



**EKONOMI  
HÖGSKOLAN**  
Lunds universitet

KANDIDATUPPSATS

**FEK582 VT 2007**

# **Erfarenheter av IFRS i Sverige**

*-vad innebär IFRS för företagen?*

HANDLEDARE:

**ERLING GREEN**

**CARL-MICHAEL UNGER**

FÖRFATTARE:

**AFRODITA D. COKU**

**SAMET ELEZI**

**SEBASTIAN KLARÅS**

## *Sammanfattning*

**Uppsatsens titel:** Erfarenheter av IFRS i Sverige – vad innebär IFRS för företagen?

**Seminariedatum:** 2007-06-07

**Ämne/Kurs:** FEK 582 Kandidatuppsats, 10 poäng

**Författare:** Afrodita D. Coku, Samet Elezi, Sebastian Klarås

**Handledare:** Carl-Michael Unger, Erling Green

**Fem nyckelord:** Utbildning, Organisering, IFRS, Koncern, Revisionsbyrå

**Syfte:** Uppsatsens syfte är att beskriva och analysera ett antal företags och revisionsbyråers erfarenheter av IFRS.

**Metod:** Undersökningen har genomförts enligt den kvalitativa metoden genom såväl personliga intervjuer som utskickande av frågeformulär.

**Referensram:** Vår referensram består av att beskriva vilka erfarenheter svenska företag och revisionsbyråer har av IFRS, samt vilken organisering och utbildning har krävts att implementera IFRS. Vi redogör även för relationen mellan företag och revisionsbyråerna.

**Empiri:** Företagen i vår studie är både små och stora, med verksamhet inom el, IT och industri. De undersökta revisionsbyråerna är tre av Sveriges största.

**Resultat och slutsatser:** IFRS har krävt organisering och utbildning. Företagen har konsulterat sina revisionsbyråer i olika omfattningar. De standarder som påverkat företagen mest är IFRS 3 och IAS 39.

## ***Abstract***

**Title:** The experince of IFRS in Sweden – what does IFRS represents for the entites?

**Seminar date:** 2007-06-07

**Course:** FEK 582, Bachelor thesis in Business Administration, 15 ECTS

**Authors:** Afrodita D. Coku, Samet Elezi, Sebastian Klarås

**Advisors:** Carl-Michael Unger, Erling Green

**Key words:** Education, Organization, IFRS, Concern, Audit office

**Purpose:** The purpose of this thesis is to describe and analyze the experiences of a number of entities and accounting firms with IFRS.

**Methodology:** The survey was conducted through qualitative methodology by using both personal interviews and questionnaires.

**Perspective:** Our perspective consists of analyzing the experiences of swedish entities and accounting firms with IFRS, and which type of organization and learning has been implemented by IFRS. We have also taken into account the relationship between entities and accounting firms.

**Empirical foundation:** The entities in this research are both small and big, with business in electricity, IT and industrial companies. The accounting firms in this research are three of the largest firms in Sweden.

**Results and conclusions:** IFRS demands organizing and learning. The entities in this research have consulted their accounting firms in various extent. The standards IFRS 3 and IAS 39 appeared to affected the entities the most.

## ***Förord***

*Vi vill härmed framföra ett stort tack till våra handledare Erling Green och Carl-Michael Unger för kommentarer, kritik och hjälp som vi har fått under uppsatsens gång.*

*Vi vill också passa på att tacka våra respondenter på samtliga företag och revisionsbyråer för deras tid. Uppsatsen hade inte kunnat genomföras utan er.*

*Aferdita Dzeladin Coku, Samet Elezi och Sebastian Klarås*

*Malmö, den 4 juni 2007*

# Innehållsförteckning

|  |           |
|--|-----------|
| <b>SAMMANFATTNING</b> .....  | <b>2</b>  |
| <b>KAPITEL 1: INLEDNING</b> .....  | <b>7</b>  |
| 1.1 INTRODUKTION .....   | 7         |
| 1.2 PROBLEMBAKGRUND.....   | 8         |
| <b>1.2.1 IFRS i de svenska företagen</b> .....                             | 8         |
| 1.2.2 Revisionsbyråernas roll i implementeringprocessen av IFRS .....      | 10        |
| <b>1.3 FRÅGESTÄLLNING</b> .....  | 11        |
| 1.4 STUDIENS SYFTE .....   | 11        |
| 1.5 MÅLGRUPP .....   | 11        |
| <b>KAPITEL 2: UPPSATSENS METOD</b> .....                                   | <b>13</b> |
| 2.1 FORSKNINGSANSATS .....   | 13        |
| 2.2 INDUKTIV ELLER DEDUKTIV METOD .....                                    | 15        |
| 2.3 DATAINSAMLING .....  | 16        |
| 2.4 URVAL AV FÖRETAG OCH DERAS REVISIONSBYRÅER.....                        | 16        |
| 2.5 INTERVJUER.....  | 17        |
| 2.6 VALIDITET & RELIABILITET .....   | 18        |
| 2.7 KÄLLKRITIK .....   | 18        |
| <b>KAPITEL 3 TEORI</b> .....   | <b>19</b> |
| <b>3.1 STANDARDERNA IFRS 3 OCH IAS 39</b> .....                            | 19        |
| <b>3.2 MERVÄRDE MED IFRS</b> .....   | 21        |
| 3.3 ORGANISERINGEN KRING IFRS .....  | 22        |
| <b>3.4 FÖRBEREDELSE INFÖR EN ORGANISERING</b> .....                        | 24        |
| <b>3.5 VÄGEN TILL UTBILDNING MED IFRS</b> .....                            | 25        |
| <b>3.5.1 Kompetens och kvalifikationer hos redovisningsansvariga</b> ..... | 25        |
| 3.6 "THE BIG FOUR" .....   | 27        |
| 3.6.1 IFRS enligt PriceWaterhouseCoopers .....                             | 27        |
| 3.6.2 IFRS enligt Deloitte .....   | 28        |
| 3.6.3 IFRS enligt KPMG.....  | 29        |
| 3.7 KONSEKVENSER OCH FÖRÄNDRINGAR MED IFRS.....                            | 31        |
| 3.7.1 Redovisningsmässiga konsekvenser.....                                | 32        |
| 3.7.2 Framtida förändringar.....   | 32        |
| 3.8 BAKGRUND TILL IFRS.....  | 34        |
| 3.8.1 Två redovisningstraditioner .....                                    | 34        |
| <b>3.8.2 Vägen till harmonisering av redovisningen</b> .....               | 34        |
| 3.8.2 Redovisningsrådet.....   | 36        |
| <b>3.8.3 IFRS inom EU och globalt</b> .....                                | 36        |
| <b>3.8.5 IFRS - en realitet</b> .....                                      | 37        |
| 3.8.6 Verkligt värde med IFRS.....   | 37        |
| 3.8.7 Första steget – IFRS 1.....  | 38        |
| <b>KAPITEL 4: EMPIRI</b> .....   | <b>40</b> |
| 4.1 INTERVJUER.....  | 40        |
| <b>4.1.1 Intervjuer med företag som redovisar enligt IFRS</b> .....        | 41        |
| 4.1.2 Intervjuer med revisionsbyråerna.....                                | 54        |
| <b>KAPITEL 5. ANALYS</b> .....   | <b>62</b> |
| 5.1 IMPLEMENTERINGSPROCESSEN .....   | 62        |
| 5.1.1 Påbörjade företagen arbetet med IFRS i tid?.....                     | 62        |
| 5.1.2 Implementeringens genomförande och organisering .....                | 64        |
| <b>5.1.3 Revisionsbyråernas roll i implementeringsprocessen</b> .....      | 65        |
| 5.1.4 Kostnader för utbildning .....                                       | 67        |
| 5.2 STANDARDER SOM PÅVERKAT FÖRETAGEN MEST .....                           | 68        |
| 5.3 UPPFATTNING OM IFRS OCH FRAMTIDEN .....                                | 69        |

|   |           |
|---|-----------|
| 5.3.1 Vad var det egentliga syftet med IFRS? .....                    | 69        |
| 5.3.2 Vad har IFRS inneburit? .....                                   | 69        |
| 5.3.3 IFRS i framtiden .....  | 71        |
| 5.3.4 Värderingsfrågan: Anskaffningsvärde eller verkligt värde? ..... | 71        |
| <b>KAPITEL 6. SLUTSATSER.....</b>                                     | <b>73</b> |
| 6.1 IMPLEMENTERINGSPROCESSEN .....                                    | 73        |
| 6.1.1 Påbörjade företagen arbetet med IFRS i tid? .....               | 73        |
| 6.1.2 Implementeringens genomförande och organisering .....           | 73        |
| 6.1.3 Revisionsbyråernas roll i implementeringsprocessen.....         | 73        |
| 6.1.4 Kostnader för utbildning .....                                  | 74        |
| 6.2 STANDARDER SOM PÅVERKAT FÖRETAGEN MEST .....                      | 74        |
| 6.3 UPPFATTNING OM IFRS OCH FRAMTIDEN .....                           | 74        |
| <b>KAPITEL 7 FÖRKORTNINGAR OCH ÖVERSÄTTNING.....</b>                  | <b>75</b> |
| 7.1 FÖRKLARINGAR .....  | 76        |
| <b>KAPITEL 8. BILAGA.....</b>   | <b>78</b> |
| 8.1 FRÅGEFORMULÄR .....   | 78        |
| 8.1.1 Frågeformulär till företagen.....                               | 78        |
| 8.1.2 Frågeformulär till revisionsbyråerna .....                      | 80        |
| <b>KAPITEL 9. KÄLLFÖRTECKNING .....</b>                               | <b>88</b> |

## ***Kapitel 1: Inledning***

---

Vi inleder denna uppsats genom att ge en introduktion till själva implementeringsprocessen av IFRS i Sverige. Därefter följer en problemdiskussion som leder fram till vår frågeställning samt vårt syfte. Vi avslutar kapitlet med en redogörelse för uppsatsens fortsatta disposition.

---

### ***1.1 Introduktion***

I vår ekonomiska och finansiella integrerade värld inträffar händelser och förändringar i den globala ekonomin som påverkar företag och dess redovisning. En integrerad global ekonomi kräver betydligt mer jämförbarhet och samspel mellan olika företag runt om i världen. Detta har resulterat i att normer och normbildningen på redovisningsområdet reformerats i en allt snabbare takt mot internationell harmonisering. Internationell harmonisering har blivit ett allt oftare använt honnörsord, och årsredovisningarna framställs i allt högre grad för en större internationell publik på en växande arena inom redovisning.<sup>1</sup>

Från 1 januari 2005 skulle alla moderbolag inom EU ha implementerat IFRS i sin koncernredovisning.<sup>2</sup>

Implementeringen av IFRS berör särskilt Sverige som är ett litet land beroende av internationell handel och kapitalförsörjning. Syftet med IFRS är att minska de problem som uppkommer då företagen runt om i världen upprättar sin redovisning utifrån de egna ländernas regler och principer.

Den här ekonomiska historiska övergången till ett nytt regelverk har påverkat både företag, revisionsbyråer och aktieägare. Implementeringen av de nya reglerna har alltså krävt att både företagen och revisionsbyråerna är tvungna att införskaffa kunskap och utbildning inom området.

---

<sup>1</sup> Nilsson, Stellan (1999). Redovisningens normer och normbildare, (1 uppl.), 1999, sid 11, Studentlitteratur AB

<sup>2</sup> Internationell redovisningsstandard i Sverige (2006). IFRS/IAS, sid. 3

Därför kan det vara intressant för alla som påverkas av eller med intresse för IFRS frågor att få reda på mer av de hittills samlade erfarenheterna av IFRS i svenska företag och deras revisionsbyråer.

## ***1.2 Problembakgrund***

IASB har fastställt att alla noterade bolag inom EU ska ha upprättat sina koncernredovisningar enligt IFRS från 1 januari 2005.<sup>3</sup> Den internationella redovisningsstandarden IFRS, är ett nytt regelverk för företag inom EU och andra länder i världen att redovisa efter. Regelverket har en rad olika standarder och till skillnad från förr så redovisas tillgångar och skulder i högre grad till verkligt värde istället som tidigare ofta till anskaffningsvärde, vilket man tidigare gjorde i Sverige enligt Redovisningsrådets rekommendationer.

### ***1.2.1 IFRS i de svenska företagen***

Införandet av IFRS har inneburit att företagen måste anpassa sig till ett nytt regelverk. En av de stora förändringarna är att företagen i sin redovisning nu ska lämna en rad tilläggsupplysningar som förr inte krävdes. Redovisningen har genom detta blivit mer detaljerad och komplex, främst när det gäller finansiella instrument.<sup>4</sup> Dessa upplysningskrav ställer stora krav på företagen redovisning. Många företags årsredovisningar saknar fortfarande de upplysningar som ska lämnas för respektive standard.<sup>5</sup> Detta visar på att företagen inte lyckats uppfylla samtliga krav. Även om det inte finns många formella fel som helt uteblivna uppställningar och avsnitt så finns problemet att även om konverteringen till IFRS är tydligt redovisade i årsredovisningarna och delårsrapporterna så är det få företag som uppfyller samtliga upplysningskrav.<sup>6</sup>

Implementeringen av de nya reglerna har alltså krävt att företagen måste införskaffa kunskap och utbilda sig inom området. Denna kunskap och

---

<sup>3</sup> Internationell redovisningsstandard i Sverige (2006). IFRS/IAS, s. 3

<sup>4</sup> Togander, Anders (2006). *Säkringsredovisning enligt IAS 39; kan vi förvänta oss enklare internationella regler?* Balans, nr 10/2006, s. 31

<sup>5</sup> Ernst & Youngs Nätskrift (2005). *Implementeringen av IFRS 2005*, s. 4

<sup>6</sup> Börsbolagens finansiella rapportering 2005, OMX, s 4



utbildning har därefter en påverkan på själva implementeringen. Två faktorer som påverkar företagens övergång till IFRS är:

- **Tid** - Tidigare studier visar på att företagen inte inledde sitt arbete med IFRS i tillräckligt god tid.<sup>7</sup>
- **Organisering och utbildning** - Arbetet med IFRS bör förberedas och planeras väl för att ha en bra grund att stå på när väl de nya reglerna införs i redovisningen.<sup>8</sup>

Diskussioner har förts fram om man ska tillåta onoterade företag att tillämpa IFRS i sin redovisning.<sup>9</sup> I artikel 5 IFRS förordningen stadgas det att medlemsstaterna inom EU har möjlighet att tillåta eller kräva av de onoterade börsbolagen att använda IFRS i sin redovisning.<sup>10</sup> I Sverige får de onoterade tillåtelse att redovisa enligt IFRS men trots detta finns det i inget som tyder på att onoterade företag är motiverade till en övergång till IFRS.<sup>11</sup>

När det gäller de onoterade bolagen så arbetar nu bokföringsnämnden istället med ett nytt regelverk som ska ersätta Redovisningsrådets rekommendationer.<sup>12</sup> Tidigare studier pekar även på att det finns en viss grupp av standarder som har varit mer problematiska än andra under implementeringens gång, nämligen IFRS 3 och IAS 39.<sup>13</sup> IFRS 3 har haft den huvudsakliga redovisningseffekten på både resultat och ställning, en av orsakerna till detta var att man nu inte längre skriver av koncerngoodwill.<sup>14</sup>

I granskningar som gjorts har man även konstaterat att IFRS 3, alltså de immateriella tillgångarna i samband med företagsförvärv har varit ett område

---

<sup>7</sup> Tenselius, Jakob & Thornell (2003). *IFRS 2005-övergången till IFRS för små svenska börsnoterade bolag*.

<sup>8</sup> Jansson T och Hurtig, *Få oväntade effekter vid övergången till IFRS*, Balans nr 3/2005, s. 36-38

<sup>9</sup> <http://deloitte.net/tt/article/0,1002,cid%253D134331,00.html>

<sup>10</sup> [http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/ias/200311-comments/ias-200311-comments\\_sv.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/ias/200311-comments/ias-200311-comments_sv.pdf)

<sup>11</sup> Bengtsson, Anders (2004). Balans , årgång30 nr6/2004, s. 25-28

<sup>12</sup> Rundfeldt, Rolf (2007). Balans årgång 33 nr5/2007, sid. 35-36

<sup>13</sup> Börsbolagens finansiella rapportering 2005, OMX, s 4

<sup>14</sup> Börsbolagens finansiella rapportering 2005, OMX, s 30

som krävt stora insatser från företagen.<sup>15</sup> Just denna standard har inneburit många förändringar jämfört med RR 1:00.<sup>16</sup> Andra problem för läsare och granskare av företagens redovisningar är exempelvis bristande information kring nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar, skattekostnader och valutasvängningar men även olikheter i hur företag redovisar avvecklade eller avyttrade verksamheter och brister i segmentrapporteringen.<sup>17</sup>

Som nämnts ovan har även IAS 39 varit en standard som inneburit en stor omställning för företagen eftersom den innehåller många nyheter när det gäller att hantera finansiella instrument till verkligt värde i redovisningen.<sup>18</sup> Att just dessa standarder har lett till den största omställningen för företagen kan kopplas till att dessa tillsammans med IFRS 2, IFRS 5, IAS 36 samt IAS 32 inte tidigare tillämpats.<sup>19</sup>

### ***1.2.2 Revisionsbyråernas roll i implementeringsprocessen av IFRS***

Revisionsbyråernas roll i företagets implementeringsprocess är beroende på i vilken omfattning deras kunder väljer att utnyttja sina byråers kunskaper och erfarenheter. Vi går djupare in på vilket stöd dessa byråer ger sina kunder i punkt 3.6.

---

<sup>15</sup> Hultén, Karin & Person, Lars –Erik (2006). *Goodwill – ett område som krävt betydande insatser*, Balans nr 6-7/2006, s. 29-34

<sup>16</sup> Börsbolagens finansiella rapportering 2005, OMX, s 5

<sup>17</sup> Börsbolagens finansiella rapportering 2005, OMX, s 4

<sup>18</sup> Ernst & Youngs Nätskrift (2005). *Implementering av IFRS 2005*, s. 21

<sup>19</sup> Börsbolagens finansiella rapportering 2005, OMX, s 4

### ***1.3 Frågeställning***

I vårt arbete fokuserar vi på att undersöka fyra områden.

- Hur har företagen och revisionsbyråerna förberett och organiserat sig inför implementeringen?
- Vilken roll spelar revisionsbyråerna i företagets implementeringsprocess?
- Vilka standarder har medfört den största påverkan på företagets redovisning och varit mest svårhanterliga under implementeringsprocessen?
- Hur ställer sig företagen och revisionsbyråerna till det nya regelverket och den utveckling inom redovisningsområdet som IFRS har lagt grunden för?

### ***1.4 Studiens syfte***

Uppsatsens syfte är att beskriva och analysera ett antal företags och revisionsbyråers erfarenheter av IFRS.

### ***1.5 Målgrupp***

Målgruppen för denna uppsats är redovisningskunniga personer med intresse för IFRS / IAS frågor.

### ***1.6 Uppsatsens disposition***

#### ***Kapitel 2: Uppsatsens metod***

I detta kapitel redogör vi för uppsatsens metod och vilken forskningsansats som uppsatsen har som utgångspunkt.

#### ***Kapitel 3: Teori***

Kapitlet behandlar den utveckling som har lett fram till IFRS och de konsekvenserna regelverket fört med sig. Vi beskriver även hur revisionsbyråerna ”the big four”

hjälp sina klienter med implementeringen av IFRS. Slutligen ger vi en kort beskrivning av onoterade företagens förhållande till IFRS.

#### ***Kapitel 4: Empirisk metod och empiri***

I detta kapitel presenteras intervjuerna med den information som dessa gett oss.

#### ***Kapitel 5: Analys***

Vi har i detta kapitel analyserat det teoretiska och empiriska materialet som har legat till grund för vår uppsats.

#### ***Kapitel 6: Slutsatser***

I vårt sista kapitel ges en kort diskussion av uppsatsen och de resultat som framkommit i analysen. Kapitlet avslutas med förslag till fortsatt forskning.

## ***Kapitel 2: Uppsatsens metod***

---

*I detta kapitel redogör vi för uppsatsens metod och vilken forskningsansats som uppsatsen har som utgångspunkt. Vi beskriver här hur vi gått tillväga i den empiriska undersökningen. Vi har gjort en undersökning av sex företag och 3 revisionsbyråer. Vi behandlar här den empiriska metoden och beskriver vårt tillvägagångssätt vid insamlande av material för att sedan redogöra för urvalet och genomförandet av intervjuerna. Trovärdigheten i denna undersökning diskuteras och även kritik mot källor och metoder som hänger samma med detta. En stor vikt har lagts vid att redogöra för intervjumetod samt genomförandet av intervjuer eftersom dessa har varit av stor betydelse för denna uppsats.*

---

### ***2.1 Forskningsansats***

Insamlandet av data kan ske på två olika sätt, vilka benämns som *kvalitativt* och *kvantitativt*. Den kvantitativa undersökningen fokuserar på insamlandet av data i sifferform såsom mängd, antal och frekvens av kvantifierbara ting.<sup>20</sup> Analysen av den här typen av insamlandet av data är främst inriktad på att upptäcka, fastställa och mäta samband mellan variabler.<sup>21</sup>

Vid den kvalitativa undersökningen av insamlandet av data ligger tonvikten oftare på ord än på kvantifiering.<sup>22</sup> Helhetsförståelsen och sammanhanget är viktigare än delarna.<sup>23</sup> Flera författare som exempelvis Halfpenny, Bryman och Hammersley har beskrivit skillnaderna mellan kvalitativ och kvantitativ forskning i följande sammanställning:<sup>24</sup>

---

<sup>20</sup> Christensen, Lars (2001). *Marknadsundersökning - en handbok*, s. 67, Studentlitteratur AB

<sup>21</sup> Ibid s.67

<sup>22</sup> Bryman Alan, Bell Emma (2005). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, s. 297, Liber

<sup>23</sup> Christensen, Lars (2001) *Marknadsundersökning - en handbok*, s. 67, Studentlitteratur AB

<sup>24</sup> Bryman Alan, Bell Emma (2005). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, s. 322, Liber

| <i>”Kvantitativ</i>           | <i>Kvalitativ</i>              |
|-------------------------------|--------------------------------|
| <i>Siffror</i>                | <i>Ord</i>                     |
| <i>Forskarens uppfattning</i> | <i>Deltagarens uppfattning</i> |
| <i>Distans</i>                | <i>Närhet</i>                  |
| <i>Teoriprövning</i>          | <i>Teorigenerering</i>         |
| <i>Statistik</i>              | <i>Processinriktad</i>         |
| <i>Strukturerad</i>           | <i>Ostrukturerad</i>           |
| <i>Generalisering</i>         | <i>Kontextuell förståelse</i>  |
| <i>Hårda, reliabla data</i>   | <i>Rika och fylliga data</i>   |
| <i>Makroinriktning</i>        | <i>Mikroinriktning</i>         |
| <i>Beteende</i>               | <i>Mening</i>                  |
| <i>Konstlade miljöer</i>      | <i>Naturliga miljöer”</i>      |

Valet mellan dessa två beror på det valda problemområdet och den frågeställning vi har. I vissa fall kan det vara mycket fördelaktigt att kombinera kvalitativa och kvantitativa element i samma undersökning eftersom resultatet kan stödja varandra.<sup>25</sup>

Vi lät våra intervjuer vara mindre strukturerade och betonade det generella när vi formulerade frågeställningarna. Detta för att få fram intervjupersonernas egna uppfattningar. Våra intervjuer riktades mot den intervjuades ståndpunkter.

Vi lät intervjun röra sig i olika inriktningar för att få fram ny information som vi sedan kunde arbeta vidare med. Vi avvek ibland från vårt frågeformulär och arbetade istället vidare på ny information som vi fann intressant samt varierade ordningsföljden så att istället samtalet flöt på bra. I kvantitativa intervjuer uppfattas detta som avvikelser som äventyrar de standardiserade elementen och hotar reliabiliteten och validiteten. Vi ville ha utförliga och detaljerade svar istället för svar som kan kodas och bearbetas.<sup>26</sup>

Alternativet till vår kvalitativa undersökning hade varit att göra en kvantitativ undersökning och ta ut data från årsredovisningar. Denna form av undersökning hade varit mindre tidskrävande och hade därmed kunnat omfatta fler företag än de

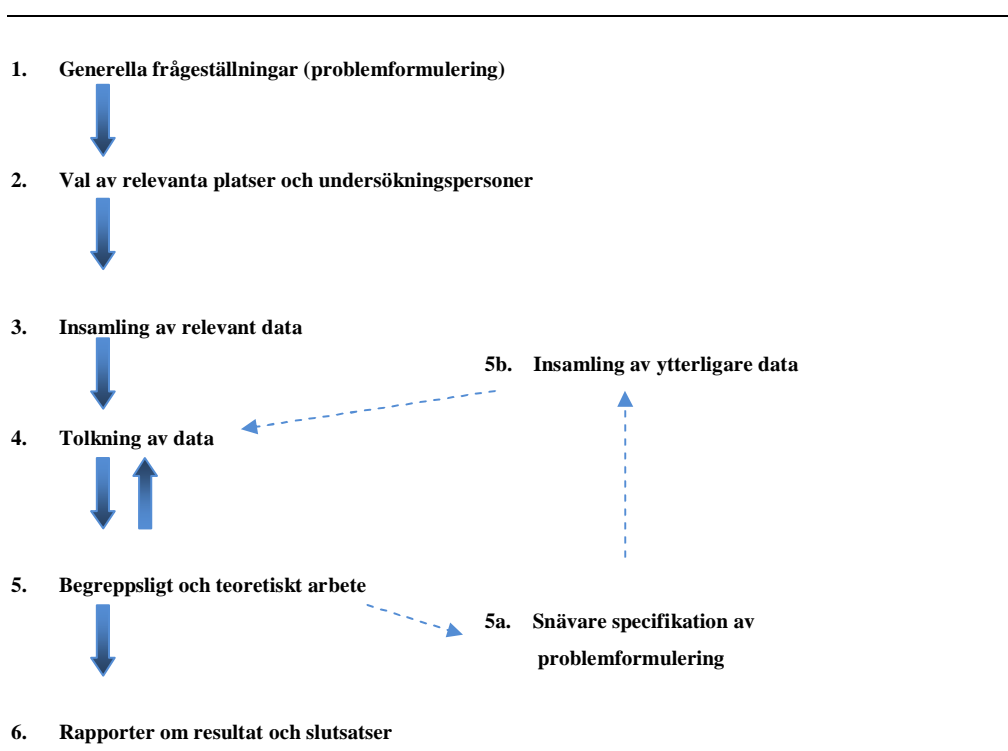
<sup>25</sup> Christensen, Lars (2001). *Marknadsundersökning - en handbok*, s. 68, Studentlitteratur AB

<sup>26</sup> Bryman, Alan , Bell, Emma (2005). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, s. 361, Liber

som vi behandlat i vår undersökning. Denna typ av undersökning hade varit passande om vi exempelvis velat undersöka IFRS påverkan på nyckeltalen.

I vår undersökning strävar vi efter att fånga upp hur företagen som implementerat IFRS gått tillväga genom organisering samt intern – extern utbildning. För att få information lade vi stor vikt vid att intervjua primärkällor. Intervjuerna ger mer information om företagens och revisionsbyråernas erfarenheter av IFRS än vad vi hade fått genom att enbart studera skrivet material.

De viktigaste stegen i vår undersökning framgår av den ordningsföljd som beskrivs i illustration 1.<sup>27</sup>



Figur 1 En översiktlig bild av de huvudsakliga stegen i en kvalitativ forskning

## 2.2 Induktiv eller deduktiv metod

Vår undersökning baseras på deduktiv metod. Syftet med vår uppsats är använda tidigare teorier och testa dessa utifrån vår egen frågeställning.

---

<sup>27</sup> Bryman, Alan, Bell, Emma (2005). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, s. 300, Liber

## 2.3 *Datainsamling*

Den information som vi samlade in till vår undersökning kan delas upp i primär- och sekundärdata. Sekundärdata är data som redan samlats in i ett annat sammanhang och i ett annat syfte än att besvara vår frågeställning. Primärdata är information som samlas in för vårt syfte, alltså ny information.<sup>28</sup>

Primärdatan har i vårt fall bestått av kvalitativa intervjuer med personer på företag och revisionsbyråer. Sekundärdatan har införskaffats från facklitteratur, vetenskapliga artiklar, regelverk, årsredovisningar, hemsidor och undersökningar genomförda av olika revisionsbyråer.<sup>29</sup>

Sekundärdata har vi främst använt oss av vid urvalet av lämpliga företag samt företagsrepresentanter för genomförandet av intervjuer. Genom att läsa företagens årsredovisningar och annan bakgrundsmaterial har vi lyckats skapa oss en bättre förståelse för vårt problemområde och våra valda företag. Detta har medfört att vi stått bättre förberedda vid genomförandet av själva intervjuerna.

## 2.4 *Urval av företag och deras revisionsbyråer*

Vår undersökning är baserad på fem företag (E.ON, Vattenfall, Fortum, Cardo och Aspiro) samt deras revisionsbyråer (ÖPwC, KPMG och E & Y).<sup>30</sup>

När vi valde företag till undersökningen baserade vi först och främst urvalet på dessa faktorer.

- Företagen skulle vara börsnoterade koncerner då det är dessa företag som främst berörs av implementeringsprocessen av IFRS.
- Vi har strävat efter att välja företag av olika storlek för att öka spridningen av vår undersökning.

---

<sup>28</sup>Christensen, Lars (2001). *Marknadsundersökning - en handbok*, s. 69, Studentlitteratur AB

<sup>29</sup> Ibid s. 88

<sup>30</sup> Not. Fortum använder sig även av revisionsbyrån Deloitte. Tyvärr hade de inte möjlighet att ställa upp på intervju.



## 2.5 Intervjuer

Genomförandet av intervjuerna skedde genom att:

1. Skicka intervjufrågorna i förväg innan intervjutillfället för att öka chanserna till mer utförliga svar.
2. Träffa kontaktpersonen på företaget och genomföra intervjun som spelades in med bandspelare. Detta eftersom det då är lättare att få fram ett mer inträngande och innehållsrikt material än om man använder en enkät.<sup>31</sup>
3. Genom intervjun fick vi reda på vilken revisionsbyrå som företagen anlitar och därefter kunde vi med deras hjälp och goda vilja förmedla nödvändiga kontakter på ett smidigt sätt.

I tre fall av våra planerade intervjuer skickade vi istället vårt frågeformulär som besvarades via e-post, detta eftersom respondenterna inte hade tid att träffa oss personligen.

Den typ av intervjuer som vi utgick ifrån kallas strukturerade intervjuer eller standardiserade intervjuer.<sup>32</sup> Vi hade förberett ett frågeformulär som vi utgick ifrån under intervjuerna. Detta eftersom vi ville att frågorna till respondenterna skulle vara desamma så att vi på bästa möjliga sätt kunde besvara vår frågeställning.<sup>33</sup>

I takt med fler intervjuer gjorde vi även vissa kompletteringar till vårt frågeformulär, så kallad semi-strukturerade intervjuer.<sup>34</sup>

---

<sup>31</sup> Not. Telefonintervjuer som är mer tids och kostnadseffektiva användes ej, detta eftersom de företag som inte ville ställa upp på en personlig intervju inte heller ville ställa upp på detta.

<sup>32</sup> Christensen, Lars (2001). *Marknadsundersökning - en handbok*, s. 165, Studentlitteratur AB

<sup>33</sup> Bryman Alan, Bell Emma (2005). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, s. 135, Liber

<sup>34</sup> Ibid. s. 138

Frågeformulären blev skapade för att kunna föra en så utförlig dialog som möjligt med respondenterna. Genom att göra detta kunde vi ställa frågorna snarare i den ordning som det passade allt eftersom samtalet.

## **2.6 Validitet & reliabilitet**

För att få en bild av kvaliteten i vår undersökning använder vi begreppen reliabilitet och validitet. Validitet är ett sätt att mäta värdet på en kvalitativ analys. Detta begrepp innebär i vilken grad vi har mätt det som vi ansåg att mäta och hur pass stark trovärdigheten är.<sup>35</sup>

Vi är av uppfattning att de personer vi fått kontakt med på företagen och revisionsbyråerna är bra källor för att få fram validitet i uppsatsen. Vi anser att respondenterna är så pass insatta i ämnet att resultatet i viss mån kan generaliseras för andra undersökningar. Reliabiliteten i en kvalitativ analys handlar om i vilken grad ett undersökningsresultat kan undersökas om studien läggs upp på ett identiskt eller likartat sätt.<sup>36</sup> Vi bedömer reliabiliteten i vår uppsats som relativt hög eftersom vi trots att olika typer av företag har undersöks så har vi fått ett liknande resultat när vi jämfört dessa. I de flesta fallen stämmer även företagets redogörelse överens med tidigare artiklar och undersökning även om det minns motsägelser inom vissa områden.

När det gäller de undersökta revisionsbyråerna anser vi att generaliserbarheten är hög när eftersom vi undersökt tre av de fyra största byråerna i Sverige.

## **2.7 Källkritik**

Som tidigare nämnts är det tidskrävande att genomföra personliga intervjuer.

Vi fick ringa runt tills vi fick tag på någon som ville ta emot oss eftersom e-post hade en viss tendens att inte bli besvarade. Vi fick anpassa oss efter vilka företag som ville ställa upp på intervjuer. Detta kan ha lett till att mer intressanta företag fick väljas bort trots att de påverkats mer av övergången till IFRS.

---

<sup>35</sup>Christensen, Lars (2001). *Marknadsundersökning - en handbok*, s. 309, Studentlitteratur AB

<sup>36</sup>Ibid. s. 308

## ***Kapitel 3 Teori***

---

---

*Kapitlet behandlar den utveckling som har lett fram till IFRS och de konsekvenser regelverket fört med sig. Vi beskriver även själva processen med regelverket, nämligen hur man bör organisera och utbilda sig i företaget angående IFRS. Slutligen ger vi en kort beskrivning av de utbildningsprogram som de stora revisionsbyråerna ” the big four ” erbjuder sina klienter med konverteringen till IFRS.*

---

---

### ***3.1 Standarderna IFRS 3 och IAS 39***

Tidigare studier som genomförts av bland annat OMX, Deloitte och Ernst & Young visar att IFRS 3 och IAS 39 är två standarder som medfört stora omställningar för företagen.

#### ***IFRS 3:***

Denna standard innebär att förvärvad goodwill inte ska skrivas av. Den innehåller även stora upplysningskrav när det gäller rörelseförvärv.<sup>37</sup>

Slopandet av goodwillavskrivningar har inneburit den största resultat- och balanseffekten som övergången till IFRS medfört.<sup>38</sup>

Nu ska istället årliga tester genomföras, för att se om nedskrivningsbehov föreligger.<sup>39</sup>

IFRS 3 innebär även att man nu ska ta upp negativ goodwill som en intäkt i resultaträkningen och alla förvärv som omfattas av IFRS 3 ska redovisas enligt förvärvsmetoden. Detta innebär att poolningsmetoden inte längre är tillåten.<sup>40</sup>

---

<sup>37</sup> Ernst & Youngs Nätskrift (2005). *Implementering av IFRS 2005*, s 7

<sup>38</sup> Börsbolagens finansiella rapportering (2005), OMX, s. 30

<sup>39</sup> [http://news.deloitte.se/material/Guide\\_IFRS3.pdf](http://news.deloitte.se/material/Guide_IFRS3.pdf) sid. 4

<sup>40</sup> [http://news.deloitte.se/material/Guide\\_IFRS3.pdf](http://news.deloitte.se/material/Guide_IFRS3.pdf) sid. 4

### **IAS 39:**

Sedan 1 januari 2005, då regelverket blev obligatoriskt för noterade företag, har EU:s kommission i anslutning till EG förordningen nr 1606/2002 som målsättning att skapa en stabil kärna av de internationella redovisningsstandarderna.

Här stadgas det också några viktiga bestämmelser angående standarden IAS 39 vilket IASB redan hade publicerat 17 december 2003<sup>41</sup>. IAS 39 ses som den mest komplexa och omtalade standarden för alla noterade företag.<sup>42</sup> Standarden ska enligt IASB tillämpas av alla noterade företag som har finansiella tillgångar och finansiella skulder.

Finansiella tillgångar och skulder ska redovisas, värderas och klassificeras samt ange vilka upplysningar som ska lämnas avseende finansiella instrument som redovisas i balansräkningen och i resultaträkningen.<sup>43</sup>

Syftet och svårigheten med IAS 39 är att det är värdering till verkligt värde som är värderingsnormen. Tidigare så hade IASB gett företagen en valmöjlighet att tillämpa verkligt värde utan några som helst begränsningar på finansiella tillgångar och skulder. Men detta ändrades innan regelverket blev tvingande för företagen inom EU.<sup>44</sup>

### ***Säkringsredovisning med IAS 39***

Den 31 mars 2004 meddelade IASB en ändring av IAS 39. Avsikten med ändringen var att förenkla genomförandet av standarden genom att möjliggöra säkringsredovisning av verkligt värde för en portföljsäkring av ränterisk.<sup>45</sup> Säkringsredovisning handlar om att det inträffar en redovisning i resultaträkningen av motverkande förändringar i verkligt värde på säkringsinstrument och den post som ska säkras. Säkringsredovisning behandlar tre olika kategorier av säkringsförhållande:<sup>46</sup>

- Säkring av verkligt värde.
- Säkring av kassaflöde (kassaflödessäkring).
- Säkring av en nettoinvestering i utlandsverksamhet.<sup>47</sup>

---

<sup>41</sup> <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32004R2086:SV:HTML>

<sup>42</sup> <http://www.kpmg.se/pages/101393.html>

<sup>43</sup> Ernst & Youngs Nätskrift (2005). Implementeringen av IFRS 2005, s. 19

<sup>44</sup> <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32004R2086:SV:HTML>

<sup>45</sup> <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32004R2086:SV:HTML>

<sup>46</sup> Internationell redovisningsstandard i Sverige (2006). IFRS/IAS, s. 571

<sup>47</sup> Ibid s. 571

Det anges även under vilka omständigheter en effektiv säkring, eller en hedge med andra ord, anses föreligga och vid vilken tidpunkt säkringsredovisning (hedge accounting) ska tillämpas.

IAS 39 anger klart och tydligt för när säkringsredovisning ska tillämpas. Säkringsredovisning ska tillämpas då:

-dokumentation framställs.

-man uppnår en hög effektivitet i att minimera definierad risk.

-man tror att det finns en hög sannolikhet för att flödet kommer att inträffa (vid säkring av framtida flöden)<sup>48</sup>

### ***3.2 Mervärde med IFRS***

Införandet av IFRS har inneburit fördelar för företagen främst genom att det tagits fram ett enhetligt regelverk. Men samtidigt har det nya regelverket inneburit mer arbete och kostnader för företagen då de måste utbilda sin personal inom området samt konsultera sina revisionsbyråer. Vissa standarder upplevs som svårhanterliga med krav på en mängd upplysningar som förr inte krävdes. IFRS ska ge en mer rättvis bild av företagens ekonomiska situation åt aktieägare och investerare och tilläggsuppgifterna ska ge mer utförlig information för investeringsbeslut. Då kan man ställa sig frågan om dessa upplysningar har gett något mervärde för aktieägarna och andra intressenter.

En artikel i Balans 4/2006 visar författarens uppfattning som är att införandet av IFRS inte hjälpt aktieägarna att få bättre förståelse för företagets finansiella rapporter. Med detta menar författaren att de nya upplysningskraven inte ökat transparensen.<sup>49</sup>

---

<sup>48</sup> Ernst & Youngs Nätskrift (2005). *Implementeringen av IFRS 2005*, s. 20

<sup>49</sup> Oxelheim, Lars (2006). *Ingen indikation på ökad transparens; Hjälper IFRS aktieägarna förstå konkurrenskraft och företagsprestation?* Balans, nr 10/2006, s. 36-39

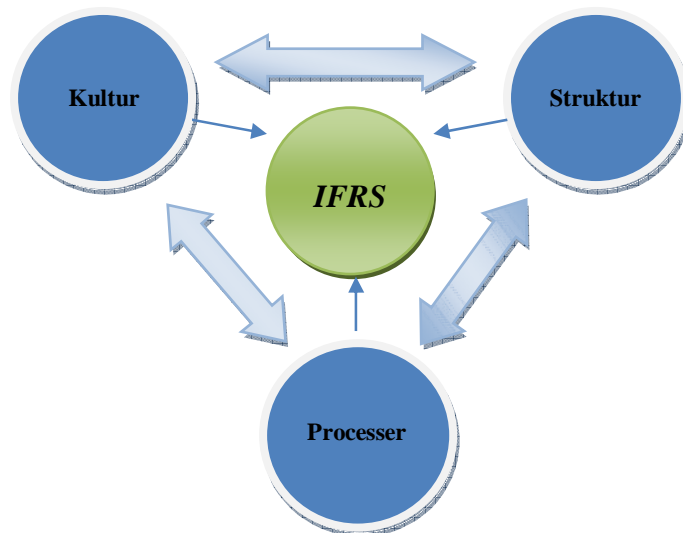
### 3.3 Organiseringen kring IFRS

Hur ett företag ska organisera sig inför IFRS rent allmänt har mycket att göra med vilken kultur, struktur och process som är fast inbiten i företagets organisation.

Men man måste göra en distinkt skillnad mellan en *formell organisering* och en *informell organisering*. Ett företag eller en organisation ses mer som en formell sådan, där man präglas av skrivna normer, instruktioner, organisationsplaner och vissa juridiska bindande avtal dvs. ett företag följer en mera formell typ av organisering.<sup>50</sup>

En informell organisering har en relativ enkel förklaring. Informell organisering baseras på individnivå, nämligen människans natur. Människan har exempelvis sociala behov som det formella systemet inte tar hänsyn till. Det kan vidare utvecklas en rad informella normer som reglerar de anställdas förhållande till organisationen.<sup>51</sup>

Hur IFRS ska organiseras då den först ska implementeras utgår man i realiteten utifrån en formell organisering, där lagar och regler bör följas men främst utifrån det egna företagets kultur, struktur och process. Följande figur nedan visar hur man belyser ett problem, i det här fallet IFRS, och samspelet mellan de tre perspektiven.<sup>52</sup>



Figur 2. Tre perspektiv som riktar sig mot IFRS och samspelet mellan dem.

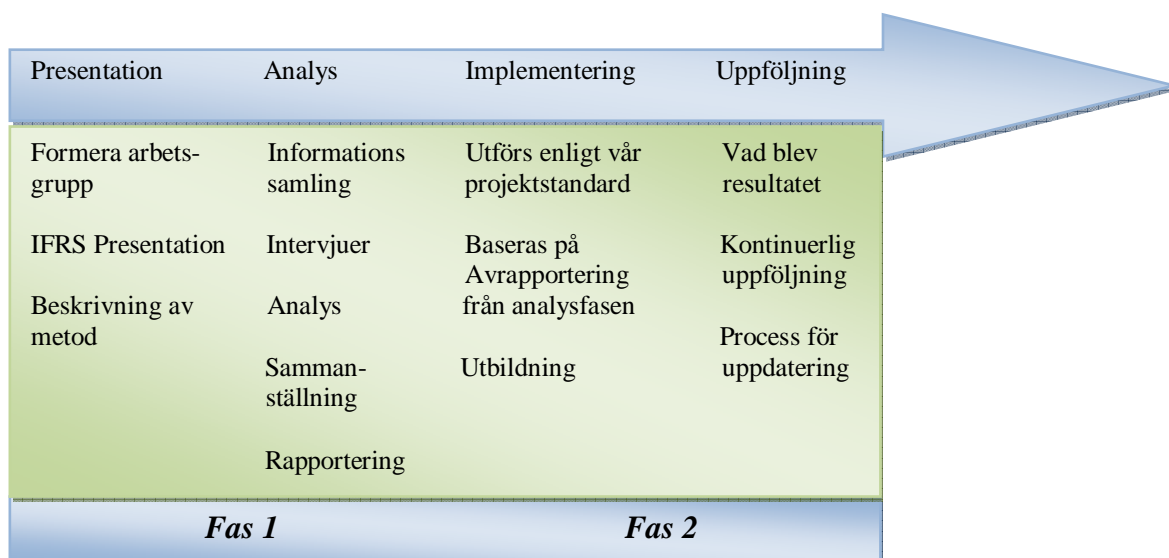
<sup>50</sup> Bakka, Jörgen F, Fivelsdal, Egil, Lars Lindkvist (2001). *Organisationsteori*, s. 15, Liber

<sup>51</sup> Ibid, s. 38

<sup>52</sup> Ibid, s. 23

När företag skapar visa företeelser är det alltid människor som agerar. I det här fallet handlar det om ekonomipersonalen och deras organisering mot IFRS och regelverkets ständiga utveckling. Även personalen i ekonomiavdelning har en egen kultur, processer och strukturer som avgör på vilket sätt man organiserar sig. Här kan man tala om den informella organiseringen som inte styrs av några regler utan har mer att göra med personalens sunda förnuft och deras sätt att hantera problem. Även om vi kan tala om företag som aktörer i vissa kontexter får vi inte glömma bort att det bara är människor som kan verkställa de handlingar som företag yrkar eller organiserar.<sup>53</sup> Organisering bidrar också till att personalen skapar eller är i behov av vissa resurser som krävs vid själva handlingen. Resurser som de annars inte skulle kunna skaffa sig på egen hand, som exempelvis utbildning, information och hjälpmedel om IFRS. Därför är organisering viktig, speciellt då en konvertering till ett så stort regelverk som IFRS redan har skett.<sup>54</sup>

Hur ska en organisering mot IFRS ske och på vilket sätt? Revisionsbyrån Lindebergs Grant Thornton har framfört en tänkbar metod på hur företagen borde organiseras och vilken process man behöver gå igenom, för en anpassning till regelverket. Figuren nedan beskriver denna process.<sup>55</sup>



<sup>53</sup> Ahrne, Göran & Hedström, Peter (1999). *Organisationer och samhälle – Analytiskt perspektiv*, s. 13

<sup>54</sup> Ibid, s. 28

<sup>55</sup> [http://www.lindebergs.se/Filbibliotek/Publikationer/Presentationsblad\\_Redovisning\\_Redovisa\\_enl\\_IFRS.pdf](http://www.lindebergs.se/Filbibliotek/Publikationer/Presentationsblad_Redovisning_Redovisa_enl_IFRS.pdf)

Fas 1 bidrar till att man börjar organisera sig med att bilda arbetsgrupper eller tillåta de redovisningsansvariga delta i olika IFRS presentationer eller seminarier som företaget eller revisionsbyråerna har hand om. Denna fas bidrar till en snabb analys eller förstudie där väsentliga effekter eller komplexa frågor diskuteras fram, samt att ta fram ett underlag för själva implementeringsfasen.

Fas 2 har mer att göra med själva efterarbetet med implementeringen av regelverket, där det gäller att rapportera för första gången. Själva idén med fas 2 är att ekonomicheferna, som är direkt insatt med redovisningen, ska få möjlighet till vidareutbildning av IFRS.<sup>56</sup>

### ***3.4 Förberedelser inför en organisering***

De förberedelser och organisering som företagen kan tvingas göra inför en konvertering till IFRS kan vara avgörande för själva arbetet efter implementeringen. Företagen måste skapa sig en förståelse för vad det nya regelverket kommer att medföra och samtidigt vara tillräckligt säkra innan man börjar med de finansiella rapporterna.<sup>57</sup>

John McDonnell framför i sin artikel, *seven steps to a smooth transition*, hur företag ska sköta organiseringen i företaget innan konverteringen till IFRS sker. Han påpekar att företagen måste införskaffa kunskap om vad för genomslagskraft IFRS kommer att medföra för företaget. I takt med att man övergår till ett nytt och stort regelverk kan det orsaka en del misräkningar. Därför tillåter IFRS företagen att själva organisera sig och fastställa ett system som passar för deras övergång. Vanligtvis kommer företagen alltid att utgå från sitt eget interna regelverk då man ska planera inför en övergång. Företagens argument till detta beteende är att man på så sätt lättare hittar och identifierar exakt den information man behöver fånga in.<sup>58</sup>

Det gäller också för ledningen och ekonomicheferna att förfoga över kunskap om det system som man använder då en övergång skall ske. Företagen tvingas

---

<sup>56</sup>[http://www.lindebergs.se/Filbibliotek/Publikationer/Presentationsblad\\_Redovisning\\_Redovisa\\_enl\\_IFRS.pdf](http://www.lindebergs.se/Filbibliotek/Publikationer/Presentationsblad_Redovisning_Redovisa_enl_IFRS.pdf)

<sup>57</sup>Vaessen, Mark (2005). *Financial Reporting: IFRS transition - Communication: the next phase*, Accountancy. London: Jan 2005. vol.135, nr. 1337, s. 70

<sup>58</sup>McDonnell, John (2005). *IFRS: Seven Steps to a Smooth Transition*, Accountancy Ireland, Feb 2005, vol 37, nr 1, s. 10-11



dock skapa sig en detaljerad bild över den nya informationen som IFRS kräver och samtidigt ta tillräckliga åtgärder för att kunna säkerställa att informationen är konsekvent och pålitlig.<sup>59</sup>

Den interna kontrollen i företaget bör ha förstärkts, eftersom övergången kan medföra att man behöver lägga ner mycket tid och arbete för att ta till sig all den information som IFRS kräver vid införandet. Av den anledningen gäller det att anpassa företaget efter ett system som eventuellt fordras vid informationstagningen.<sup>60</sup>

Tills sist gäller det att förbereda olika enheter i företaget för en övergång, i synnerhet ekonomiavdelningen som arbetar med företagets redovisning. IFRS bidrar till att alla anställda på ekonomiavdelningen får lära sig ett helt nytt språk och ett nytt sätt att arbeta kring redovisningen. Därför utgör utbildning av personal en viktig del i själva processen med implementeringen.<sup>61</sup>

### ***3.5 Vägen till utbildning med IFRS***

#### ***3.5.1 Kompetens och kvalifikationer hos redovisningsansvariga***

IFRS är ett regelverk som kräver att ekonomipersonalen blir tvingande att öka sin kompetens och anpassa sin redovisningssed för att uppfylla de nya kraven som regelverket har fört med sig.<sup>62</sup>

Begreppet *kompetens* kan definieras som en människas potentiella handlingsförmåga i förhållande till en viss uppgift, situation eller sammanhang. Nämligen att man har en förmåga som på ett framgångsrikt genomför ett arbete, inklusive förmågan att identifiera, utnyttja och utvidga det tolknings-, handlings-, och värderingsutrymme som ett arbete ger.<sup>63</sup> Vidare kan man fråga sig om den kompetens som ekonomicheferna redan har räcker enbart för anpassning, eller för en utveckling med IFRS.

---

<sup>59</sup> McDonnell, John (2005). *IFRS: Seven Steps to a Smooth Transition*, Accountancy Ireland, Feb 2005, vol 37, nr 1, s. 10-11

<sup>60</sup> Ibid, s. 10-11

<sup>61</sup> Ibid, s. 10-11

<sup>62</sup> [http://www.lindebergs.se/Filbibliotek/Publikationer/Presentationsblad\\_Redovisning\\_Redovisa\\_enl\\_IFRS.pdf](http://www.lindebergs.se/Filbibliotek/Publikationer/Presentationsblad_Redovisning_Redovisa_enl_IFRS.pdf)

<sup>63</sup> Ellström, Per-Erik (1992). *Kompetens, utbildning och lärande i arbetslivet*, s. 21 (uppl 1)

Därför måste man även besitta vissa kvalifikationer för att kunna förstå regelverket fullt ut. Kvalifikation är på liknande sätt som kompetens ett relationsbegrepp, men begreppet kvalifikation kan dock flytta fokus från individen och olika utmärkande individuella egenskaper till arbetet och de krav, som exempelvis IFRS ställer på redovisningsansvariga.<sup>64</sup>

Enligt Deloitte så kräver regelverket ett stort engagemang av företagets ekonomipersonal, och även hos anställda utanför ekonomiavdelningen.<sup>65</sup>

### **3.5.2 IFRS - utbildning**

Företag och ekonomiansvariga som förbereder sig inför en övergång till IFRS, måste snabbt identifiera och analysera i vilken utsträckning man är i behov av utbildning. Anställda i ekonomiavdelning, som har hand om företagets redovisning, är i synnerhet de som berörs av en vidareutbildning. Andra områden eller avdelningar i företaget, såsom IT, kommunikation och personalfunktionen, ska de på samma sätt som ekonomipersonalen skaffa sig en utbildning och bakgrund om regelverket. Med anledning av detta är företagen skyldiga att arbeta fram ett program för kontinuerlig IFRS-utbildning. Ekonomipersonal kan utöver detta även motiveras att ta till egna självstudier i form av deltagande i kurser, seminarier, workshops och studera olika checklistor, vilka ges ut av revisionsbyråerna.

Innan man fastställer utbildningsprocessen bör företagen göra en nulägesanalys. Syftet med nulägesanalysen är i huvudsak att ta reda på hur mycket kunskap ekonomipersonalen redan innehar om IFRS. När nulägesanalysen är klar ska man klarlägga huruvida mycket kompetens som föreligger bland personalen, för att eventuellt se hur pass stort rekryterings- och utbildningsbehovet i företaget är.<sup>66</sup>

---

<sup>64</sup> Ellström, Per-Erik (1992). *Kompetens, utbildning och lärande i arbetslivet*, s. 29-31 (uppl 1)

<sup>65</sup> [http://info.deloitte.se/ifrs\\_ias.html](http://info.deloitte.se/ifrs_ias.html)

<sup>66</sup> [http://www.deloitte.com/dtt/section\\_node/0,1042,sid%253D32763,00.html](http://www.deloitte.com/dtt/section_node/0,1042,sid%253D32763,00.html)

### 3.6 ”The big four”

Begreppet ”the big four” omfattar de fyra största revisionsbyråerna i världen som är PriceWaterhouseCoopers, Deloitte, KPMG och Ernst & Young. Nedan ges fakta om vad revisionsbyråerna anser om IFRS och vilka utbildningsprogram de har till sina klienters förfogande. Uppställning i modellen nedan är rangordnat efter deras intäkter i US dollar år 2002.<sup>67</sup>

| <i>Plats</i> | <i>Företag</i>         | <i>Antal</i>       |               | <i>intäkter</i> |
|--------------|------------------------|--------------------|---------------|-----------------|
|              |                        | <i>Medarbetare</i> | <i>länder</i> | <i>MSUD</i>     |
| 1            | PriceWaterhouseCoopers | 125 000            | 142           | 13 800          |
| 2            | Deloitte               | 119 000            | 140           | 12 500          |
| 3            | KPMG                   | 98 000             | 150           | 10 720          |
| 4            | Ernst & Young          | 110 000            | 135           | 10 100          |

#### 3.6.1 IFRS enligt PriceWaterhouseCoopers

PWC har utarbetat en broschyr och där uttalas det om att de tillvägagångssätt som analytiker, placerare och andra viktiga intressenter har bedömt värdet och resultat tidigare, kommer med tiden att förändras betydligt mer. IFRS har medfört nämligen ett helt nytt sätt för svenska företag att redovisa.<sup>68</sup>

#### *Hjälpprogram till kunderna för en konvertering*

PWC har IFRS specialister runt om i Sverige och har rådgivare åt en mängd olika företag. Man har som mål att hjälpa alla sina kunder med förståelse av alla hela perspektivet med regelverket och ge förklaringar för vilka konsekvenser som drabbar företagets redovisning och de finansiella rapporterna. Som hjälpmedel erbjuder man sina kunder interaktiva elektroniska publikationer som är sammanställt av olika IFRS

<sup>67</sup> Artsberg, Kristina (2005). Redovisningsteori – policy och praxis, s. 121, (uppl. 2:1)

<sup>68</sup> [http://www.pwc.com/se/swe/ins-sol/publ/IFRS4\\_globalreporting\\_sv.pdf](http://www.pwc.com/se/swe/ins-sol/publ/IFRS4_globalreporting_sv.pdf)

experter inom revisionsbyrån. Här får man en viss guide på över 1000 olika sätt som redovisningsansvariga kan använda sig av.<sup>69</sup> PWC ger även månadsvis nyheter till sina kunder om information angående tillämpningar och förändringar i regelverket. Syftet för PWC med dessa utgivande publikationer, checklistor och olika elektroniska hjälpmedel är att förse sina kunder med en bättre förståelse av IFRS.<sup>70</sup>

### ***3.6.2 IFRS enligt Deloitte***

Vid en övergång till IFRS måste man i en tidig fas, i själva utvecklingsgången med konverteringen, identifiera viktiga områden och frågeställningar. Av den orsaken har Deloitte i Sverige och internationellt utfört ett intensivt arbete för att just identifiera dessa viktiga områden. Deloitte:s syn på den kraft som IFRS har fört med sig efter övergången är att regelverket medfört stora effekter på olika affärsmässiga beslut och på företagets verksamhet som helhet. Man baserar detta på de erfarenheter man har haft hos sina svenska och internationella klienter.<sup>71</sup>

#### ***Hjälpprogram till kunderna för en konvertering***

Deloitte erbjuder sina kunder runt om i världen seminarier angående regelverket och även en hel del skrifter, publikationer och checklistor. Man har även något som kallas för IFRS e-Learning, där man via deras hemsida kan registrera sig och ladda ner kostnadsfria utbildningsmoduler. Idén med utbildningsmodulerna är att man ska utsättas för olika situationer och få exempel som avspeglar olika standarder och hur man tillämpar dessa. Modulerna ger även referensmaterial för djupare diskussion samt förklaringar till principer och teorier.<sup>72 73</sup>

---

<sup>69</sup> <http://www.pwc.com/Extweb/service.nsf/docid/981951434174C5ED80256C7E004BBC97>

<sup>70</sup> <http://www.pwc.com/extweb/pwcpubs/nsf/docid/F0ECDB711A65D1198025699E0072844D>

<sup>71</sup> [http://deloitte.net/dtt/section\\_node/0,1042,sid%253D31940,00.html](http://deloitte.net/dtt/section_node/0,1042,sid%253D31940,00.html)

<sup>72</sup> <http://www.iasplus.com/dttpubs/pubs.htm>

<sup>73</sup> <http://www.accountingweb.co.uk/cgi-bin/item.cgi?id=122719>

### **3.6.3 IFRS enligt KPMG**

Enligt KPMG så har IFRS fört med sig såväl affärsmässiga som redovisningsmässiga konsekvenser och att den internationella jämförbarheten mellan företag kommer att öka betydligt mer. KPMG bedömer att framgångsfaktorer som företagens strategi, ledarskap, kommunikation, resurser, kunskap, hanterbarhet och tid är några av de punkter som företagen behöver se över. KPMG framför också att regelverket fört med sig några komplicerade standarder som berör finansiella instrument och goodwill, vilket kan påverka företagens värdering och volatilitet. Regelverket har även bidragit med en markant ökning av olika tilläggsupplysningar som företagen strikt måste tillämpa. Någon "light-version" eller kraftlösa utförandeformer av IFRS kommer inte att existera.<sup>74</sup>

#### ***Hjälpprogram till kunderna för en konvertering***

Ett av hjälpprogrammen är att man i Sverige inrättat en speciallistgrupp som ska tillgodose företagen med underlag för IFRS utbildning vid behov. KPMG:s speciallistgrupp i Sverige samarbetar även internationellt med andra speciallistgrupper för en ökad kunskap om förändringarna som sker inom regelverket och hur övergången till IFRS ska ske på ett smidigt sätt. KPMG har även publicerat över cirka 20 böcker, skrifter och broschyrer till sina kunder för en lättare förståelse av regelverket. Publikationer som, Disclosure checklist IFRS, KPMG International och Accounting checklist IFRS, KPMG International så har man ställt upp mallar och checklistor som företagen kan följa då de ska redovisa. Man upprättar även regelbundna seminarier i Sverige där det ges utbildning och olika diskussioner tas upp som berör allomfattande frågor kring redovisning enligt IFRS.<sup>75</sup>

---

<sup>74</sup> <http://www.kpmg.se/pages/100151.html>

<sup>75</sup> <http://www.kpmg.se/pages/100652.html>

### **3.6.4 IFRS enligt Ernst & Young**

Ernst & Young skriver att komplexiteten för företag vid sammanställningen av redovisningen har ökat. Man förklarar i att företagen har problem med att se syftet med de olika standarderna. Redovisningen av finansiella instrument som ska redovisas till verkligt värde är något man oroar sig över.<sup>76</sup> För att lyckas med IFRS i nutiden och i framtiden blir företagen tvungna att noggrant göra upp en plan eftersom det sker ständiga förändringar i regelverket.<sup>77</sup>

#### ***Hjälpprogram till kunderna för en konvertering***

För att underlätta redovisningen till sina kunder, så har Ernst & Young publicerat en bok om övergångsreglerna och hur man upprättar en IFRS-redovisning.

Boken innehåller även en beskrivning av skillnaderna mellan Redovisningsrådets rekommendationer och IFRS. Man har även lagt fram olika mallar, checklistor, böcker, digitala nyhetsbrev och olika vägvisare som behandlar IFRS frågorna i Sverige och internationellt.<sup>78</sup>

---

<sup>76</sup>[www.ey.com/Global/download.nsf/Sweden/IFRS\\_2005/\\$file/Implementeringen%20av%20IFRS%202005.pdf](http://www.ey.com/Global/download.nsf/Sweden/IFRS_2005/$file/Implementeringen%20av%20IFRS%202005.pdf)

<sup>77</sup> [http://www.ey.com/global/Content.nsf/Sweden/IFRS\\_Guide](http://www.ey.com/global/Content.nsf/Sweden/IFRS_Guide)

<sup>78</sup> [http://www.ey.com/GLOBAL/content.nsf/International/Assurance\\_-\\_IAS\\_Overview](http://www.ey.com/GLOBAL/content.nsf/International/Assurance_-_IAS_Overview)

### 3.7 Konsekvenser och förändringar med IFRS

Enligt argumenten så framförs det att regelverket försätter många ekonomischefer under intensiv ansträngning då man ska organisera sig inför en konvertering.<sup>79</sup>

Är IFRS verkligen så pass komplicerad som det konstateras? I den Londonbaserade tidskriften, *Life Insurance International*, framhävs komplikationerna med regelverket, då det gäller att uppfylla de informationskrav som den internationella kapitalmarknaden ställer. IFRS handlar i stor omfattning om att redovisning ska ske genom verkligt värde och företagsledningens subjektiva meningar om framtiden, vilket också kan leda till omfattande detaljerade tilläggsupplysningar.<sup>80 81</sup>

Visst har det förekommit en del komplikationer med konverteringen till IFRS men den även medfört fördelar såsom ökad transparensen i företagens redovisning och även en högre förtjänst och kapitalrörlighet. Yves Vandenplas och Tim Harris skriver i sin artikel, *Can you now take it in your stride?* att många företag anser sig redan börjat uppleva fördelar med övergången till regelverket. Dessa företag som upplevt fördelarna är sådana företag som hade en inställning som gick ut på att IFRS skulle ge en förbättrad möjlighet för företagen att positionera sig för en framtida framgång.<sup>82</sup> Dessa företag anser att den största fördelen är att man utvecklat ett gemensamt redovisningsspråk. IFRS tillåter nämligen multinationella koncerner att redovisa en gemensam redovisning till sina dotterbolag vilket leder till förbättrad kommunikation. IFRS skapar även gynnsammare förutsättningar för företagsförvärv genom en större säkerhet och konsistens pga. av internationellt mer enhetlig tolkning av redovisningen.<sup>83</sup>

---

<sup>79</sup> Vandenplas, Yves & Harris, Tim (2006). *Financial Reporting: IFRS - Can you now take it in your stride?*, Accountancy. London: Jan 2006. vol.137, nr. 1349, s. 86

<sup>80</sup> <http://www.regeringen.se/content/1/c6/03/25/61/ecffc228.pdf>

<sup>81</sup> *IFRS comes into force as Swiss Re warns of 'manifold' consequences*, Life Insurance International. London: Jan 2005. pg. P. 5

<sup>82</sup> Vandenplas, Yves & Harris, Tim (2006). *Financial Reporting: IFRS - Can you now take it in your stride?*, Accountancy. London: Jan 2006. vol.137, nr. 1349, s. 86

<sup>83</sup> McDonnell, John (2005). *IFRS: Seven Steps to a Smooth Transition*, Accountancy Ireland, Feb 2005, vol 37, nr 1, s. 10

### **3.7.1 Redovisningsmässiga konsekvenser**

Den traditionella uppgiften med redovisningen har alltid varit att framställa olika affärshändelser som redan inträffat. Det väsentliga kravet på upplysningar som finns i IFRS för med sig att företagen i tilltagande utsträckning är tvungna att ta hänsyn till de redovisningsmässiga konsekvenserna innan en affärshändelse inträffar. Företagsförvärv är ett sådant exempel. Vid den tidpunkt då man beslutar sig för ett företagsförvärv, måste man i ett tidigt skede fastställa i vilken omfattning själva köpeskillingen är hänförbar avseende vissa tillgångar som goodwill, varumärken, patent, kundrelationer då dessa ska värderas och redovisas separat i balansräkningen. Värdet på en del av dessa immateriella tillgångar skall årligen testas och skrivas av med anledning av att de har en obestämbar ekonomisk livslängd.<sup>84</sup>

Förr fanns det inte några omstruktureringskostnader som kunde påverka resultatet i själva förvärvsanalysen, då hade man en möjlighet att reservera medel för dessa kostnader. Förändringen som IFRS medför här är att denna möjlighet inte existerar längre vilket kan medföra att positiva resultateffekter av ett förvärv kan komma att skjutas upp. IFRS innebär även förändring i de finansiella instrumenten. Finansiella instrument och transaktioner kräver särskild uppmärksamhet av skuld och eget kapital. Aktier är en del av de finansiella instrumenten. Aktier som har en bestämbar återbetalningstidpunkt, exempelvis preferensaktier, skulle enligt svensk rätt dessa aktier och utbetalningen till ägarna redovisas som utdelning. IFRS framför att utdelningen skall redovisas som en finansiell kostnad i form av ränta<sup>85</sup>

### **3.7.2 Framtida förändringar**

IASB:s regelverk är ständigt i förändring. Övergången till IFRS 2005 ses av många analytiker och ekonomichefer som en revolution inom redovisning. Övergången till IFRS borde kanske mer ses som en evolution, där förändringar pågår oupphörligt. IASB har redan lagt fram ett moratorium där det framgår att

---

<sup>84</sup>[http://www.ey.com/global/download.nsf/Sweden/IFRS\\_styrelseledamoter/\\$file/IFRS%20styrelseledamoter.pdf](http://www.ey.com/global/download.nsf/Sweden/IFRS_styrelseledamoter/$file/IFRS%20styrelseledamoter.pdf)

<sup>85</sup>[http://www.ey.com/global/download.nsf/Sweden/IFRS\\_styrelseledamoter/\\$file/IFRS%20styrelseledamoter.pdf](http://www.ey.com/global/download.nsf/Sweden/IFRS_styrelseledamoter/$file/IFRS%20styrelseledamoter.pdf),



nya standarder kommer ges ut den 1 januari 2009. Nu hyser dessa professionella analytiker och ekonomichefer farhågor över de nya reglerna. Man har misstankar om att de nya IFRS reglerna kommer leda till minst lika svår och tidskrävande övergång, där ny organisering och utbildning kommer att krävas. I praktiken kommer nya standarder förmodligen föra med sig effekter på hela företagets redovisnings och kommer även ge upphov till nya komplikationer i implementeringsfasen. Även de ekonomichefer som anser att de inte kommer påverkas av de nya standarderna kommer förmodligen inte kunna undgå konsekvenserna som de nya reglerna kommer medföra.<sup>86</sup>

---

<sup>86</sup> Topazio, Nick (2007). *Financial reporting*, Financial Management; Feb 2007, s. 30

### **3.8 Bakgrund till IFRS**

#### **3.8.1 Två redovisningstraditioner**

Det finns två varianter av redovisningstraditioner vilket skiljer olika länder åt. Dessa två grundläggande redovisningstraditioner, som har fört fram redovisningens utveckling i de industrialiserade länderna, är den *kontinentala* respektive den *anglosaxiska traditionen*.

Den kontinentala traditionen omfattar alla de västeuropeiska länderna *utom* Storbritannien, Irland och Holland. Den anglosaxiska traditionen omfattar de ovanstående länder samt USA. I de länder som tillhör den kontinentala traditionen så har olika intressen som staten, banker och familjeintressen ofta varit väsentligt avgörande för ägarinflytande. I länder med anglosaxiska traditionen har företagen i större omfattning varit börsnoterade och ägarspridningen varit större. Avgörande motivet till varför redovisningen utvecklats olika i de båda grupperna av länder, har varit främst skillnader i frågan om ägarstruktur i de större företagen. De båda traditionerna har gett upphov till huvudsakligen olika syn på vad som avses med en ”riktig” redovisning. I enlighet med den kontinentala legalistiska traditionen anses det att en ”riktig” redovisning är sådan redovisning som *följer lagen*. I den anglosaxiska traditionen har man emellertid haft en principiell förklaring för vad som avses med en riktig redovisning. Man anser att redovisning ska vara ”*true and fair*”, dvs. en redovisning som ger en ”rättvisande bild” av verkligheten.<sup>87</sup>

Vad som avses med rättvisande bild kan ändras över tiden och kan därför vara svårt att ge en konkret beskrivning. Inom olika EU länder kan betydelsen variera från ett medlemsland till ett annat, samt från tid, plats och företag.<sup>88</sup>

I allmänhet kan man tala om begreppet ”rättvisande bild” när årsredovisningen ska ställas upp på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisning, samt möta rimliga förväntningar hos mottagaren.<sup>89</sup>

#### **3.8.2 Vägen till harmonisering av redovisningen**

---

<sup>87</sup> Smith, Dag (2006). *Redovisningens språk*, s. 67-68, Studentlitteratur, (uppl. 3)

<sup>88</sup> Thomasson, Jan (2004). *Extern redovisning och finansiell analys*, s 18, (uppl. 11)

<sup>89</sup> Thomasson, Jan, Arvidsson, Per, Lindquist, Hans & Rohlin, Lennart (2002). *Den nya affärsredovisningen*, s 104-106, (uppl. 13)

Slutet på 1970-talet så hade EG (Europeiska Gemenskapen) på bolagsrättens område utfärdat två direktiv och dessa behandlade frågor inom redovisningen. Sverige blev tvingat att följa dessa regler i och med anslutning till EG 1995. Dessa var *det fjärde bolagsdirektivet* och *det sjunde bolagsdirektivet*. *Det fjärde bolagsdirektivet* tillkom 1978 och behandlar skyldigheten för företag inom EG att upprätta årsbokslut och förvaltningsberättelse, med den övergripande principen i direktivet är att årsbokslutet ska ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Direktivet beskriver olika standardiserade uppställningsformer och regler för värdering samt tilläggsinformation. Fem år senare, 1983, godkändes *det sjunde bolagsdirektivet* som behandlar skyldigheten för alla företag att upprätta en koncernredovisning. Direktivet har till syfte att företag ska ställa upp likartade krav på koncernredovisningen som ska göra det lättare för företagens intressenter att värdera koncernens ställning och resultat.<sup>90</sup>

För harmonisering på internationell nivå bildades år 1973 i London, bara några år innan det fjärde bolagsdirektivet, ett expertorgan som fick benämningen IASC. (International Accounting Standards Committee).<sup>91</sup> Mellan åren 1973-2001 utvecklade IASC en uppsättning internationella standarder med beteckningen IAS (International Accounting Standards). Det var med dessa standarder som IASC ville uppnå en internationell harmonisering av redovisningen. Den 1 april 2001 genomgick IASC en stor omstrukturering där den nya styrelsen beslutade att döpa om IASC till IASB (International Accounting Standards Board). Efterföljderna av denna omstrukturering var att vissa av IAS-standarderna ersattes med nya standarder som fick benämningen IFRS (International Financial Reporting Standards).

Det finns sammanlagt 38 olika standarder utfärdade av IASB. Sju av dessa är IFRS standarder och de övriga 31 har beteckningen IAS. IAS standarderna är de som ännu inte har ändrats till IFRS.<sup>92</sup> Dessa förväntas bli internationellt accepterade av länder runt om i världen.

---

<sup>90</sup> <http://www.skatteverket.se/download/18.deeebd105a602bfe3800086/kap04.pdf>

<sup>91</sup> Thomasson, Jan, Arvidsson, Per, Lindquist, Hans & Rohlin, Lennart (2002). *Den nya affärsredovisningen*, s 103, (uppl. 13)

<sup>92</sup> Internationell redovisningsstandard i Sverige, IFRS/IAS 2006, s. 55-642

### **3.8.2 Redovisningsrådet**

Innan IASB:s regelverk blev ett faktum i Sverige var det Redovisningsrådet som gav ut redovisningsrekommendationer för koncernredovisningen i svenska företag. Redovisningsrådets skapades av staten, genom BFN, FAR och Sveriges Industriförbund, år 1989. Redovisningsrådet bildades till följd av att normgivningen på redovisningsområdet var splittrad mellan en mängd olika andra organ som gav ut rekommendationer. Det främsta motivet med skapandet av Redovisningsrådet var att ge ut rekommendationer som skulle överensstämma med de regler som gällde internationellt och i hög grad med IASC:s rekommendationer IAS.<sup>93</sup>

### **3.8.3 IFRS inom EU och globalt**

Den information som IASB och dess regelverk lämnar bör anses tillräckligt rättvisande för att alla företag skall kunna följa det utan några större hinder eller problem. Redovisningsrådet däremot menar att det kan uppstå problem på vägen mot en anpassning och harmonisering. De anser att det vore olyckligt om olika länder ställer upp inhemska krav på informationen i redovisningen vilket kan motverka att målet med en ökad harmonisering uppnås. Sådana inhemska upplysningskrav kan medföra till att företagen tillhandahåller ett överflöd av information i redovisningen och även att jämförbarheten mellan olika länder brister.<sup>94</sup>

Februari 2003 gick Ernst & Young ut med ett pressmeddelande till allmänheten om IFRS där de hade sammanställt en undersökning som visar att stora landvinningar gjordes i strävan att nå målsättningen att få fram ett gemensamt globalt språk för finansiell rapportering, i synnerhet gällande olika börsbolag. Syftet med undersökningen var då att bedöma hur genomgripande förberedelserna till IFRS är och hur långt man har kommit i olika delar av världen.<sup>95</sup>

Den information som IASB ger ut via IFRS har redan en inverkan på de investeringsbeslut som drygt hälften av fondförvaltarna i Europa gör. I en

---

<sup>93</sup> Thomasson, Jan (2004). *Extern redovisning och finansiell analys*, s.10, (uppl. 11)

<sup>94</sup> [http://www.redovisningsradet.se/pdf-04/Remissvar\\_IAS-utredningen.pdf](http://www.redovisningsradet.se/pdf-04/Remissvar_IAS-utredningen.pdf)

<sup>95</sup> [http://www.ey.com/global/content.nsf/Sweden/Pressmeddelande\\_030212](http://www.ey.com/global/content.nsf/Sweden/Pressmeddelande_030212)

undersökning från PricewaterhouseCoopers/Ipsos MORI, "IFRS – The European investors' view", talar man om att övergången till de nya standarderna har en påtaglig effekt på hur fondförvaltare uppfattar företag och därmed också på deras investeringsbeslut.

Av 187 fondförvaltare i sju europeiska länder visar det sig att den överväldigande majoriteten (80 procent) bedömer att övergången till IFRS var och är en viktig och angelägen åtgärd.<sup>96</sup>

### **3.8.5 IFRS - en realitet**

Den 1 januari 2005, efter tio år av intensiv debatt och planering, så blev IFRS en realitet för många noterade företag runt om i världen, och i princip alla noterade företag inom EU.<sup>97</sup> Alla moderbolag inom EU ska ha implementerat regelverket IFRS i sin koncernredovisning. Moderbolag som tillämpade US GAAP, de amerikanska redovisningsreglerna, eller företag som hade andra finansiella instrument än aktier noterade på börsen fick uppskov. Vilket innebär att de fick börja med implementeringen av IFRS den 1 januari 2007 som alternativ. För att kunna ha möjlighet till detta var man tvungen att förfoga över ingångsbalanserna för 2004 vilket skulle ligga som underlag för konverteringen.<sup>98</sup>

Slutet år 2006 så hade över 8000 noterade företag runt om i EU redan implementerat IFRS.<sup>99</sup> Konverteringen till IFRS har lett till att företagens årsredovisningar vuxit i omfång främst avseende redovisningsprinciper och noter. Komplexiteten har också ökat, särskilt när det gäller redovisningen av finansiella instrument, som i många fall redovisas till verkliga värden.<sup>100</sup>

### **3.8.6 Verkligt värde med IFRS**

---

<sup>96</sup><http://www.pwc.com/extweb/ncpressrelease.nsf/docid/73147440A30DEC4785257110002A42F8>

<sup>97</sup> Bolton, Lesley, (2006). *IFRS - The story so far*, Accountancy. London, Juni 2006. vol.137, nr. 1354, s. 80

<sup>98</sup> [http://www.ey.com/GLOBAL/content.nsf/Sweden/LIbrary\\_IAS\\_IFRS\\_2005\\_natbok](http://www.ey.com/GLOBAL/content.nsf/Sweden/LIbrary_IAS_IFRS_2005_natbok)

<sup>99</sup> *IFRS - still a long way to go*, Accountancy Ireland, Oct 2006, vol. 38, nr 5, s. 24

<sup>100</sup> [http://www.ey.com/Global/download.nsf/Sweden/IFRS\\_2005/\\$file/Implementeringen%20av%20IFRS%202005.pdf](http://www.ey.com/Global/download.nsf/Sweden/IFRS_2005/$file/Implementeringen%20av%20IFRS%202005.pdf), sid 4

Med verkligt värde avses, *försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad* och att tillgångar och skulder skall värderas till verkligt värde.<sup>101</sup>

IFRS framför som krav på att man ska använda verkligt värde som värderingsgrund i företagens balansräkning. De standarder i regelverket som framför denna värderingsgrund är IAS 16 för materiella tillgångar, IAS 38 med avseende immateriella tillgångar och IAS 39 som behandlar finansiella instrument. Dessa standarder behandlar vissa möjligheter att välja anskaffningsvärdet eller det verkliga värdet där konsekvensen av en omvärdering till verkligt värde ska redovisas i resultatet eller mot eget kapital i balansräkningen. I IAS 16 och IAS 38 får man välja om man ska använda verkligt värde eller anskaffningsvärdet. IAS 39 framför att man enbart ska välja verkligt värde och det ska redovisas i resultaträkningen och balansräkningen. Standarden berör främst de stora börsnoterade företagen med en mängd finansiella instrument. Dessa tre standarder får väldigt olika konsekvenser för olika företag i olika branscher.<sup>102</sup>

### **3.8.7 Första steget – IFRS 1**

Drygt två år innan IFRS blev ett enligt lag tvingande för alla noterade företag, så hade IASB, den 19 juni 2003 kommit ut med standarden *IFRS 1*. IFRS 1 ger en beskrivning av hur införandet av IFRS ska ske. Detta gjordes för att underlätta konverteringen till de internationella redovisningsstandarderna. IFRS 1 har även benämningen ”Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas” (First-time adoption of International Financial Reporting Standards).<sup>103</sup> Standarden framför som regel, att ett företag som tillämpar IFRS för första gången är tvingade att följa varje standard och varje tolkning efter implementeringstidpunkten. Avsikten med IFRS 1-standarderna är att de skall tillämpas retroaktivt inom de flesta redovisningsområden. IFRS 1 menar att undantag från detta krav kan tillåtas inom vissa områden av praktiska skäl,

---

<sup>101</sup> Thomasson, Jan (2004). *Externredovisning och finansiell analys*, s. 27, (uppl. 11)

<sup>102</sup> [http://www.ey.com/global/download.nsf/Sweden/IFRS\\_styrelseledamoter/\\$file/IFRS%20styrelseledamoter.pdf](http://www.ey.com/global/download.nsf/Sweden/IFRS_styrelseledamoter/$file/IFRS%20styrelseledamoter.pdf), sid 4

<sup>103</sup> Jermakowicz, Eva K & Gornik-Tomaszewski (2006). *Implementing IFRS from the perspective of EU publicly traded companies*, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, nr15, s. 172

exempelvis om kostnaderna är större än nyttan för användarna av de finansiella rapporterna.<sup>104</sup>

---

<sup>104</sup> <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32004R0707:SV:HTML>

## ***Kapitel 4: Empiri***

---

---

*I detta kapitel presenteras vår empiri i form av de intervjuer som genomförts med fem företag och tre revisionsbyråer.*

---

---

### ***4.1 Intervjuer***

I detta avsnitt presenterar vi intervjuerna med information såsom intervjupersonerna själva lämnat ut. Intervjuerna är helt baserade på respondenternas svar och inga andra källor refereras till i sammanhanget. Vi behandlar och ser på våra intervjupersoner som representanter för sina respektive företag samt revisionsbyråer. Undantaget från detta är när respondenterna fritt får ge sina egna synpunkter på regelverket IFRS samt vad de tror om framtiden.

Intervjuerna inleds med en kort beskrivning av företagen och revisionsbyråerna som kompletteras med information hämtad från deras hemsidor. Detta för att läsaren ska få en uppfattning om företagets storlek och verksamhet. För att få en uppfattning om företagets storlek så har vi valt att presentera hela koncernens omsättning och antalet anställda. Detta känns mer relevant för att läsaren ska kunna bilda sig en uppfattning istället för att bara presentera den svenska andelen av omsättningen och antalet anställda. Intervjuer har genomförts med sex stycken börsnoterade koncerner, med undantagen Vattenfall (ej noterat) samt E.ON Sverige (ej noterat, dock är moderbolaget E.ON AG noterat). Samtliga företag redovisar enligt IFRS. Företagen är av olika storlek och verkar inom tre olika områden, nämligen IT, el och industri.

Vi presenterar informationen från de undersökta företagen/revisionsbyråerna i fyra olika diskussionsområden. Innan dessa diskussionsområden behandlas får respondenten redogöra för sin roll i företaget/revisionsbyrån. Intervjuerna har genomförts personligen eller har vårt formulär besvarats via e-post (formulär). Hur frågorna besvarats framgår vid varje presentation.



#### **4.1.1 Intervjuer med företag som redovisar enligt IFRS.**

##### ***E.ON Sverige*** (frågorna besvarade genom personlig intervju)

*E.ON Sverige är ett elbolag som tillhandahåller energi i form av el, gas, värme, kyla och avfallsbehandling. Företaget är dotterbolag i den privata energikoncernen E.ON som har 81 000 anställda<sup>105</sup> i 24 olika länder, framförallt i Tyskland där moderbolaget finns.<sup>106</sup>*

*Nettoomsättningen år 2006 uppgick till SEK 642 miljarder.<sup>107</sup> Företaget använder sig av revisionsbyrån ÖPwC: s tjänster. Även om E.ON Sverige är ett publikt aktiebolag så är de inte börsnoterade. Fram till 2001 hette man Sydkraft och man var noterad på Stockholmsbörsens A-lista. År 2001 sålde kommunerna ut sina andelar så att E. ON AG fick majoritet i E.ON Sverige. I dagsläget så har man inga noterade aktier utan man ägs av moderbolaget E.ON AG i Tyskland till ca 56 procent och måste därmed tillämpa IFRS.<sup>108</sup>*

##### ***Intervjupersonens roll i företaget***

Vår intervjuperson Slobodan Kutlesovski arbetar på avdelningen Accounting policy och är en av 25 anställda som arbetar med koncernredovisning. Hans arbetsuppgifter är att fungera som stöd för de som sköter redovisningen. I ansvarsområdet ingår att följa utvecklingen internationellt och nationellt samt hålla kontakt med moderbolaget E.ON AG för att få information om koncernens gemensamma redovisningsmanualer. Slobodans avdelning ledde hela E.ON:s implementeringsprojekt för IFRS i Norden. Hans yrkesroll är mer på det teoretiska planet genom att hålla interna utbildningar samt utreda och lösa redovisningsfrågor.

<sup>105</sup> <http://www.eon.com/de/422.jsp>

<sup>106</sup> [www.eon.com](http://www.eon.com)

<sup>107</sup> <http://www.eon.com/de/422.jsp>

<sup>108</sup> Intervju med Slobodan Kutlesovski, E.ON Sverige, Malmö, 070426

### ***Implementeringens påbörjan, genomförande och organisering***

Slobodan berättar att moderbolaget är noterat på NewYork-börsen och därigenom kunde företaget utnyttja uppskovsregeln som säger att man kunde skjuta upp implementeringen till 2007 under förutsättning att man har aktier noterade på en börs utanför EU. Trots detta har man i två års tid arbetat med IFRS genom att planera, utbilda och skriva delårsrapporter, även om dessa inte publicerades. Implementeringen skedde i januari 2006, men planeringen påbörjades ett år tidigare hos moderbolaget i Tyskland. I samband med detta planeringsarbete fick E.ON Sverige checklistor, övningsuppgifter och frågeställningar så att personalen kunde öva sig. De fick lösa uppgifterna och ta fram en simulerad öppningsbalans av januari 2005 för att kunna se vilka skillnader som uppstod. Därefter har man varje kvartal från 2005 gjort jämförande siffror av IFRS och RR.

### ***Kunskap och utbildning***

Enligt Slobodan var första steget i utbildningsprocessen att moderbolaget tillsammans med ÖPwC i Tyskland tog fram ett utbildningspaket för koncernen. De som var involverade i Sverige åkte tillsammans med en nordisk projektgrupp sedan till Tyskland och fick ta del av en utbildning som ÖPwC höll i. Därefter hölls i Sverige egna kurser för att komplettera med övrig information. De anställda inom den nordiska projektgruppen tog med sig utbildningspaketet till sina arbetsplatser och höll i utbildningen där. Man bjöd även in alla ekonomer inom företaget till E.ON Sveriges huvudkontor i Malmö i två omgångar. Slobodan berättar att det var han som höll i utbildningen tillsammans med anställda från ÖPwC. Efter denna utbildning fick varje enhet en representant som höll utbildningar på lokal nivå.

Utbildningarna fortsätter hela tiden för att medarbetarna ska hålla sig uppdaterade och då läggs vikten på de mest väsentliga faktorerna som påverkar företaget mest. Det enda problemet som Slobodan kände av under utbildningens gång har varit att företaget haft tidsmässiga svårigheter. Personalen skulle utbildas samtidigt som de hade var upptagna med andra arbetsuppgifter. Han framhäver bolagets storlek och resurser som en stor fördel under utbildningens gång då bolaget kunnat ta fram ett helt eget utbildningspaket. Detta var specifikt för deras interna behov och har medfört att företaget sluppit köpa materialet

externt. Han säger att eftersom det tagits fram eget material samt att företaget haft egna utbildare och utbildningslokaler så har kostnaderna hållits helt internt och på låg nivå. De interna kostnaderna har bestått av lönekostnader, resekostnader och traktamenten, de sistnämnda eftersom de större utbildningarna bara hölls i på huvudkontoret i Malmö med anställda från hela Sverige. När det gäller kostnaderna som inte kan relateras till de anställda så består dessa av de kostnader som uppstått för arvoden till ÖPwC.

### ***Implementeringens effekter på redovisningen***

Slobodan tar upp den påverkan som **IFRS 3** haft på företagets redovisning, där han menar att goodwill inte längre skrivs av som det gjordes förut enligt RR. Risken med de nya reglerna är att företag kan hamna i en situation där det går så dåligt att det uppstår en negativ effekt av själva rörelsen och en nedskrivning av goodwill är nödvändig. Andra skillnader mellan RR 1 och IFRS 3 är vid förvärv av dotterbolag. Tidigare identifierades de immateriella tillgångarna inte lika noggrant och IFRS 3 resulterade i en bättre och mer komplex förvärvsanalys.

Han berättar att övergången till **IAS 39** inneburit stora skillnader för företaget exempelvis när det gäller derivatavtal och uppskjuten säkringsredovisning som tidigare inte syntes i räkenskaperna. Nu ska istället positionerna värderas, exempelvis ett terminskontrakt på el ska tas med i resultat- och balansräkningen. Detta har medfört en mer rörlig resultaträkning. Värderingen ska ske vid varje bokslutstillfälle och även de orealiserade förlusterna ska redovisas. Det är även ganska höga krav i IAS 39 när det gäller säkringsredovisning. En annan skillnad är hur E.ON nu värderar aktieinnehavet. Förut värderades aktierna till anskaffningsvärdet tills dessa såldes, men nu värderas aktierna till verkligt värde. Finns det ett noterat marknadspris ska detta användas, annars får en bedömning göras och ett rättvisande pris användas.

Eftersom E.ON Sverige har andelar i kärnkraftsföretag berättar Slobodan att företaget även påverkats av en kombination av **IAS 38** och **IAS 16**. Detta har samband med deras framtida åtaganden att montera ner kärnkraftsverk och ta hand om det utbrända kärnbränslet. Denna påverkan är alltså branschspecifik. Enligt finansieringslagen ska E.ON betala en avgift till kärnkraftsfonden. Detta är en garanti för staten att elbolagen ska kunna sköta sina åtaganden i framtiden och företaget får då pengarna tillbaka när det till exempel blir aktuellt att stänga

ett kraftverk. Enligt honom har det stora problemet har varit att förr kostnadsfördes detta enligt RR, men nu ses det som en avsättning samt en fordran, det blir alltså inte längre en kostnad. För att lösa denna fråga ska E.ON Sverige träffa sina konkurrenter för att komma fram till en lösning och en enhetlig redovisning för elbolagen.

### ***IFRS som regelverk, utvärdering av implementeringen samt framtiden***

Enligt Slobodan har E.ON Sverige haft fördelen att ha använt sig av både RR och USGAAP som enligt honom ligger närmare IFRS. Därför blev inte skillnaderna så stora som om de bara redovisat enligt RR. I sin helhet så är han nöjd med implementeringen och anser den vara lyckad. Man har lyckats fånga upp de stora skillnaderna och fått revisorernas godkännande. Det som nu behövs är fortsatta utbildningar i IFRS för att friska upp minnet allt eftersom tiden går. IFRS kan upplevas som ett krångligt regelverk som kräver många tilläggsupplysningar, men Slobodans egna uppfattning är att IFRS är ett bra regelverk som ger mycket mer information än vad man förr fick. Det kan däremot vara svårt att förstå vem den här informationen är till förr. För att tolka tilläggsupplysningarna måste läsaren vara insatt i ämnet och för den vanlige aktieägaren har de extra uppgifterna inget mervärde. När det gäller framtiden med IFRS så anser han att allt inom redovisningen går mer och mer mot värdering till verkligt värde.

### **Fortum** (frågorna besvarade via formulär)

Fortum är ett aktiebolag som levererar el, fjärrvärme och kyla, processånga, stadsgas och eldningsolja.<sup>109</sup> De har sitt huvudkontor i Finland och är noterat på Helsingfors fondbörs. Bolaget följer den kod för bolagsstyrning, bokslut och delårsrapporter som finns för finska börsföretag.<sup>110</sup> Nettoomsättningen 2006 uppgick till SEK 41,2 miljarder.<sup>111</sup> Fortum har 8134 anställda samt 1,3 miljoner elkunder och 1,6 miljoner eldistributionskunder.<sup>112</sup>

Fortum finns förutom i Finland även i Sverige, Tyskland, Förenade Arabemiraten, Norge, Polen, Ryssland, Storbritannien, Kina, Lettland, Litauen, Malaysia, Belgien, Danmark och Estland.<sup>113</sup>

Revisionsbyråerna som Fortum konsulterar är Deloitte och ÖPwC.<sup>114</sup>

### **Intervjupersonens roll i företaget**

Vår intervjuperson Gunnar Lindqvist arbetar som controller och är en av de åtta personer som arbetar med koncernredovisning på arbetsplatsen. Dessa arbetsuppgifter sköts på ekonomiavdelningen.

### **Implementeringens påbörjande, genomförande och organisering,**

#### **Kunskap och utbildning**

Gunnar berättar att projektet som Fortum påbörjade kring implementeringen av IFRS år 2002 sedan pågick till 2004. Projektet var deras sätt att införskaffa den kunskap som krävdes, och resulterade sedan i att Fortum i första kvartalets rapport 2005 publicerade IFRS Transition documentation. I detta dokument redogör företaget för övergången till IFRS. Koncernredovisningsavdelningen var ansvarig för både projektet och själva implementeringsprocessen. Inom denna avdelning fördelades arbetet i delprojekt vilka sedan delades upp på

<sup>109</sup>[http://www.fortum.se/general\\_framelink.asp?path=19923;22344;22361;22315;22481;22327;34062](http://www.fortum.se/general_framelink.asp?path=19923;22344;22361;22315;22481;22327;34062)

<sup>110</sup> Frågeformulär besvarat av Gunnar Lindqvist, 070419

<sup>111</sup> <http://www.fortum.se/document.asp?path=19923;22344;22361;22315;22481;22327;22331>

<sup>112</sup> <http://www.fortum.se/document.asp?path=19923;22344;22361;22315;22481;22327;22331>

<sup>113</sup>[http://www.fortum.se/general\\_framelink.asp?path=19923;22344;22361;22315;22481;22327;34699](http://www.fortum.se/general_framelink.asp?path=19923;22344;22361;22315;22481;22327;34699)

<sup>114</sup> Frågeformulär besvarat av Gunnar Lindqvist, 070419

samtliga personer. Samtliga enheter utsåg personer som deltog i respektive enheters frågeställningar och i svårtolkade och komplicerade frågor konsulterades externa resurser. Enligt Gunnar har endast de personer som berörs av övergången till IFRS utbildats och denna utbildning har skett både externt och internt. Svårigheter som har uppstått under utbildningens gång har varit att en del av IFRS-principerna är svåra att tillämpa vilket vissa fall inneburit svårigheter att förmedla kunskap till en bredare krets.

### ***Implementeringens effekter på redovisningen***

Hans åsikt är att införandet av IFRS gjorde arbetet med redovisningen mer komplext och det har krävts fler specialtroller inom koncernredovisning och inom affärsenheterna. Den standard som har haft störst påverkan på företaget är **IAS 39** vilken upplevts som besvärlig eftersom det är en mycket komplex standard. Införandet av IFRS och arbetet med detta regelverk har medfört väsentliga kostnader för företaget.

### ***IFRS som regelverk, utvärdering av implementeringen samt framtiden***

Gunnar anser att resultatet av implementeringen gett ett mycket gott utfall. Slutresultaten har uppfattats som mycket positiva och Fortums "IFRS Transition documentation fick omdömet "Bästa presentation" på Helsingfors fondbörs av finska Finansinspektionen. Respondentens uppfattning är att det är viktigt att IFRS-reglerna inte blir en separat del i rapporteringen och därför är det interna informationsbehovet stort. Genom detta ska reglerna ingå i företagets normala rapportering och verksamhet.

### **Vattenfall** (frågorna besvarade via formulär)

Vattenfall är ett elbolag med verksamhet i Sverige, Finland, Danmark och Norge, Polen och Tyskland.<sup>115</sup> Företaget producerar omkring 20 procent av den el som konsumeras i Norden och i Sverige är motsvarande siffra 50 procent.<sup>116</sup>

Vattenfalls nettoomsättning för 2006 uppgick till SEK 145,9 miljarder.<sup>117</sup> I Sverige fokuserar företaget på produktion, distribution och försäljning av el men erbjuder även telekomtjänster till sina privatkunder.

Till kunder inom industrin erbjuds anpassade energilösningar samt konsulttjänster och entreprenadtjänster. Vattenfall har en betydande värmeproduktion, som till stor del är baserad på biobränsle. Dessutom säljer de fjärrvärme och så kallad färdig värme.<sup>118</sup> Företaget har 32000 anställda.<sup>119</sup> Vattenfall använder sig av revisionsbyråen Ernst & Youngs tjänster.<sup>120</sup>

### **Intervjupersonens roll i företaget**

Vår intervjuperson Yvonne Pettersson arbetar på koncernekonomiavdelningen tillsammans med åtta medarbetare. Här arbetar hon med utveckling och analysering av redovisningsfrågor som inkluderar IFRS.

### **Implementeringens påbörjan, genomförande och organisering**

Hon berättar att kunskap och information om de nya reglerna samlades in runt år 2003 i samband med IAS/IFRS-projektet som leddes från koncernekonomiavdelningen som även var ansvariga för implementeringsprocessen. Projektet delades upp i arbetsgrupper med deltagare från olika bolag i koncernen och varje arbetsgrupp hade även en ansvarig från koncernekonomiavdelningen. Varje ansvarig gruppleddare från koncernekonomiavdelningen blev tilldelad ett visst antal standarder som denne

<sup>115</sup> [http://www.vattenfall.se/www/vf\\_se/vf\\_se/518304omxva/518334vxrxv/522894vatte/index.jsp](http://www.vattenfall.se/www/vf_se/vf_se/518304omxva/518334vxrxv/522894vatte/index.jsp)

<sup>116</sup> [http://www.vattenfall.se/www/vf\\_se/vf\\_se/518304omxva/518334vxrxv/502126bestx/index.jsp](http://www.vattenfall.se/www/vf_se/vf_se/518304omxva/518334vxrxv/502126bestx/index.jsp)

<sup>117</sup> Vattenfalls årsredovisning 2006 sid. 1

<sup>118</sup> [http://www.vattenfall.se/www/vf\\_se/vf\\_se/518304omxva/518334vxrxv/502126bestx/index.jsp](http://www.vattenfall.se/www/vf_se/vf_se/518304omxva/518334vxrxv/502126bestx/index.jsp)

<sup>119</sup> Vattenfalls årsredovisning 2006 sid. 1

<sup>120</sup> Vattenfalls årsredovisning 2006

skulle ansvara för och sedan utbilda övrig personal. Så här fortsatte det sedan med ett system där deltagarna hade olika utbildare som behandlade ett visst antal standarder vid varje utbildningstillfälle.

### ***Kunskap och utbildning***

Yvonne redogör för utbildningsprojektet där även revisionsbyrån Ernst & Young var delaktiga som konsult. Senare i projektet anlätades ytterligare experthjälp vid behov. Företagets IAS/IFRS- projekt resulterade i behovet av en ny redovisningshandbok för Vattenfall och då togs en sådan fram för koncernrapportering. I denna behandlades regler och direktiv för hur företaget ska hantera respektive IAS/IFRS och handboken finns på intranätet där den är tillgänglig för samtliga anställda i koncernen. Handboken uppdateras löpande allt eftersom ändringar i befintliga IAS/IFRS införs eller då en ny standard införs. Förutom denna nya redovisningshandbok har riktade utbildningsinsatser för berörda enheter genomförts.

### ***Implementeringens effekter på redovisningen***

Vidare berättar hon att den standard som Vattenfall upplever som besvärligast och som medfört den största påverkan på företagets redovisning är **IAS 39**. Standarden upplevs som svår genomtränglig och komplex med alla de tilläggsupplysningar som krävs. Förutom IAS 39 tar Yvonne upp IAS 32 och IFRS 7 som medfört många omfattande upplysningskrav. Upplysningskraven är till för att underlätta för läsaren av årsredovisningen, men hon tycker att dessa krav känns väldigt tunga och kanske istället försvårande. För kostnader till följd av implementeringprocessen har Vattenfall inte gjort en egen uppföljning.

### ***IFRS som regelverk, utvärdering av implementeringen samt framtiden***

Hennes uppfattning är att Vattenfall lyckats väl med införandet av IAS/IFRS. Detta beror på att arbetet påbörjades tidigt och experthjälp användes vid behov. Att involvera personer från hela organisationen har visat sig ge positiva effekter. Sådär i efterhand så anser hon att arbetet med implementeringen eventuellt påbörjades lite väl tidigt, detta eftersom experterna inom området inte alltid var mer uppdaterade än de själva var.



## ***Aspiro AB (frågorna besvarade genom personlig intervju)***

*Aspiro är ett IT företag som skapar och tillhandahåller mobila tjänster som spel, bakgrundsbilder och ringsignaler. Företaget är marknadsledare i Norden med huvudkontor i Malmö samt med övriga marknadskontor i Norge, Finland, Danmark, Estland, Lettland och Litauen.<sup>121</sup> Aspiro är noterat på den Nordiska börsen i Stockholm. År 2006 omsatte företaget SEK 448 miljoner<sup>122</sup> och hade cirka 130 anställda.<sup>123</sup> Aspiro använder sig av revisionsbyråns Ernst & Youngs tjänster.<sup>124</sup>*

### ***Intervjupersonens roll i företaget***

Vår intervjuperson Jörgen Carlsson arbetar sedan två år tillbaka som redovisningschef på huvudkontoret och är även ansvarig för koncernens ekonomiavdelning.

### ***Implementeringens påbörjan, genomförande och organisering,***

#### ***Kunskap och utbildning***

Jörgen berättar att kunskaper om de nya reglerna införskaffades under hösten 2004 för att företaget skulle kunna göra årsredovisningen 2005 enligt de nya reglerna. Under implementeringsprocessen har Jörgen varit en stor tillgång eftersom han ensam har kunskapen och sköter om detta område. Kunskapen har införskaffats på egen hand genom föreläsningar och dylikt vilket faller sig naturligt eftersom han även arbetar som högskolelärare inom området. Tack vare detta samt ett utbrett nätverk så uppstod inga kostnader i form av utbildning. IFRS påverkar endast arbetet på hans nivå (där han är ensam) vilket har gjort att inga utbildningsinsatser för personalen har genomförts. Företaget har konsulterat sin revisionsbyrå Ernst & Young i väldigt liten omfattning eftersom Jörgens uppfattning är att detta är något nytt även för dem. Därför har

<sup>121</sup> <http://www.aspiro.se/sv/Om-Aspiro/Aspiro-pa-en-minut/>

<sup>122</sup> <http://www.aspiro.se/sv/Om-Aspiro/>

<sup>123</sup> Intervju Jörgen Carlsson, Aspiro AB, Malmö, 070423

<sup>124</sup> Aspiros årsredovisning 2006

han istället satt sin tillit till de egna kunskaperna då han anser utbildningsbehovet vara lika stort för byråerna som för företagen. Revisionsbyrån har dock hjälpt till genom mallar som visar på hur redovisningen ska göras, även om ingen direkt utbildning från deras sida använts.

För att få mer information om rapportering enligt IFRS har Aspiro tittat på andra företags årsredovisningar som släppts tidigare, detta för att se hur de gått tillväga när det gäller övergången till IFRS. De tittade då på olika branscher med årsredovisningar som ansågs var bra och koncentrerade sig inte endast på den egna branschen. Jörgens uppfattning är att ingen vill vara först ute med sin årsredovisning just för att kunna ta del andras redovisning först. Att titta på andra företags årsredovisningar har enligt honom hjälpt Aspiro bättre än att fråga experter eftersom det generellt finns ganska så dålig kunskap om IFRS. Trots detta har Aspiro varit i behov av hjälp utifrån när det gäller IFRS 3 eftersom det behövdes stöd för att göra förvärvsanalysen enligt de nya reglerna. Konsulter hjälpte då företaget men numera så görs detta på egen hand. Att anlita konsulter handlade enligt Jörgen snarare om en legitimitetsfråga, eftersom det i början krävdes att få en extern värdering. Kunskapen fanns alltså internt men det behövdes ett godkännande ”på papperet” för att sedan få göra det på egen hand.

### ***Implementeringens effekter på redovisningen***

Jörgen berättar att Aspiro är ett företag som gör många förvärv, därför är det främst **IAS 36**, **IAS 38** samt **IFRS 3** som har påverkat redovisningen när det gäller uppställningar och rapporter. Rent beloppsmässigt har IFRS 3 påverkat företagets redovisning mest eftersom det nu är fler immateriella tillgångar som är separerade från goodwill. Dessa tre standarder är även de som varit mest problemfyllda och inneburit mest arbete för företaget. Merarbetet har bestått av att det skulle skrivas mer tilläggsupplysningar samt att det skulle skrivas en del om redovisningsprinciperna, alltså skulle mer text och mer detaljer in i rapporterna. Detta har dock varit ett engångsarbete som inte upplevs som speciellt besvärligt eller kostsamt och det var mycket mer jobb med 2005 års årsredovisning än det varit med 2006. En sak som däremot varit svårt var att göra nedskrivningsprövningar på ett vettigt och bra sätt. Aspiro är ett företag

utan komplexa finansiella instrument, förmånsbestämda pensionsplaner, lager eller anläggningstillgångar och har därför inte påverkats av IAS 39, IAS 19, IAS 2 eller IAS 16 som vår respondent upplever att många andra företag har haft problem med.

### ***IFRS som regelverk, utvärdering av implementeringen samt framtiden***

Jörgens uppfattning är även att RR:s rekommendationer ligger nära IFRS, men att IFRS är ett mer detaljerat regelverk med många svårbegripliga detaljer som ibland är svåra att veta om dessa gäller för företaget. IFRS ska användas fullt, man kan alltså inte välja ut vissa särskilda standarder som upplevs som väsentliga utan regelverket ska följas fullt ut. Han uppfattar det som om många företag inte lyckas följa IFRS hela vägen utan istället gör vad som krävs för att bli godkända. Trots att IFRS är ett svårt och komplext regelverk är hans bedömning att företaget lyckats bra med implementeringen, men det finns alltid mycket att bli bättre på och saker som kan göras annorlunda. Även revisionsbolaget som läste Aspiros årsredovisning 2005 ansåg att den höll måttet och att redovisningen höll god IFRS-klass. I framtiden tror Jörgen att värdering till verkligt värde kommer få ett ännu starkare inslag i redovisningen. Detta kommer att ställa ännu högre krav på företagen och innebära fler svårigheter när underlag till värderingen ska göras.

## *Cardo (frågorna besvarade genom personlig intervju)*

*Cardo är en internationell koncern som säljer produkter som port-och logiksystem, teknik för avloppsvattenrening, system för massa-och pappersindustri samt garageportar. Företaget är noterat på Stockholmsbörsen och har sitt huvudkontor i Malmö. Cardo har 5900 anställda och en omsättning på SEK 8,6 miljarder.<sup>125</sup> Företaget bedriver verksamhet i flera länder såsom Spanien, Tyskland, Holland, Finland, Irland och USA.<sup>126</sup> Företaget använder sig av revisionsbyrån Ernst & Youngs tjänster.<sup>127</sup>*

### ***Intervjupersonens roll i företaget***

Vår intervjuperson Anders Hiller arbetar på Cardos huvudkontor i Malmö och är ansvarig för koncernekonomin.

### ***Implementeringens påbörjan, genomförande och organisering,***

#### ***Kunskap och utbildning***

Anders berättar att implementeringsprocessen påbörjades för tre år sedan. Även om han anser att Sverige var ganska väl anpassat till regelverket på grund av RR:s rekommendationer så fanns det nyheter inom vissa områden. Därför gjordes en intern genomgång för att se vilka förändringar som skulle kunna uppstå. Man hade då en intern projektgrupp på tre personer som arbetade med frågorna och som bland annat ändrade manualer och utbildningar genomfördes. Vår intervjuperson var ansvarig för implementeringsprocessen och fick då utnyttja sin erfarenhet som auktoriserad revisor på en av Sveriges största revisionsbyråer. På Cardo har de anställda inte fått någon direkt utbildning av sin revisionsbyrå men däremot har man fått stöd och kunskap genom att föra en dialog med dem. Revisionsbyrån har även varit till hjälp genom att man kunnat

<sup>125</sup> [http://www.cardo.se/1\\_2\\_1.asp](http://www.cardo.se/1_2_1.asp)

<sup>126</sup> Cardos årsredovisning 2006, sid. 15

<sup>127</sup> Cardos årsredovisning 2006

använda sig av deras mallar och checklistor. Bolaget hade redan mycket interna resurser pga. av respondentens erfarenhet som auktoriserad revisor och därför har ingen utbildning från revisionsbyrån krävts. Det har inte uppstått några större kostnader i samband med den interna utbildningen, utan dessa har istället uppstått i form av konsultkostnader.

### ***Implementeringens effekter på redovisningen***

Anders berättar att företaget anlitat konsulter vid pensionsberäkningar och förvärv, alltså *IAS 19* och *IFRS 3*, eftersom dessa standarder varit mest problemfyllda för Cardo. När företaget började redovisa enligt *IAS 19* var de tvungna att inventera in pensionsplanerna, vilket medförde extra arbete. Det är de förmånsbestämda pensionsplanerna som påverkat företaget mest och frågan var hur dessa skulle värderas, vilka effekter det innebar samt hur *IAS 19* skulle hanteras i balansräkningen. *IFRS 3* har inneburit att goodwillen inte längre skrivs av på samma sätt som tidigare, men det är inte detta som varit den stora frågan. Istället har det stora problemet varit hur man gör nya förvärv, exempelvis så var företaget tvunget att göra fler analyser än tidigare. Även *IAS 39* medförde en hel del funderingar och man visste inte riktigt hur detta skulle lösas, men Anders slutsats är ändå att företaget lyckades implementera denna standard på ett smidigt sätt. Införandet av *IFRS* i sin helhet har i slutändan inte visats sig ha medfört några dramatiska förändringar för företaget.

### ***Implementeringens effekter på redovisningen, IFRS som regelverk, utvärdering av implementeringen samt framtiden***

Respondentens uppfattning är att allt utvecklas mot verkligt värde och han tror vi kommer få se mer av detta i framtiden. Denna utveckling har inneburit att även om det inte finns något marknadsvärde så ska man ändå värdera till ett fiktivt sådant och detta kan kännas ointressant för den som värderar. Det är enligt Anders många tilläggsuppgifter och noter som ska tas med och en del av dessa är egentligen inte av intresse för någon. Resultatet av detta blir att motivationen brister lite och man frågar sig varför dessa uppgifter egentligen krävs.

Tilläggsuppgifterna som *IFRS* medfört har däremot även haft sina fördelar i form av att det nu blivit svårare för svenska företag att manipulera

redovisningen. Effekten av tilläggsuppgifterna har blivit att om man ändrar redovisningen på ett ställe så medför detta konsekvenser eftersom det då ändras på flera andra ställen och det blir svårare att dölja ändringarna. Alltså har IFRS ökat disciplinen en aning. I sin helhet har Cardo lyckats bra med implementeringen men man anser att man alltid kan förbättra sig på vissa områden. Man använder sig av sunt förnuft och hjälpmedel och kunskap som är relevanta.<sup>128</sup>

#### **4.1.2 Intervjuer med revisionsbyråerna**

*Intervjuer har genomförts med tre stycken revisionsbyråer. Samtliga revisionsbyråer anlitas av de intervjuade företagen.*

##### ***Ernst & Young (frågorna besvarade genom personlig intervju)***

*Ernst & Young är en revisionsbyrå med verksamhet såväl i Sverige som globalt. I Sverige har byrån 1750 anställda spridda på 72 kontor runt om i landet, motsvarade siffror globalt är 114 000 anställda på 700 kontor i 140 länder.<sup>129</sup>*

##### ***Intervjupersonens roll i företaget***

Vår intervjuperson Anita Karlsson arbetar som auktoriserad revisor på Ernst & Young i Malmö och är väl insatt i IFRS-frågor.

##### ***Hur företagen har lyckats med anpassningen av IFRS och vilka är de standarder som företagen har haft mest problem med?***

När det gäller företagens anpassning till IFRS så har de lyckats relativt bra även om nästan alla företag har underskattat tiden det tar att lära sig om IFRS.

Det skiljer sig åt mellan företagen, framför allt vad de skriver om risker och säkerhetsfaktorer. En del företag skriver väldigt standardiserat även år 2006 medan andra är skriver mer ingående, så för en del företag finns det

<sup>128</sup> Intervju med Anders Hiller, Cardo, Malmö, 070508

<sup>129</sup> [http://www.ey.com/global/content.nsf/Sweden/Om\\_EY\\_Fakta](http://www.ey.com/global/content.nsf/Sweden/Om_EY_Fakta)

förbättringspotentialer när det gäller deras implementering. När det gäller företagets rapportering så är vissa rekommendationer viktigare än andra och det är svårt för företagen att redovisa allt. Vissa upplysningar krävs dock och dessa får inte falla bort. Ett bra sätt att få översikt över redovisningen är att redovisa mer i tabeller istället för att bara ha mycket text. För att företagen ska få en lyckad redovisning som är väl anpassad händer det att man försöker vänta med att ge ut sin årsredovisning innan andra gett ut sina. Då kan man läsa deras och se hur de har gjort och försöka göra likadant, ingen vill alltså vara först.

Vid redovisningen är den standard som upplevs varit det största problemet för företagen *IAS 39*.

### ***Hur revisionsbyrån arbetar med IFRS***

För att kontrollera att de nya reglerna i IFRS verkligen efterlevs så görs en extra granskning av årsredovisningarna, då dessa läses med utgångspunkt från vad företagets bransch och jämför detta med checklistorna. Det viktigaste man är ute efter när man läser igenom textmassorna är att se att inget väsentligt har missats, alltså finns ett väsentlighetskriterie man går efter. Vissa regler enligt Årsredovisningslagen finns inte med i IFRS och då får byrån själv lägga till dessa regler som sedan kan fungera som en utgångspunkt när man arbetar. Men detta innebär även mycket arbete för byrån.

Andra hjälpmedel som de använder sig av är IFRS-handboken samt en IFRS-tolkningsbok med konkreta exempel från företag. Även GAAP-handboken används för att tolka olika problem.

### ***Hur revisionsbolaget hjälper sina kunder i IFRS-frågan***

E & Y arbetar fram mallar för att hjälpa företagen i sin anpassning till IFRS. Denna internationella mall kallas ”good group”, och görs i London. Mallen är alltså på engelska och någon svensk motsvarighet finns inte eftersom det upplevs som en fördel att endast ha en mall. Istället för en svensk motsvarighet tillhandahåller E & Y istället checklistor som man kan använda sig av för att försäkra sig om att alla de svenska reglerna kommer med i redovisningen. Erfarenheterna är att desto mindre företagen är desto större är efterfrågan på hjälp med mallar och dylikt, de riktigt stora bolagen arbetar själva fram material.

### ***Uppfattning/Framtiden med IFRS***

Anita tror att framtiden går mot allt mindre värdering till verkligt värde eller att utvecklingen mot detta värde stannar upp. Som exempel nämner hon uppkomsten av en finanskris då fastighetsbolagen värderar till verkligt värde. Om priserna faller så kan detta medföra en kris som gör att man tänker om när det gäller värdering. Som det ser ut idag har fastighetsbolag mycket mer tillgångar i sina fastigheter än vad de får in i hyror.

### ***KPMG (frågorna besvarade genom personlig intervju)***

*Revisionsbyrån KPMG erbjuder branschspecifika och kvalificerade tjänster inom revision, skatt och rådgivning. KPMG i Sverige ingår i KPMG International och har därigenom 113 000 medarbetare i 148 länder. I Sverige finns det 1500 medarbetare på 60 orter i landet.*

*Revisionsbyrån verkar inom fem affärsområden*

- Revision stora företag*
- Ägarledda - revision & rådgivning*
- Skatt*
- Financial Advisory Services*
- Risk Advisory Services*

*KPMG i Sverige har främst specialiserat sig på mindre och medelstora företag.<sup>130</sup>*

### ***Intervjupersonens roll i företaget***

Vår intervjuperson Eva Henriksson arbetar som auktoriserad revisor med inriktning på stora och internationella företag som är dotterbolag i internationella koncerner. Hon arbetar med bolag som är noterade i Sverige och i stor utsträckning med redovisning enligt IFRS. Hon är sedan sex år tillbaka specialiserad inom detta område och arbetar inte längre med mindre företag, detta som följd av att det blev för komplext att hålla isär de olika regelverken.

<sup>130</sup> <http://www.kpmg.se/pages/100010.html>



### ***Hur företagen har lyckats med anpassningen av IFRS och vilka är de standarder som företagen har haft mest problem med***

Respondenten tycker att företagen har lyckats bra med anpassningen till IFRS, det är dock väldigt stora skillnader i vilken omfattning som företagen har behövt anpassa sig. Det finns ju ingen "IFRS light", utan antingen så använder man IFRS i full skala eller inte. När det handlar om några tusen i en redovisning på flera miljoner så har inte företagen nått ända fram, men ingen har heller slarvat utan snarare lagt ner ett gediget arbete och det är inte många anmärkningar som ges. Hon upplever att de svenska företagen påverkats mest av en grupp om åtta standarder. De nya upplysningskraven som **IAS 39** medfört har inneburit svårigheter för företagen men även att få fram ett system för redovisning enligt denna standard.

Problemen har vidare bestått av svårigheter med att förstå och tolka denna standard, samt att identifiera de finansiella instrumenten och redovisa dem. Detta har varit svårt även för företag med erfarna anställda. För att kunna behärska denna standard krävs utbildning genom särskilda kurser i ämnet och att man får in ett system för att hålla reda på alla sina terminer, kontrakt och värderingar. Om företagen har några optionsprogram så har **IFRS 2** påverkat redovisningen. Det har inte varit några direkta problem med redovisningen men inneburit många nya modeller och tilläggsupplysningar. Vid förvärv har det varit stora svårigheter att anpassa sig till **IFRS 3**.

Problemen har bestått av att lyckas hitta de immateriella tillgångarna samt värdera dem. Exempel på vad goodwillen kan bestå av är kundregister och orderstockar och då måste företagen kunna identifiera, bryta ut och sätta ett värde på dessa. Vid stora förvärv har det varit svårt för företagen att lyckas redovisa IFRS 3 på rätt sätt och det har i många fall behövts hjälp av specialister som gjort värderingar. Dessutom kan värderingen och var den hamnar påverka resultaträkningen och hur mycket immateriella tillgångar man får. De nya reglerna i **IAS 16** har medfört svårigheter och mer arbete för företagen eftersom de nu ska bryta ut delar på t.ex. maskiner och anläggningstillgångar och skriva av dessa på olika tider. I och med detta har uppdateringar av anläggningsscheman krävts. **IAS 19** som behandlar pensioner har krävt en stor

mängd tilläggsupplysningar och stora noter som exempelvis ska omfatta ränteanteckningar, när man tror att folk ska sluta osv. Här har det varit svårigheter med att få in information från dotterbolagen och ofta har experthjälp krävts. **IAS 36** har inneburit nyheter för nedskrivningsprövningar. Första gången företagen gör detta sätter de sina beräknade kassaflöden utifrån en plan. Då kan det vara svårt att revidera en plan år 2 eftersom det är lättare när man ser första utfallet och om detta stämde med planen året innan. Samtidig är det mycket som kan förändras i världen och saker kan hända som förändrar konkurrenssituationen och då måste eventuellt en ny plan arbetas fram. I den nya planen ska man då lämna en stor mängd upplysningar om hur man gjort och tänkt, och ibland finns det en motvilja hos företagen att skriva vilka tankar som ligger bakom den nya planen. Därför förs det dialog mellan KPMG och företagen för att hitta en lagom nivå som båda parter kan vara nöjda med. Företagen kan nämligen tycka att tilläggsuppgifterna inte är tillräckligt relevanta i förhållande till deras värde, och ställa sig frågan vem dessa uppgifter egentligen är till för.

### ***Hur revisionsbyrån arbetar med IFRS***

När byråns revisorer behöver hjälp i IFRS-frågor kan de ta hjälp av specialisterna inom området. Dessa arbetar på avdelningen för kvalificerad redovisning och de samlar upp kunskap från många olika företag vilket är en del av dess styrka. Dessa kan man ringa när man har problem och få reda på hur de löst problemet på andra ställen. När det gäller IFRS har de även ett system med ”reviewing partners”. Detta innebär att årsredovisningen inte bara ska passera den påskrivande revisorn utan även granskas av ytterligare en person för att undvika felaktigheter. Detta system har de även när det gäller USGAAP-frågor.

Om man vill utvecklas och bli bättre på IFRS-frågor så bör man arbeta med många företag, detta eftersom det inte är alla företag som påverkas av alla standarder, exempelvis så har inte alla företag pensionsskuld i balansräkningen och då påverkas de ju inte av IAS 19. KPMG började väldigt tidigt med IFRS-arbetet, rutiner tar lång tid och implementeringen var inte enkel, det var dock inte så farligt som många trodde.

När det gäller utbildningar så har de anställda gått olika många efter behov. Respondenten själv har gått ganska många, dels för att hon har många kunder som berörs och dels på grund av stort eget intresse. Utbildningar har skett både i Sverige och internationellt (KPMG international). Dessa utbildningar har hon tagit del av sedan långt innan IFRS infördes eftersom vissa kunder behövde detta. Fortsatta utbildningar är viktiga för att blir uppdaterad ett par gånger om året. Hela teamet har inte fått utbildning utan istället endast de som berörs mest av IFRS-frågan. De som fått utbildningen då är främst de auktoriserade revisorerna som arbetar över revisorsassistenterna. Har man inte jobbat med IFRS förr så är det svårt att se problemen, men de som nu kommer direkt från skolan är ganska så insatta i ämnet. Inga speciella problem har uppstått under utbildningens gång.

### ***Hur revisionsbolaget hjälper sina kunder i IFRS-frågan***

KPMG har gjort en "IFRS scanning" dvs. identifierat var kunderna har implementeringsproblem. Genom att göra denna scanning kunde de ganska tidigt se vilka utbildningsinsatser som skulle riktas till kunderna för att dessa sedan skulle kunna göra en egen implementeringsplan, vilken därefter går ut till dotterbolagen. Har man en stor koncern så måste man ju även ha uppsikt över olika länder. Efter detta har de genomfört utbildningar till kunderna. Sedan sker uppföljning för att se hur företagen arbetar vidare med detta. Om företagets redovisning inte bli godkänd så får de en oren revisionsberättelse, men detta händer så gott som aldrig. Företagen får en anmärkning och får därefter rätta till det som felar. Det gäller att revisionsbolagen tillsammans med företagen hittar ett sätt så att allt flyter i rätt riktning mot deras gemensamma mål. Det allra viktigaste är att redovisningen ger en rättvisande bild av företaget.

### ***Uppfattning/Framtiden med IFRS***

Införandet av IFRS har inneburit att det tagits ett gemensamt grepp om redovisningen och med ambitionen att göra ett bra och enhetligt regelverk. Trots detta kan regelverket uppfattas som alldeles för omfattande och teoretisk. De som arbetar med IFRS kan känna att informationen i upplysningarna är

överflödiga och egentligen inte tillför något mervärde för någon och det kan resultera i oengagemang.

I framtiden tror hon att IFRS kommer närma sig USGAAP och att skillnaderna mellan dessa regelverk minskar. Det är viktigt att utvecklingen inte går mot en sorts "IFRS light" där vissa standarder som passar företaget kan handplockas. Om utvecklingen går åt det hållet faller syftet med regelverket. Samtidigt vill man inte heller hamna i en situation med en kontrollmyndighet som kontrollerar att man följt IFRS till punkt och pricka. Det är svårt att svara på om utvecklingen går mot mer eller mindre värdering till verkligt värde och även vår intervjuperson nämner liksom E & Y en fastighetskriskris som exempel. En sådan kris kan medföra att man tänker om och utvecklingen mot verkligt värde uppstannar. När det gäller fonden för verkligt värde så är den nu fri att utdela trots att det inte är riktiga pengar. Detta är en del av riskerna med värdering till verkligt värde.<sup>131</sup>

### ***Öhrlings PricewaterhouseCoopers*** (frågorna besvarade via formulär)

Öhrlings PricewaterhouseCoopers beskriver sig som den ledande revisionsbyrå i Sverige med 3000 medarbetare spridda på 125 kontor. Globalt är de världsledande med 140 000 medarbetare i 149 länder. ÖPwC hjälper sina kunder med revision, redovisning, riskhantering, skatterådgivning, Corporate Finance, verksamhetsutveckling och affärsservice.<sup>132</sup>

### ***Intervjupersonens roll i företaget***

**Eva Törning** arbetar som redovisningsspecialist på ÖPwC och är väl insatt i IFRS-frågor.

### ***Hur företagen har lyckats med anpassningen av IFRS och vilka är de standarder som företagen har haft mest problem med***

<sup>131</sup> Intervju med Eva Henriksson, KPMG Malmö, 070503

<sup>132</sup> <http://www.pwc.com/extweb/aboutus.nsf/docid/FA87235345B86D8F8025708F004AA34E>

Evas uppfattning är att övergången till IFRS har gått riktigt bra. Dock har **IAS 39**, **IFRS 2** och **IFRS 3** inneburit problem eftersom de är svåra och innebar stor övergångsproblematik. Till IFRS 3 hör ju också IAS 36 som fått stor inverkan på goodwillen.

#### ***Hur revisionsbyrån arbetar med IFRS***

När det gäller vilka standarder som varit mest problemfyllda för ÖPwC finns det problemställningar i alla standarder som de stöter på mer eller mindre ofta. Alla revisorer inom ÖPwC som arbetat med bolag som rapporterar enligt IFRS går på årlig utbildning som är obligatorisk. Sedan beror det ytterligare utbildningsbehovet på hur väl man själv tagit åt sig det man utbildats på och hur branschspecifik man är.

#### ***Hur revisionsbolaget hjälper sina kunder i IFRS-frågan***

ÖPwC har främst hjälpt sina kunder genom mallar som de kan utgå ifrån när de ska redovisa enligt IFRS.

#### ***Framtiden med IFRS***

Respondenten anser att regelverket är ett mycket spännande sådant, men ofta uppfattas som alldeles för stort. Hennes uppfattning är dock att regelverket ofta är mycket logiskt. I framtiden ser hon gärna att man lyckas renodla begreppet verkligt värde.<sup>133</sup>

---

<sup>133</sup> Frågeformulär besvarat av Eva Törning, ÖPwC Helsinborg, 070428

## ***Kapitel 5. ANALYS***

---

*I detta kapitel analyserar vi det empiriska materialet och jämför detta med valda teorier i ämnet.*

---

### ***5.1 Implementeringsprocessen***

#### ***5.1.1 Påbörjade företagen arbetet med IFRS i tid?***

Tabell 1 visar att företagen i vårt urval påbörjat arbetet med implementeringsprocessen mellan ett till tre år innan implementeringen.

***Tabell 1 visar när företagen påbörjade förberedelserna inför övergången samt när implementeringen skedde.***

| <b>Företag</b>    | <b>Processens påbörjan</b> | <b>Implementering</b> |
|-------------------|----------------------------|-----------------------|
| <b>Aspiro</b>     | 2004                       | 2005                  |
| <b>Cardo</b>      | 2004                       | 2005                  |
| <b>E.ON</b>       | 2005                       | 2007                  |
| <b>Fortum</b>     | 2002                       | 2005                  |
| <b>Vattenfall</b> | 2003                       | 2005                  |

Slutsatsen från tidigare undersökningar, exempelvis i tidningen Balans, är att företagen påbörjade arbetet med IFRS för sent. Även respondenten Anita Karlsson på Ernst & Young var av uppfattningen att nästan alla företag underskattat tiden som krävs av för att lära sig om IFRS. Företagen däremot är inte av samma uppfattning. Fortum påbörjade sitt arbete redan tre år innan implementeringen. Vattenfall påbörjade sina förberedelser ett år senare än Fortum och är själva av uppfattningen att de kanske började lite för tidigt. Respondenten motiverar detta med att experter inom området som skulle förse företaget med kunskap inte alltid var mer uppdaterade än de själva. Samtliga

företag anser att implementeringen varit lyckad och inget pekar på att de anser sig underskattat tiden som krävdes för förberedelserna inför implementeringen. Detta går alltså emot författarna av artikeln i Balans 3/2005.<sup>134</sup> Det går även emot respondenten på Ernst & Youngs uppfattning.

När företagen hävdar att implementeringen varit lyckad får de stöd från samtliga respondenter på revisionsbyråerna som anser att företagen lyckats väl med sin anpassning till IFRS. Respondenten på KPMG pekar dock på att det är väldigt stora skillnader i vilken omfattning företagen har behövt anpassa sig. Respondenten på Ernst & Young är lite mer försiktig i sitt uttalande och säger att företagets anpassning till IFRS har lyckats relativt bra.

**Tabell 2 beskriver företagens utvärdering av implementeringen samt företagens uttalade uppfattningar.**

| Företag           | Kommentarer  | Helhetsuppfattning av implementeringen   |
|-------------------|--|--|
| <b>Aspiro</b>     | RR:s rekommendationer ligger trots skillnaderna nära IFRS.<br>En stor hjälp har varit att se på andras årsredovisningar.   | Lyckats väl.                             |
| <b>Cardo</b>      | Inga dramatiska förändringar.  | Lyckats väl.                             |
| <b>E.ON</b>       | Tagit fasta på de stora skillnaderna.<br>Övergången från USGAAP till IFRS innebar ett mindre steg än om man enbart använt sig av RR.<br>Fortsatta utbildningar är viktigt. | Implementeringen anses som lyckad.       |
| <b>Fortum</b>     | Fortums ”IFRS transition documentation” fick omdömet Bästa prestation på Helsingfors fondbörs.   | Implementeringen har lyckats mycket väl. |
| <b>Vattenfall</b> | Arbetet påbörjades tidigt och personer från hela organisationen var involverade. Experthjälp anlätades.  | Implementeringen har lyckats väl.        |

<sup>134</sup> Jansson, T. & Hurtig, M. (2005, mars). *Få oväntade effekter vid övergången till IFRS*. Balans, nr 31, sid. 36-38.

Ur tabellen kan vi utläsa att samtliga företag som uttalat sig anser sig lyckats väl med implementering av IFRS. Vi visar även respondenternas kommentarer som stärker deras påståenden och samtidigt förklarar varför de anser att implementeringen lyckats så väl.

### **5.1.2 Implementeringens genomförande och organisering**

John McDonnell betonar i sin artikel vikten av företagens organisering och utbildningsinsatser som två avgörande faktorer för hur pass väl företagen kommer att lyckas implementera det nya regelverket. Företagen måste skapa sig en förståelse för vad det nya regelverket kommer att medföra och samtidigt vara tillräckligt säkra innan man börjar med de finansiella rapporterna.<sup>135</sup> Våra undersökta företag passar in i denna bild genom att alla förberett sig inför implementeringen. Det finns dock skillnader i vilken omfattning företagen lagt ner resurser på planering, utbildning och organisering. Dessa skillnader visar att ju större företagen är desto mer resurser har krävts. Skillnaderna beror även på i vilken omfattning företagen har behövt anpassa sig, vilket stämmer överens med revisorn Eva Henrikssons påstående.

Aspiro som är det minsta av de undersökta företagen är även ett företag utan komplexa finansiella instrument, förmånsbestämda pensionsplaner, lager och anläggningstillgångar. De påverkas därmed i lika stor omfattning av IFRS som de större bolagen.

Intervjuerna med E.ON och Vattenfall visar på det mest ingående och omfattande arbetet med organisering och utbildningar i nära samarbete med sina revisionsbyråer för att arbeta fram eget material och hålla utbildningar. Dessa elbolags sätt att organisera sig stämmer väl överens med revisionsbyrån Lindbergs Grant Thornton metod för hur företagen borde organiseras. Denna revisionsbyrå förespråkar en organisering i de fyra stegen presentation, analys, implementering och uppföljning.

Även om inte Fortum redogjort för sin organisering i samma utsträckning som de andra två elbolagen så visar intervjun på ett nära samarbete med deras revisionsbyrå samt betydande kostnader för implementeringsprocessen. De har

---

<sup>135</sup> Vaessen, Mark (2005). *Financial Reporting: IFRS transition – Communication: the next phase*, Accountancy. London: Jan 2005. vol.135, nr. 1337, s. 70



även fått utmärkelsen bästa prestation på Helsingfors fondbörs för sitt ”IFRS Transition documentation”.

*Tabell 3 visar de undersökta företagens insatser för organisering och utbildning.*

| <b>Företag</b>    | <b>Organisering/Utbildning</b>   |
|-------------------|--|
| <b>Aspiro</b>     | Inga utbildningsinsatser<br>Intern resurser (kunskapen fanns redan)  |
| <b>Cardo</b>      | Utbildningar<br>Intern projektgrupp<br>Intern resurser (kunskapen fanns redan)                               |
| <b>E.ON</b>       | Eget utbildningspaket<br>Egen projektgrupp<br>Omfattande kurs<br>Lokala utbildningar<br>Löpande utbildningar |
| <b>Fortum</b>     | Projektgrupp<br>Delprojekt<br>Utbildning internt samt externt  |
| <b>Vattenfall</b> | Egen redovisningshandbok<br>Arbetsgrupper<br>Utbildningsgrupper  |

### *5.1.3 Revisionsbyråernas roll i implementeringsprocessen*

På revisionsbyråerna Deloitte, Ernst & Young, KPMG och ÖPwc:s hemsidor redogör de för vilka hjälpmedel de erbjuder sina kunder och betonar vikten av deras delaktighet i implementeringsprocessen.

Respondenten på revisionsbyrån Ernst & Young hade erfarenheten att ju mindre företagen var desto större var deras behov av hjälp med mallar och checklistor. De stora bolagen har resurser att arbeta fram eget material istället för att köpa det externt. Även om företag som E.ON och Vattenfall arbetat fram eget material är även de i behov av extern kompetens för att arbeta fram materialet, vilket i tabell 5 visar på ett nära samarbete med sina revisionsbyråer.

Även om de senare anlitar externa konsulter så kan deras behov av löpande hjälp vara mindre, tack vare sitt företagsspecifika material. Detta eftersom deras material är framarbetat för just deras bransch och företag, medan de andra företagen köper en extern, mer ”allmän” mall som inte är specifik för deras bolag.

Företagen E.ON och Vattenfall har även haft direkta utbildningar från sina revisionsbyråer, vilket de andra företagen inte haft.

Våra respondenter på revisionsbyråerna betonar liksom informationen på deras hemsidor samt de större undersökta företagen, vikten av deras delaktighet i implementeringsprocessen. Företagen har använt sig av sina byråer i olika omfattningar, vissa har valt att låta dem vara direkt delaktiga i processen vid framarbete av eget intern material samt använt sig av byråernas utbildare. Andra företag har haft mindre kontakter där de valt att endast använda sig av byråernas checklistor och mallar och endast konsultera byråerna då detta varit absolut nödvändigt.

När det gäller revisionsbyråernas egna arbete med IFRS betonade de olika faktorer. Respondenten på Ernst & Young berättar att de använder sig av olika hjälpmedel i sitt arbete. Dessa hjälpmedel är IFRS-handboken, IFRS-tolkningsboken, GAAP-handboken samt hjälpmedel som man själva arbetar fram. Respondenten på KPMG och PWC redogör snarare för betydelsen av specialister inom området som övrig personal kan ta hjälp av när detta behövs. Detta i form av revisionsbyråernas speciella avdelningar samt företagens projektgrupper.

Samtliga av våra undersökta företag har alltså använt sig av sina revisionsbyråer som hjälp under implementeringens gång, även om detta skett i olika omfattningar.

Av de undersökta företagen är det Aspiro som konsulterat sin revisionsbyrå i minst omfattning eftersom de redan hade de interna resurser som behövdes.

**Tabell 4 samarbete med revisionsbyråerna**

| Företag    | Revisionsbyrå | Delaktighet                             |
|------------|---------------|---|
| Aspiro     | E & Y         | Mallar/Checklistor samt konsultation    |
| Cardo      | E & Y         | Mallar/Checklistor samt konsultation    |
| E.ON       | PWC           | Delaktiga i projektet samt konsultation |
| Fortum     | PWC/Deloitte  | Utbildning samt konsultation            |
| Vattenfall | E & Y         | Delaktiga i projektet                   |

#### 5.1.4 Kostnader för utbildning

**Tabell 5, kostnader för utbildning**

| Företag    | Kostnader  | Nivå              |
|------------|--|-------------------|
| Aspiro     |  | Inga kostnader    |
| Cardo      |  | Inga kostnader    |
| E.ON       | Främst interna kostnader för löner.<br>Externa kostnader i form av konsultarvoden. | Låg               |
| Fortum     | Kostnader för förarbete och utbildningar   | Hög               |
| Vattenfall | Förarbeten och utbildningar  | Ingen uppföljning |

Innan de svenska företagen implementerade IFRS fördes en debatt om behovet av utbildning samt om det skulle uppstå ökade kostnader för utbildning. Förväntningarna var att det skulle uppstå ökade kostnader i form av arvoden till externa konsulter samt behandlade en artikel i Balans 2005<sup>136</sup> behovet av utbildningsinsatser. Samtliga företag säger att de inte haft betydande omkostnader för utbildning av personal. Ett undantag från detta är Fortum som haft betydande kostnader för organisering och utbildning, till detta kan

<sup>136</sup> Jansson, Thorman & Hurtig, Malin (2005). *Få oväntade effekter vid övergången till IFRS*, Balans nr 3/2005, s. 36-38

eventuella paralleller dras till deras utmärkelse för bästa prestation på Helsingfors fondbörs.

## ***5.2 Standarder som påverkat företagen mest***

***Tabell 6***

| <b>Företag</b>    | <b>Standarder</b>                             |
|-------------------|---|
| <b>Aspiro</b>     | IFRS 3, IAS 36 och IAS 38                     |
| <b>Cardo</b>      | IFRS 3, IAS och IAS 39                        |
| <b>E.ON</b>       | IFRS 3, IAS 39 samt kombination IAS 16/IAS 38 |
| <b>Fortum</b>     | IAS 39  |
| <b>Vattenfall</b> | IFRS 7, IAS 32 och IAS 32                     |

För att jämföra vad tidigare studier säger om vilka standarder som varit mest problematiska för företagen, med vad våra respondenter säger, så sammanställer vi detta i två diagram. Tabell 6 visar vilka företag som upplever vilka standarder som mest problematiska och tabell 7 visar hur många företag som haft problem med respektive standard.

Tidigare studier från OMX, Ernst & Young och Deloitte visar att IFRS 3 samt IAS 39 varit de standarder som varit mest problematiska och inneburit flest svårigheter för företagen.

IFRS 3 har haft den huvudsakliga effekten på resultat och ställning eftersom koncerngoodwill inte längre skrivs av. Artiklarna i Balans 5/2004 och i Balans 2006 visar att IFRS 3 krävt stora insatser från företagen.

Svårigheterna med IAS 39 beror främst på hur man nu värderar och den mängd tilläggsupplysningar som tillkommit.

I tabell 6 och 7 ser vi direkt att dessa påståenden stämmer väl in på våra respondenter. IFRS 3 och IAS 39 har i stor utsträckning varit de standarder som varit komplexa och krävt mer arbete.

*Tabell 7 sammanställning över hur många företag som påverkats av respektive standard*

| Standarder | Antal Företag |
|------------|---------------|
| IFRS 3     | 3             |
| IFRS 7     | 1             |
| IAS 16     | 1             |
| IAS 19     | 1             |
| IAS 32     | 1             |
| IAS 36     | 1             |
| IAS 38     | 1             |
| IAS 39     | 4             |

### **5.3 Uppfattning om IFRS och framtiden**

#### **5.3.1 Vad var det egentliga syftet med IFRS?**

På de olika revisionsbyråernas hemsidor finner man material som behandlar de olika byråernas uppfattning om vad IFRS skulle komma att innebära för de svenska företagen.

Revisionsbyråerna var enade i uppfattningen att detta regelverk vars mål var att skapa en ökad harmonisering och bidra till ökad transparens, även skulle medföra stora effekter på företagens verksamhet och redovisning.

Det skulle även bli en markant ökning av olika tilläggsupplysningar som företagen strikt skulle tillämpa.

#### **5.3.2 Vad har IFRS inneburit?**

Intervjuerna med revisionsbyråerna och företagen visar att uppfattningen fortfarande är samma nu efter implementeringens genomförande. Regelverket har medfört fördelar i form av ett mer enhetligt regelverk men samtidigt uppfattas ofta regelverket som alltför omfattande, teoretiskt och komplext.

**Tabell 8 visar företagens uppfattning om regelverket:**

| <b>Företag</b>    | <b>Uppfattning</b>   | <b>Framtiden</b>      |
|-------------------|--|-----------------------|
| <b>Aspiro</b>     | Ingen dramatisk övergång från RR.<br>Mer detaljerat och i vissa fall svårbegripligt.   | Mer verkligt värde    |
| <b>Cardo</b>      | Ökad disciplin, mervärdet kan diskuteras   | Mer rättvisande värde |
| <b>E.ON</b>       | Ingen dramatisk övergång från USGAAP.<br>Ger mer information än förr.<br>Svårtolkad information.<br>Mervärdet i upplysningarna kan diskuteras. | Mer verkligt värde    |
| <b>Fortum</b>     | Komplext regelverk   |                       |
| <b>Vattenfall</b> | Försvårande upplysningskrav.<br>Mervärdet kan diskuteras.  |                       |

Dessa uppfattningar om IFRS kan förutom i tabellen ovan sammanställas i tre uppfattningar:

1. Regelverket är mer detaljerat och komplext.
2. Regelverket är mer omfattande och innebär fler upplysningskrav vars mervärde kan diskuteras.
3. Framtiden går alltmer mot en redovisning med större inslag av värdering till verkligt värde.

Enligt Anders Torganders artikel i Balans 2006 redogör han för den stora förändringen som IFRS för med sig i form av att en rad tilläggsupplysningar som förr inte krävts nu ska lämnas. Enlig Artikeln har inte heller införandet av IFRS hjälpt aktieägarna att bättre förstå företagens finansiella rapporter. Våra undersökta företag ger en ytterligare grund för författarens påståenden.

Regelverket kan vara svårt att tillämpa och ibland kan mervärdet ifrågasättas. Även revisionbyrån KPMG redogör för att de som arbetar med IFRS i företagen kan uppfatta informationen som överflödiga. Resultatet av detta kan bli att

företagen brister i sin motivation att redovisa samtliga tilläggsuppgifter och noter då de inte anser att detta medför något mervärde för läsaren av deras rapporter.

### **5.3.3 IFRS i framtiden**

*”Det finns förbättringspotentialer när det gäller IFRS-redovisning.”*

*Anita Karlsson, Ernst & Young*

*”Det är viktigt att utvecklingen inte går mot en sorts IFRS light, där vissa standarder som passar företagen kan handplockas. Om utvecklingen går åt det hållet så faller syftet med regelverket. Samtidigt vill man inte heller hamna i en situation med en kontrollmyndighet som kontroller att man följt IFRS till punkt och pricka.”*

*Eva Henriksson, KPMG*

Dessa citat stämmer överrens med vad Aspiros respondent säger. Han säger att de svenska företagen lyckats bra med implementeringen samtidigt som det alltid finns områden där man kan förbättras. Han uppfattar det som att många företag inte lyckats följa IFRS fullt ut utan istället gör vad som krävs för att bli godkända.

Andra respondenter säger att de lyckats med implementeringen i sin helhet och överlag men att förbättringar alltid kan ske.

Menar företagen och revisionsbyråerna att det finns ett svängrum i regelverkets praxis som påminner om ett ”IFRS-light”?

### **5.3.4 Värderingsfrågan: Anskaffningsvärde eller verkligt värde?**

Verkligt värde är *försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad* och att tillgångar och skulder skall värderas till verkligt värde.<sup>137</sup>

Det är inte samtliga företag som uttalat sin uppfattning om vad IFRS i framtiden kommer att innebära för dem. Men av de som svarat på detta så är de

---

<sup>137</sup> Thomasson, Jan (2004). *Externredovisning och finansiell analys*, s. 27, (uppl. 11)

överens om att utvecklingen kommer gå allt mer mot en redovisning med starkare inslag av värdering till verkligt värde.

Respondenten på PWC ser gärna att man i framtiden lyckas renodla begreppet verkligt värde. Revisionsbyråerna KPMG och Ernst & Young tror snarare att denna utveckling mot redovisning till verkligt värde eventuellt kan omvärderas efter en kris i t.ex. fastighets- eller finansbranschen.



## ***Kapitel 6. Slutsatser***

### ***6.1 Implementeringsprocessen***

#### ***6.1.1 Påbörjade företagen arbetet med IFRS i tid?***

Företagen går emot artikeln i Balans och respondenten på KPMG som är av uppfattningarna att företagen påbörjat arbetet försent samt underskattat tiden som krävs för implementeringen. Fortum har redan börjat redan tre år i förväg och detta bör anses var i god tid. Vattenfall tyckte själv att de började lite för tidigt med processen. Cardo och Aspiro påbörjade processen ett år innan implementeringen.

När det gäller de företag som påbörjade processen ett till två år innan implementeringen, så är det svårt att bedöma om de började i tillräckligt god tid. Samtliga företag anser att de påbörjat processen i tid och att de lyckats väl med implementeringen. Eftersom det skulle vara svårt för oss att få företagen att medge någon form av misslyckande, kan vi här endast dra slutsatsen att företagets uppfattning inte stämmer överens med tidigare undersökningar.

#### ***6.1.2 Implementeringens genomförande och organisering***

Undersökningen visar att samtliga företag har satsat tid och resurser på organisering och utbildning. Hur mycket tid och resurser som satsats varierar beroende på företagets storlek och hur pass stor omfattning de berörs av IFRS.

#### ***6.1.3 Revisionsbyråernas roll i implementeringsprocessen***

Samtliga företag har använt sig av sina revisionsbyråer. De större bolagen redogör för ett närmare samarbete där revisionsbyråerna varit direkt delaktiga i utbildningar och framarbete av material.

#### ***6.1.4 Kostnader för utbildning***

Det enda företag som redogör för höga kostnader i utbildning är Fortum. Resterande bolag redogör endast för låga eller obefintliga kostnader. Samtidigt går dessa redogörelser emot det faktum att tid och resurser har behövt avsättas till organisering och utbildning samt att externa konsulter anlitas.

#### ***6.2 Standarder som påverkat företagen mest***

Företagen och revisionsbyråernas redogörelse stämmer väl överens med tidigare undersökningar som visar att IFRS 3 och IAS 39 varit de mest problemfyllda.

### ***6.3 Uppfattning om IFRS och framtiden***

#### ***6.3.1 IFRS som regelverk***

Respondenterna upplever fördelar med IFRS i form av ett enhetligt regelverk, vilket även var syftet med IFRS. Regelverket upplevs samtidigt som svårtolkat och komplext med många tilläggsupplysningar som kräver mer arbete. Även om meningen med dessa tilläggsupplysningar är att ge läsarna av årsredovisningarna bättre information så ifrågasätts mervärdet.

#### ***6.3.2 IFRS i framtiden***

Revisionsbyråerna och företagen har olika uppfattningar om hur IFRS kommer att utvecklas. Företagen tror att det kommer att bli allt mer värdering till verkligt värde medan revisionsbyråerna delar en annan åsikt här. De anser att utvecklingen redan har nått sin kulmen.

### ***6.4. Fortsatt forskning***

Ett annat förslag till fortsatt forskning är en uppföljning av det mervärde som upplysningarna ska tillföra läsare och intressenter. Har IFRS medfört ökad transparens?

## ***Kapitel 7 Förkortningar och översättning***

**RR:** Avser i denna uppsats Redovisningsrådet

**IAS:** International Accounting standards<sup>138</sup>

**IFRS:** International Financial Reporting Standards<sup>139</sup>

**ÖPwC:** Öhrlings PricewaterhouseCoopers

**E & Y:** Ernst & Young

**IFRIC:** International Financial Reporting Committee.<sup>140</sup>

**IASB:** International Standards Board<sup>141</sup>

**OMX:** Företag som driver stockholmsbörsen<sup>142</sup>

### **Standarder**<sup>143</sup>

**IFRS 3:** Rörelseförvärv (innehåller goodwill)

**IFRS 7:** Finansiella instrument, upplysningar

**IAS 16:** Materiella anläggningstillgångar

**IAS 19:** Ersättning till anställda

**IAS 32:** Finansiella instrument, upplysningar och kvalificering

**IAS 36:** Nedskrivningar

**IAS 38:** Immateriella tillgångar

**IAS 39:** Finansiella instrument, redovisning och värdering

**IAS 16:** Materiella anläggningstillgångar

---

<sup>138</sup> IFRS/IAS 2006 FAR förlag s.3

<sup>139</sup> IFRS/IAS 2006 FAR förlag s.3

<sup>140</sup> Internationell redovisningsstandard i Sverige IFRS/IAS 2006 s. 3

<sup>141</sup> Internationell redovisningsstandard i Sverige IFRS/IAS 2006 s. 3

<sup>142</sup> <http://sv.wikipedia.org/wiki/Stockholmsb%C3%B6rsen>

<sup>143</sup> Internationell redovisningsstandard i Sverige IFRS/IAS 2006, s55, s171

## 7.1 Förklaringar

**Revenue recognition:** en redovisningsprincip I GAAP som avgör vilken inkomst som ska bli realiserad som intäkt<sup>144 145</sup>

**Corporate Accounting:** koncernredovisning

**Transition documentation:** övergångsdokumentation<sup>146</sup>

**Restatement:** en omarbetning av ett företags tidigare balansräkning<sup>147</sup>

**First North:** en del av OMX Nordiska Börs.<sup>148</sup>

**GAAP:** Generally Accepted Accounting Principles<sup>149</sup> Är engelska för god redovisningssed.<sup>150</sup>

**USGAAP:** god redovisningssed för företag i USA som är noterade på en börs eller i övrigt anses vara av allmänt intresse<sup>151</sup>

**Fair value:** rättvist värde<sup>152</sup>, används för att mäta potentiellt marknadsvärde och ge en rättvisande bild.<sup>153</sup>

**Hedge:** en investering som görs för att reducera risken i en annan investering<sup>154</sup>

**Corporate Finance:** har hand om de finansiella beslut som bolaget fattar<sup>155</sup>

**Moratorium:** Att införa ett moratorium är att till dess något krav blivit tillgodosett skjuta upp det som moratoriet gäller.<sup>156</sup>

**Balans:** tidskrift utgiven av FAR SRS – Branschorganisationen för revisorer och rådgivare.<sup>157</sup>

**Goodwill:** Affärsvärde är det värde företaget har utöver konkreta tillgångar som kan säljas på en marknad<sup>158</sup> man kan också förklara det som att goodwill uppstår då ett företag köps till ett högre pris än dess ”förmögenhet”, exempelvis för att det är ett välkänt varumärke, har en inarbetat kundkrets osv.<sup>159</sup>

<sup>144</sup><http://www.answers.com/topic/revenue-recognition>

<sup>145</sup>[http://en.wikipedia.org/wiki/Revenue\\_recognition](http://en.wikipedia.org/wiki/Revenue_recognition)

<sup>146</sup><http://lexin.nada.kth.se/cgi-bin/sve-eng>

<sup>147</sup><http://financial-dictionary.thefreedictionary.com/restatement>

<sup>148</sup><http://www.omxgroup.com/firstnorth/>

<sup>149</sup><http://en.wikipedia.org/wiki/GAAP>

<sup>150</sup>[http://sv.wikipedia.org/wiki/US\\_GAAP](http://sv.wikipedia.org/wiki/US_GAAP)

<sup>151</sup>[http://sv.wikipedia.org/wiki/US\\_GAAP](http://sv.wikipedia.org/wiki/US_GAAP)

<sup>152</sup><http://lexin.nada.kth.se/cgi-bin/sve-eng>

<sup>153</sup>[http://en.wikipedia.org/wiki/Fair\\_value](http://en.wikipedia.org/wiki/Fair_value)

<sup>154</sup><http://en.wikipedia.org/wiki/Hedging>

<sup>155</sup>[http://en.wikipedia.org/wiki/Corporate\\_finance](http://en.wikipedia.org/wiki/Corporate_finance)

<sup>156</sup><http://www.codex.vr.se/sh/moratorium.html>

<sup>157</sup><http://www.balans.farsrs.se/>

<sup>158</sup><http://www.nutek.se/sb/d/868/a/4236>

<sup>159</sup><http://sv.wikipedia.org/wiki/Goodwill>

**NASDAQ:** National Association of Securities Dealers Automated Quotations<sup>160</sup>  
elektronisk baserad börs med säte i New York.<sup>161</sup>

**Dow Jones Sustainability Indexes:** en amerikansk aktieindex<sup>162</sup>

**FTSE4Good Index.** aktieindex<sup>163</sup>

**IASB:** organ vars uppdrag är att verka för en internationell harmonisering av redovisningsprinciper.<sup>164</sup>

**Ipsos MORI:** Engelsk statistisk undersökningsbyrå<sup>165</sup>

---

<sup>160</sup> <http://sv.wikipedia.org/wiki/NASDAQ>

<sup>161</sup> <http://sv.wikipedia.org/wiki/NASDAQ>

<sup>162</sup> [http://sv.wikipedia.org/wiki/Dow\\_Jones\\_Industrial\\_Average](http://sv.wikipedia.org/wiki/Dow_Jones_Industrial_Average)

<sup>163</sup> <http://sv.wikipedia.org/wiki/Aktieindex>

<sup>164</sup> Internationell redovisningsstandard i Sverige IFRS/IAS 2006 s. 3

<sup>165</sup> <http://www.ipsos-mori.com/about/index.shtml>

## ***Kapitel 8. Bilaga***

### ***8.1 Frågeformulär***

Vi gjorde två stycken frågeformulär, ett till företagen och ett annat till deras revisionsbyråer. Formuläret användes som en mall under intervjuens gång som sedan utvecklades och kompletterades allt eftersom intervjuerna gav ny information om områden som vi inte hade tänkt på tidigare.

#### ***8.1.1 Frågeformulär till företagen***

Vi delade upp detta formulär i allmänna frågor och huvudfrågor.

##### *Allmänna frågor:*

1. Intervjupersonen fick beskriva sin roll i eftersom respondentens befattning kan påverka i vilken utsträckning denne kommer i kontakt med IFRS samt medvetenheten och kunskapen om regelverket. Vi ansåg därmed att respondentens befattning kunde påverka hela intervjun.
2. För att få en bild av hur många som kommer i direkt kontakt med de nya reglerna så frågade vi hur många som arbetar med koncernredovisning.

##### *Huvudfrågor:*

1. Vi frågade vilka revisionsbyråer som företagen använde sig av, detta för att sedan kunna vända oss till dessa och få en bredare synvinkel. Här kunde vi exempelvis se om företagen och revisionsbyråerna upplever samma standarder som komplicerade och om erfarenheterna från utbildning och organisationen inför införandet stämmer överrens.
2. Enligt artiklar i Balans påbörjades arbetet med IFRS relativt sent. Vi ville veta när företagen egentligen påbörjade organiseringen.
3. En bättre organisering resulterar oftast i ett bättre resultat. Vi ville här få svar på om företagets organisering stämmer överrens med teorier i ämnet.
4. Enligt tidigare undersökningar har vissa standarder varit mer svårhanterligare än andra och IFRS 3 och IAS 39 pekas ofta ut som

problematiska. Vi ville veta om våra undersökta företag är av samma uppfattning.

5. Vi ville undersöka hur företagen skaffat sig information om IFRS och om det hållits speciella utbildningar inom ämnet, även på vilket sätt deras revisionsbyråer hjälpt dem med denna process. Olika företag har olika utbildningsbehov och de kan ha olika uppfattningar än revisionsbyråerna när det gäller vilken hjälp de fått. Vi ville även få svar på vilka resurser som utbildningen krävt.
6. Vi ville veta om implementeringen inneburit höga kostnader för företagen. Exempelvis så ska ju tid avsättas till utbildningar och konsulterna ska ha sina arvoden.
7. Företagen fick även svara på hur de själva anser sig lyckats tillämpa de nya standarder som IFRS inneburit, men även vad de anser om IFRS som regelverk och hur de ser på dess framtid. IFRS har gett positiva effekter eftersom vi har fått ett mer enhetligt regelverk men även inneburit mycket arbete för företagen. Vi ville även veta vilket mervärde för läsarna av årsredovisningar som IFRS medfört.

***Allmänna frågor till den intervjuade:***

1. *Beskriv din roll i företaget?*
2. *Hur många arbetar med koncernredovisningen i ekonomiavdelningen?*

***Huvudfrågor:***

1. *Vilken revisionsbyrå konsulterar ni?*
2. *Beskrivning av implementeringsprocessen tidsmässigt?*
  - *När skaffade man kunskap om IFRS?*
  - *När påbörjades implementeringen och hur gick det till?*
3. *Hur har införandet organiserats i företaget?*
  - *Vem har varit ansvarig i själva implementeringsprocessen?*
  - *Hur har arbetsfördelningen sett ut?*

4. Vilka standarder har påverkat företaget som mest?

- På vilket sätt har de påverkat företaget?
- Är det några standarder ni upplevt som besvärliga, i så fall, på vilket sätt?

5. Vilka utbildningsinsatser har det krävts av företaget?

- På vilket sätt har de redovisningsansvariga utbildats och av vem?
- Vilka eventuella svårigheter har uppstått i samband med utbildning och varför har dessa uppstått?

6. Har IFRS medfört att det uppstått särskilda ekonomiska konsekvenser för företaget?

- Kostnader för utbildning osv.?

7. Hur anser ni att ni har lyckats med implementeringen av IFRS i redovisningen och vad är er uppfattning om regelverket?

- Kan ni beskriva vilka erfarenheter som ert svar baseras på?
- Om ni på vissa områden har misslyckats, vilka är dessa och varför lyckades ni inte med implementeringen på just dessa områden?
- Fördelar?
- Nackdelar?
- Framtiden?

#### **8.1.2 Frågeformulär till revisionsbyråerna**

Även här frågade vi om respondentens befattning och i hur pass stor omfattning denna kommer i kontakt med IFRS. Frågorna som därefter följde ställdes för att kunna jämföras med företagens uppfattningar om arbetet med IFRS

1. Kan ni redogöra för i hur stor omfattning ni anser att de börsnoterade företagen lyckats anpassa sig till IFRS?
  - Om inte, varför?
2. Vilka standarder upplever ni att företagen har haft mest problem med?
  - Varför tror ni att just dessa varit problemfyllda?



– Hur tror ni att företagen kan lösa detta?

3. Vilka standarder har varit de mest problematiska för er?

– Varför har just dessa varit problemfyllda?

– Hur tror ni man kan lösa detta?

4. Hur har ni fått utbildning om IFRS?

– Har det uppstått problem under utbildningens gång?

– På vilka sätt och inom vilka områden?

– Hur löste ni detta?

5. Finns det behov av mer utbildning?

– Kan ni redogöra för detta behov?

6. Uppfattningen om IFRS och regelverkets framtid?

## 8.2 Standarder

|   |   |
|---|---|
| IFRS 1 Första gången IFRS tillämpas   | – |
| <ul style="list-style-type: none"><li>• Behandlar regler vid övergång till IFRS. Standarden tar över övergångsregler i andra IFRS/IAS. Övergång till IFRS sker vid jämförelseårsats början. Huvudregeln är fullständig retroaktiv tillämpning. <b>Det finns nio frivilliga undantag från huvudregeln:</b></li><li>• Företagsförvärv: Tidigare gjorda förvärvsanalyser behöver inte räknas om.</li><li>• Materiella anläggningstillgångar:</li></ul> |   |

|  |  |
|--|--|
| <p>Verkligt värde per övergångsdatum får användas som antaget avskrivet anskaffningsvärde.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ersättningar till anställda: Aktuariella vinster och förluster får redovisas i sin helhet per övergångsdatum (även i det fall företaget väljer att periodisera sådana).</li> <li>• Omräkningsdifferenser: Ackumulerade omräkningsdifferenser antas vara noll vid övergångsdatum.</li> <li>• Sammansatta finansiella instrument: Uppdelning behöver inte ske i komponenter för instrument som reglerats per övergångsdatum.</li> <li>• Dotterföretag, Intresseföretag och Joint Ventures: Särskilda regler vid senare övergång till IFRS/IAS för företag som omfattats av koncernredovisning enligt IFRS.</li> <li>• Klassificering av finansiella tillgångar och skulder.</li> <li>• Aktierelaterade ersättningar.</li> <li>• Försäkringsavtal. Standarden IFRS 4 får tillämpas framåtriktat från den 1/1 2005.</li> </ul> <p><b>Fyra tvingande undantag från huvudregeln:</b></p> |  |
|--|--|

|  |   |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Bortbokade finansiella instrument: Finansiella instrument, som före övergångsdatum bokats bort, tas inte med i ingångsbalansen (undantag finns).</li> <li>• Säkringsredovisning av finansiella instrument.</li> <li>• Uppskattningar och bedömningar. Uppskattningar och bedömningar i tidigare upprättade finansiella rapporter ändras inte.</li> <li>• Anläggningstillgångar till försäljning.</li> </ul> |   |
| <p><b>IFRS 3 Rörelseförvärv</b></p>  | <p><b>RR1 Koncernredovisning</b></p>  |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Poolningsmetoden är inte tillåten</li> <li>• Avsevärt mer omfattande krav på identifieringen av tillgångar och skulder i förvärvsanalysen.</li> <li>• Goodwill är inte föremål för systematisk nedskrivning utan nedskrivningsbehovet prövas minst årligen.</li> <li>• Negativ goodwill begreppet saknar innebörd enligt IFRS 3, intäktsförs omedelbart.</li> </ul>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Redovisningsmetoden är tillåten enligt RR1.</li> <li>• Goodwill skrivs av över nyttjandeperioden som normalt inte överstiger 20 år.</li> <li>• Negativ goodwill, som avser framtida förluster eller kostnader, periodiseras som intäkt i takt med att förluster, kostnader uppstår, I annat fall periodiseras intäkten över avskrivningsbara tillgångars nyttjandeperiod, eller om sådana saknas intäktsförs beloppet omedelbart.</li> </ul> |

|   |   |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Avsättning på koncernnivå för omstruktureringsåtgärder får inte göras i samband med företagsförvärv.</li> <li>• Minoritetens andel i tillgångar och skulder tas in i sin helhet med förvärvsanalysen.</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Avsättning på koncernnivå för omstruktureringsåtgärder är möjlig om det finns en plan vid förvärvstidpunkten.</li> <li>• Minoritetens andel i tillgångar och skulder som tas med i förvärvsanalysen innefattar inte minoritetens andel av ”övervärden” (skillnad mellan redovisat värde i det förvärvade företaget och verkligt värde).</li> </ul> |
|---|---|

|  |  |
|--|--|
| <p><b>IFRS 5 Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter</b></p>   | <p><b>RR 19 Verksamheter under avveckling</b></p>  |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Anläggningstillgångar som innehas för försäljning ( definerat begrepp) särredovisas i balansräkningen</li> <li>• Tillgångar ,eller grupper av tillgångar som ska avyttras, redovisas till det lägsta av antingen bokfört värde eller nettoförsäljningsvärde.</li> <li>• Tillgångar som ska avyttras avskrivs inte.</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• RR 19 överensstämmer med IAS 35 och behandlar inte begreppet tillgångar som innehas för försäljning.</li> </ul> |

|   |  |
|---|--|
| IAS 7 Kassaflödesanalys   | RR 7 Redovisning av kassaflöden  |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Som prestationsform för kassaflödet förespråkas den direkta metoden istället för den indirekta metoden.</li> <li>• Löptiden för denna kortfristiga upplåning är tre månader eller kortare.</li> </ul>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• De båda metoderna jämförs.</li> <li>• Löptiden för sådan kortfristig upplåning är tolv månader eller kortare.</li> </ul>  |
| IAS 16 Materiella anläggningstillgångar   | RR 12 Materiella anläggningstillgångar, URA 22, URA 31   |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Värdering till ”omvärderat värde” får göras då det finns tillförlitliga marknadsvärden.</li> <li>• Avskrivning ska ske även när en tillgång tillfälligt inte utnyttjas</li> <li>• Utgifter för en anläggningstillgång aktivers även om tillgångens prestandanivå i förhållande till vid anskaffningstillfället inte förbättras.</li> <li>• En tillgångs restvärde bedöms med utgångspunkt i den prisnivå som gäller vid bokslutstillfället.</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Denna värderingsprincip behandlas inte.</li> <li>• Utgifter avseende en anläggningstillgång aktivers endast om tillgångens prestandanivå i förhållande till vid anskaffningstillfället förbättras.</li> <li>• Restvärdet bedöms i den prisnivån som gäller vid anskaffningstidpunkten.</li> </ul> |
| IAS 19 Ersättningar till anställda  | RR 29 Ersättningar till anställda  |

|  |  |
|--|--|
|  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Omfattar inte redovisning av förmånsbestämda pensioner i juridisk person. De redovisas i enlighet med tryggandellagen.</li> </ul>   |
| <b>IAS 36 Nedskrivningar</b>   | <b>RR 17 Nedskrivningar</b>  |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Nedskrivningsbehovet prövas minst en gång per år för immateriella tillgångar, inkl. Goodwill, som bedöms ha en obegränsad livslängd och som inte är föremål av avskrivning.</li> </ul>                |  |
| <b>IAS 38 Immateriella tillgångar</b>  | <b>RR 15 Immateriella tillgångar</b>   |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Enligt en alternativ princip kan vissa immateriella anläggningstillgångar löpande värderas till verkligt värde.</li> <li>• Immateriella tillgångar med obegränsad livslängd avskrivs inte.</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Immateriella tillgångar värderas på basis av anskaffningsvärdet.</li> <li>• Om avskrivningsperioden för en immateriell anläggningstillgång överstiger fem år, ska upplysning lämnas om skälen för den längre avskrivningsperioden.</li> <li>• I juridisk person kan utgifter för utvecklingskostnader redovisas som kostnad även om det enligt rekommendationen i övrigt ska balanseras.</li> </ul> |

|  |   |
|--|---|
| <p>IAS 39 Finansiella instrument:<br/>Redovisning och värdering</p>  |   |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Finansiella tillgångar redovisas till verkligt värde, med vissa angivna undantag.</li> <li>• Finansiella skulderredovisas till anskaffningsvärde, med vissa angivna undantag.</li> <li>• Derivat instrument</li> <li>• (tillgång/skuld)värderas till verkligt värde.</li> <li>• Preciserade regler för säkringsredovisning.</li> </ul>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Finansiella instrument värderas huvudsakligen enligt lägsta värdets princip men får, med några undantag, värderas till verkligt värde</li> <li>• Vissa företeelser redovisas ” off balance”</li> </ul> |
| <p>IAS 40 Förvaltningsfastigheter</p>  | <p>RR 24 förvaltningsfastigheter</p>  |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Förvaltningsfastigheter värderas antingen på basis av anskaffningsvärde eller till verkligt värde. Vid värdering på basis av anskaffningsvärden lämnas upplysning om verkligt värde.</li> <li>• Hyrda förvaltningsfastigheter som klassificeras som operationella, får redovisas som förvaltningsfastigheter under förutsättning att de värderas till verkliga värden.</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Värdering av poster i balansräkningen sker på basis av anskaffningsvärden. Upplysning lämnas om verkligt värde.</li> <li>• Motsvarande regler finns inte i RR</li> </ul>                               |

## Kapitel 9. Källförteckning

### Metodböcker

Bryman, Alan, Bell, Emma (2005). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Liber

Christensen, Lars (2001). *Marknadsundersökning-en handbok*, Studentlitteratur AB

Eriksson, Lars Torsten & Wiedersheim-Paul, Finn (2001). *Att utreda, forska och rapportera* (1 uppl.). Lund: Studentlitteratur

Nyberg, Rainer (2005). *Skriv vetenskapliga uppsatser och avhandlingar*, Studentlitteratur

### Övrig Litteratur

Ahrne, Göran & Hedström, Peter (1999). *Organisationer och samhälle – Analytiskt perspektiv*,

Artsberg, Kristina (2005). *Redovisningsteori – policy och praxis*, Liber AB (uppl. 2:1)

Bakka, Jörgen F, Fivelsdal, Egil, Lars Lindkvist (2001). *Organisationsteori*, Liber AB

Ellström, Per-Erik (1992). *Kompetens, utbildning och lärande i arbetslivet*, (uppl. 1)

Nilsson, Stellan (1999). *Redovisningens normer och normbildare*, Studentlitteratur AB (uppl. 1).

Smith, Dag (2006). *Redovisningens språk*, Studentlitteratur AB (uppl. 3).

Thomasson, Jan (2004). *Extern redovisning och finansiell analys*, Liber AB (uppl. 11).



Thomasson, Jan, Arvidsson Per, Lindquist, Hans, Rohlin, Lennart (2002). *Den nya affärsredovisningen*, Liber AB (uppl. 13).

## Artiklar

Bengtsson, Anders (2004). *Måste de vara så svårt? Ett temanummer om den komplicerade redovisning*, Balans, nr. 6, s. 25-28

Bolton, Lesley (2006). *IFRS – The story so far*, Accountancy. London, vol. 137, nr. 1354, s. 80

Hultén, Karin, Persson, Lars-Erik (2006). *Tema: Tre heta IFRS-områden: Goodwill – ett område som krävt betydande insatser*, Balans, nr 10, s. 29-34

*IFRS comes into force as Swiss Re warns of 'manifold' consequences*, Life Insurance International. London (2005), s. 5

*IFRS – still a long way to go*, Accountancy Ireland (2006), vol. 38, nr. 5, s. 24

Jansson, T & Hurtig (2005), *Få oväntade effekter vid övergången till IFRS*, Balans, nr 3, s. 36-38

Jermakowicz, Eva K & Gornik-Tomaszewski, Sylwia (2006). *Implementing IFRS from the perspective of EU publicly traded companies*, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, nr 15, s. 170-196

McDonnell, John (2005). *IFRS: Seven Steps to a Smooth Transition*, Accountancy Ireland, vol. 37, nr. 1, s. 10-11

Oxelheim, Lars (2006). *Ingen indikation på ökad transparens; Hjälper IFRS aktieägarna förstå konkurrenskraft och företagsprestation?* Balans, nr. 10, s. 36-39

Rundfeldt, Rolf (2007). Balans, årgång 33 nr5, s. 35-36

Togander, Anders (2006). *Säkringsredovisning enligt IAS 39; kan vi förvänta oss enklare internationella regler?* Balans, nr. 10, s. 31

Topazio, Nick (2007). *Financial reporting*, Financial Management, s. 30

Vaessen, Mark (2005). *Financial Reporting: IFRS transition - Communication: the next phase*, Accountancy. London, vol. 135, nr. 1337, s. 70

Vandenplas, Yves & Harris, Tim (2006). *Financial Reporting: IFRS - Can you now take it in your stride?*, Accountancy. London, vol. 137, nr. 1349, s. 86

### **Lagar och förordningar**

Internationell redovisningsstandard i Sverige IFRS/IAS 2006

Regeringens proposition 2004/05:24 *Internationell redovisning i svenska företag*. Hämtad 2007-05-19 från [www.regeringen.se](http://www.regeringen.se)

Rådets direktiv, *Rådets fjärde direktiv 78/660/EEG och rådets sjunde direktiv från den 25 juli 1978*.

Grundat på artikel 55.3g i fördraget om årsbokslut i vissa typer av bolag och sammanställande av redovisning. Hämtad 2007-05-19 från [www.europa.eu.int](http://www.europa.eu.int)

SOU 2003:71, *IAS-utredningens betänkande Internationell redovisning i svenska företag*,

Hämtad 2007-05-29 från [www.forsakringsforbundet.se](http://www.forsakringsforbundet.se)

## **Elektroniska källor**

Akzo Nobel, [www.akzonobel.se](http://www.akzonobel.se)

Aspiro AB, [ww.aspiro.se](http://ww.aspiro.se)

Cardo, [www.cardo.se](http://www.cardo.se)

Deloitte, [www.deloitte.com](http://www.deloitte.com) & [www.deloitte.net](http://www.deloitte.net)

E.ON, [www.eon.com](http://www.eon.com)

Ernst & Young, [www.ey.com](http://www.ey.com)

EU, [www.ec.europa.eu](http://www.ec.europa.eu) & [www.eur-lex.europa.eu](http://www.eur-lex.europa.eu)

Fortum, [www.fortum.se](http://www.fortum.se)

Försäkringsförbundet, [www.forsakringsforbundet.com](http://www.forsakringsforbundet.com)

KPMG, [www.kpmg.se](http://www.kpmg.se)

Lindebergs, [www.lindebergs.se](http://www.lindebergs.se)

PriceWaterhouseCoopers, [www.pwc.com](http://www.pwc.com)

Redovisningsrådet, [www.redovisningsradet.se](http://www.redovisningsradet.se)

Regeringen, [www.regeringen.se](http://www.regeringen.se)

Skatteverket, [www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se)

Vattenfall, [www.vattenfall.se](http://www.vattenfall.se)

## **Intervjuer**

Anders Hiller, Cardo, Malmö 2007-05-08

Anita Karlsson, Ernst & Young, Malmö 2007-04-27

Eva Henriksson, KPMG, Malmö 2007-05-03

Eva Törning, PriceWaterhouseCoopers, Helsingborg 2007-04-28

Fredrik Axelsson, Akzo Nobel, Malmö 2007-05-03

Gunnar Lindquist, Fortum, Stockholm 2007-04-19

Jörgen Carlsson, Aspiro AB, Malmö 2007-04-23

Slobodan Kutlesovski, E.ON Sverige, Malmö, 2007-04-26

Yvonne Pettersson, Vattenfall 2007-05-07

## Övriga källor

Nilsson, Stefan, *Tillämpning av lagbegränsad IFRS i finansiella företag* hämtad.  
Hämtad 2007-06-01 från [www.deloitte.com/dtt](http://www.deloitte.com/dtt)

IFRS 2005: Övergången till IFRS i små svenska börsnoterade bolag, Linköping University, Jakob Tenselius & Johannes Thornell

PriceWaterhouseCoopers (2006). Pressemedelande. Fondförvaltare överens i aktuell undersökning: *IFRS påverkar redan investeringsbesluten i Europa*. Hämtad 2007-05-23 från [www.pwc.com](http://www.pwc.com)

Cederberg, Olof, Thorell, Per (2005). Nätskrift, *IFRS för styrelseledamöter*, Hämtad 2007-05-22 från [www.ey.com/global](http://www.ey.com/global)

Ernst & Young (2003). Pressinformation, *Övergång till International Financial Reporting Standards på agendan i över 90 procent av undersökta länder*, Hämtad 2007-05-23 från [www.ey.com/global](http://www.ey.com/global)

Ernst & Youngs Nätskrift (2005). *Implementeringen av IFRS 2005*, Hämtad 2007-07-23 från [http://www.ey.com/Global/download.nsf/Sweden/IFRS\\_2005/\\$file/Implementeringen%20av%20IFRS%202005.pdf](http://www.ey.com/Global/download.nsf/Sweden/IFRS_2005/$file/Implementeringen%20av%20IFRS%202005.pdf)

Börsbolagens finansiella rapportering 2005, OMX

Vattenfalls årsredovisning 2006

Aspiros årsredovisning 2006

Cardos årsredovisning 2006