvara frågeställningen var således att respondenterna för intervjuerna har en god insikt i hela koncernens organisation vilket således var avgörande för urvalet. Respondenter i samtliga koncerner har därför varit den person som har det yttersta ansvaret för koncernredovisningen.

Urvalet resulterade i 5 stycken relativt små noterade koncerner med en omsättning mellan 1-4 Mdr SEK för 2005. Koncernerna som medverkande i studien är verksamma i fastighetsbranschen, konfektyrbranschen, IT-branschen och modeindustrin.

2.3 Datainsamling

Studien inleddes med att studera litteratur och artiklar kring ämnet. Därefter intervjuades 5 noterade koncernföretag för att undersöka studiens frågeställning.

2.3.1 Val av litteratur

För att få kunskap i ämnet inleddes forskningsprocessen med att studera sekundär information. Sekundärdata är information som är insamlad av andra personer, exempelvis en rapport eller artikel. (Jacobsen, 2002)

Eftersom ämnet är relativt nytt, räcker det inte bara att titta på litteratur, utan artiklar och Internet var nödvändiga komplement när referensramen skapades. Databaserna Science Direct, Emerald, Academic search elite, Libris och FAR komplett har används för att erhålla information kring ämnet. Sökord som användes var "IFRS", "IAS", "internationell

harmonisering”, ”rapporteringsstrategier” i olika kombinationer. I FAR komplett återfanns de nummer av Balans som behandlat ämnet. Science Direct, Emerald, Academic search elite användes för att söka vetenskapliga artiklar. Vidare har Internet används som sökverktyg genom att besöka BFN, FAR och Redovisningsrådets hemsidor samt att finna information från revisionsbyråer såsom Deloitte och KPMG. I referensramen har även i stor utsträckning lagar och förarbeten används. För att ta del av förarbeten har riksdagens hemsida varit till stor hjälp. Från riksdagens hemsida fås tillgång till svenskförfattningssamling. I svensk författningssamling har sökning gjorts på relevanta lagar och länkar har fått till förarbeten som avser lagen. För att finna lämplig litteratur kring ämnet gjordes sökningar på Göteborgs universitetsbiblioteks hemsida. Utifrån sökresultaten lånades lämplig litteratur på ekonomiska biblioteket. Annan litteratur som användes för att skapa referensramen utgjordes av kurslitteratur från tidigare kurser.

IFRS är ett väldigt omfattande regelverk och därmed fanns det inte möjlighet att presentera samtliga standarder som medför ett justeringsbehov. Urvalet av standarder som behandlas i referensramen gjordes därför utifrån de standarder som vid intervjuerna poängterades medföra ett justeringsbehov. För att erhålla ytterligare vägledning vad gäller val av litteratur studerades tidigare gjorda examensarbeten på området.

2.3.2 Intervjuer

Primärdata är den del av information som kommer forskaren tillhanda under forskningsprocessen (Jacobsen, 2002). Primärdata som studien baseras på är en kvalitativt inriktad intervjustudie. En intervjustudie ansågs vara lämpligast eftersom studien syftar till att göra noggranna studier av ett fåtal undersökningsenheter.

Majoriteten av intervjuerna genomfördes genom besöksintervjuer men eftersom önskemål kommit från två respondenter att istället genomföra intervjuerna via telefon, genomfördes två stycken telefonintervjuer. Samtliga författare var närvarande vid intervjutillfällena och varje intervju varade ca 1 timma. Vid telefonintervjuerna användes en högtalartelefon för att på så sätt få ut så mycket som möjligt av respondenternas svar på frågorna. För att få en bra struktur på intervjuerna framställdes en övergripande intervjuguide som var vägledande genom samtliga intervjuer. Intervjuguiden sändes till respondenterna en tid innan intervjutillfället för att ge de intervjuade en möjlighet att sätta sig in i studiens frågeställning. Inför varje intervjutillfälle framställdes även en koncernspecifik intervjuguide. Varje koncernspecifik intervjuguide innehöll utöver de övergripande frågorna mer specifik information om koncernen såsom centrala värderingsfrågor. För att erhålla information från koncernen användes huvudsakligen koncernernas årsredovisningar samt information från koncernernas hemsidor. Databasen affärsdata användes för att kunna ta del av moder- respektive dotterbolagens redovisningar. Efter respektive intervjutillfälle sammanställdes intervjun av författarna. Sammanställningen sändes sedan till respondenterna för att säkerhetsställa att informationen uppfattats på ett korrekt sätt.

Samtliga koncerner som medverkat i studien är anonyma, då önskemål om detta uttrycktes vid den inledande intervjun. Samtliga medverkande respondenter valdes därför att presenteras anonymt, då det inte ansågs tillföra studien något att presentera namnen på koncernerna eller respondenterna.

2.4 Struktur på empiriskt material och analys

Vid insamlandet av det empiriska materialet stod studiens frågeställning i fokus och utifrån frågeställningen och syftet framställdes en intervjuguide. Det empiriska materialet strukturerades genom att respektive huvudfråga bröts ner i ett antal underfrågor för att möjliggöra att besvara frågeställningen. Vid sammanställning av det empiriska materialet användes den struktur som användes under intervjuerna. Varje intervju presenteras inledningsvis separat för att få en överblick över vad respondenterna svarade på samtliga frågor. Empirikapitlet avslutas med en kortfattad sammanfattning av samtliga genomförda intervjuer för att erhålla en samlad bild av det empiriska materialet och underlätta analysen av det insamlade materialet. För att analysera det empiriska materialet användes samma struktur som frågeformuläret men där avsikten var att identifiera eventuella mönster i det insamlade empiriska materialet. De vid analysen påvisade mönstren kopplades sedan tillbaka till den referensram som arbetats fram för studien. Studiens slutsatser har baserats på det insamlade empiriska materialet genom att identifiera likheter och skillnader i materialet.

2.5 Studiens trovärdighet

Vid upprättande och bedömning av en studie måste trovärdigheten utvärderas. Det empiriska underlaget till studien utgörs av fem stycken intervjuer med fem olika respondenter från olika noterade koncerner. Undersökningsmetoden för studien har, som författarna ser det, en svaghet i antalet intervjuer som genomförts. För att en intervjustudie ska vara riktigt tillförlitlig bör kontrollintervjuer genomföras där andra personer inom bolagen får komma till tals (Stukát, 2005). Vid genomförandet av studien var det dock inte möjligt att genomföra några kontrollintervjuer då bolagen har haft ett pressat tidsschema. Studien utgörs således av endast fem stycken intervjuade respondenter och får till följd att studien endast kan ge indikationer på vad just de personerna anser angående frågorna. För att öka trovärdigheten har dock respondenterna valts utifrån att de har det övergripande ansvaret för koncernen vilket gör att samtliga respondenter har en god kunskap kring ämnet.

Det finns även anledning att rikta kritik mot de personer som intervjuar. Risken finns att intervjuarna har misstolkat eller inte uppfattat allt som sagts vid de genomförda intervjuerna. För att öka trovärdigheten för studien valdes det att genomföras personliga intervjuer i form av besöks eller telefon intervjuer där samtliga författare var närvarande. På så sätt har respondenterna lättare att förstå intervjuarnas frågor och risken för eventuella missförstånd minskar. Vid samtliga intervjuer användes även bandspelare för att inte gå miste om viktig information. För att minska eventuella missförstånd skickades även en sammanställning av samtliga intervjuer till respondenterna efter respektive intervjutillfälle för att säkerhetsställa att informationen uppfattats korrekt.

En risk är också som tidigare sagt att de bolag som intervjuats inte varit villiga att besvara frågorna och därför kan det vara svårt att ge en helt objektiv syn på frågeställningen. En ytterligare anledning till att kritiskt granska våra muntliga källor är att samtliga respondenter är anonyma i studien vilket kan medföra icke sanningsenliga svar erhålls. Samtidigt kan anonymitet ses som en möjlighet för intervjuarna att erhålla öppnare svar på frågorna. Författarna är medvetna om att de personer som har intervjuats är styrda av bolaget och kan vara partiska eller ovilliga att lämna ut all information som efterfrågas. Därför poängteras att studien bygger på hur respondenterna svarade på frågorna och hur svaren uppfattades hos intervjuarna.

Avsikten med källkritik är att fastställa om källan behandlar det den utger sig för att behandla, det vill säga om källan är valid eller inte (Holme, 1997). Som forskare är det svårt att helt ta avstånd från egna värderingar. Olika bakgrund inverkar på olika synsätt samt sättet att relatera till de källor som nyttjas. Varifrån informationen kommer och om den är "vinklad" av olika intressen etc. är viktigt att vara medveten om och kritiskt granska. Då författarna av arbetet varit medvetna om detta, har en distans hållits till litteraturen som använts i studien. I studien har artiklar används från tidskriften Balans. Balans ges ut av FAR vilket är en förening för auktoriserade och godkända revisorer och andra specialister inom revisionsbranschen (www.far.se). Balans är en branschtidning och kan vara vinklad till fördel för FAR:s intressen. I referensramen användes även information från revisionsbyråer såsom KPMG och Deloitte. I information utgiven av revisionsbyråer finns det en risk att den kan vara vinklad för att framhäva byråernas intressen och inställning kring ämnet. För att genomföra studien ansågs det ändå nödvändigt att inhämta sådan information då byråerna besitter viktig kunskap i ämnet. För att skapa studiens referensram har även vetenskapliga artiklar används. Fördelen med vetenskapliga artiklar är att de för att uppnå publicering i ansedda tidskrifter genomgått en omfattande vetenskaplig granskning och håller därmed en hög kvalitet. Övrig litteratur som används i referensramen är framför allt sådan litteratur som författarna använt vid tidigare universitetskurser och således rekommenderats av ansvariga på kurserna.

3. Referensram

I kapitlet presenteras den referenslitteratur som är relevant för studien. Kapitlet inleds med en översiktlig genomgång av den pågående internationella harmoniseringsprocessen på redovisningsområdet. Därefter görs en genomgång av de regelverk som frågeställningen behandlar. Kapitlet avslutas med en genomgång av olika strategier för informationshantering inom en organisation.

3.1 Internationell harmonisering av redovisningen

Med harmonisering av redovisningen avses en process som syftar till att internationellt införa regler som ska göra att variationerna i olika länders redovisningar skall minska. Fördelar med en harmonisering av redovisningen är exempelvis att det underlättar för globala investerare att göra investeringar internationellt, vilket medför en effektivare allokering av kapitalet. Globala investerare har även en större möjlighet att fatta bättre beslut då jämförbar information minskar den finansiella risken som det medför att investera kapital i olika verksamheter. Kvalitén på redovisningen ökar troligtvis även då standarderna utvecklas i samarbete över de nationella gränserna, bra nationella redovisningslösningar kan därmed tillämpas internationellt. (Choi, 2005)

Vid en harmonisering av redovisningen bör det inledningsvis anges hur en harmonisering kan göras på *de jure-nivå* som avser en harmonisering av regelverket (Artsberg, 2005). För att genomföra en harmonisering av regelverket på redovisningsområdet finns det olika strategier (Van Hulle, 1993). Van Hulle nämner tre olika ansatser för harmonisering av regelverket, de olika ansatserna medför olika grader av harmonisering. För att uppnå en fullständig harmonisering måste ett standardiserat regelverk tillämpas, vilket innebär att enhetliga regler tas fram utan valmöjligheter. Denna ansats har tillämpats av FASB vid framställandet av regelverket för redovisningen. En annan ansats som Van Hulle presenterar är att ta fram likvärdiga regler som kompletteras med notupplysningar. Denna ansats innebär att det finns vissa skillnader i själva redovisningsreglerna men att en harmonisering uppnås till viss del genom notapparaten. Denna modell har tidigare tillämpats inom EU. En ytterligare ansats som nämns av Van Hulle är att regelverket baseras på valmöjlighet men att önskvärt val indikeras. Denna modell innebär således den minsta graden av harmonisering eftersom olika valmöjligheter erbjuds men genom att önskvärt alternativ anges som huvudregel kan önskvärd riktning för redovisningen indikeras. Denna ansats har varit den IASB har tillämpat vid utformning av deras regelverk. (Van Hulle, 1993) Åsikterna om vilket strategi som är att föredra har som framgått varierat, då tre internationella regleringsorganen FASB, EU och IASB kan relateras till var och en av de olika strategierna. Standardiserade regler tar dock inte hänsyn till nationella skillnader och därmed blir reglerna ofta svårare att implementera internationellt. Ett regelverk som innehåller valmöjligheter utgör däremot en större möjlighet till flexibilitet i redovisningen och tar i viss mån hänsyn till nationella skillnader i olika länder. (Choi, 2005)

Åsikterna kring en internationell harmonisering av redovisningen har varierat. Internationella redovisningsstandarder såsom IFRS har dock ökat i spridning de senaste åren. En internationell harmonisering av redovisning har dock varit en komplicerad process då varje bolag och länder har olika förutsättningar. Utformningen av redovisningen tar vanligtvis sin utgångspunkt utifrån de informationsbehov som bolagets intressenter har, vilket kan vara väldigt varierande mellan olika bolag och länder. Vilka krav som ställs på redovisningen i

olika länder är således en komplex sammansättning av olika faktorer såsom kulturella, ekonomiska, legala och politiska tillstånd i miljön där bolaget är verksamt. (Choi, 2005)

En internationell harmonisering av redovisningsregler har dock blivit kritiserad av olika anledningar. Kritiker har menat att internationella standarder är en för enkel lösning på ett mycket komplext problem. Vidare ansågs det att internationella standarder inte kunde vara så pass flexibla att de kunde hantera de skillnader som finns mellan olika länder vad gäller exempelvis nationella traditioner och olika ekonomiska omgivningar. Andra synpunkter som framförts är att internationella standarder endast är ett sätt för stora internationella redovisningsbyråer att vidga sina marknader. (Choi, 2005)

Vid en internationell harmonisering av redovisningen bör processen även studeras på *de facto*-nivå, det vill säga hur redovisningen ser ut i praktiken. Det räcker således inte med att regelverken harmoniseras utan det avgörande är hur bolagen faktiskt utformar sin redovisning. (Artsberg, 2005) För att få en förståelse för de svårigheter som en internationell harmonisering av redovisningen möter på *de jure*-nivå och *de facto*-nivå är det viktigt att studera olika faktorer som påverkar utvecklingen av redovisningen i olika länder (Nobes, 2004).

3.1.1 Orsaker till internationella skillnader i redovisningen

Listan på potentiella orsaker till varför det råder internationella skillnader i redovisningen mellan länder kan göras mycket lång. Nedan kommer att redogöras för några viktiga orsaker till varför redovisningen utvecklats olika i olika länder.

En faktor som påverkar hur redovisningen utvecklar sig i olika länder är hur kulturen ser ut i landet. Med kultur menas i sammanhanget värderingar och attityder som råder i ett samhälle. (Choi, 2005) Redovisningsforskare har identifierat olika faktorer som karakteriserar kulturella skillnader mellan länder. Gray (1988) anger att det bland annat bör göras en distinktion mellan vem som styr redovisningssystemet Gray gör en uppdelning av professionell mot statlig kontroll av redovisningen. Redovisningen tenderar då att utvecklas olika beroende på om redovisningen styrs utifrån lag krav eller självreglering. Gray gör även en åtskillnad mellan uniformitet mot flexibilitet. Vissa länder tillämpar likartad redovisning i alla bolag samt över tiden, motsatsen till uniformitet är att redovisningen skiljer sig åt mellan bolag samt över tiden. Vidare anger Gray konservatism mot optimism som har betydelse för hur värdering sker samt hur framtida osäkerhet hanteras. Konservativa länder kan sägas vara mindre risk benägna än optimistiska länder. Slutligen anger Gray hemlighet mot transparens, vilket i redovisningssammanhang har betydelse för vilken information och hur omfattande information bolagen lämnar ut till allmänheten. Dessa kulturella skillnader skulle då förklara varför det råder skillnader i redovisningen samt skilda åsikter bland redovisningspraktiker. (Gray, 1988)

Hur redovisningen ser ut i olika länder är i hög grad en produkt av den historiska utvecklingen. I litteraturen delas redovisningens utveckling i två olika redovisningstraditioner, som brukar kallas den kontinental respektive den anglosaxiska traditionen. (Smith, 2006) För att förklara skillnaderna mellan de olika traditionerna kan sägas att anglosaxiska länder tillämpar så kallad "common law", rättssystemet bygger då på rättsfall som skapar riktlinjer för redovisningen. Den kontinentala traditionen kallas även "codified Roman law" som har sitt ursprung i den romersk-tyska rättstraditionen. Det som är karakteristisk för denna tradition är att de regler som utvecklas tillämpas i alla situationer. (Nobes, 2004) Sammanfattningsvis kan sägas att kännetecknet för en "riktig" redovisning

enligt den kontinentala traditionen att den stämmer med lagen. I den anglosaxiska traditionen är en redovisning ”riktig” om den är ”true and fair”, det vill säga redovisningen är mer baserat på principer och målet är att redovisningen skall ge en rättvisande bild av verkligheten. (Smith, 2006)

För att studera redovisningens utformning i olika länder är det även en viktig faktor hur bolaget finansierar sin verksamhet då detta har betydelse för vilka krav som ställs på den lämnade informationen. Länder som USA, Storbritannien är i hög grad beroende av aktiemarkanden för finansiering. Då bolag riktar sig till kapitalmarknaden för finansiering ställs ökade krav på tilläggsupplysningar och således ökad transparens i redovisningen. I länder som då huvudsakligen finansierar sin verksamhet genom kreditgivare såsom banker fokuserar redovisningen mer på att ge ett skydd för kreditgivare genom exempelvis försiktiga värderingar. (Choi, 2005)

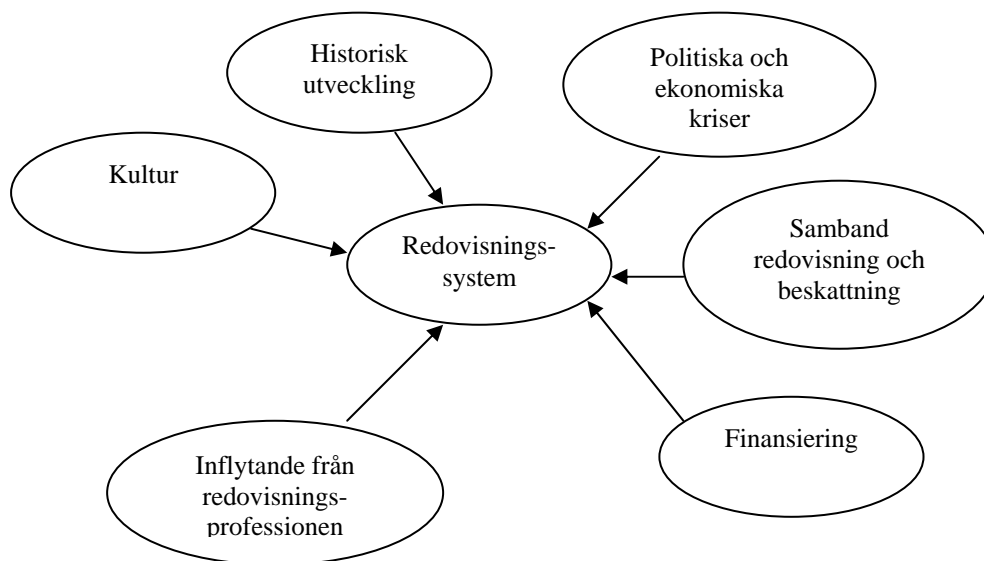
För att klarlägga skillnader mellan länder är det även viktigt att studera hur sambandet mellan redovisning och beskattning ser ut. Den tidigare nämnda kontinentala traditionen kan sägas ha en större koppling mellan de olika systemen än den anglosaxiska traditionen. (Artsberg, 2005) Finns det en strak koppling mellan redovisning och beskattning anger civillagstiftningen i vissa fall det högsta tillåtna värdet på exempelvis tillgångar, medan skattelagstiftningen angett det lägsta värdet. Mellan de olika lagsystemen uppstår därmed ett spelrum, i praktiken är det dock vanligt att bolagen vill skjuta på inkomstbeskattningen vilket gjort att skattereglerna blivit styrande för värderingen i redovisningen. (Smith, 2006) Den anglosaxiska traditionen som i högre grad saknar denna koppling kan då på ett lättare sätt tillgodose markandens krav på information, då bolagen inte måste ta skattemässig hänsyn i redovisningen (Smith, 2006).

Studier har även gjorts avseende hur inflytelserik redovisningsprofessionen är i olika länder. I de anglosaxiska länderna där redovisningen baseras till stor del på principer har redovisningsprofessionen varit mer inflytelserik än i den kontinentala traditionen. (Artsberg, 2005)

Det finns dock många andra faktorer som har haft betydelse för hur redovisningen utvecklats i olika länder. En sådan faktor är exempelvis hur lagstiftningen har påverkats av ekonomiska och politiska händelser. Historiskt är det många länder som exempelvis USA som drabbats av ekonomiska kriser vilket medfört att olika åtgärder vad gäller redovisningens utformning har vidtagits. (Nobes, 2004)

Sammanfattningsvis kan sägas att anledningarna till att det råder skillnader i redovisningen på den internationella arenan är många och varierande. Ovan har kulturella skillnader, olika redovisningstraditioner, skillnader i finansieringen, sambandet mellan redovisningen och beskattning, redovisningsprofessionens inflytande samt redovisningens påverkan av ekonomiska kriser belysts. Det finns även ytterligare faktorer som kan vara relevant i detta avseende såsom språk, historia, geografi, religion, utbildning och många andra. (Nobes, 2004) Nedan presenteras en figur som sammanfattar de främsta faktorerna som påverkar utformningen av redovisningssystemet.

Figur: 1 Översikt av de främsta faktorer som påverkar utformningen av redovisningssystemet



3.1.2 Den svenska redovisningstraditionen

Sverige har traditionellt tillhört den kontinentala redovisningstraditionen och redovisningen har därmed i stor utsträckning reglerats i lagen. Lagstiftningen har huvudsakligen varit inriktad på att tillgodose borgenärsintresset och statens skatteintresse. I Sverige har således civillagstiftningen angett det högst värdet på en tillgång och på så sätt tillgodosett borgenärsintresset, då det ligger i borgenärernas intresse att bolagets förmögenhet inte överskattas. Skattelagstiftningen i Sverige har å andra sidan angett ett lägsta värde på tillgångarna och på så sätt tillgodosett statens skatteintresse. (Smith, 2006)

Utvecklingen de senaste decennierna på den internationella arenan har varit en ökning av multinationella bolag, notering av bolag på utländska börser såsom börserna i London och New York samt en ökad internationell standardisering som i huvudsak bygger på anglosaxisk tradition. (Smith, 2006) Sveriges inträde i EU 1995 har varit mycket avgörande för Sveriges utveckling på bland annat redovisningsområdet (Nobes, 2004). På grund av ökningen av multinationella bolag samt Sveriges inträde i EU har den svenska redovisningstraditionen tydligare påverkats av den anglosaxiska traditionen (Artsberg, 2005). Traditionellt har redovisningsprofessionen haft relativt lite inflytande över redovisnings utveckling, vilket är typiskt för ett land som bygger på kontinental tradition. Redovisningsprofessionens inflytande på standardsättning har dock ökat de senaste åren. (Nobes, 2004)

Att redovisningen har förändrats i Sverige tar sig även uttryck i att den tidigare nämnda kopplingen mellan redovisning och beskattning som successivt håller på att frångås. Redovisningen i juridiska personer i Sverige är även i dag influerad av skattemässiga faktorer. Detta tar sig uttryck i form av obeskattade reserver som får redovisas i den juridiska personen. (Nobes, 2004) Frågan hur sambandet skall se ut mellan redovisning och beskattning har diskuterats under lång tid. Vid mitten av 1980-talet fördes en mycket livlig debatt i takt med att det svenska näringslivet alltmera internationaliserades. (SOU2005:53) Eftersom IFRS bygger på att tillgångar värderas till verkligt värde kan den svenska kopplingen mellan redovisning och beskattning innebära problem för bolag som tillämpar

IFRS (Artsberg, 2005). Värdeförändringar för de bolag som väljer att (eller måste) värdera tillgångar till verkligt värde innebär värdeökningar att de kommer att beskattas för dessa, trots att värdeökningarna inte är realiserade. Kopplingen leder därför ofrånkomligen till att många bolag av likviditetsskäl inte kan eller vill värdera tillgångar till verkligt värde. Frågan om hur sambandet mellan redovisning och beskattning kommer att se ut är dock i nuläget inte fullständigt utredd. (SOU2005:53)

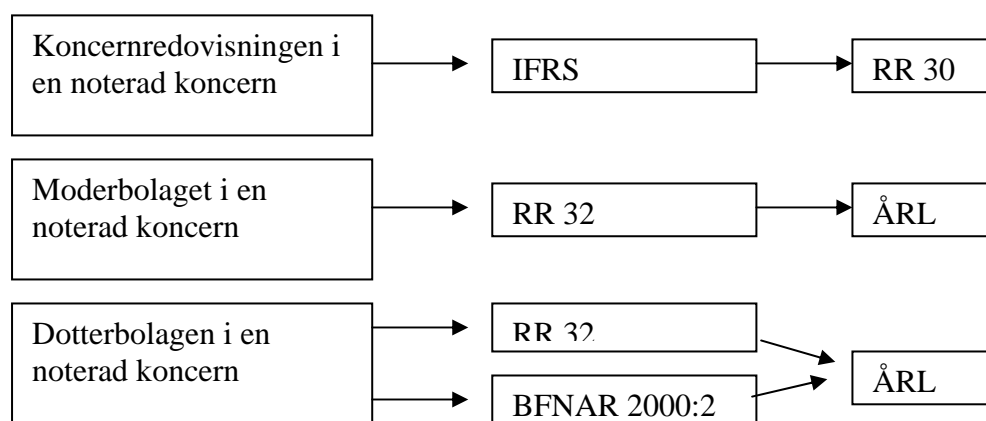
Det finns både för- och nackdelar med ha en stark koppling mellan redovisning och beskattning. Frikopplade regler leder till att bolagen tvingas upprätta två olika redovisningar, en för redovisningen och en för beskattningen. För bolagen är det därför praktisk sett oftast en fördel med en stark koppling då ett reviderat bokslut kan ligga till grund för beskattningen. Bland nackdelarna kan nämnas att redovisningens kvalitet kan bli lidande och det kan vara svårt att få genomslag för nya redovisningsregler som ökar skattekostnaden när redovisningen utformas utifrån skattemässiga hänsyn. Det har också framkommit att utländska investerare har svårt att förstå en redovisning som innehåller rena skattemässiga poster såsom bokslutsdispositioner och obeskattade reserver. (SOU2005:53)

Vid en jämförelse med skandinaviska länder såsom Danmark kan sägas att det i Danmark råder en frikoppling mellan redovisning och beskattning. (Nobes, 2004) Eftersom denna frikoppling inte tillfullo genomförts i svenska juridiska personer medför det att olika regelverk för noterade koncerner ska tillämpas för de juridiska personerna och koncernredovisningen. I nästkommande avsnitt görs en presentation av de regelverk som aktualiseras i en svensk noterad koncern.

3.2 Redovisning i svenska noterade koncerner

IFRS skall som framgått tillämpas i Svenska noterade bolags koncernredovisningar från och med 1 januari, 2005. Med noterade bolag avses bolag vars aktier är noterade vid en börs, en auktoriserad marknadsplats eller någon annan reglerad marknad inom EU. Detta inbegriper, vad gäller den svenska markanden, marknadsplatser som innehas av Stockholmsbörsen, Nordic Growth market och aktietorget. (SOU2003:71) Nedan presenteras en översikt över regelverket för de bolag som ingår i en noterad svensk koncern.

Figur 2: Översikt över redovisningsregler för bolag som ingår i en noterad koncern



Källa: FAR del 1, 2006 s 429

Av figuren framgår att koncernredovisningen för noterade koncerner skall upprättas enligt IFRS. Moderbolag som ingår i en noterad koncern skall upprätta sin redovisning i den juridiska personen enligt RR 32. Dotterbolagen som ingår i en noterad koncern kan däremot välja att tillämpa RR 32 eller tillämpa BFNAR 2 000:2. Att tillämpa BFNAR 2 000:2 innebär att dotterbolaget kan välja mellan att tillämpa BFN eller RR 1- RR 29. (FAR del 1, 2006) I näst kommande avsnitt behandlas inledningsvis regelverket som skall tillämpas för de juridiska personer det vill säga moderbolagen samt dotterbolagen. Vidare redogörs för en redovisning enligt IFRS.

3.2.1 Redovisning i svensk juridisk person

Den lagstiftning som finns angående upprättande av bokslut är ÅRL. Lagen är dock en ramlag vilket innebär att ÅRL innehåller grundläggande principer vid upprättande av årsredovisningen (Bengtsson, 2005). ÅRL 2 kap innehåller således allmänna bestämmelser om årsredovisningen, där anges bland annat viktiga grundläggande redovisningsprinciper (ÅRL 2 kap 4 §). En av dessa är försiktighetsprincipen som sedan länge haft en stark ställning i Sverige, vilket även anges i ÅRL 2 kap 3p och kan delvis förklaras av att Sverige har haft en stark koppling mellan redovisning och beskattning. Försiktighetsprincipen kan ta sig uttryck att bolagen kostnadsför utgifter hellre än aktiverar dem om det råder osäkra förhållanden. ÅRL anger numera att rimlig försiktighet skall iaktas, vilket kan ses som ett riktmärke för hur försiktighetsprincipen skall tolkas. (Artsberg, 2005)

ÅRL innehåller även andra viktiga begrepp som skall tillämpas vid upprättandet av årsredovisningen. ÅRL anger i 2 kap 3 § *"att balansräkningen, resultaträkningen och noterna skall upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av bolagets ställning och resultat". Om det behövs för att en rättvisande bild skall ges, skall det lämnas tilläggsupplysningar*". Begreppet rättvisande bild har tagits in i ÅRL som en följd av Storbritanniens inträde i EU. Rättvisande bild är en översättning av "true and fair" som utgör en övergripande redovisningsprincip inom EU (Smith, 2006). Enligt många redovisningsteoretiker är en rättvisande bild dock inte en redovisningsprincip utan snarare en målsättning. Ett problem som uppstått i samband med EU:s harmonisering handlar just om begreppet en rättvisande bild därför att olika länder ofta gjort olika tolkningar av innebörden. (Nilsson, 2005)

Ett ytterligare viktigt begrepp som har en stark ställning i Sverige är god redovisningssed (Bengtsson, 2005). Enligt ÅRL 2 kap 3§ medför god redovisningssed att redovisningen avser att ge en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning. ÅRL anger att *årsredovisningen skall upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed*. (ÅRL 2 kap 2§) ÅRL innehåller ingen vidare definition vad som menas med god redovisningssed utan för att förstå innebörden av begreppet hänvisas till normgivande organ. I Sverige har BFN huvudansvaret för utvecklandet av god redovisningssed. BFN definierar god redovisningssed som *"en etablerad företagspraxis som är förenlig med lag och normgivning och som håller en god kvalitet"* (www.bfn.se). BFN ger vidare ut så kallade allmänna råd i bokslutsfrågor som bygger på Redovisningsrådets rekommendationer. Ytterligare normgivande organ är således Redovisningsrådets som givit ut RR 1-RR 29 som framförallt riktat sig till noterade bolag. (Bengtsson, 2005) Redovisningsrådets huvuduppgift vara således fram till 1 januari, 2005 att ge ut rekommendationer för noterade bolag. Eftersom det i dag finns en tvingande regel för noterade koncerner att tillämpa IFRS minskar Redovisningsrådets betydelse. (Westermarck, 2005) Redovisningsrådets rekommendationer är dock viktiga dels på grund av att de utgör grunden till BFN:s allmänna råd samt för de onoterade koncerner som inte väljer att tillämpa IFRS i sin koncernredovisning (Bengtsson, 2005).

Samtliga juridiska personer skall således även fortsättningsvis upprätta sin årsredovisning med ÅRL som utgångspunkt. Som framgått behövs ytterligare detaljerade normer för att framställa årsredovisningen. Därav har normgivare såsom BFN givit ut allmänna råd och Redovisningsrådet givit ut rekommendationer kring redovisningsfrågor. Som framgår av figur 2 kan dotterbolagen välja att tillämpa BFNAR 2000:2 utöver ÅRL:s bestämmelser. Att redovisa enligt BFNAR 2000:2, tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden innebär ett val mellan att tillämpa RR 1- RR 29 och anpassade BFNAR. (FAR del 1, 2006)

3.2.2 RR 32

RR 32 infördes för att det ansågs vara viktigt att redovisningen i den juridiska personen skall hålla samma kvalitet som koncernredovisningen. För att upprätthålla dessa kvalitetskrav anger RR 32 att juridiska personer som huvudregel skall tillämpa de IFRS som tillämpas i koncernredovisningen. Från dessa regler görs ett antal tillägg och undantag på grund av föreskrifter i ÅRL samt att det i Sverige finns ett samband mellan redovisning och beskattning. RR 32 ersätter därmed RR 1- RR 29 vilka då inte längre skall tillämpas för juridiska personer som tillämpar IFRS eller onoterade juridiska personer som frivilligt väljer att följa IFRS. Det finns dock fortfarande avvikelser mellan IFRS och RR 32 men dessa är således väsentligt mindre än skillnaderna mellan RR 1-29 och IFRS. (www.deloitte.se) RR 32 anger för varje IFRS standard vilka undantag samt tillägg som skall göras i en ovan nämnd juridisk persons redovisning. De standarder som inte omfattas av undantagen eller tilläggen är bland annat IFRS 2 Aktierelaterade ersättningar, IAS 7 Kassaflödesanalyser, IAS 8 Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel, IAS 10 Händelser efter balansdagen och IAS 37 Avsättningar, eventalförpliktelser och eventultillgångar. (RR 32) Vilka standarder som vidare omfattas av väsentliga tillägg och undantag kommer vi senare att återkomma till. En ny utgåva (RR 32:05) ersätter RR 32 som avser räkenskapsåret 1 januari, 2006. (RR 32:05 p 91) Studien fokuserar dock på RR 32 då rekommendationen tillämpades vid upprättandet av årsredovisningen för 2005.

3.2.3 Redovisning enligt IFRS

De internationella redovisningsstandarder som gäller i Sverige 2006 är dels IFRS 1- IFRS 7 och IAS 1-IAS 41 med tillhörande IFRIC och SIC (FAR, 2006). En redovisning enligt IFRS innebär bland annat ökade krav på tilläggsinformation på grund av den allmänna utvecklingen mot ett informationssamhälle. Idag är den kompletterande tilläggsinformationen så viktig att det kan finnas anledning att tala om rapportering i stället för enbart redovisning. De senaste utgivna standarderna kallas IFRS och de tidigare IAS, denna ändring kan sägas bättre beskriva vad de olika rekommendationerna handlar om. (Artsberg, 2005) En redovisning enligt IFRS innebär ett omfattande regelverk för redovisningen. IFRS är kapitalmarknadsorienterade redovisningsnormer, vilket innebär att bolagen skall lämna mer detaljerade upplysningar vilket genererar större transparens i redovisningen. (Lagerström, 2003)

För att bland annat vägleda nationella normgivare har IASB gett ut en föreställningsram som innehåller de grundläggande principerna och utgångspunkter för en redovisning enligt IFRS. Föreställningsramen är dock inte överordnad de olika standarderna. Det vill säga är någon standard i konflikt med föreställningsramen gäller den aktuella standarden. (Artsberg, 2005) I IASB föreställningsram för utformning av finansiella rapporter p 12 anges att *”de finansiella rapporternas syfte är att tillhandha hålla information om ett bolags finansiella ställning och resultat samt om förändringar i den ekonomiska ställningen. Informationen är användbar för*

olika användare som underlag för deras beslut i ekonomiska frågor”(IASB:s föreställningsram p 12). Den grundläggande tanken är att redovisningen skall vara användbar för framförallt dem som vill fatta beslut rörande bolaget. Information behövs då för att beslutsfattare skall kunna bedöma framtiden. Detta synsätt utgår därmed från att bolaget studerar användarnas behov av information, synsättet kallas även ibland beslut användarsynsättet eller kapitalmarknadsperspektivet. Argumentet för att fokusera på kapitalmarknaden och investeraren är att redovisningen är ett effektivt hjälpmedel för att allokera resurser i ekonomin. Synsättet har spridit sig i takt med att aktiemarkanden vuxit i betydelse och har medfört ett behov av att formulera kvalitativa kriterier på redovisningsinformationen. (Artsberg, 2005) En beskrivning av sådana kvalitativa egenskaper återfinns i IASB föreställningsram p 24 – p 46. ”*Kvalitativa egenskaper är de egenskaper som gör informationen i de finansiella rapporterna användbar för användarna. De fyra viktigaste kvalitativa egenskaperna är begriplighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet.*”(IASB:s föreställningsram p. 24).

3.2.4 Koncernredovisning enligt IFRS

Innan IFRS implementerades reglerades upprättandet av koncernredovisningen i RR 1:00. Genom IFRS införande ska dock inte denna rekommendation tillämpas för noterade koncerner vid upprättandet av koncernredovisningen, eller för de koncerner som frivilligt väljer att tillämpa IFRS. Vid upprättandet av en koncernredovisning enligt IFRS skall istället IAS 27 koncernredovisning och separata finansiella rapporter och IFRS 3 Rörelseförvärv tillämpas. (Thorell, 2004) Vid intervjuerna framkom att IFRS 3 är en standard som tydligt påverkat redovisningen i förhållande till tidigare normgivning.

Standarden IFRS 3, Rörelseförvärv syftar till att ange hur den finansiella rapporteringen ska utformas när ett bolag genomför ett rörelseförvärv. I standarden framgår det att vid alla rörelseförvärv skall förvärvsmetoden tillämpas. Förvärvarens redovisning skall innehålla det förvärvade bolagets identifierbara tillgångar, skulder och eventualförpliktelser. När bolaget har identifierat dessa poster skall de redovisas till verkligt värde vid förvärvstidpunkten. (IFRS 3 p.1) Vidare skall goodwill redovisas till anskaffningsvärde vid förvärvstidpunkten och till skillnad mot RR 1:00 ska avskrivningar av förvärvad goodwill inte göras, avskrivningarna ersätts med ett så kallat *impairment test*, nedskrivningstest som bedömer om nedskrivningsbehov finns. Om nedskrivningstesten påvisar att goodwillposten har minskat i värde skall tillgången skrivas ner i enlighet med IAS 36. (IFRS 3 p.51, 54,55) Ytterligare skillnader som föreligger mellan IFRS 3 och RR 1:00 är att goodwill i större utsträckning skall fördelas ut på specifika tillgångar, vilket innebär att bolaget skall fördela ut den totala goodwill posten på de tillgångar som ingår i förvärvet. (IFRS 3 p.53) Standarden ställer vidare omfattande krav på upplysningar i samband med bolagsförvärv, upplysningarna berör bland annat nedskrivningar och bokförda värden. Syften med upplysningarna är att externa intressenter skall kunna utvärdera de finansiella effekterna av varje enskilt rörelseförvärv. (IFRS 3 p.66, 67)

3.2.5 RR 30

Koncerner som redovisar enligt IFRS skall även fortsättningsvis tillämpa vissa bestämmelser i Årsredovisningslagen. I (ÅRL 7 kap 32§) framgår det vilka bestämmelser som skall följas av moderbolag som omfattas av IAS-förordningen. Redovisningsrådet har givit ut RR 30 som innehåller kompletterande redovisningsregler för koncerner. Rekommendationen ger vägledning beträffande de bestämmelser i ÅRL som skall tillämpas jämte IFRS vid upprättandet av koncernredovisning. Det gäller bl.a. bestämmelser som reglerar när ett bolag är moderbolag, om skyldighet och undantag från skyldighet att upprätta koncernredovisning,

om förvaltningsberättelse, om delårsrapport och om offentliggörande. Dessutom tillkommer vissa bestämmelser av formaliakaraktär om språk, form och undertecknande samt en del krav på tilläggsupplysningar som saknar motsvarighet i IFRS, exempelvis eget kapital, anläggningstillgångar, upplysningar om personal och ersättningar, avgångsvederlag, ersättningar till revisorer samt vissa närstående förhållanden. (www.deloitte.com) Beträffande bestämmelserna om förvaltningsberättelse hänvisas till 6 kap. 1, 3 och 4 § ÅRL, om offentliggörande till 8 kap ÅRL och om överklagande till 10 kap. ÅRL. RR 30:05 är en ny version av RR 30. Den nya versionen utkom i november 2005 och tillämpas avseende räkenskapsår som börjar den 1 januari 2006 eller senare. Skillnaderna mot den tidigare versionen är dels av redaktionell karaktär, dels en följd av att kravet på uppdelning i bundet och fritt eget kapital är borttaget. (Holmqvist-Larsson, 2005) Studien fokuserar dock på RR 30 då denna rekommendation tillämpades vid upprättandet av årsredovisningen för 2005.

3.3 Skillnader mellan de olika regelverken

IFRS skiljer sig i vissa avseenden från traditionella svenska redovisningsprinciper genom att försiktighet i t.ex. värderingar tenderar att frångås till förmån för rättvisande bild (SOU 2003:71). Nedan följer en beskrivning av ett antal standarder där redovisningen väsentligt skiljer sig åt mellan koncernredovisningen och juridisk person. Standarderna som presenteras har valts ut genom att de ger upphov till justeringar för de koncerner som ingått i den empiriska studien.

3.3.1 IAS 19 Ersättning till anställda

IAS 19 skall tillämpas av en arbetsgivare vid redovisning av alla former av vederlag ett bolag lämnar i utbyte mot tjänster som utförs av anställda. Standarden undantar dock sådana ersättningar som faller inom IFRS 2 aktierelaterade ersättningar tillämpningsområde. (IAS 19 p.1) Standarden gör en uppdelning i fyra typer av ersättningar:

- Kortfristig ersättning till anställda
- Ersättning efter avslutad anställning
- Övriga långfristiga ersättningar
- Ersättning vid uppsägning (IAS 19 p.4)

Den ersättning som tar störst utrymme i standarden är ersättning efter avslutad anställning såsom pensioner. IAS 19 delar upp planer för ersättning efter avslutad anställning i avgifts eller förmånsbestämda planer (IAS 19 p.25). Avgiftsbestämda planer definieras som *”planer för ersättningar efter avslutad anställning enligt vilka bolaget betalar fastställda avgifter för en separat juridisk enhet och inte har någon rättslig eller informell förpliktelse att betala ytterligare avgifter om den juridiska enheten inte har tillräckliga tillgångar för att betala alla ersättningar till anställda som hänför sig till anställdas tjänstgöring under innehavande period och tidigare perioder”* (IAS 19 p.7). IAS 19 definierar vidare förmånsbestämda planer som *”andra planer för ersättningar efter avslutad anställning än avgiftsbestämda planer”* (IAS 19 p.7). Metoden som enligt standarden skall tillämpas vid beräkning av förmånsbestämda planer benämns Project Credit Method (IAS 19 p.64). Redovisningen av förmånsbestämda planer kan upplevas som komplicerad då metoden för beräkning kräver att aktuariella antaganden görs (IAS 19 p.48). De aktuariella antaganden som görs skall vara neutrala och ömsesidigt förenliga (IAS 19 p.72) vilket innebär att de skall återspegla sambandet mellan olika faktorer (IAS 19 p.75). Aktuariella antaganden kan vara demografiska såsom livslängd eller finansiella såsom att fastställa diskonteringsräntan (IAS 19 p.73).

Den svenska motsvarigheten till IAS 19 är RR 29 ersättningar till anställda. RR 29 överensstämmer med IAS 19 med några undantag. Rekommendationen innehåller särskilda regler för redovisning av förmånsbestämda pensionsplaner i juridisk person. (RR 29 p.165) Tryggandelagen och föreskrifter från finansinspektionen leder till en annan redovisning av förmånsbestämda planer i juridisk person (RR 29 p.159) i förhållande till det som föreskrivs i IAS 19. IAS 19 p48-125 behandlar hur förmånsbestämda planer skall redovisas enligt standarden, dessa punkter blir således inte tillämpbara i juridisk person (RR 32 p.38). Principer för redovisning för juridiska personer återfinns i FAR:s redovisningsrekommendation Nr 4 *Redovisning av pensionsskuld och pensionskostnad*. Viktiga skillnader mellan redovisning för noterade koncerner och juridiska personer är att diskonteringsräntan fastställs av finansinspektionen för juridiska personer. IAS 19 föreskriver däremot att diskonteringsräntan skall fastställas med utgångspunkt från marknadsmässiga avkastningen på förstklassiga bolagsobligationer alternativt statsobligation. (IAS 19 p.8) Beräkningarna angående pensionsskulden i de juridiska personerna bygger även på vad den anställde tjänar i dag och inte framtida slutlön vilket IAS 19 föreskriver. IAS 19 innehåller även möjligheter att utjämna aktuariella vinster och förluster i redovisningen de så kallade korridorsreglerna (IAS 19 p.92). Denna utjämningsmöjlighet återfinns inte för juridiska personer utan aktuariella vinster och förluster måste redovisas när de uppstår. (Axelman, 2004)

I RR 29 inkluderas även årsredovisningslagens upplysningskrav (RR 29 p.165). ÅRL föreskriver att i kap 5 som behandlar tilläggsupplysningar som bland annat föreskriver att ett bolag skall redovisa medelantalet anställda fördelat på män och kvinnor (ÅRL 5 kap 18a§). ÅRL 5 kap innehåller vidare krav på upplysningar om exempelvis sjukfrånvaro (ÅRL 5 kap 18b§), löner, ersättningar och sociala kostnader (ÅRL 5 kap 19-21§§).

3.3.2 IAS 38 Immateriella tillgångar

IAS 38 reglerar immateriella tillgångar och definitionen är att ”*en immateriell tillgång är en icke monetär tillgång utan fysisk form*” (IAS 38 p.8). För att en tillgång skall få klassas som immateriell krävs också att följande kriterier uppfylls. Tillgången måste vara *identifierbar*, bolaget måste *kontroll* över tillgången och den måste generera *framtida ekonomiska fördelar*. (IAS 38 p.18) Den svenska motsvarigheten till IAS 38 är RR 15 vilken innehåller till stor del samma bestämmelser, men i likhet med reglerna för materiella tillgångar tillåter IAS 38 att immateriella tillgångar antingen redovisas enligt anskaffningsvärdemetoden eller enligt omvärderingsmetoden, medan RR 15 kräver anskaffningsvärdemetoden (IAS 38 p.72, RR 15 p. 63). Enligt IAS 38 skall endast tillgångar med begränsad nyttjandeperiod skrivas av (p.89). Medan en tillgång med obegränsad nyttjandeperiod inte skrivs av (IAS 38 p.107). Standarden betonar dock att obegränsad nyttjandeperiod inte betyder oändlig nyttjandeperiod utan att den enbart inte går att fastställa på ett tillfredsställande sätt. (p.91) Ärligen skall den immateriella tillgången testas för om det finns ett nedskrivningsbehov och på så sätt avgöra om obegränsad nyttjandeperiod fortfarande föreligger (IAS 38 p.109). På så vis uppnås en mer rättvisande bild av verksamheten. Konsekvensen av nedskrivningstestet är att bolagen ställs inför nya och mer omfattande informationskrav. (Artsberg, 2005) RR 15 kräver dock att nyttjandeperioden för alla immateriella tillgångar skall bestämmas på förhand för att sedan skrivas av över denna tid. Om avskrivningstiden är längre än 5 år föreskriver RR 15 dessutom att upplysningar skall lämnas om skälen till den längre avskrivningstiden. (RR 15 p.68)

3.3.3 IAS 39 finansiella instrument

IAS 39 finansiella instrument behandlar hur finansiella instrument skall värderas och redovisas i balansräkningen. En kompletterande standard till IAS 39 är IAS 32 som behandlar upplysningar om finansiella instrument och hur dessa skall klassificeras. Redovisningsrådet eller Bokföringsnämnden har dock inte någon heltäckande rekommendation som behandlar finansiella instrument, däremot har IAS 32 en motsvarighet i RR 27 upplysningar och klassificeringar. Den huvudsakliga skillnaden mellan dessa två standarder är det enligt IAS 32 krävs att finansiella instrument skall klassificeras enligt sin ekonomiska innebörd. (RR 27, 2006)

Enligt IAS 39 är huvudregeln att finansiella tillgångar antingen värderas till verkligt värde eller upplupet anskaffningsvärde. Verkligt värde definieras som "det belopp till vilket en tillgång skulle kunna överlåtas eller en skuld regleras, mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs". (IAS 39, p.9) Det upplupna anskaffningsvärdet definieras som "*det belopp till vilket den finansiella tillgången eller den finansiella skulden värderas vid anskaffningstillfället efter avdrag för återbetalning av nominella belopp, efter avdrag eller tillägg för ackumulerade avskrivningar vid användande av effektivräntemetoden på eventuell skillnad mellan det ursprungligen redovisade beloppet och förfallobeloppet, och efter avdrag för nedsättning (direkt eller via reservering) på grund av nedskrivning eller finansiella tillgångar som inte går att driva in*" (IAS 39, p.9). Enligt IAS 39 delas finansiella tillgångar in i fyra olika klasser beroende på hur de skall värderas: tillgångar som värderas till verkligt värde via resultaträkningen, 1) investeringar som hålles till förfall, 2) lån och 3) kundfordringar och 4) finansiella tillgångar som kan säljas (Holmqvist-Larsson, 2004).

För redovisning av finansiella instrument och framför allt säkringsredovisning finns det stora skillnader mellan IAS och den praxis som tidigare gällt i Sverige då finansiella tillgångar skulle värderas enligt lägsta värdets princip och skulder enligt högsta värdets princip. (Arnell, 2004) IAS 39 kräver att vissa kategorier av finansiella tillgångar skall värderas löpande till aktuellt marknadsvärden. De finansiella tillgångar som skall redovisas till verkligt värde är de som är tillgängliga för försäljning t.ex. aktier och finansiella tillgångar som är avsedda för handel inklusive derivat. (Axelman, 2003) Bolag som använder derivatinstrument för att eliminera finansiella risker och som tillämpar säkringsredovisning riskerar att tvingas marknadsvärdera derivaten, om de inte vidtar åtgärder för att uppfylla kraven för säkringsredovisning enligt IAS 39. En marknadsvärdering av denna typ av derivatinstrument kan orsaka stora svängningar i det redovisade resultatet. (Arnell, 2004) Vidare kan det konstateras att kriterierna för att få tillämpa säkringsredovisning är oerhört strikta därför avstår många bolag från att använda detta. Implementeringen av IAS 39 är förmodligen ett av de viktigaste redovisningsprojekten någonsin i Sverige. För vissa bolag har därför implementeringsprocessen av IAS 39 varit en både krävande och arbetsam process. (Bäckström, 2005)

Marknadsvärdering som ett komplement till historisk kostnadsvärdering accepteras för värdering även för juridiska personer. Denna förändring har inarbetats i ÅRL avseende finansiella instrument (ÅRL 4 kap 14a§). I ÅRL kan läsas att "*derivatinstrument och andra finansiella instrument får tas upp till sitt verkliga värde*" (ÅRL 4kap 14a§). ÅRL 4 kap 14b§ återfinns dock ett antal undantag där en verklig värdering inte är tillåten. En stor skillnad är att ÅRL inte tillåter Fair Value Option (ÅRL 4kap 14b§). En värdering till verkligt värde för juridiska personer är således än så länge ett frivilligt alternativ. För de bolag som inte

tillämpar ÅRL:s frivilliga regler gäller i praktiken anskaffningsvärde för finansiella tillgångar och skulder.

3.3.4 IAS 40 förvaltningsfastigheter

Standarden IAS 40 behandlar redovisningen av förvaltningsfastigheter. IAS 40 skiljer på rörelsefastigheter och förvaltningsfastigheter. Rörelsefastigheter ger inga direkta inkomster till bolaget utan används i verksamheten för produktion av varor och tjänster, lager eller för administrativa ändamål. En förvaltningsfastighet har däremot syftet att generera inkomster till bolaget i form av hyresintäkter eller värdestegring. Vid tillämpning av IAS 40 har bolagen två olika möjligheten att värdera sina förvaltningsfastigheter. Huvudregeln innebär att fastigheterna skall värderas till verkligt värde enligt (Fair Value Model) vilket innebär att fastigheterna värderas till gällande marknadsvärde. bolagen har också möjligheten att värdera enligt alternativregeln (Cost Model) som innebär att de räknar fram anskaffningsvärdet enligt IAS 16 och använder tilläggsupplysningar enligt IAS 40. (IAS 40 p.30, 33-56) Bolagen har dock kravet på sig att enligt IAS 40 p32 värdera förvaltningsfastigheter till verkligt värde antingen i värderingssyfte eller i upplysningar. Bolag som tillämpar IAS 40 måste komplettera redovisningen på grund av ÅRL 5 kap 3§. Lagen medför att bolaget skall lämna följande uppgifter i sina årsredovisningar: oavskrivet uppskrivningsbelopp, ackumulerade avskrivningar, ackumulerade nedskrivningar och ackumulerade uppskrivningar. Till den del en förvaltningsfastighet skrivs av eller skrivs ner uteslutande av skatteskill ska, enligt 5 kap 3§ sista stycket ÅRL, skall upplysningar lämnas om detta och i upplysningarna skall det framgå avskrivningen eller nedskrivningen storlek. Upplysning skall lämnas i not. Eventuella skillnader mellan förvaltningstillgångarnas redovisade värde och skattemässiga värde redovisas enligt IAS 12 inkomstskatter. (RR 32)

De av RR:s redovisningsrekommendationer som behandlar redovisning av förvaltningsfastigheter är RR 17 samt RR 24. RR 17 Nedskrivningar reglerar när och hur nedskrivningar skall göras. RR 24 baseras på IAS 40 vilket medför att regelverken i stor utsträckning liknar varandra. RR 24 i likhet med IAS 40 skiljer mellan förvaltningsfastigheter och rörelsefastigheter. Rörelsefastigheter behandlas dock inte i RR 24 utan redovisas enligt RR 12 materiella anläggningstillgångar. (RR 24 p.5) IAS 40 tillåter som ovan nämns att förvaltningsfastigheten värderas till verkligt värde denna möjlighet finns dock inte vid tillämpning av RR 24. RR 24 anger att förvaltningsfastigheten skall värdera till anskaffningsvärde. (RR24 p.17) Från anskaffningsvärdet skall årliga ackumulerade avskrivningar göras och eventuella ned- och uppskrivningar skall beaktas. (RR 24 p.24) Ytterligare skillnader som finns mellan RR 24 och IAS 40 består av upplysningsplikten i RR 24 p55 vilken gör en hänvisning till punkterna 38-43 i RR12. Upplysningskraven är på några punkter mer långtgående än de krav som ställs i IAS 40. När bolag som tillämpar IAS 40 genomför en marknadsvärdering av fastigheter skildras det ekonomiska värdeskapandet i redovisningen under det år som marknadsvärdering genomförs. (IAS 40 p.28) Om bolaget tillämpar RR 24 kommer däremot en ökning av fastighetens marknadsvärde att resultera i en dold reserv och visas inte i balansräkningen eller resultaträkningen. För att en intäkt skall räknas som realiserad enligt RR 24 och realisationsprincipen krävs att den är mätbar, det måste ha skett en transaktion och den måste vara verifierbar. Således får vinsten inte tas upp som en intäkt i resultaträkningen förrän det år fastigheten säljs. (Falkman, 2000)

3.4 Strategier för rapportering

Beskrivningen av rapporterings strategier görs med utgångspunkt utifrån en artikel av Rippe 2001. Rippe redogör för två sätt att implementera IFRS, Top Down och Bottom up. Vid tillämpning av Top Down fortsätter koncernbolagen att redovisa enligt gälland lokala GAAP eller genom de redovisningsprinciper som koncernen gemensamt har valt att tillämpa. De justeringar som krävs för att upprätta koncernredovisning enligt IFRS görs på övergripande nivå. Bottom up innebär att koncernen implementera IFRS i samtliga bolag inom koncernen. Tillämpning av Bottom up innebär därmed att den information som koncernbolagen rapporterar till moderbolaget redan är konverterad till IFRS. Rippe tillägger dock att det är svårt att rekommendera ett av tillvägagångssätten och att koncerner har möjligheten att tillämpa båda implementeringsstrategierna. Rippe redogör för följande för och nackdelar med respektive strategi:

Top Down

Fördelar	Nackdelar
Berör en liten del av organisationen.	Många manuella rutiner som ökar risken för "fel" i det presenterade bokslutet.
Kräver troligen mindre systemstöd.	Liten förståelse för IAS i organisationen.
Kräver färre anpassningar av lokala rapporter Som ska till myndigheterna. (T.ex. deklARATIONER.)	Det kan vara svårt att få in all information som behövs.
Färre kulturella förändringar i lokala dotterbolag	Kräver mer tid i bokslutsprocessen.
	IAS 39 fokuserar på transaktionsnivå vilket försvårar justeringar på övergripande nivå.
	Ledningens mål och visioner svåra att kommunicera.

Bottom up

Fördelar	Nackdelar
Harmonisering av redovisningsprinciper i hela koncernen.	Stora systemförändringar i koncernen kan bli nödvändiga.
Konsolideringsprocessen underlättas.	Om lokala myndigheter inte accepterar IAS som redovisningsstandard så behövs parallella system.
Rapporterings tiden kan förkortas.	Stora utbildningsinsatser krävs.
Större förståelse för bolagets resultat och ställning.	Förmodligen ett dyrare alternativ.
Ledningens mål och visioner blir enklare att kommunicera.	

Källa: Rippe, 2001

3.5 Utvärdering av implementeringen av IFRS

Genom att IFRS implementerades i Sverige 1 januari, 2005 finns det nu ett antal årsredovisningar som är upprättade enligt IFRS. Övergången till IFRS har således medfört ett antal förändringar i redovisningen vad gäller värderingsfrågor samt tilläggsupplysningar. Nu en tid efter implementeringen har således olika aktörer på redovisningsområdet utvärderat hur väl implementeringen utfallit för de svenska bolagen. Följande avsnitt beskriver därför vad som framkommit under denna utvärdering.

I Balans nummer 5, 2006 finns en artikel av Jan Buisman som behandlar frågan, hur blev det med IFRS? I artikeln görs därmed en utvärdering av introduktionen av IFRS genom att studera utgivna årsredovisningar från 2005 där IFRS tillämpats. Den övergripande slutsatsen av studien är att årsredovisningarna överlag återspeglar de krav en redovisning enligt IFRS kräver. Det konstateras dock att i vissa avseenden kan bolagen förbättra redovisningarna inför kommande år. (Buisman, 2006)

Som sagts tidigare ställer en redovisning enligt IFRS högre krav på tilläggsinformation. I artikeln framgår det att bolagen i viss mån underskattat den tid och de resurser som det faktiskt krävs att redovisa enligt IFRS. I artikeln analyseras dels hur väl bolagen uppfyller upplysningar angående de gjorda antagandena för exempelvis nedskrivningstestet på goodwill. Hur bolagen har redogjort för de bedömningar och antaganden som testet medför är enligt artikeln varierande. En redovisning enligt IFRS innebär som framgått en ökad transparens, enligt artikel författaren har detta medfört svårigheter för de svenska bolagen att finna en bra balans mellan öppenhet och att skydda företagshemligheter. Upplysningarna kring nedskrivningstestet är således ett område som enligt författaren har förbättringspotential. För att erhålla en förbättring inför kommande år vänder sig författaren dels till bolagen, som enligt författaren är de som ska ta initiativ till förbättringar i redovisningen. Förväntningarna författaren har inför kommande år är framförallt att bolagen ska avsätta mer tid till processen att framställa årsredovisningen. Författaren vänder sig även till tillsynsmyndigheter som CESR och anger att myndigheten bör använda årsredovisningarna från 2005 i sin granskningsprocess. Författaren menar att myndigheten kan utgöra ett viktigt verktyg för att uppnå förbättringar förutsatt ett det finns ett bra samarbete. Analytiker och media är även grupper som enligt författaren kan hjälpa till i förbättringsarbetet. Grundtanken med en redovisning enligt IFRS är som framgått att framförallt att kapitalmarkandens informationsbehov skall uppfyllas. Genom att dessa grupper använder och följer upp informationen är enligt författaren en ytterligare viktig faktor för att erhålla en förbättring. Slutsatsen som författaren drar efter en genomgång av årsredovisningarna 2005 är att redovisningarna innehåller mycket information som IFRS kräver. Grundtanken med en redovisning enligt IFRS är som sagt att kapitalmarknaden skall erhålla nödvändig information, i detta avseende kan författaren se att viss information fortfarande saknas i årsredovisningarna. (Buisman, 2006)

4. Empiri

I kapitlet presenteras den insamlade primär data i form av fem intervjuer. Varje intervju presenteras var för sig. Kapitlet avslutas med att en sammanfattning görs av samtliga genomförda intervjuer.

4.1 Koncern A

Koncern A är ett fastighetsbolag som äger bostadsfastigheter och kommersiella fastigheter och är noterad på Stockholmsbörsen. Respondenten vid intervjun utgjordes av bolagets ekonomidirektör som tillsammans med 8 andra personer ingår i ledningsgruppen. Intervjupersonen har varit anställd i bolaget i 8 år varav de 5 sista åren som ekonomidirektör. Respondentens huvudsakliga arbetsuppgifter är att leda och fördela arbetet på ekonomiavdelningen i syfte att prestera finansiella rapporter såsom delårsrapporter och årsredovisning för moderbolaget och koncernen. Respondenten anser att implementeringen av IFRS har varit positiv då regelverket möjliggör att dolda värden kan visas i redovisningen, vilket ger en mer rättvisande bild av hur verksamheten faktiskt ser ut. Nackdelar som respondenten har upplevt med anledning av implementeringen är att regelverket är väldigt omfattande och att vissa standarder har varit svåra att praktiskt tillämpa i redovisningen så som IAS 19, vad gäller förmånsbestämda pensionsplaner. Ytterligare nackdelar respondenten upplever med IFRS är att en eventuell värde nedgång på förvaltningsfastigheterna slår igenom i resultat räkningen.

4.1.1 Redovisningsprinciper

Koncernen är en noterad koncern som därmed upprättar koncernredovisningen enligt IFRS och RR 30. Moderbolaget i koncernen bedriver framförallt koncerngemensamma tjänster och upprättar sin årsredovisning enligt ÅRL och RR 32. Koncernen består av ett stort antal dotterbolag vilka tillämpar ÅRL och BFNAR 2000:2. I stort sett kan det sägas att varje fastighet utgör ett eget dotterbolag. Varje dotterbolag blir således relativt litet och RR 32 anses vara ett för omfattande regelverk att tillämpa för varje enskilt dotterbolag. Respondenten anser därför att BFNAR 2000:2 är ett lämpligare regelverk för dotterbolagen att tillämpa. Den främsta orsaken till det är att en alltför transparent redovisning medför att det kan försvåra förhandlingssituationen vid en försäljning.

Vid intervjun diskuterades även om RR 32 var ett lämpligt regelverk för moderbolaget. Respondenten anser att det beror på vad det är för typ av moderbolag och vilken typ av verksamhet moderbolaget bedriver. I koncern A:s moderbolag består verksamheten i stort ut i att erbjuda koncerngemensamma tjänster. Respondenten anser därför att redovisningen i moderbolaget blir ganska ointressant, vilket medför att upplysningar kring moderbolaget inte blir så betydelsefullt för externa intressenter. Vidare diskuterades vad respondenten ansåg om att tillämpa IFRS fullt ut även i juridisk person. Bolagets tillgångar består till stor del av förvaltningsfastigheter vilka kan värderas till verkligt värde enligt IAS 40. Respondenten kan inte se att en värdering till verkligt värde skulle vara att föredra för dotterbolagen. Den främsta orsaken är att dotterbolagen då skyltar med vad det verkliga värdet är på fastigheten vilket skulle försvåra vid en eventuell försäljning. Bolaget hamnar således i ett sämre förhandlingsläge om köparen på förhand vet vad fastigheten värderas till.

4.1.2 Justeringar

Då Koncern A är ett fastighetsbolag handlar de centrala värderingsfrågorna om värdering av förvaltningsfastigheter. Enligt IAS 40 får förvaltningsfastigheterna värderas till verkligt värde

i koncernredovisningen. En värdering till verkligt värde upplever respondenten som positivt då det möjliggör att koncernen kan erbjuda externa intressenter ett mer rättvisande värde. För att fastställa det verkliga värdet används intern kompetens inom koncernen. Respondenten anser att detta tillvägagångssätt är att föredra då personerna inom koncernen känner till fastigheterna bäst. Respondenten påpekar dock att värderingen görs försiktigt då försäljningspriset i genomsnitt varit högre än värdet som tagits upp i redovisningen. Underliggande faktorer för värderingen är bland annat, avkastningskrav, hyresnivå och uthyrning. En annan standard som är väsentlig för koncernen är IAS 39 finansiella instrument som även den föreskriver att vissa finansiella instrument skall värderas till verkligt värde. Dotterbolagen respektive moderbolagen skall dock redovisa dessa tillgångar till anskaffningsvärde. Genom att de juridiska personerna således värderar dessa tillgångar till anskaffningsvärde görs en justering där tillgångarna omvärderas innan värdena tas in i koncernredovisningen. Även vissa periodiseringar som redovisas i dotterbolagen måste justeras eftersom de inte är tillåtna enligt IFRS. Respondenten exemplifierar med kostnader för hyresgästpassningar som i den juridiska personen skall periodiseras under avtalets löptid. En redovisning enligt IFRS är en sådan periodisering inte tillåten utan istället skall endast byggnadens verkliga värde tas upp i redovisningen.

4.1.3 Rapporteringsstrategier

Genom implementeringen av IFRS har respondenten upplevt att det medfört vissa strukturella förändringar. Bland annat tillsattes en grupp som fick till uppgift att upprätta koncernredovisning enligt IFRS. Respondenten anger att de största förändringarna uppkom i det initiala skedet av implementeringsprocessen. Årsredovisningen 2005 var den första som redovisades enligt IFRS men redan 2004 startade arbetet med att räkna fram en ingångsbalans. Respondenten upplevde att framställa ingångsbalansen var en mycket tidskrävande uppgift då samtliga värden skulle omvärderas till verkligt värde. För att hålla reda på värdeförändringar var koncernen tvungen att utveckla internredovisningen. Detta gjordes genom att utveckla kontoklass 9.

De justeringar som görs för att anpassa dotterbolagens respektive moderbolagets redovisningar till IFRS görs centralt på koncernnivå. Detta innebär att dotterbolagen rapporterar till koncernledning enligt BFNAR 2000:2 och justeringar och kompletteringar utförs på koncernnivå. Genom att justeringarna görs centralt anser respondenten att koncernledningen får en bättre överblick och att det underlättar avstämningar. Respondenten har svårt att se några nackdelar med detta tillvägagångssätt då respondenten anser att det inte finns några andra realistiska lösningar på hur rapporteringen skall gå till. Dotterbolagen får ingen formell återkoppling till de justeringar som gjorts men de olika affärsområdena är intresserade av att veta hur värdet på fastigheterna förändras.

4.2 Koncern B

Koncern B består av tillverkande bolag i konfektyrbranschen och är noterad på Stockholmsbörsens O-lista. Respondenten för intervjun utgjordes av koncernredovisningschefen i moderbolaget. Personen i fråga har lång erfarenhet i branschen, har haft nuvarande position sedan 1997 och dessförinnan varit verksam som auktoriserad revisor i drygt 20 år. Respondenten anser att införandet av IFRS inte haft så stor påverkan på koncernen men att IFRS bygger på en god idé. Det negativa med IFRS är enligt respondenten att regelverket är mera omfattande och kräver således merarbete. Koncernen är relativt liten och respondenten finner att IFRS medför att det blir mycket att hålla reda på samt att bolagsledningen tvingas göra många bedömningar och uppskattningar. Den intervjuade personen påpekar också att det är och har varit mycket viktigt att erhålla stöttning från

revisorerna då koncernen är relativt liten och därför inte har lika stora resurser som större koncerner.

4.2.1 Redovisningsprinciper

Koncernen är noterad och upprättar därmed koncernredovisningen enligt IFRS och RR 30. Moderbolaget i koncernen upprättar sin årsredovisning enligt ÅRL och RR 32. Dotterbolagen i koncernen består av både utländska och svenska dotterbolag. De svenska dotterbolagen upprättar sin årsredovisning enligt ÅRL och BFAR 2:2. Valet av regelverk har enligt respondenten gjorts främst utifrån praktiska skäl. Respondenten tycker inte att det är nödvändigt att tillämpa RR 32 i dotterbolagens årsredovisningar. RR 32 är enligt respondenten onödigt tidskrävande för dotterbolagen eftersom redovisningarna sällan är föremål för externa användare. Därför anser respondenten att det är bättre att lägga fokus på koncernredovisningen som är av störst intresse för externa intressenter. Moderbolaget i koncernen bistår med koncerngemensamma tjänster och bedriver således ingen betydande extern verksamhet. Därför anser respondenten att upplysningar kring moderbolaget inte blir så intressant för externa användare. Vad gäller värderingsfrågor tycker den intervjuade personen att värdering för juridisk person försvåras av att det i Sverige finns ett samband mellan redovisning och beskattning. Respondenten tror dock att även juridiska personer kommer att tillämpa IFRS i framtiden då respondenten anser att tanken bakom IFRS är god. Respondenten tror dock att det tar en tid innan bolagen blir bekväma med regelverket och att det troligtvis kommer att finnas olika regelverk beroende på storleken på bolaget.

4.2.2 Justeringar

Respondenten säger att det inom koncernredovisningen som påverkats mest med anledning av implementeringen av IFRS är hur koncernen skall hantera goodwill. IFRS föreskriver att goodwill inte skall skrivas av utan att den istället årligen skall genomgå ett så kallat nedskrivningstest. Ett ytterligare område som varit betydelsefullt för koncernen är hur de skall redovisa pensioner enligt IFRS. IAS 19 föreskriver att pensionsplaner skall delas upp i avgifts respektive förmånsbestämda planer. Denna förändring medför att koncernen måste göra aktuariella antaganden då koncernen redovisar förmånsbestämda pensions planer i koncernredovisningen. Ytterligare områden som påverkats är att det tillämpas komponentavskrivning i koncernredovisningen. IAS 39 finansiella instrument har dock inte påverkat redovisningen i så stor omfattning då de inte tillämpar säkringsredovisning. De justeringar som därmed måste göras av dotterbolagets redovisningar handlar framförallt om att räkna om dotterbolagens pensionsplaner. Respondenten kan se att nedskrivningstestet ger upphov till vissa svårigheter då mycket handlar om bedömningar och uppskattningar från bolagsledningen och att det kan vara svårt att härleda vad som ger upphov till vad. Nedskrivningstestet görs dock endast på koncernnivå och påverkar således inte utformningen av dotterbolagets redovisningar.

4.2.3 Rapporterings strategi

Implementeringen av IFRS har enligt intervjupersonen inte inneburit några större strukturella förändringar för organisationen. Koncernen består av både utländska och svenska dotterbolag och hur rapporteringen ser ut skiljer sig åt mellan dessa. De utländska dotterbolagen rapporterar till koncernledningen enligt IFRS och eventuella justeringar görs på bolagsnivå. Anledningen till att detta tillvägagångssätt är att respondenten upplever att det i vissa avseenden kan finnas nationella skillnader mellan olika länders redovisningar. De utländska dotterbolagens redovisningar anpassas till IFRS och granskas sedan av en revisor för att säkerställa att den är korrekt. För de svenska dotterbolagen görs justeringarna centralt på koncernnivå. De främsta justeringarna som görs handlar om att fastställa förmånsbestämda

pensionsplaner för dotterbolagen. Anledning till att justeringarna görs centralt för de svenska dotterbolagen är att de aktuariella antagandena utförs av tredje man en så kallad aktuariarie. Den största fördelen som respondenten upplever med detta tillvägagångssätt är att det blir lättare att kommunicera eftersom koncernen är liten. Under intervjun diskuterades även huruvida dotterbolagen respektive moderbolaget får någon återkoppling till de justeringar som görs på koncernnivå. Vad gäller moderbolaget så är det de själva som utför de aktuella justeringar vilket medför att de har en god insikt i vilka justeringar som görs. Dotterbolagen får ingen formell återkoppling då de främsta justeringarna inte påverkar det operationella resultatet. Koncernen är dock liten vilket gör att det är lätt att kommunicera så en viss informell återkoppling förekommer till dotterbolagen.

4.3 Koncern C

Koncern C är ett infomedia bolag som är noterat på Stockholmsbörsen O-lista. Respondenten för intervjun är koncernredovisningschef i koncernen sedan 1,5 år tillbaka och arbetade dessförinnan som godkänd revisor i 6 år. Respondenten kan inte se att införandet av IFRS påverkat organisationen i någon större utsträckning men att processen innan den fullständiga implementeringen 2005 var ganska arbetsam. Under intervjun påpekas dock att redovisningsområdet präglas av mycket förändringar vilket gör att det blir lättare att ta till sig förändringarna. Respondenten upplever dock att implementeringen av IFRS till största delen varit positiv.

4.3.1 Redovisningsprinciper

Koncernen är en noterad koncern och tillämpar därmed IFRS och RR 30 i koncernredovisningen. Moderbolaget i koncernen upprättar sin årsredovisning enligt ÅRL och RR 32. Policyn inom koncernen är att samtliga bolag som ingår skall tillämpa IFRS så långt som det är möjligt. Respondenten anser att fokus ligger på koncernredovisningen och att det är den som är intressant för externa användare. Dotterbolagen i koncernen är av lite olika karaktär, vissa av dotterbolagen används för offentlig upphandling vilket medför att mer tid läggs på att framställa dessa årsredovisningar. Det är dock inte några väsentliga skillnader utan samma grundformat användes för alla svenska dotterbolag. Respondenten föredrar att dotterbolagen tillämpar BFNAR 2000:2 eftersom en tillämpning av RR 32 kräver att samtliga punkter i rekommendationen skall följas. De svenska dotterbolagen tillämpar därmed ÅRL och BFNAR 2000:2 i sina årsredovisningar men försöker att minimera skillnaderna i redovisningen mellan dotterbolagen och koncernredovisningen. Vid intervjun diskuterades även om de ökade kraven på tilläggsupplysningar som RR 32 medför är motiverade för moderbolaget. Respondenten anser att moderbolaget inte blir så intressant för externa intressenter då det inte bedriver någon extern verksamhet utan endast tillhanda håller koncerngemensamma tjänster. Respondenten anser därför att det inte är så aktuellt för koncernen att tillämpa IFRS fullt ut i de juridiska personerna. Anledningen är att det i verksamheten inte blir aktuellt med en värdering till verkligt värde då de inte innehar den typen av tillgångar. Svårigheten med att tillämpa IFRS fullt ut i juridisk person är att regelverket är mer avancerat och att det inte finns den kompetensen hos dotterbolagen att göra de bedömningar som krävs för att värdera till verkligt värde.

4.3.2 Justeringar

Det som påverkats mest inom koncernen efter införandet av IFRS är hanteringen av goodwill samt redovisningen angående pensioner. Respondenten påpekar att det finns en viktig skiljelinje mellan huruvida goodwillen är koncernmässig eller inte. Dotterbolagen har viss goodwill medtagen i deras redovisningar som blir föremål för avskrivning i den juridiska personen som således inte är koncernmässig. I detta avseende uppstår det ett behov att göra

justeringar då goodwill inte skrivs av på koncernnivå. Justeringarna medför därför att den avskrivna delen återförs när koncernredovisningen skall upprättas. Andra skillnader som uppstår är att IFRS föreskriver att pensionsplaner skall delas upp i avgifts respektive förmånsbestämda planer. Dotterbolagen redovisningar innehåller förmånsbestämda pensionsplaner som måste justeras för att uppfylla de krav som IFRS ställer på dessa planer. Koncernredovisningen innehåller även säkring av kassaflöden vilka måste justeras från dotterbolagens redovisningar då de svenska reglerna skiljer sig från IFRS i detta avseende.

4.3.3 Rapporteringsstrategier

Implementeringen av IFRS har inte inneburit några större strukturella förändringar för organisationen. Respondenten anger att en viss förstärkning av organisationen har skett genom viss nyanställning. De justeringar som görs för att anpassa dotterbolagens redovisningar till IFRS görs på olika sätt beroende på om dotterbolaget är svenskt eller utländskt. De utländska dotterbolagens redovisningar är redan anpassade till IFRS när de rapporteras till koncernledningen. Anledningen till den lösningen är att det kan råda skillnader i de nationella regelverken vilket inte är relevant för koncernen att fokusera på. Koncernledningen meddelar därför berörda revisorer om att redovisningen skall vara anpassad till IFRS vid rapporteringen, revisorerna granskar därmed redovisningen så att den är korrekt upprättad enligt IFRS. Justeringarna för de svenska dotterbolagen görs däremot centralt på koncernnivå vilket enligt respondenten beror på att kompetensen saknas i dotterbolagen att göra de justeringar som krävs enligt IFRS. Respondenten kan inte se att det skulle vara någon nackdel med att göra justeringarna centralt då koncernen är relativt liten. I större koncerner anser respondenten att det är troligt att det finns större kompetens i dotterbolagen och att det då skulle vara mer motiverat att göra justeringarna på bolagsnivå. Respondenten anger att dotterbolagen inte får någon återkoppling till de justeringar som görs på koncernnivå, då denna information enligt respondenten inte bedöms vara av intresse för dotterbolagen. Respondenten ställer sig dock tveksam till om redovisningen blivit bättre efter implementeringen av IFRS.

4.4 Koncern D

Koncernen är verksam inom modeindustrin och är noterad på Stockholmsbörsens O-lista. Respondenten för intervjun utgjordes av ekonomichefen i koncernen. Respondenten har haft nuvarande position i 4,5 år och ansvarar bland annat för utformningen av redovisningen och rapporteringen. Dessförinnan har intervjupersonen varit verksam som auktoriserad revisor i 15 år. Respondenten upplever att implementeringen av IFRS inte påverkat verksamheten i någon större utsträckning men att arbetsbelastningen var ganska hög i det inledande skedet. Respondenten upplever att införandet av nya redovisningsregler, under kort tid där tidigare erfarenheter även från externa parter såsom revisorer är begränsade, kräver mycket tid och resurser. Koncernen var tidigt ute med att tillämpa IFRS vilket således medförde vissa svårigheter med att tolka det nya regelverket då det inte fanns någon praxis att se till. Regelverket var således nytt även för andra berörda parter såsom revisorer vilket försvårade rådgivningen. Respondenten upplevde att det var mycket diskussion om hur mycket information som skulle lämnas och att det kan vara svårt att avgöra vad som är tillräckligt. Respondenten påpekar att det är en balansgång mellan att lämna tillräckligt med information för att utomstående intressenter skall kunna fatta beslut, samtidigt som viss information är väldigt konkurrenskänslig. Respondenten poängterar även att när nya regler tas i bruk är risken stor att revisorer många gånger får tolkningsföreträde, då de är en naturlig samtalspartner för bolaget. Svårigheter uppstår när praxis saknas då det enligt respondenten kan uppstå ändlösa diskussioner kring tolkningen av regelverket. Respondenten upplever i denna situation att revisorns tolkning blir gällande då ett enskilt bolag inte besitter samma

kunskap, enligt respondenten finns det en risk för ”överteoretisering”. Respondenten anser dock att IFRS innehåller många bra aspekter som för utvecklingen framåt på redovisningsområdet.

4.4.1 Redovisningsprinciper

Eftersom koncernen är noterad upprättas koncernredovisningen enligt IFRS och RR 30. Moderbolaget i koncernen tillämpar RR 32 och ÅRL vid upprättandet av årsredovisningen. Koncernen består av både svenska och utländska dotterbolag. I koncernen ingår ett svenskt dotterbolag vilket upprättar sin årsredovisning enligt ÅRL och BFNAR 2000:2 och tillämpar Redovisningsrådet rekommendationer RR1-RR29. Anledningen till att dotterbolaget valt att upprätta redovisningen enligt Redovisningsrådet rekommendationer är främst av praktiska skäl då dotterbolaget tidigare var moderbolag i koncernen. Respondenten anser att det är viktigt att de juridiska personerna i koncernen så långt som möjligt skall följa samma redovisningsprinciper som koncernen. Under intervjun diskuterades om de omfattande upplysningskraven är befogade för moder respektive dotterbolag. Moderbolaget i koncernen tillhandahåller koncerngemensamma tjänster och bedriver därmed ingen extern verksamhet. Moderbolagets redovisning blir därför inte så betungande då det inte bedrivs någon extern verksamhet vilket medför att upplysningarna kring moderbolaget inte blir så omfattande. Respondenten anser att upplysningar framförallt är väsentliga i koncernredovisningen då det är den som framförallt är av intresse för externa intressenter. Vidare under intervjun diskuterades om IFRS är ett lämpligt regelverk för juridiska personer vad gäller värderingsfrågor. Respondenten har ingen uppfattning om huruvida värdering till verkligt värde bör vara tillåtet även för juridiska personer. Respondenten anser dock att kopplingen mellan redovisningen och beskattning som finns i Sverige kan begränsa redovisningen och de redovisningsmässiga valen.

4.4 2 Justeringar

Det som enligt respondenten påverkats mest efter införandet av IFRS är redovisningen av finansiella instrument. Skillnader har uppstått vad gäller säkringsredovisning eftersom koncernen säkrar valutor och räntor. Andra områden som påverkats med anledning av införandet av IFRS är hanteringen av immateriella tillgångar. Vissa immateriella tillgångar såsom varumärken skrivs inte av enligt IFRS då de bedöms ha en obegränsad nyttjandeperiod. De immateriella tillgångarna som anses ha en obegränsad nyttjandeperiod skall istället prövas för nedskrivning varje år genom ett så kallat nedskrivningstest. Koncernen redovisar även goodwill vilket har påverkats av IFRS genom att den inte längre skall skrivas av utan även den testas för nedskrivning. Koncernen redovisar även förmånsbestämda pensionsplaner vilket medför att bolagsledningen måste göra aktuariella antaganden. De justeringar som måste göras för att anpassa de juridiska personernas redovisningar till IFRS är exempelvis att det i juridisk person görs avskrivning på goodwill vilken då skall föras tillbaka i koncernredovisningen. Andra justeringar som måste göras är justeringar för säkringsredovisning på koncernnivå.

4.4.3 Rapporteringsstrategier

Respondenten upplever inte att implementeringen av IFRS har inneburit några större strukturella förändringar för organisationen. Koncernen har genomfört en övergripande omorganisation så respondenten har svårt att avgöra om den ökade arbetsbördan beror på IFRS eller på omorganisationen i stort. Enligt respondenten är det således svårt att avgöra vilken enskild faktor som påverkat ekonomifunktionen, eftersom flera olika förändringar skett under samma period. Förändringar som skett inom koncernen är bland annat en omorganisering av hela koncernens redovisningsfunktion, införandet av IFRS samt ökade och

förändrade krav från intressenter. Hela koncernens ekonomifunktion är väldigt integrerad då redovisningen för både koncernen, moder respektive dotterbolag sköts från samma huvudkontor. De justeringar som görs angående dotterbolagens redovisningar utförs således centralt på huvudkontoret men utförs av den som är ansvarig för dotterbolaget. Respondenten har dock det övergripande ansvaret för koncern, moder respektive dotterbolagens årsredovisningar. Bolagen som ingår i koncernen skall följa koncernens gemensamma redovisningsprinciper, respondenten förser dotterbolaget med underlag och riktlinjer för de justeringar som skall göras, vidare genomförs justeringarna av ansvarig på dotterbolaget.

4.5 Koncern E

Koncernen E är verksam inom IT-branschen och är noterade på Stockholmsbörsens O-lista. Respondenten för intervjun är ekonomiansvarig för koncernen och har haft nuvarande position i 5,5 år. De huvudsakliga arbetsuppgifterna består av att upprätta bokslut i det avslutande skedet av processen. Respondenten har varit verksam som ekonom i 20 år i diverse branscher bland annat transportnäringen. Respondenten anser att införandet av IFRS i koncernen har varit positivt i det stora hela och att det fört utvecklingen framåt samt att regelverket har många positiva aspekter. Det som respondenten upplever som negativt med IFRS är att det är ett detaljerat regelverk och att informationen som lämnas ibland kan bli för omfattande. Detta kan medföra att läsaren av årsredovisningen kan missa den information som är väsentlig.

4.5.1 Redovisningsprinciper

Eftersom koncernen är noterad upprättas koncernredovisningen enligt IFRS och RR 30. Moderbolaget i koncernen upprättar sin årsredovisning enligt ÅRL och RR 32. Dotterbolagen som ingår i koncernen upprättar sin årsredovisning enligt ÅRL och BFNAR 2000:2. Anledningen till att detta regelverk valts i dotterbolagen är att respondenten upplever att störst fokus och arbetsinsatser läggs på koncernredovisningen. Under intervjun diskuterades om det är motiverat med att öka kraven på tilläggsupplysningar i de juridiska personerna som ingår i koncernen. Då moderbolaget inte bedriver någon extern verksamhet upplever respondenten att bolaget blir ganska ointressant för externa intressenter. Det som respondenten upplever har förändrats mest genom införandet av IFRS är hur notapparaten ser ut för koncernen respektive moderbolaget. Innan implementeringen redovisade koncernen moderbolagets noter parallellt med noterna för koncernredovisningen. Efter införandet av IFRS måste koncernen redovisa efter två regelverk vilket medför att moderbolagets noter måste redovisas separat. Respondenten upplever att detta sätt att presentera informationen medför att det blir mycket dubbelinformation eftersom skillnaderna är ganska små men tillräckliga för att redovisningen skall behöva delas upp gällande tilläggsupplysningar. Vidare under intervjun diskuterades om IFRS var ett lämpigt regelverk att tillämpa fullt ut i juridisk person. Respondenten upplever att redovisningen hade blivit enklare att framställa med ett och samma regelverk för samtliga bolag i koncernen då vissa justeringar i redovisningen inte skulle behöva utföras. Respondenten anser att vissa områden inom IFRS komplicerar redovisningen onödigt mycket exempelvis vissa upplysningskrav och anser därför att IFRS inte bör tillämpas i juridisk person. Respondenten upplever att det i koncernen underlättar att det finns ett samband mellan redovisning och beskattning i juridisk person vilket inte hade varit möjligt om de juridiska personerna hade redovisat enligt IFRS.

4.5.2 Justeringar

De områden som påverkats mest genom införandet av IFRS är för koncernen framförallt hanteringen av goodwill och andra immateriella tillgångar som redovisningsmässigt skiljer sig åt. Då koncernen inte har några tillgångar som värderas till verkligt värde såsom

terminskontrakt eller andra finansiella instrument och fastigheter. Andra områden som påverkats är att IFRS ställer högre krav på tilläggsupplysningar. De justeringar som måste göras av moder- respektive dotterbolagets handlar främst om upplysningar då koncernen inte har några tillgångar som måste justeras vilket medför att påverkan på dotterbolagen har blivit marginell. Respondenten nämner även att de i vissa fall har övervägt att använda terminskontakt men valt att inte göra detta då kostnaden att redovisa i så fall överstigit nyttan.

4.5.3 Rapporteringsstrategier

Implementeringen av IFRS har enligt respondenten inte medfört några större strukturella förändringar av organisationen men anser att en redovisning enligt IFRS är mer tidskrävande än tidigare regelverk. I koncernen görs de justeringar som krävs för att anpassa moder- resp. dotterbolagens redovisningar till IFRS centralt på koncernnivå. Fördelen med tillvägagångssättet är enligt respondenten att koncernledningen får större kontroll över verksamheten. Ytterligare fördelar är att justeringarna utförs på ett konsekvent sätt. Hade dotterbolagen själva utfört justeringarna hade det troligtvis blivit många olika ”varianter” på rapporteringens utformning. Respondenten anser också att dotterbolagen själva saknar erforderlig kompetens för att rapportera enligt IFRS. Den nackdel som respondenten kan se med detta tillvägagångssätt är att koncernledningen måste begära in kompletterande information från bolagen. Dotterbolagen får ingen formell återkoppling på de justeringar som gör på koncernnivå då respondenten inte anser att den är viktig för dem.

4.6 Sammanfattning av intervjuerna

Nedan presenteras en schematisk sammanfattning av samtliga intervjuer. Sammanfattningen syftar till att underlätta den fortsatta läsningen.

Koncern	A	B	C	D	E
Respondentens position	Ekonomi direktör	Koncern redovisningschef	Koncern redovisningschef	Ekonomichef I koncernen	Ekonomiansvarig i koncernen
Redovisningsprinciper					
Koncern redovisningen	IFRS RR 30	IFRS RR 30	IFRS RR 30	IFRS RR 30	IFRS RR 30
Moderbolaget	ÅRL RR 32	ÅRL RR 32	ÅRL RR 32	ÅRL RR 32	ÅRL RR 32
Svenska Dotterbolag	ÅRL BFNAR 2000:2	ÅRL BFNAR 2000:2	ÅRL BFNAR 2000:2	ÅRL BFNAR 2000:2	ÅRL BFNAR 2000:2
Justeringar					
Viktiga områden som påverkats av IFRS	IAS 40 IAS 39	IFRS 3 IAS 19	IFRS 3 IAS 39 IAS 38 IAS 19	IFRS 3 IAS 39 IAS 38 IAS 19	IFRS 3 IAS 38
Rapporteringsstrategier					
Strukturella förändringar i organisationen med anledning av IFRS	Tillsatt en IFRS grupp	NEJ	Viss förstärkning av organisationen	NEJ	NEJ
Tillvägagångssätt för informations rapportering	Centralt på koncernnivå	Utländska DB bolagsnivå Svenska DB Centralt	Utländska DB bolagsnivå Svenska DB Centralt	Centralt på huvudkontoret men utförs av ansvarig på DB	Centralt på koncernnivå

5. Analys

Kapitlet består av en analys av det insamlade empiriska materialet som kopplats till den framarbetade referensramen för studien. Analysen presenteras under olika rubriker som behandlar studiens frågeställning.

Diskussionerna om redovisningens internationella harmonisering har som framgått varit föremål för omfattande diskussioner och åsikterna kring frågan har varierat. Av studien att döma är dock samtliga respondenter positivt inställda till införandet av IFRS då de anser att själva grundtanken bakom regelverket är god. Vid införandet av nya redovisningsregler och inställningen kring införandet är det viktigt att klarlägga i vilken omfattning bolaget påverkats och på vilket sätt. I sammanhanget är det dock viktigt att poängtera att Redovisningsrådet rekommendationer RR 1- RR 29 i stor utsträckning bygger på IASB:s regelverk. Detta innebär att Sverige kan sägas ha kommit en bit på väg redan innan implementeringen om bolaget till fullo följt Redovisningsrådets rekommendationer. Vid intervjuerna framgår det att majoritet av respondenterna inte anser att IFRS påverkat redovisningen i någon större utsträckning rent värderingsmässigt. I värderings sammanhang är det viktigt att poängtera att IFRS är utformat genom att erbjuda valmöjligheter vad gäller värdering av olika tillgångar, immateriella tillgångar kan exempelvis värderas enligt anskaffningsvärdemetoden eller omvärderingsmetoden. Hur stor påverkan IFRS har för olika bolag är således beroende av vilken typ av verksamhet bolaget bedriver och vilka olika poster som ingår i redovisningen samt av de val bolaget gör angående värderingsfrågor. Av den empiriska studien framgår det att Koncern A vars verksamhet i stor utsträckning består av fastighetsförvaltning påverkats på ett tydligare sätt då IFRS föreskriver att förvaltningsfastigheter får värderas till verkligt värde enligt IAS 40, vilket koncernen valt att göra.

En redovisning enligt IFRS medför dock ett mer detaljerat regelverk med mera omfattande krav på tilläggsupplysningar vilket har påverkat samtliga medverkande respondenter. Vid samtliga intervjuer har det framgått att redovisningen har blivit mer tidskrävande genom IFRS införande. En svårighet med ett nytt regelverk kan även vara som respondenten för Koncern D påtalade att det inte finns någon praxis att titta på. Majoriteten av respondenterna har upplevt svårigheter i att avgöra vilken och hur omfattande informationen skall vara. Grundtanken med IFRS är att redovisningen skall vara mer transparent så att exempelvis investerare ska kunna fatta riktiga beslut kring bolaget. Respondenten för Koncern E påtalar dock att risken finns att den lämnade informationen blir alltför omfattande och att det som är väsentligt försvinner i mängden information. I referensramen anges att IFRS har medfört svårigheter för de svenska bolagen att finna en balans mellan öppenhet och att skydda företagshemligheter. Denna problematik påtalades även genom intervjun med respondenter för Koncern A och D då de såg en svårighet i att göra en avvägning mellan att lämna tillräcklig information och att inte ge ut konkurrenskänslig information. Vid intervjuerna har det vidare framgått att revisorerna har haft en betydande roll för respondenterna i olika avseenden. Respondenten för Koncern B anger att det vid implementeringen av IFRS var viktigt att få stöttning av revisorerna. Vidare anger även respondenten för Koncern D att revisorn agerade en viktig samtalspartner vid tolkningen av regelverket. Respondenterna för Koncern B och C anger även att revisorn spelar en viktig roll vid upprättandet av redovisningen för de utländska dotterbolagen. I studien har samtliga koncerner varit relativt små vilket medfört att de haft begränsade resurser, enligt studien blir då revisorn en naturlig samtalspartner.

I referensramen anges att en redovisning enligt IFRS ger en mer rättvisande bild av bolagets verksamhet. Respondenten för Koncern A förklarar att regelverket möjliggjort att dolda värden kan visas i redovisningen vilket enligt respondenten ger en mer rättvisande bild. Tidigare har redovisningen i Sverige i stor utsträckning fokuserat på borgenärsintresset vilket innebär att det varit angeläget att inte övervärdera tillgångar. Respondenten för Koncern A anger även att en viss försiktighet har vidtagits vid värderingen, då samtliga ersättningar vid försäljningar har överstigit redovisat värde. Andra respondenter såsom den för Koncern C ställer sig dock tveksam till om redovisningen blivit bättre efter införandet av IFRS.

5.1 Redovisningsprinciper

Samtliga koncerner som ingått i studien har upprättat sin årsredovisning för 2005 enligt IFRS och RR 30, vilket varit tvingande då samtliga respondenter varit verksamma i noterade koncerner. Samtliga modebolag som ingått i studien har upprättat sin redovisning enligt ÅRL och RR 32 vilket även det är en tvingande föreskrift då moderbolaget ingått i en IFRS koncern. RR 32 innebär att IFRS skall tillämpas så långt det är möjligt innan ÅRL eller annan lagstiftning utgör ett hinder. Vid intervjuerna har det därför diskuterats huruvida de omfattande upplysningskraven som RR 32 medför är motiverade för moderbolaget. Vid samtliga intervjuer har det framgått att moderbolaget i koncernen är ganska ointressant för externa intressenter. Samtliga respondenter anger att moderbolaget i koncernen inte bedriver någon extern verksamhet utan endast tillhandahåller koncerngemensamma tjänster. Vid studerandet av RR 32 kan rekommendationen upplevas som ganska betungande för moderbolaget att tillämpa. I studien har det dock framgått att kraven enligt RR 32 inte blir så betungande då redovisningen inte innehåller några väsentliga poster.

Dotterbolagen som ingår i en noterad koncern har däremot ett val att antingen redovisa enligt RR 32 eller BFNAR 2000:2. Frågeställningen för studien har därför fokuserat på vilket regelverk dotterbolagen i de intervjuade koncernerna tillämpar. Som framgått av referensramen innebär RR 32 en mer omfattande redovisning då rekommendationens utgångspunkt är att IFRS skall följas så långt som möjligt. Samtliga respondenter redovisar dock enligt BFNAR 2000:2 i sina svenska dotterbolag. Frågeställningen inkluderar även att analysera de skäl som ligger bakom valet. Respondenten för Koncern A påtalar exempelvis att dotterbolagen som ingår i koncernen är väldigt små, RR 32 hade enligt respondenten blivit ett alltför omfattande regelverk. Respondenten för Koncern B ansåg även att RR 32 blir onödigt tidskrävande att tillämpa i dotterbolagen, då årsredovisningen sällan blir föremål för externa intressenter. Respondenten för Koncern C anger vidare att det är bättre att dotterbolagen redovisar enligt BFNAR 2000:2, då en tillämpning av RR 32 innebär att samtliga punkter i rekommendationen ska följas. Koncern D tillämpar även BFNAR 2000:2 i dotterbolaget men väljer att tillämpa RR 1- RR 29. Anledningen till att dotterbolaget redovisar enligt detta regelverk var enligt respondenten att dotterbolaget tidigare utgjort moderbolaget i koncernen. Respondenten för Koncern E anger vidare att BFNAR 2000:2 väljs för dotterbolagen för att minimera arbetsinsatserna kring dotterbolagens redovisningar. Motiven till att regelverket BFNAR 2000:2 valts har således varit av ganska liknande karaktär bland samtliga respondenter. Sammanfattningsvis kan sägas att motivet till att detta mindre omfattande regelverk valts för dotterbolagen framförallt är av olika praktiska anledningar.

I Sverige pågår ett antal projekt knutna till IFRS övergången och redovisningen i juridisk person. Projekten handlar om omarbetning av lagar kring anpassningen av redovisningen till IFRS. IAS förordningen anger att varje medlemsland kan utvidga IFRS till att omfatta även juridiska personer. De främsta skälen enligt referensramen till att IFRS skulle tillämpas fullt ut även i juridisk person var att det ansågs angeläget att öka konkurrensmöjligheterna samt att öka jämförbarheten mellan årsredovisningarna. Vid intervjuerna diskuterades om respondenterna ansåg att IFRS var ett regelverk som bör tillämpas även för juridiska personer. Att tillämpa IFRS fullt ut även i juridisk person handlar dels om att tillämpa de värderings regler som IFRS tillåter eller föreskriver. Ytterligare innebär en redovisning enligt IFRS att dotterbolagen skulle behöva lämna mera tilläggsupplysningar. Av studien har det framgått att det som talar för att en tillämpning av IFRS även i juridisk person är att det skulle underlätta arbetet med att framställa koncernredovisningen då samma regelverk skulle tillämpas för samtliga bolag i koncernen. Samtidigt poängterade respondenten för Koncern E att en redovisning enligt IFRS för juridisk person medför att den juridiska personen istället måste upprätta en separat redovisning för beskattning. Sverige har fortfarande en koppling mellan redovisning och beskattning för juridiska personer vilket enligt respondenten för Koncern B försvårar en tillämpning av IFRS och en värdering till verkligt värde för juridisk person. Respondenten för Koncern C påtalar även att IFRS är ett avancerat regelverk och att kompetensen att värdera till verkligt värde inte finns i dotterbolagen. Respondenten för Koncern D har ingen uppfattning om huruvida IFRS bör tillämpas i juridisk person men anser samtidigt att kopplingen mellan redovisningen och beskattningen kan begränsa redovisningens utformning. I referensramen framgår även att kvalitet på redovisningen kan bli lidande om det finns en koppling mellan redovisning och beskattning. Respondenten för Koncern E anser vidare att en redovisning enligt IFRS i vissa avseenden är onödigt komplicerad och därför inte bör tillämpas i juridisk person. Avslutningsvis poängterar respondenten för Koncern A att det inte enbart är positivt att visa det verkliga värdet i för tillgångarna i redovisningen. Dotterbolagen i Koncern A är väldigt små och respondenten anger att det ur förhandlingssynpunkt skulle vara negativt att visa det verkliga värdet i redovisningarna.

Argumenten för en internationell harmonisering på redovisningsområdet har enligt referensramen varit att öka jämförbarheten mellan årsredovisningar samt att öka kvalitén på redovisningshandlingarna. En harmonisering av redovisningsregler skulle då medföra en effektivare allokering av kapitalet då enhetliga regler underlättar för investerare att vara verksamma över nationella gränser. Av studien att döma anger samtliga respondenter att fokus läggs på utformningen av koncernredovisningen och att arbetsinsatserna kring att framställa årsredovisningen för dotterbolagen därför blir mycket begränsade. Att tillämpa IFRS för juridisk person har således utifrån intervjuerna varit ganska tveksamt. Detta avspeglar sig även vilket regelverk respondenterna valt att tillämpa i dotterbolagen då samtliga har valt det mindre omfattande regelverket.

5.2 Justeringar

Studien fokuserar vidare på vilka justeringar som måste göras för att anpassa moder- respektive dotterbolagens redovisningar till IFRS. För att bedöma vilka typer av justeringar som måste göras i respektive koncern har det först klarlagts vilka områden som påverkats genom införandet av IFRS. I sammanhanget bör det påpekas att IFRS är ett omfattande regelverk, studien har därför fokuserat på de områden som vid intervjuerna framgått vara av väsentlig betydelse.

Samtliga respondenter har varit verksamma i koncerner och majoriteten av respondenterna har angivit att upprättandet av koncernredovisningen tydligt påverkats genom införandet av IFRS. Tidigare normgivning vad gäller upprättandet av koncernredovisning har utgjorts av RR 1:00. Reglerna i RR 1:00 skiljer sig dock väsentligt från dem som presenteras i IFRS 3 rörelseförvärv. Majoriteten av respondenterna har framhållit att IFRS 3 medfört stora förändringar vid upprättandet av koncernredovisningen i förhållande till tidigare normgivning. IFRS 3 anger att goodwill i större utsträckning skall fördelas ut på specifika tillgångar i förhållande till tidigare svenska regler. En ytterligare förändring som IFRS 3 ger upphov till är hur värdeförändringar på goodwill skall hanteras. Förvärvad goodwill skall enligt IFRS 3 inte skrivas av utan årligen testas för nedskrivning. IFRS 3 hänvisar till IAS 36 vilken föreskriver att förvärvad goodwill skall genomgå ett nedskrivningstest. Respondenterna för de Koncerner som redovisar goodwill anser att detta är svårvärderat område då det krävs att många antaganden och uppskattningar måste göras. I referensramen där en utvärdering av implementeringen av IFRS presenterades framgick det att det var just nedskrivningstestet som vållade problem för bolagen och därför var föremål för förbättring inför kommande år. Förändringarna som IFRS 3 ger upphov till påverkar dock inte de justeringar som måste göras av de juridiska personernas redovisningar, då standarden endast aktualiseras vid upprättandet koncernredovisningen.

Däremot har det i studien framkommit ett antal andra standarder som medför att moder och dotterbolagens redovisningar måste justeras inför koncernredovisningen. Bland dessa standarder återfinns IAS 19 ersättningar till anställda. Vid intervjuerna har majoriteten av respondenterna angivit att de redovisar förmånsbestämda pensionsplaner. Behovet av justeringar uppstår eftersom juridiska personer inte ska tillämpa de punkter i IAS 19 som behandlar redovisningen av förmånsbestämda pensionsplaner. Redovisningen för juridiska personer skall därmed upprättas enligt Tryggandelagen och Finansinspektionens föreskrifter. IAS 19 har av majoriteten av respondenterna medfört att justeringar måste göras av redovisningen. Vid intervjuerna har det även framkommit att standarden har medfört andra svårigheter. I referensramen anges att en svårighet kan vara att göra uppskattningar angående storleken på de framtida utbetalningarna. För att beräkna förmånsbestämda planer anger IAS 19 att Project Credit Method ska tillämpas. I referensramen framgår även att redovisningen av förmånsbestämda planer kan upplevas som komplicerad då metoden kräver att aktuariella antaganden görs. Vid intervjuerna framkom det att respondenterna såg en svårighet att göra aktuariella antaganden. Respondenten för Koncern B anlidade därför en så kallad "aktuarie" för att fastställa nödvändiga antaganden. Vid intervjuerna angavs även att respondenterna upplevt svårigheter med att få tillgång till rätt information för att kunna göra tillförlitliga aktuariella antaganden.

Vidare har det vid intervjuerna framkommit att tillämpningen av IAS 38 immateriella tillgångar, medfört att majoriteten av respondenterna behöver utföra justeringar av moder respektive dotterbolagens redovisningar. Behovet av justeringar uppstår därför att immateriella tillgångar i juridisk person anses ha en begränsad nyttjandeperiod. Genom att immateriella tillgångar i juridisk person anses ha en begränsad nyttjandeperiod blir de föremål för avskrivning. IAS 38 föreskriver dock att immateriella tillgångar kan anses ha en obegränsad nyttjandeperiod och blir därigenom inte föremål för avskrivningar. Immateriella tillgångar skall enligt IAS 38 istället i likhet med goodwill årligen genomgå ett nedskrivningstest. Vid intervjuerna har det framkommit att de avskrivningar av immateriella tillgångar som görs i juridisk person således måste återföras i koncernredovisningen för att få fram det värde som skall prövas för nedskrivning. IAS 38 medger också att immateriella tillgångar får värderas till verkligt värde enligt omvärderingsmetoden. Den empiriska studien

visade dock att ingen koncern valt att värdera immateriella tillgångar enligt omvärderingsmetoden.

IAS 39 finansiella instrument är ytterligare en standard som en majoritet av respondenterna upplevt haft stor påverkan på redovisningen. Marknadsvärdering som ett komplement till historisk värderingen accepteras i viss mån även för juridiska personer. I ÅRL återfinns regler som medger att vissa finansiella instrument får värderas till verkligt värde även för juridisk person. Att tillämpa IAS 39 i juridisk person är som framgått av referensramen ett frivilligt alternativ. Vid intervjun med respondenten för koncern A framkom det dock att finansiella instrument i de juridiska personerna värderas till anskaffningsvärde. På grund av detta uppstår ett behov av justeringar där tillgångarna måste omvärderas innan de tas in i koncernredovisningen. Respondenterna för Koncern C och D anger även att de tillämpar säkring av kassaflöden vilket ger upphov till justeringar av dotterbolagens redovisningar för att anpassa redovisningen till IFRS på koncernnivå. I referensramen nämndes att implementeringen av IAS 39 är kanske ett av de viktigaste redovisningsprojekten någonsin i Sverige. Vidare nämndes att många bolag väljer att avstå från tillämpa säkringsredovisning, dels för att kriterierna för att få tillämpa är strikta och dels för implementeringsprocessen är både krävande och arbetsam. Respondenten för Koncern E påtalade att de avstått från att tillämpa säkringsredovisning eftersom kostnaden för att framställa redovisningen skulle överstiga den ekonomiska nyttan med säkringen.

IASB:s regelverk innehåller ett antal standarder som är av en mer branschspecifik karaktär. I studien har en koncern medverkat som är ett fastighetsbolag, vars redovisning innehåller tillgångar i form av förvaltningsfastigheter. IAS 40 föreskriver att förvaltningsfastigheter får värderas till verkligt värde, vilket respondenten för Koncern A valt att göra i koncernredovisningen. De juridiska personerna värderar dock dessa tillgångar till anskaffningsvärde vilket medför att värdena justeras innan de tas in i koncernredovisningen.

5.3 Rapporteringsstrategier

Föreskriften att IFRS ska tillämpas i koncernredovisningen har medfört att olika regelverk tillämpas på bolagsnivå samt på koncernnivå. Av föregående avsnitt diskuterades vilka typer av justeringar detta ger upphov till. Av studien att döma utför samtliga respondenter justeringar i någon form för att anpassa redovisningen i den juridiska personen till en redovisning enligt IFRS. Avslutningsvis fokuserar studien därför på hur justeringarna rent praktiskt hanteras av de koncerner som ingått i studien.

I referensramen har det diskuterats att en redovisning enligt IFRS skulle ta mycket resurser i anspråk då det är ett mycket detaljerat regelverk. Vid intervjuerna har samtliga respondenter angivit att en redovisning enligt IFRS varit mer tidskrävande. Majoriteten av respondenterna har dock inte genomfört någon strukturell förändring av organisationen med anledning av införandet av IFRS. I Koncern A har dock en "IFRS grupp" tillsats och i Koncern C har vissa förstärkningar av organisationen skett. Studien visar att konverteringen till IFRS inte medfört några större strukturella förändringar som klart kan härledas till implementeringen av IFRS hos majoriteten av Koncernerna. Under intervjuerna har samtliga respondenter påtalat att det största och mest tidskrävande arbetet ägde rum i det initiala skedet då ingångsbalansen skulle framräknas.

Vid intervjuerna har det diskuterats vilket tillvägagångssätt som tillämpas vid den interna rapporteringen inom koncernen. I referensramen presenteras två strategier att tillämpa vid redovisningsrapportering. Den första är den så kallade Top Down strategin som innebär att de

juridiska personerna rapporterar enligt BFNAR 2000:2 respektive RR 32 och eventuella justeringar till IFRS utförs centralt på koncernnivå. Den andra är den så kallade Bottom up strategin som innebär att den juridiska personen rapporterar enligt IFRS direkt till koncernledningen. I referensramen nämns att en fördel med Top Down strategin är att den oftast berör en liten del av organisationen och kräver mindre systemstöd. Vid intervjuerna framkom det att majoriteten av Koncernerna tillämpade Top Down strategin för de svenska dotterbolagen. Enligt respondenterna beror detta på att kompetensen saknas i de juridiska personerna att själva utföra en IFRS redovisning. Som en fördel med Top Down strategin anges i referensramen att den kräver mindre utbildningsinsatser vilket medför mindre kostnader. Ur empirin framkommer att de koncerner som valt Top Down strategin baserar valet bland annat på dessa argument. Majoriteten av respondenterna anger att kompetensen saknas i dotterbolagen som en rapportering enligt Bottom up kräver. För att tillämpa Bottom up strategin skulle därför stora utbildningsinsatser krävas för de ansvariga i dotterbolagen. Vidare påtalade respondenten för koncern E att Top Down strategin är att föredra av såväl praktiska som kvalitetsmässiga skäl, eftersom om dotterbolagen själva skulle utföra IFRS redovisningen så skulle de troligtvis erhålla många olika "varianter" på redovisningen. Ytterligare fördelar med Top Down som framkommit vid intervjuerna är att strategin bidrar till att koncernledningen får en bättre överblick och kontroll över verksamheten. Ur referensramen kan det utläsas att en nackdel med Top Down strategin är att det kan vara svårt att få in all information som krävs. Detta är också den enda nackdel som framkommit vid intervjuerna, då respondenten för Koncern E påtalar detta, då de ofta måste begära in kompletterande information från de juridiska personerna.

Koncern D tillämpar dock en variant av Bottom up strategin, där de erforderliga justeringarna utförs av ansvarig på det enda dotterbolaget (som dessförinnan var moderbolag). Anledningen till att denna strategi valts är att redovisningen i moder- och dotterbolaget är koncentrerad till huvudkontoret. Respondenten för Koncern A poängterar dock att koncernledningen förser dotterbolagen med underlag och riktlinjer för vilka justeringar som skall göras. I referensramen anges att rapporteringsstrategierna kan användas i kombination. I studien har det framkommit att de koncerner som haft både utländska och svenska dotterbolag använt olika rapporteringsstrategier för dessa. Koncern B och C tillämpar därmed Bottom up strategin vid rapporteringen från utländska dotterbolag medan Top Down tillämpas för de svenska. Detta beror på att koncernledningen inte har kunskap om de specifika utländska redovisningssystemen utan väljer istället att justeringarna utförs på bolagsnivå.

Eftersom majoriteten av respondenterna utför justeringarna centralt, diskuterades det vid intervjuerna huruvida dotterbolagen får någon återkoppling angående de gjorda justeringarna. Samtliga respondenter anger dock att dotterbolagen inte får någon formell återkoppling till de gjorda justeringarna. Anledningarna till att ingen återkoppling görs till dotterbolagen är enligt respondenterna att det inte är betydelsefullt eller av intresse för dotterbolagen att ta del av dessa. Respondenten för Koncern B anger dock att en viss informell återkoppling sker till dotterbolagen då det i koncernen är liten och att det därmed blir lätt att kommunicera.

6. Slutsatser

Utifrån den genomförda studien har vi kommit fram till följande slutsatser som presenteras i nedanstående kapitel.

Studien syftade till att utifrån bolagets perspektiv belysa hur bolag som ingår i en noterad koncern påverkats av internationella redovisningsregler. Studien avsåg vidare att ge läsaren en inblick i det praktiska arbetet i att framställa en koncernredovisning enligt IFRS samt en ökad förståelse för skillnader i redovisningen i den juridiska personen och på koncernnivå. Genom att studien har genomförts i form av intervjuer har det varit möjligt att göra en mer djupgående analys, där svaren på frågorna har kunnat vidareutvecklas av respondenterna.

I analysen har det framgått att samtliga respondenter är positiva till IFRS men att regelverket samtidigt är mer tidskrävande. Den empiriska studien har påträffat ett antal standarder som tydligt påverkat redovisningen med anledningen av införandet av IFRS. Vilka standarder som är väsentliga för respektive koncern är beroende av vilken typ av verksamhet koncernen bedriver och vilken värderingsmetod som tillämpats. Av den empiriska studien har det framgått att samtliga respondenter påverkats av de ökade kraven på tilläggsupplysningar som IFRS medfört. Svårigheterna som identifierats i den empiriska studien är att hitta en balansgång mellan öppenhet och att skydda företagshemligheter. I studien har det även framgått att svårigheter uppstår på grund av att regelverket är nytt vilket medför en avsaknad på praxis för tillämpning.

6.1 Redovisningsprinciper

Den första frågeställningen avsåg att besvara *vilka redovisningsprinciper som tillämpas av dotterbolagen som ingår i en IFRS koncern samt varför väljs detta regelverk?* Studien visar att samtliga svenska dotterbolag som ingått i studien har tillämpat BFNAR 2000:2. Valet av regelverk har gjorts av olika praktiska skäl och att dotterbolagens årsredovisningar sällan är av intresse för externa intressenter.

En slutsats av studien är att respondenterna väljer att fokusera på att framställa koncernredovisningen. Slutsatsen grundar sig på att samtliga respondenter anser att moderbolaget respektive dotterbolagens redovisningar är ointressanta för externa användare såsom investerare. Av studien har det framgått att moderbolagets redovisning blir ointressant på grund av att samtliga medverkande koncerner inte bedriver någon extern verksamhet i moderbolaget. Vid valet av regelverk för dotterbolagen har det även framgått att samtliga respondenter har valt det regelverk som kräver minst upplysningar kring dotterbolagen. Vid den empiriska studien har det även framgått att intresset för att tillämpa IFRS för juridiska personer inte varit så stort.

6.2 Justeringar

Den andra frågan som studien fokuserat på var *vilka justeringar som görs för att anpassa moderbolagets respektive dotterbolagens redovisningar till en redovisning enligt IFRS på koncernnivå?* Studien har visat att några specifika IAS-standarder ger upphov till justeringar av moder- och dotterbolagets redovisningar. Bland dessa återfinns IAS 19, IAS 38, IAS 39 samt IAS 40. Eftersom dessa standarder inte helt överensstämmer med svensk lagstiftning för juridisk person så ger standarderna upphov till vissa justeringar. Justeringarna som IAS 19 ger upphov till handlar framför allt om redovisningen av förmånsbestämda pensionsplaner. Tillämpningen av IAS 38 medför ett justeringsbehov genom att återföra gjorda avskrivningar i den juridiska personen. IAS 39 har för majoriteten av studiens respondenter medfört ett

justeringsbehov då ÅRL i vissa avseenden föreskriver eller tillåter en värdering till anskaffningsvärde för finansiella instrument. Avslutningsvis har en respondent tillämpat IAS 40 vilket medfört att justeringar måste göras då värderingen till verkligt värde av förvaltningsfastigheter inte är tillåtet för juridisk person.

En slutsats av studien är dock att IAS 19 och IAS 39 är de standarder som majoriteten av respondenterna anser svårast att anpassa till koncernredovisningen. Av studien har det framgått att standarderna varit komplicerade då de kräver att omfattande bedömningar och uppskattningar görs. Tillämpningen av IAS 19 försvåras av att redovisningen av förmånsbestämda planer medför att aktuariella antaganden måste göras. IAS 39 har även utifrån intervjuerna varit en standard som varit svår att praktiskt tillämpa för respondenterna, då implementeringsprocessen varit arbetsam och att reglerna för exempelvis säkringsredovisning upplevs som mycket strikta.

6.3 Rapporteringsstrategier

Den avslutande frågan studien fokuserar på är *vilket tillvägagångssätt som används för den interna rapporteringen inom koncernen för att anpassa redovisningen enligt IFRS på koncernnivå?* Studien visar att majoriteten av de tillfrågade respondenterna väljer att tillämpa rapporteringsstrategin Top Down. En ytterligare slutsats av studien är att kompetens kring IFRS och att rapportera enligt IFRS saknas i majoriteten av dotterbolagen. Slutsatsen grundar sig på att majoriteten av de medverkande koncernerna gör erforderliga justeringar på en centralnivå, på grund av att kompetensen saknas i dotterbolagen.

Sammanfattningsvis kan sägas att studien visar att de juridiska personerna som ingår i de tillfrågade koncernerna inte har påverkats nämnvärt av införandet av IFRS. Moderbolagen som ingår i en IFRS koncern ska tillämpa RR 32, vilket i och för sig utgör en mer IFRS anpassad redovisning. Samtliga respondenter anger dock att moderbolagen i koncernerna endast tillhandahåller koncerngemensamma tjänster vilket leder till att redovisningen inte innehåller några väsentliga poster. Samtliga dotterbolag i studien tillämpar BFNAR 2000:2 vilket inte innebär någon förändring i förhållande till tidigare normgivning. Samtliga respondenter anger således att det är koncernredovisningen som är viktigast och därmed sätts fokus på att framställa denna. Av studien har det vidare framgått att det på vissa områden är skillnader i redovisningen i juridisk person och på koncernnivå. Skillnaderna ger upphov till att justeringar måste göras av de juridiska personernas redovisningar eftersom de ovillkorligen måste anpassas till IFRS på koncernnivå. Majoriteten av respondenterna anger dock att justeringarna görs på en centralnivå. Skälen till att respondenterna valt detta tillvägagångssätt har framförallt handlat om att kompetensen saknas i dotterbolagen. Genom att utföra justeringarna på en central nivå behövs det inte vidtagas några utbildningsinsatser för ansvariga i dotterbolagen. Samtliga respondenter som tillämpar Top Down strategin anger även att dotterbolagen inte får någon formell återkoppling till de gjorda justeringarna. Efter genomförandet av studien bör det dock poängteras att samtliga medverkande koncerner varit relativt små. Hade respondenterna varit verksamma i större koncerner hade kanske resultatet blivit annorlunda. I större koncerner är det troligt att det är mer motiverat att göra justeringarna på bolagsnivå, då det är troligt att mer kompetens finns i dotterbolagen. Finns det en ökad kompetens i dotterbolagen angående IFRS är det även troligt att dotterbolagen väljer att tillämpa en mer IFRS anpassad redovisning och att det skulle vara ett större intresse att tillämpa IFRS fullt ut även för juridisk person.

6.4 Förslag till vidare forskning

Efter att genomfört studien anser vi att det vore intressant att genomföra en liknande studie men att urvalet fokuserar på större koncerner. Att tillämpa IFRS i Sverige är relativt nytt vilket troligen innebär att tillämpningen att förändras i framtiden. Det skulle därför kunna vara intressant att i ett senare skede studera hur redovisningen för juridiska personer utvecklas. De skulle även vara av intresse att genomföra denna studie genom att tillämpa ett kvantitativt angreppssätt vilket skulle kunna möjliggöra att generaliserade slutsatser kan dras.

7. Referenslista

7.1 Litteratur

Andersen, Ib, (1998), *Den uppenbara verkligheten*, Lund: Studentlitteratur.

Artsberg, Kristina. (2005) *Redovisningsteori- policy och praxis*, Malmö: Liber ekonomi.

Axelman, Lennart. Phillips, Dan. Wahlqvist, Ola. (2005) IAS/IFRS 2005- en jämförelse mellan international Financial Reporting Standards och Redovisningsrådets rekommendationer, Ernst & Young nätskrift, 2004

Bell, J. (1995). *Introduktion till forskningsmetodik*, 3:e upplagan. Lund: Studentlitteratur.

Choi, D.S. Frederick. Meek, K. Gary. (2005) *International accounting*, fifth edition

Falkman, Pär. (2000) *Teori för redovisning*, Lund: Studentlitteratur.

FAR, (2006) *FAR:s Samlingsvolym del 1*, FAR förlag

FAR, (2006) *Internationella redovisningsstandard i Sverige IFRS/IAS*, FAR förlag

Holme, Idar. Solvang, Manne. (1997), *Forskningsmetodik om kvalitativa och kvantitativa metoder*, Lund: Studentlitteratur.

Holmqvist-Larsson, Anna-Carin. (2004) *IAS 39 Finansiella Instrument, Redovisning och Värdering - en översikt*, KPMG

Jacobsen, Dag-Ingvar. (2005) *Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra vetenskapliga ämnen*, Lund: Studentlitteratur.

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

Nilsson, Stellan. (2005), *Redovisningens normer och normbildare*. Lund: Studentlitteratur.

Nobes, Christopher. Parker, Robert. (2004) *Comparative international accounting*, eighth edition

Rabe, Gunnar. Bojs, Johan. (2005) *Det svenska skattesystemet*, Norstedts juridik

Smith, Dag. (2006) *redovisningens språk*, tredje upplagan, Lund: Studentlitteratur.

Stukát, Staffan. (2005) *Att skriva examensarbete inom utbildningsvetenskap*.
Lund: Studentlitteratur.

Thurén, Torsten. (1993) *Vetenskapsteori för nybörjare*. Stockholm: Runa Förlag

Thorell, Per (2004) *Den nya koncernredovisningen*, Ernst & Young AB och Liber AB

Westermarck, Christer, (2005), *EU:s redovisningsstandard- En introduktion till IAS/IFRS*
Visby: Erlanders Gotab

7.2 Artiklar

Arnell, G. (2004). *Nya redovisningsregler för redovisning av Goodwill*. KPMG skriftserie

Bengtsson, Anders. (2005) *Var finns den goda redovisningsseden?*, Nytt från revisorn nr 12, 2005

Buisman, Jan. (2006) *Första erfarenheterna av IFRS, - redovisning*, Balans nummer 5, 2006

Bäckström, Anders. (2005) *Finansiell riskhantering och säkringsredovisning enligt IAS 39*.

Gray, S, (1988) *Towards a theory of cultural influences on the development of accounting systems internationally*,

Lagerström, Bo. (2003) *Konvertering till IAS*, Öhrlings PricewaterhouseCoopers skriftserie

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

Svensson, Dennis. Holmqvist-Larsson, Anna-Carin. *Tre nya rekommendationer från redovisningsrådet*, Balans nr 2, 2005

Van Hulle, K. (1993) *harmonization of accounting standards in the EC-Is it the beginning or is it the end?* European accounting review, 1993

7.3 Lagar och förarbeten

Classon, Per. (2004) *Vissa skattefrågor med anledning av ny redovisningslagstiftning*, Lagrådsremiss (2004-07-14), finansdepartementet

Dir 2002:106, *redovisning enligt internationella redovisningsstandarder*, Justitiedepartementet, 2002

Dnr Ju 2005/5758, *Framskjuten tillämpningstidpunkt för nya värderingsbestämmelser i årsredovisningslagen*, Promemoria från Justitiedepartementet, 2005

Prop. 2004/05:24, *internationell redovisning i svenska bolag*, Justitiedepartementet, 2004

SOU 2003:71, *Internationell redovisning i svenska bolag*, Justitiedepartementet, 2003

SOU 2005:53, *Beskattning när tillgångar värderas till verkligt värde*, Finansdepartementet, 2005

Årsredovisningslag (1995:1554)

7.4 Internet

www.bfn.se (070109)

www.deloitte.com (061203)

www.far.se (061128)

www.redovisningsradet.se (061214)

www.regeringen.se (061125)

Bilaga 1 Intervjuguide:

Bakgrundsfrågor:

Kan du kort beskriva dina arbetsuppgifter och dina befogenheter?

Hur länge har du haft din nuvarande position?

Vilken bakgrund har du vad gäller tidigare studier och arbetserfarenhet?

Huvudfråga: Vilka redovisningsregler tillämpar dotterbolagen i er koncern och varför?

Vilka redovisningsregler (RR 32 eller BFNAR 2000:2) tillämpas i era dotterbolag?

Varför har dotterbolagen valt de aktuella regelverken?

Anser ni att de omfattade kraven på tilläggsupplysningar som IFRS innebär är befogade för moderbolaget respektive dotterbolaget (förutsatt att DB tillämpar RR 32)?

Anser ni att IFRS borde få tillämpas fullt ut även i juridisk person?

Om ja, varför?

Om nej, varför inte?

Huvudfråga: Vilka justeringar görs för att anpassa moderbolagets respektive dotterbolagets redovisning till IFRS?

Vilka justeringar måste göras av moderbolagets respektive dotterbolagens redovisningar för att anpassa dem till koncernredovisningen?

Vad inom koncernredovisningen har påverkats mest av införandet av IFRS?

Huvudfråga: Vilket tillvägagångssätt används för den interna rapporteringen inom koncernen för att anpassa redovisningen enligt IFRS på koncernnivå ?

Har implementeringen av IFRS inneburit stora strukturella förändringar för er organisation?

De eventuella justeringar som utförs för att anpassa dotterbolagens redovisningar till IFRS, görs dessa centralt eller utförs de av respektive dotterbolag?

Vilka fördelar ser ni med detta tillvägagångssätt?

Vilka nackdelar ser ni med tillvägagångssättet?

Får moder resp. dotterbolag någon återkoppling på eventuella justeringar som utförts på koncernnivå?

Övergripande frågor:

Har implementeringen av IFRS varit positiv eller negativ för er verksamhet och i så fall på vilket sätt?

Har ni något i övrigt som ni vill lägga till i intervjun?