

1 INLEDNING	3
1.1 BAKGRUND TILL ÄMNESVALET.....	3
1.1.1 Nya förutsättningar för rapportering och normgivning.....	3
1.1.2 IASCs roll och ställning.....	5
1.1.3 Internationaliseringen av svensk normgivning.....	6
1.2 PROBLEMATISERING.....	7
1.2.1 Problematisering inför inledande jämförelse av standards.....	7
1.2.2 Problematisering inför fortsatt studie av identifierade skillnader.....	8
1.3 PROBLEMFÖRMULERING.....	9
1.3.1 Problemformulering för den inledande kartläggningen.....	9
1.3.2 Problemformulering för den fortsatta undersökningen.....	10
1.4 SYFTESBESKRIVNING.....	11
1.4.1 Syften med den inledande kartläggningen.....	11
1.4.2 Syftet med den fortsatta undersökningen.....	12
1.5 AVGRÄNSNINGAR.....	13
1.5.1 Avgränsning till vissa av IASCs standards.....	13
1.5.2 Avgränsning till motsvarande svensk normgivning.....	13
1.6 METOD.....	14
1.6.1 Metodval inför problematisering och fastställande av syfte.....	15
1.6.2 Metodval inför den inledande kartläggningen.....	15
1.6.3 Metodval inför den fortsatta undersökningens analys.....	16
1.7 KVALITATIVA MÄTPROBLEM.....	16
1.7.1 De traditionella mätproblemen vid kvalitativ metod.....	17
1.7.2 Särskilda mätproblem vid kvalitativ metod.....	17
2 EMPIRISK UNDERSÖKNING	19
2.1 KARTLÄGGNING AV NORMER.....	19
IAS 1 (revised 1997) Presentation of Financial Statements.....	19
IAS 2 (revised 1993) Inventories.....	22
IAS 3 Consolidated Financial Statements.....	23
IAS 4 (reformatted 1994) Depreciation Accounting.....	23
IAS 5 Information to be Disclosed in Financial Statements.....	23
IAS 6 Accounting Responses to Changing Prices.....	23
IAS 7 (revised 1992) Cash Flow Statements.....	23
IAS 8 (revised 1993) Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies.....	24
IAS 9 (revised 1993) Research and Development Costs.....	26
IAS 10 (revised 1999) Events After the Balance Sheet Date.....	26
IAS 11 (revised 1993) Construction Contracts.....	26
IAS 12 (revised 1996) Income Taxes.....	28
IAS 13 Presentation of Current Assets and Current Liabilities.....	29
IAS 14 (revised 1997) Segment Reporting.....	29
IAS 15 Information Reflecting the Effects of Changing Prices.....	29
IAS 16 (revised 1998) Property, Plant & Equipment.....	30
IAS 17 (revised 1997) Leases.....	31
IAS 18 (revised 1993) Revenue.....	33
IAS 19 (revised 1998) Employee Benefits.....	34
IAS 20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance.....	34
IAS 21 (revised 1993) The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates.....	36
IAS 22 (revised 1998) Business Combinations.....	37
IAS 23 (revised 1993) Borrowing Costs.....	39
IAS 24 Related Party Disclosures.....	40
IAS 25 (reformatted 1994) Accounting for Investments.....	40
IAS 26 (reformatted 1994) Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans.....	40
IAS 27 (reformatted 1994) Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries.....	40
IAS 28 (revised 1998) Accounting For Investments In Associates.....	41
IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies.....	42
IAS 30 Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions.....	43
IAS 31 (revised 1998) Financial Reporting of Interests in Joint Ventures.....	43
IAS 32 (revised 1998) Financial Instruments: Disclosure and Presentation.....	44
IAS 33 Earnings Per Share.....	45

IAS 34 Interim Financial Reporting	46
IAS 35 Discontinuing operations.....	47
IAS 36 Impairment of Assets.....	47
IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets.....	48
IAS 38 Intangible Assets	48
IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement.....	50
2.2 SAMMANSTÄLLNING AV IDENTIFIERADE SKILLNADER.....	50
2.2.1 Syfte/syften med normen.....	51
2.2.2 Tillämpningsområde.....	51
2.2.3 Metoder, definitioner och klassificering.....	52
2.2.4 Upplysningskrav.....	54
2.2.5 Valfrihet vid bl a metodval, upplysningar.....	55
2.2.6 Struktur.....	56
2.2.7 Resonemang och framställning samt användning av begrepp	57
2.2.8 Skillnader angående övergångsregler.....	58
3 LITTERATURGENOMGÅNG	59
3.1 ÖVERSIKTLIG GENOMGÅNG	59
3.1.1 Orsakerna bakom skillnader mellan redovisningstraditioner.....	59
3.1.2 Indelning i grupper av redovisningssystem.....	62
3.1.3 Framväxten av redovisningens principer; en process.....	63
3.2 GENOMGÅNG AV VISSA FRAMTRÄDANDE FAKTORER.....	64
3.2.1 Sambandet mellan redovisning och beskattning	64
3.2.2 Förekomsten av ett redovisningsteoretiskt ramverk.....	65
3.2.3 Övriga faktorer.....	67
4 ANALYS OCH DISKUSSION	70
4.1 SVENSK LAGSTIFTNING.....	70
4.2 URSPRUNGLIGA FAKTORER.....	72
4.2.1 Sambandet mellan redovisning och beskattning	72
4.2.2 Förekomsten av ett redovisningsteoretiskt ramverk.....	73
4.2.3 Vissa redovisningsprincipers ställning.....	75
4.3 ÖVRIGA FAKTORER.....	77
5 SLUTSATSER OCH SAMMANFATTANDE KOMMENTARER.....	81
5.1 INLEDNING	81
5.2 SLUTSATSER.....	82
5.3 AVSLUTANDE KOMMENTARER	83
REFERENSLISTA.....	84

1 Inledning

1.1 Bakgrund till ämnesvalet

1.1.1 Nya förutsättningar för rapportering och normgivning

Den aktuella redovisningsdebatten behandlar för närvarande ett stort antal intressanta frågor. Dessa är i vissa fall relaterade till konkreta redovisningsproblem som t ex de pågående internationella debatterna om behandlingen av leasing, om hur frågor i samband med koncernredovisning ska behandlas samt för Sveriges del, hur redovisning av återköp av egna aktier ska ske.¹ Diskussioner förs även om hur redovisningens regelverk påverkar och påverkas av andra institutioner och särskilda förhållanden i samhället. Detta kan röra sig om de nya hot och möjligheter som redovisningen ställs inför i IT-samhället, revisorernas ansvar och oberoende samt redovisning av icke-monetär karaktär som t ex redovisning av kunskapskapital, miljöredovisning och social redovisning.² En ytterligare inriktning är utvecklingen och ifrågasättandet av de teoretiska resonemang som ligger till grund för dels väletablerade redovisningsprinciper, dels lagstiftning och EG-direktiv. Denna debatt blir aktuell t ex i samband med att internationella standards som föreskriver redovisning till verkligt värde ska tas i beaktande i arbetet med utformandet av nya svenska redovisningsnormer inom ramen för svensk lagstiftning.³

Den del av debatten vi finner vara av störst intresse och som föranlett vårt val av uppsatsämne rör de övergripande institutionella ramar inom vilka redovisning och redovisningens normgivning sker. Denna debatt är högaktuell i vår tid eftersom förutsättningarna för kapitalackumulation och drivandet av affärsverksamhet, och därmed i förlängningen de funktioner och krav företagens finansiella rapportering ska kunna uppfylla, är stadda i snabb förändring (Schroeder & Clark 1998, s. 271). Viktiga förändringar har skett vad gäller avreglering av marknader och valutarörelser, i form av exempelvis den europeiska valutaunionen och det allt större stöd sammanslutningar för frihandel åtnjuter. Detta får till följd att investerare, främst då stora institutionella sådana, i allt större utsträckning verkar på globala marknader. En snabb ekonomisk utveckling sker också i många länder; denna utveckling innefattar en stabilisering av situationen i många asiatiska och sydamerikanska länder, långvarig högkonjunktur i de rika i-länderna samt introduktion av marknadsekonomi i de forna kommunistländerna.

Detta ställer krav på företagen såtillvida att de ska kunna möta dessa nya utmaningar i en allt hårdare konkurrenssituation och växa på befintliga och nya marknader. Detta får som följd att de marknader på vilka företagen är närvarande blir allt fler och att andra

¹ Hur poolningsmetoden och goodwillavskrivningar diskuteras i USA samt hur G4+1-gruppen diskuterar lika redovisning av finansiell och operationell leasing genomgås i Rolf Rundfelts "Tendenser i börsbolagens årsredovisningar 1999" s. 31-34 respektive s. 59. Se vidare *Balans* 12/1999 för en diskussion om hur återköp av egna aktier ska redovisas.

² Redovisning och IT behandlas t ex i *Balans* 6-7/2000 och revisorns ansvar vid ekobrott behandlas i *Balans* 1/2000. *The European Accounting Review* 1/2000 behandlar i sin helhet miljöredovisning och social redovisning.

³ Se Rolf Rundfelts "Tendenser i börsbolagens årsredovisningar 1999" s. 25-26 där EU-kommissionens arbete med att jämka EG-direktiven med IASCs regler om redovisning av finansiella instrument beskrivs.

marknader än hemmamarknaden får större betydelse. Företagens intressenter i form av investerare, anställda, kunder och leverantörer börjar i större utsträckning återfinnas i olika länder runt om i världen. I längden blir konsekvensen av detta att företagen av strategiska skäl, ofta för att tydliggöra sitt åtagande på den aktuella marknaden, även önskar bedriva sin finansieringsverksamhet på dessa marknader (Walton et al 1998, s. 337-339). Ett uppmärksammat exempel på detta är Daimler-Benz introduktion på New York-börsen (Walton et al 1998, s. 348-352).

På dessa olika marknader har skilda sociala, kulturella, ekonomiska och politiska förutsättningar format dels synen på redovisningens syfte, dels de konkreta regler som gäller för företagens finansiella rapportering.⁴ I detta sammanhang brukar man tala om att två övergripande redovisningstraditioner föreligger; den kontinentaleuropeiska och den anglo-saxiska (Smith 1997, s. 63). Vad gäller dessa båda traditioner finns stora skillnader rörande institutionella förutsättningar för redovisningen, bakomliggande principer på vilka redovisningen bygger, innebörden av konkreta lagar, normer och standards samt processen bakom och strukturen på redovisningens regelverk. Ett flertal forskningsarbeten föreligger vilka har som syfte att förklara och tydliggöra skillnader samt klassificera redovisningen i olika länder, främst enligt de båda övergripande traditionerna ovan men även i smalare mera snävt definierade grupperingar.⁵

De skillnader som ofta brukar framhållas mellan dessa båda traditioner omfattar t ex redovisningens förhållande till beskattningen där ett nära samband finns inom den kontinentala traditionen medan frikoppling råder inom den anglo-saxiska. Den senare har också en mer restriktiv syn på försiktighetsprincipen och skapandet av dolda reserver medan matchningsprincipen och användningen av verkligt värde har en betydligt starkare ställning här. Som bakomliggande påverkansfaktorer brukar framhävas aktiemarknadens större betydelse framför bankfinansiering i de anglo-saxiska länderna. Därav följer att investerare är den viktigaste intressentgruppen medan även andra intressenter som staten, borgenärer och anställda tas hänsyn till i det kontinentala Europa.⁶ Huruvida gränserna mellan de båda grupperna fortfarande är lika skarpa som förut kan dock diskuteras, i en tid av internationell harmonisering och ökad betydelse för aktiemarknaderna i det kontinentala Europa (Smith 1997, s. 65).

Detta ändrar förutsättningarna för företagens finansiella rapportering såtillvida att andra redovisningsnormer och -principer än de som man hittills tillämpat kan bli aktuella då företagen söker sig till nya kapitalmarknader eller då investerare företar investeringar på andra marknader än hemmamarknaden. Frågor som blir synnerligen angelägna i diskussionen om hur redovisningens normgivning ska bedrivas, innefattar därför förutsättningarna för internationalisering och harmonisering vad gäller både redovisningens olika regelverk och bakomliggande principer samt redovisningen i praktiken.⁷

⁴ Översiktliga genomgångar av dessa förutsättningar finns bl a i Walton et al och Nobes & Parker. Vi kommer att presentera dessa i kapitel 3 Litteraturgenomgång. Se även "European Financial Reporting: a History" där en genomgång presenteras för ett antal enskilda länder.

⁵ Se t ex Douplik & Salter i "The International Journal of Accounting" 3/1995 s. 189-205 och Nobes i ABACUS 2/1998 s. 162-184.

⁶ Även vad gäller de skillnader som faktiskt finns mellan olika redovisningssystem vill vi hänvisa till kapitel 3 Litteraturgenomgång och den översikt med tillhörande referenser som återfinns där.

⁷ Se t ex Alexander, David & Archer, Simon "The European Accounting guide", 1992, s. 7; där diskuteras huruvida målsättningen bör vara fullständig harmonisering eller förståelse för olikheter.

1.1.2 IASCs roll och ställning

Det är i detta sammanhang International Accounting Standards Committee (IASC) haft som syfte att övervinna dessa skillnader och arbeta för harmonisering och utgivandet av internationella standards, International Accounting Standards (IAS). Så här lyder IASCs syften enligt organisationens stadgar (IASCs Samlingsvolym 2000, s. 25):

”The objectives of IASC are:

- (a) to formulate and publish in the public interest accounting standards to be observed in the presentation of financial statements and to promote their worldwide acceptance and observance; and*
- (b) to work generally for the improvement and harmonisation of regulations, accounting standards and procedures relating to the presentation of financial statements.”*

Uppnåendet av dessa båda syften skulle alltså bidra till att motverka de svårigheter och hinder till följd av olika principer och regelverk för redovisningen, som rapporterande företag stöter på i samband med att man önskar finansiera sin verksamhet på nya kapitalmarknader och som investerare måste övervinna vid bedömandet av investeringar på främmande marknader.

Det viktigaste konkreta exemplet på hur denna harmonisering skulle kunna uppnås genom att användandet av IASs accepteras och därmed blir meningsfullt, är den överenskommelse som träffats med International Organisation of Securities Commissions (IOSCO), en intresseorganisation för enskilda länders tillsynsmyndigheter. Denna innebär att IASC framarbetar en uppsättning ”core standards”, genom att förbättra befintliga IASs som anses svaga och ge ut nya IASs om angelägna ännu ej behandlade redovisningsfrågor. Därefter har tanken varit att IOSCO ska rekommendera användningen av dessa IASs för registrering på främmande börser (Sharpe 1999, s. 72). Det har dock efterhand och efter mycken debatt, blivit klart att IOSCO och i synnerhet den mäktiga amerikanska tillsynsmyndigheten Securities Exchange Commission (SEC) inte till fullo rekommenderar dessa ”core standards” (McGregor 1999, s. 166-167). Istället väljer man att föreskriva rätt för enskilt medlemsland att kräva avstämning eller ytterligare information om så anses nödvändigt (Balans 6-7/2000, s. 45-46).

IASC har under senare år i allt större utsträckning och mycket till följd av det ovan nämnda avtalet med IOSCO, behandlat de redovisningsfrågor som anses vara viktiga och kontroversiella (Epstein, Mirza 2000, s. 12-16). Detta innebär att vi genom att studera IASs fångar ett stort antal av de frågor som framförallt på ett internationellt plan anses aktuella, komplexa och relevanta. Detta samarbete har också haft betydelse för att öka kvaliteten på den samlade mängden IASs (Sharpe 1999 s. 71). Förutom att dessa frågor överhuvudtaget behandlas arbetar IASC hela tiden för att minska den typ av valmöjligheter som man tidigare ofta fick motta kritik för (Sharpe 1999 s. 78).

IASC är dock ständigt inbegripet i en politisk process som rör förankringen av IASs hos nationella normgivare, intresseorganisationer, tillsynsmyndigheter samt användare.

Även om denna process innebär att IASCs anseende hos dessa grupper varierar och fluktuerar över tiden är organisationen just nu inne i en fas av förändring och finansiell och organisatorisk förstärkning (Edenhammar, Hägg 1997, s. 20). Förslag har framlagts och diskuterats om hur organisationen ska bli mer effektiv och kompetent. Trots betydande oenighet mellan framförallt den amerikanska redovisningsnormgivaren FASB (Financial Accounting Standards Board) och EU-kommissionen är denna diskussion konstruktiv. Bl a har av EU-kommissionen framförts förslaget att tillåta europeiska noterade bolag att, efter nödvändig ändring i EGs bolagsdirektiv, redovisa enligt IASs (Accountancy International 6 1999, s. 7). Tidigare har kommissionen klargjort att man inte avser att i harmoniseringssyfte utge några ytterligare direktiv utan istället stödja IASCs internationella normgivningsarbete (Alexander, Archer, 1992, s. 2).

IASC själv har inte varit passiv i den ständigt pågående debatten om organisationens och dess standards ställning och framtid. Under 1999 framlades ett omdebatterat förslag ("Shaping IASC for the Future") till hur normbildningen skulle skötas effektivare och hur IASCs kompetens bättre skulle kunna tas tillvara och utvecklas (IASC 1998). I samband med detta förslag blev motsättningarna mellan normbildare (främst amerikanska FASB) och övriga intressenter (främst EU-kommissionen) tydliga (Rundfelt 1999, s. 24 - 26).

1.1.3 Internationaliseringen av svensk normgivning

En normbildare som intagit en i allt väsentligt positiv inställning till IASCs regelverk och även dess arbetssätt och organisation är det svenska Redovisningsrådet (Rådet). Rådet uttrycker i sitt förord en tydlig avsikt att nytgivna rekommendationer skall baseras på IASs (FARs Samlingsvolym 2000, s. 464-465):

"Rådets rekommendationer utformas med utgångspunkt från International Accounting Standards (IAS) ..."

Vidare säger man att:

"Inriktningen är att Rådets rekommendationer skall följa IAS och avvikelser härifrån skall förekomma endast om svensk lag lägger hinder för en redovisning enligt IAS eller om det finns andra starka skäl".

Rådet konstaterar i sitt förord att svenskt näringsliv i högsta grad är internationellt. Detta faktum kan antas vara ett huvudsakligt motiv till varför Rådet utformar sina rekommendationer med utgångspunkt i IASs. I de redovisningsfrågor där det saknas svenska rekommendationer hänvisar Rådet till IASCs ramverk dit företag kan vända sig för vägledning. Även från andra allmänt accepterade principer (t ex US GAAP, d v s amerikanska allmänt accepterade redovisningsprinciper) kan vägledning hämtas. Det bör nu påpekas att IASs och svenska normer är två regelverk som traditionellt uppfattas som tillhörande olika redovisningstraditioner enligt resonemanget i inledningen; IASs med förankring i den anglo-saxiska traditionen och svenska regler som länge ansetts vara exempel på den kontinentala traditionen.⁸

⁸ Vi utvecklar resonemanget kring detta påstående i kapitel 3 Litteraturgenomgång.

Rådets förord till sina rekommendationer innebär att den samlade volymen av IASs utgör en referenspunkt för det framtida arbetet med normgivning i Sverige. Man klargör därigenom tydligt sina intentioner vilka innebär att IASs kommer att ha stor inverkan på det svenska arbetet med att utveckla redovisningsrekommendationer. Det uppges av Rådets sekretariat att denna inverkan blivit alltmer påtaglig i takt med att IASCs internationella ställning stärkts (Balans 6-7/1999, s. 7-9). Ett rimligt antagande är att detta åtagande att basera rekommendationerna på IASs står fast inom överskådlig framtid.

I samband med Rådets omorganisation och finansiella förstärkning 1998 då privata organisationer gick in som nya huvudmän och budgeten fördubblades, klargjordes även organisationens syfte tydligare (Balans 6-7/1999, s. 7-9). Så här säger Rådet vidare i förordet till rekommendationerna (FARs Samlingsvolym 2000, s. 465):

”Rådets rekommendationer och uttalanden, liksom uttalanden från Rådets Akutgrupp, tar i första hand sikte på de företag vars aktier är föremål för offentlig handel eller som genom sin storlek har ett stort allmänt intresse.”

Det är alltså Rådets specificerade uppgift att arbeta med normgivning särskilt riktad till de företag som p g a sin storlek, globala närvaro och finansiering via den internationella aktiemarknaden, i större utsträckning påverkas av det faktum att normgivning på redovisningsområdet internationellt sett är heterogen. Rådet ska alltså enligt dessa förutsättningar basera sina rekommendationer och utkast på IASs.

1.2 Problematisering

1.2.1 Problematisering inför inledande jämförelse av standards

Hur resonemanget ovan bildar grunden för vår problematisering kan sammanfattas på följande vis. Under historiens gång har olika nationella förutsättningar skapat olika redovisningstraditioner. Allteftersom världsekonomin blivit mer global har behovet av att eliminera dessa skillnader kommit att framstå som angeläget. I IASC finns en framträdande internationell organisation som verkar pådrivande i arbetet med harmonisering av redovisningsnormer och den svenska normbildaren Redovisningsrådet har uttryckt avsikten att anpassa svenska redovisningsnormer till IASCs normer.

Vi har i detta sammanhang funnit det intressant att till en början ställa frågan om Rådet i arbetet med att utge rekommendationer verkligen följer den uttalade avsiktsförklaring som återges i förordet till dessa. En följdfråga blir då i vilken utsträckning detta sker. Har arbetet med att utge svenska normer, baserade på IASs, tillgått på så vis att i det närmaste en översättning av IASCs standards skett, justerad enbart då IASs står i konflikt med svensk lag? Eller har en mer eller mindre långtgående anpassning till svenska förhållanden kontinuerligt gjorts?⁹

⁹ Som ett jämförande exempel kan vårt grannland Norge nämnas. I Norge har normbildarna också valt att följa IASC, dock inte i samma utsträckning då rekommendationerna är kortare och friare. För utförligare genomgång se Balans 5/2000 s. 59.

Vi har redan i föregående avsnitt påpekat att IASs i stort sett härstammar från den anglosaxiska redovisningstraditionen och svensk redovisning från den kontinentaleuropeiska och att många olikheter finns mellan dessa. Detta faktum innebär att olika principer kan komma att stå mot varandra i konkreta redovisningsfrågor. Någon närmare förklaring av vad begreppet ”andra starka skäl” innebär ges ej heller i förordet. Det kan vara rimligt att tolka begreppet ”andra starka skäl” som en reservation som möjliggör avsteg från principen att IASs ska utgöra basen för Rådets arbete. Denna reservation nämns utöver att anpassning ska ske då lagstiftningen kräver så och man får anta att denna reservation kan innebära t ex påtryckningar från lobbygrupper som revisorer samt upprättare och användare av finansiella rapporter.

Nu har vi alltså klargjort den tankegång som ligger bakom den grundläggande frågeställningen för denna uppsats. Detta är en frågeställning som framträder redan tidigt under arbetet med problematisering och som är lämplig att inledningsvis ta sig an. Den första arbetsuppgiften som då aktualiseras blir att empiriskt genom en dokumentstudie jämföra IASCs standards med Rådets rekommendationer för att kartlägga förekomsten av skillnader mellan de båda regelverken och fastställa vilka dessa är. Denna del av uppsatsen kallar vi fortsättningsvis ”inledande kartläggning”.

Vi har under vår studietid i Lund gått flera kurser som berört internationella skillnader vad gäller redovisningsnormer och -praxis. Vi har dock funnit att någon systematisk jämförelse mellan IASCs standards och i första hand Rådets rekommendationer, med utgångspunkt i varje enskild IAS, inte finns. Den här typen av jämförelse utgör en viktig del i den litteratur som används i Lund på kursen i internationell redovisning. I behandlingen av svensk redovisning i ett internationellt sammanhang upplever vi alltså att det i detta avseende finns en lucka i denna litteratur. Denna inledande kartläggning skulle kunna användas, helt eller delvis, som en del i den här typen av kurslitteratur.

Vår ambition har hela tiden varit att, genom att genomföra denna inledande kartläggning av skillnader, en eller flera ytterligare problemställningar ska komma att framträda. Genom att vi får insikt i hur de faktiska förhållandena ser ut kan vi också tydligare identifiera tillkommande intressanta frågeställningar. Detta sätt att arbeta beskrivs mer ingående i kapitlet om metod. Då arbetet fortskridit så långt att en sammanställning färdigställts av de skillnader som föreligger har det varit möjligt att identifiera ytterligare relevanta frågor.

1.2.2 Problematisering inför fortsatt studie av identifierade skillnader

Har Rådets reservation att anpassning ska ske så långt svensk lagstiftning tillåter, varit den faktor som i störst utsträckning bidragit till att skillnader finns? Denna fråga blir intressant eftersom lagstiftning kanske kan ses som ett mer accepterat skäl till att avsteg från avsiktsförklaringen görs. Svensk lagstiftning är anpassad efter EGs 4:e och 7:e Bolagsdirektiv och därigenom sätts vissa ramar som lagstiftaren måste hålla sig inom. IASCs standards är däremot ej bundna av dessa direktiv och är i vissa avseenden olika.

Finns det kanske även andra faktorer som haft större inverkan på utformningen av Rådets rekommendationer med resultatet att de inte har formen av en ren översättning av motsvarande IASs? Ska dessa faktorer i så fall anses falla under rubriceringen ”andra starka skäl” som Rådet själv nämner i förordet? En självklar men intressant följdfråga

av detta resonemang är naturligtvis vilka dessa andra faktorer i så fall är och om de stämmer överens med den gängse uppfattningen om olika redovisningstraditioner enligt resonemanget ovan i avsnitt 1.1.1. Vi har redan nämnt betydelsen av olika redovisningstraditioner, men också påpekat att redovisningen inte är statisk. Då stor vikt läggs vid harmonisering uppkommer frågan om de traditionella olikheterna är lika starka som förr eller om nya mönster kan skönjas.

Genom detta sätt att arbeta delas alltså uppsatsen upp i två huvudsakliga delar. Den första delen utgörs av en inledande kartläggning av skillnaderna mellan IASCs standards och dessas svenska motsvarigheter, i form av redovisningsnormer enligt nedanstående motivering i 1.3.1. Den andra delen består av en fortsatt undersökning vars problematisering och syfte i betydande utsträckning framkommit till följd av den första delens kartläggning. Denna andra del utgörs alltså av en studie rörande vilka faktorer som ligger till grund för att skillnader mellan IASs och Rådets rekommendationer förekommer. Vi benämner fortsättningsvis denna del av uppsatsen ”fortsatt undersökning”.

De inledande avsnitten 1.3 och 1.4 omfattar problematisering och syfte för den inledande kartläggningen och den fortsatta undersökningen. Den indelning i underkapitel som gjorts i dessa kapitel har vi valt för att läsaren ska få förståelse för att arbetet med den inledande kartläggningen av skillnader mellan standards, vad gäller genomförandet tidsmässigt och metodmässigt, varit skilt från den fortsatta undersökningen. På så sätt får läsaren, utöver genom vad som skrivits i metodkapitlet om använd metod, på ett tidigt stadium i läsandet av uppsatsen en god uppfattning om hur vårt arbete fortskridit.

1.3 Problemformulering

1.3.1 Problemformulering för den inledande kartläggningen

Problemformuleringen för den inledande kartläggningen, baserad på problematiseringen ovan i 1.2.1, kan genom att uttryckas med två frågor göras kortfattad och koncis. Därefter följer en förklaring av de väsentliga begreppen ur problemformuleringen.

Vilka skillnader finns mellan IASCs standards och motsvarande svensk normgivning, i första hand i form av rekommendationer från Redovisningsrådet, men även i förekommande fall i form av utkast från Redovisningsrådet och normer från Bokföringsnämnden?

Vilka aspekter av dessa skillnader kan identifieras i syfte att skapa en tydlig sammanställning som kan utgöra underlag för fortsatt problematisering?

Med ”skillnader” menar vi dels då resultatet av att redovisa enligt den aktuella texten resulterar i t ex olika värdering eller upplysningar i de finansiella rapporterna. Dessutom menar vi de fall då det förekommer olika uttryckssätt och dispositioner i de båda motsvarande texterna vilket inte behöver medföra att den faktiska redovisningen kommer att skilja sig åt. Dock uppfattar vi det alltså som att skillnader föreligger även i dessa fall eftersom, trots att den resulterande redovisningen ofta blir densamma,

principer för redovisningen får olika framträdande ställning eller posterna i de finansiella rapporterna i sig betraktas på olika sätt. Vissa av de skillnader som observeras och analyseras kommer att befinna sig på gränsen mellan dessa båda typer av skillnader. Vi resonerar mer kring detta faktum i avsnitt 1.7.2.

Begreppet "IASCs standards" innebär IAS 1 t o m IAS 39 så som de lyder i IASCs samlingsvolym 2000. Denna rymmer standards utgivna per den första januari 2000. Vid studiet av IASs har både standardtexten och vad IASC benämner bakgrundsmaterial ("background material") och implementeringsguide ("implementation guidance") inbegripits eftersom dessa utgör integrerade delar av varje standard. De IASs som kommit att undantas från studien räknas upp i avsnitt 1.5.1. I detta avsnitt motiveras också varför dessa undantas.

Begreppet "motsvarande svensk normgivning" innefattar RR 1-20 så som de ser ut per september 2000, Rådets båda utkast "Utformning av finansiella rapporter" och "Lånekostnader" samt Bokföringsnämndens rekommendation BFN R5. Avgränsningen till dessa normer motiveras i avsnitt 1.5.2. Vi kommer löpande i den inledande kartläggningen att noga ange vilken svensk norm eller utkast till norm som motsvarar den undersökta IAS. På så sätt kommer eventuella oklarheter rörande vilken organisation som utgivit normen eller huruvida normen är definitiv, och därmed i vilket övergripande sammanhang normen fungerar¹⁰, att undvikas.

Med begreppet "aspekter" menar vi sådana generella egenskaper hos varje identifierad skillnad som ytterligare beskriver denna. Dessa har använts för att i sammanställningen dela in skillnaderna i grupper och på så vis skapa översikt och struktur. Identifieringen av dessa aspekter har skett tämligen förutsättningslöst under kartläggningen. Vi har dock redan innan arbetets början funnit följande fyra aspekter som troliga (dock utan att från början utgå ifrån att dessa aspekter kommer att vara framträdande även i den färdiga sammanställningen): "skillnad vad gäller centrala och återkommande formuleringar och begrepp", "skillnad vad gäller mätregler", "skillnad vad gäller kriterier för upptagande i de finansiella rapporterna" samt "skillnad vad gäller krav på upplysningar".

1.3.2 Problemformulering för den fortsatta undersökningen

Vi väljer att även uttrycka problemformuleringen för den fortsatta undersökningen, baserad på problematiseringen ovan i 1.2.2, i frågeform:

Förklaras de skillnader som framgår av den empiriska undersökningen av svensk lagstiftning eller förekommer andra faktorer som kan tillskrivas ett förklaringsvärde?

Om andra faktorer förekommer, vilka är dessa och hur stämmer de överens med faktorer som i befintlig forskning och litteratur framhävs som förklarande?

¹⁰ D v s som en färdig rekommendation från Rådet, ett utkast på remiss från Rådet eller en färdig rekommendation från Bokföringsnämnden. Detta kan vara relevant att veta även om dessa tre typer av normer omfattas av vår avgränsning.

Med ”förklaras” menar vi här att det efter analys av innebörden hos en viss skillnad är rimligt att dra slutsatsen att vissa hänsyn tagits i arbetet med formuleringen av den aktuella rekommendationen, eller att en viss påverkan skett från något håll. Vi avser då rimligheten av att påverkan skett, direkt eller indirekt, av någon av de faktorer som beskrivs och förklaras i kapitel 3 Litteraturstudie. Om verifierbarhet och kvalitativ metod, se avsnitt 1.7.2. I förekommande fall kan skillnader förklaras även av ett konkret uttalande av Rådet. Vad gäller skillnader som förklaras av hänsyn till svensk lagstiftning är det i övervägande del av fallen så.

”Svensk lagstiftning” innebär lagtext som reglerar värdering, upplysningskrav och uppställningsformer. Det handlar även om lagtext som har till syfte att fastställa klassificeringen av eget kapital samt begränsa företagets utdelningsbara medel. Denna lagtext återfinns i Årsredovisningslagen (1995:1554) samt Aktiebolagslagen (1975:1385). Lagtext som fastställer och definierar sambandet mellan redovisning och beskattning ingår inte här utan utgör en av faktorerna enligt definitionen nedan.

Begreppet ”faktorer” är centralt för problemformuleringen för den fortsatta undersökningen. En faktor är ett sådant förhållande som framgår i befintliga forskningsarbeten och litteratur inom området internationella jämförelser av redovisningsnormer, eller som framkommit för oss genom vår systematiska analys av skillnader, och som får anses förklara (enligt definitionen ovan) dessa skillnader. Med dessa faktorer får i denna undersökning även ”svensk lagstiftning” jämföras eftersom detta begrepp på samma vis som faktorerna förklarar skillnader.

1.4 Syftesbeskrivning

1.4.1 Syften med den inledande kartläggningen

Den inledande kartläggningen har två huvudsakliga syften. Dessa är av olika karaktär och vi ska nedan förklara dem mera ingående.

Syftet att beskriva skillnader mellan de båda regelverken

Det första syftet är att beskriva den nuvarande situationen vad gäller förhållandet mellan ovan nämnda grupper av normer och lagstiftning. Som framgår av vår problematisering finner vi det nödvändigt att företa en empirisk undersökning i form av en dokumentstudie. Det är rimligt att för denna inledande kartläggning ställa upp som ett första grundläggande syfte att övergripande beskriva hur situationen faktiskt ser ut vad gäller eventuella skillnader. Syftet är inte att kartlägga och jämföra den fullständiga lydelsen av varje enskild standard- eller lagtext utan istället ligger fokus på de hänseenden i vilka dessa är olika.

Detta syfte är alltså främst deskriptivt till sin karaktär då det beskriver relationerna mellan dessa olika grupper av normer och lagar (Andersen 1998, s. 18). Denna kartläggning syftar även till att skapa förståelse för helheten rörande förhållandet mellan dessa båda grupper av normer. För att underlätta för läsaren att se denna helhet avslutas alltså den inledande kartläggningen med en sammanställning av de kategorier i vilka de huvudsakliga skillnaderna kan delas in. En sådan sammanställning har både en deskriptiv och en i viss mån problemidentifierande funktion (se nedan).

Syftet att identifiera ytterligare frågeställningar relaterade till skillnaderna

Det andra huvudsakliga syftet är att vi genom att genomföra denna kartläggning ska kunna identifiera ytterligare problemställningar för den andra delen av uppsatsen. Genom att arbeta på detta sätt framträder olika potentiella problematiseringar för den fortsatta undersökningen och blir gradvis tydligare efterhand som datainsamling och -bearbetning under den inledande kartläggningen fortskrider och vår insikt i ämnesområdet ökar.¹¹ Denna förståelse kommer alltså att underlätta identifieringen av intressanta frågor inom det övergripande ämnesområdet samt eventuellt vilka samband som finns mellan dessa frågor (Winter 1992, s. 21). Detta i sin tur skapar grunden för ytterligare och mera preciserade problemställningar. Detta syfte är alltså explorativt och problemidentifierande (Andersen 1998, s. 18).

En sammanställning av skillnaderna i olika kategorier utgör avslutningen på delen ”Inledande kartläggning”. Här försöker vi tydliggöra dessa skillnader genom att kategorisera dem i form av en övergripande sammanfattning. En sådan sammanställning kan anses vara belägen i gränslandet mellan det första beskrivande syftet och det andra problemidentifierande syftet. Detta är fallet eftersom en sådan sammanställning utgör en beskrivning av situationen samtidigt som det är tänkt att dess disposition ska vara sådan att viktiga frågeställningar för den fortsatta undersökningen tydligt framkommer.

1.4.2 Syftet med den fortsatta undersökningen

Den fortsatta undersökningen har ett syfte, vilket vi nedan ska förklara mera ingående.

Syftet att presentera och strukturera ny empirisk kunskap i ämnet

Syftet med den fortsatta undersökningen är i stor utsträckning av induktiv natur såtillvida att vissa slutsatser kommer att dras av oss. Dessa slutsatser kommer att behandla för det första i vilken utsträckning Rådet följt sin avsiktsförklaring om att endast avvika från IASs då svensk lag kräver det eller andra starka skäl föreligger, samt för det andra vad som påverkat Rådets arbete med utgivandet av rekommendationer baserade på IASs i de fall då denna avsiktsförklaring ej följts. Ny kunskap om dessa båda förhållanden kommer alltså att presenteras och så långt kommer befintlig kunskap att ha haft en begränsad roll i resultatet av vårt arbete. Befintlig kunskap används i denna uppsats snarare som en referenspunkt. Vissa av de slutsatser som vi kommer att presentera behandlar vilka faktorer ur den befintliga kunskapsmassan som gäller för relationen mellan IASs och Rådets rekommendationer.

Genom att använda befintlig kunskap på detta sätt kommer vi att applicera denna kunskap på den mer begränsade situation vi studerat. Denna situation är speciell av flera skäl. För det första rör den ett arbete som uttalat innefattar ambitionen att harmonisera två regelverk. För det andra är situationen avgränsad till två jurisdiktioner, d v s IASC och Sverige. Genom att sålunda använda oss av befintlig kunskap kommer vi alltså även att belysa huruvida denna stämmer på relationen IASs och nuvarande svenskt normgivningsarbete. Genom att jämföra med befintlig kunskap vill vi sätta in vår undersökning, och därmed den egna kunskap vi presenterat, i ett större sammanhang.

¹¹ Detta sätt att genomföra en undersökning på har mycket gemensamt med den metodteori som benämns ”grounded theory” och som utvecklats av Glaser & Strauss. Hur vi har använt denna metod för vissa delar av arbetet återkommer vi till i metodkapitlet.

1.5 Avgränsningar

Detta kapitel syftar till att klargöra och motivera de avgränsningar vi har satt upp för vårt arbete. Dessa avgränsningar har hjälpt till att styra arbetet under processens förlopp såtillvida att de klart begränsar både sökande och bearbetning av information. De hjälper också till att fokusera arbetets inriktning. De fungerar sålunda som en så kallad processtyrningsfaktor, dvs de styr samspelet mellan frågor och svar, teori och empiri samt det analytiska arbetet (Andersen 1998, s. 40-46). Vi ska nedan gå in närmare på vilka dessa avgränsningar är, hur de bidrar till arbetets relevans och vad som i övrigt ligger bakom våra val av just dessa avgränsningar.

1.5.1 Avgränsning till vissa av IASCs standards

Följande sjutton IASs ingår inte i den jämförelse vi har genomfört. Vad gäller dessa finns det inte någon motsvarande svensk normgivning, enligt problemformuleringens definition av detta begrepp. Det finns fem olika konkreta skäl till detta vilka vi presenterar nedan.

- IAS 3, 4, 5, 6, 9 och 13. Dessa fem standards är ej längre i kraft utan har ersatts av nya standards med annan numrering.
- IAS 10, 14, 19, 24 och 32. Vad gäller dessa standards arbetar Rådet för närvarande med utkast till svenska motsvarigheter (www.redovisningsradet.se 001106).
- IAS 15, 26 och 29. Dessa standards behandlar områden som av Rådet betraktas som inaktuella eller lågprioriterade (Rundfelt 2000, s. 22-23).
- IAS 30. Denna standard omfattas av föreskrifter utgivna av Finansinspektionen.
- IAS 25 och 39. Någon motsvarighet till dessa finns ej på Rådets agenda eftersom svenska rekommendationer skulle förutsätta en ändring av ÅRL (Årsredovisningslagen) och EG-direktiven, då värdering till verkligt värde är ett viktigt inslag i dessa standards (Rundfelt 2000, s. 22-23).

Genom att i kartläggningen utgå från vissa av IASCs standards behandlas enbart de redovisningsproblem som dessa standards föreskriver lösningar på. Som tidigare påpekats jämför vi normer från två olika regelverk som traditionellt uppfattas som tillhörande olika redovisningstraditioner enligt resonemanget i inledningen; IASs med förankring i den anglo-saxiska traditionen och svenska regler som länge ansetts vara exempel på den kontinentala traditionen. Eventuella ytterligare redovisningsproblem, som också kan vara föremål för olika lösningar inom olika redovisningstraditioner, har alltså inte behandlats.

1.5.2 Avgränsning till motsvarande svensk normgivning

Ytterligare en viktig avgränsning är den till vissa svenska normer. I problemformuleringen säger vi att skillnader mellan IASs och ”motsvarande svensk normgivning” ska kartläggas, samt fastställer vilken denna motsvarande normgivning är. Innebörden av denna avgränsning tydliggör vi nedan genom att motivera varför viss normgivning ingår i begreppet och varför annan inte gör det.

Vi anser att en avgränsning till Rådets rekommendationer är lämplig av flera skäl. För det första återfinns här det faktum att en uttalad ambition finns att Rådet ska verka för

en harmonisering mellan svensk och internationell normgivning (FARs Samlingsvolym 2000, s. 464-465). Rådet är alltså den av svenska normbildare som har ett internationellt perspektiv i sitt arbete. På så sätt sammanfaller alltså Rådets och IASCs syften och detta indikerar att dessa båda organisationer i högre grad än vad gäller andra svenska organisationer som t ex BFN och Finansinspektionen är varandras motsvarigheter.

För det andra är Rådets rekommendationer fokuserade på den offentliga redovisningen och riktade till sådana större företag som möter problematiken med heterogenitet bland olika nationella redovisningsnormer.¹² Det är de redovisningsfrågor som finns i detta internationella sammanhang och som rör värdering och upplysningar m m som har olika lösningar i olika redovisningstraditioner. Därför är det sannolikt att frågor behandlade av Rådet i större utsträckning än frågor behandlade av t ex BFN, är färgade av de faktorer som format dessa båda traditioner.

I denna definition ingår även två av Rådets utkast, nämligen de som behandlar finansiella rapporter och lånekostnader och således motsvarar IAS 1 respektive 23. Det finns skäl både för och emot att ta med dessa i studien. Utkasten baseras i samma utsträckning som rekommendationerna på motsvarande IASs och dessutom råder stor likhet mellan utkast och rekommendationer vad gäller struktur, utformning och omfattning. Rådet betonar dock att ett utkast till rekommendation inte är att jämställa med en rekommendation. Dessutom har vi under arbetets gång märkt att en handfull skillnader i regel föreligger mellan utkast och färdig rekommendation. Dessa skillnader rör sällan metod, upplysningskrav eller valfrihet mellan metoder utan ofta definitioner, struktur eller användning av begrepp. Vi lämnar åt läsaren att själv bedöma sannolikheten för att ett utkast till rekommendation i oförändrad form och i sin helhet antas som rekommendation och läsaren får därför själv ta ställning till huruvida han/hon vad gäller IAS 1 och 23 vill välja att betrakta jämförelsen som slutgiltig.

Slutligen har vi valt att i definitionen även inbegripa en av Bokföringsnämndens rekommendationer. Denna rekommendation motsvarar i betydligt högre grad en IAS än någon av BFNs övriga rekommendationer. I BFN R5 hänvisas till IAS 20 genom att man förklarar att ”innehållet i denna rekommendation överensstämmer med principerna i IAS 20”. Någon liknande hänvisning, som innefattar ett uttalande om överensstämmelse, finns ej i någon annan rekommendation från Bokföringsnämnden. Därutöver uppges att denna fråga ej är prioriterad av Rådet just tack vare att BFN R5 i så hög grad stämmer överens med IAS 20 (Rundfelt 2000, s. 22).

1.6 Metod

Överväganden i form av vilken eller vilka metoder som är lämpliga och ändamålsenliga har kontinuerligt skett under de olika stadier som arbetet med uppsatsen genomgått. Dessa överväganden är av störst betydelse i samband med att svaren på uppställda problem söks och uppnåendet av uppställda syften eftersträvas. Alltså är metodfrågorna av största vikt i samband med genomförandet av den empiriska undersökningen och den därpå följande datasammanfattningen i samband med ”Inledande kartläggning” samt i

¹²Prop. 1998/99:130 s. 188-190. Kontentan av dessa sidor ur propositionen återfinns också i förordet till Rådets rekommendationer i FARs Samlingsvolym 2000 s. 464-465.

samband med arbetet med uppsatsens andra del som vi kallar ”Fortsatt undersökning”. Därutöver har metodöverväganden varit av vikt vid formulering av problem och syften.

1.6.1 Metodval inför problematisering och fastställande av syfte

Metodfrågor har aktualiserats redan under ett tidigt stadium av uppsatsskrivandet. Då tänker vi främst på det inledande arbetet med identifiering av problemområde och problem samt beskrivning av syften inför den inledande kartläggningen. Även här har vi övervägt olika metoder för att på bästa möjliga sätt uppnå resultat. Vårt eget intresse och våra bakgrundskunskaper har vi låtit utgöra den viktigaste mekanismen för att utesluta ämnesområden, problematiseringar och syften samt för att fokusera valda problemområden. Då har vi främst i åtanke att vi tidigare skrivit en uppsats om IASC och dess ramverk.¹³ Vi har redan i inledningen resonerat kring vilken typ av redovisningsfrågor som intresserar oss och bestämt oss för att arbeta med dessa istället för mer konkreta frågor kring särskilda redovisningsproblem. Därmed har vi alltså inte låtit oss påverkas av eventuella frågeställningar som presenterats av andra parter.

Vad gäller syftena med denna empiriska undersökning och därpå följande sammanfattning av data har vi väglett av vilka behov som framstått för oss som uppsatsskrivare. Då har vi utgått från att en heltäckande kartläggning av skillnader enligt problematiseringen ovan skulle komma att bli nödvändig för att kunna svara på de problem som kan tänkas bli aktuella i samband med de redovisningsfrågor som intresserar oss.

1.6.2 Metodval inför den inledande kartläggningen

Vi har tidigare i avsnittet Syftesbeskrivning nämnt att vi under vissa delar av arbetet använt oss av en metod som närmast kan liknas vid s k ”grounded theory”. Det finns ett antal definitioner av denna teori som är i princip desamma. En definition talar om att datainsamling och -systematisering sker i nära samband och resulterar i en fullständig kartläggning och analys (Eneroth 1984, s. 144). En annan definition fokuserar att datainsamling i form av empirisk undersökning, analys och teoriformulering pågår i nära sammanslutning med varandra (Andersen 1998, s. 197).

Båda dessa mycket närstående definitioner passar in på hur vårt arbete fortskridit under den inledande kartläggningen och även i viss mån på arbetet med fortsatt analys. Vi har tidigare påpekat att dessa båda delar tidsmässigt är skilda från varandra. Metodmässigt är de dock nära kopplade eftersom den fortsatta undersökningen bygger på den inledande kartläggningen. Den empiriska undersökningens fortskridande har hela tiden omdefinierat förutsättningarna för den fortsatta analysen. Även definitionen av aspekter och kategorisering av data, såsom detta genomförts i vår uppsats, är ett arbetssätt som är hämtat från grounded theory.

Tanken bakom den valda metoden är att vi som uppsatsskrivare efterhand som kartläggningen fortskrider får en allt större förståelse för olika aspekter hos identifierade skillnader samt för helheten rörande förhållandet mellan dessa båda grupper av normer

¹³ För den intresserade läsaren hänvisas till kandidatuppsatsen vid Lunds universitet ”Överensstämmelse mellan IASCs ramverk och dess jämförbarhetsprojekt?” (1999) av Ovenberger, André; Saremi, Fereydoon och Svensson, Martin.

och ser lämpliga kategorier att indela skillnaderna i. Med andra ord ska vi efter denna inledande kartläggning ha skapat en kvalitativ sammanfattning av datamaterialet och en kvalitativ beskrivning av företeelsen, d v s förhållandet mellan IASCs standards och aktuella svenska normer (Eneroth 1984, s. 147).

En intressant fråga som kan ställas är varför vi valt att inleda uppsatsskrivandet utan att ha en färdig problemdefinition. Detta tillvägagångssätt grundar sig främst i att uppsatsens olika delar är nära sammankopplade. I takt med att den inledande kartläggningen har fortskridit har vi fått ännu större förutsättningar för att kunna skapa oss en övergripande bild av ämnesområdet och problematiseringen. Metoden har alltså varit att först genomföra den empiriska undersökningen och sedan med hjälp av resultatet av denna formulera den slutgiltiga problemdefinitionen. Detta har lett till att vi på ett lättare sätt har kunnat identifiera var tyngdpunkten bör ligga hos vårt kunskapsbidrag.

1.6.3 Metodval inför den fortsatta undersökningens analys

Under denna fas av arbetet har vi övervägande arbetat med utpräglat induktiv metod. Vårt huvudsakliga syfte har här varit att generera ny kunskap och formulera principer (se avsnitt 1.4.2). I detta arbete har vi haft vår utgångspunkt i den empiriska undersökning vi genomfört. Principerna vi formulerat återfinns i form av de slutsatser som kunnat dras efter analysen av det empiriska arbetet. Vi har dock bitvis använt oss av en s k cirkulär arbetsprocess (Andersen 1998, s. 30). Detta innebär konkret i vårt fall att vi modifierat den induktiva analysprocessen och tagit hjälp av befintlig teori för att dels justera och komplettera våra egna frågeställningar, dels sätta in våra frågeställningar och svaren på dessa i ett större redovisningsteoretiskt sammanhang.

Denna del av arbetet har ett syfte som är förklarande och ett syfte som är förstående. Förklarande syften brukar förknippas med kvantitativa metoder och förstående syften med kvalitativa (Andersen 1998, s. 31). I vårt arbete har vi dock studerat data som inte på ett meningsfullt sätt kan analyseras med hjälp av tekniker som traditionellt förknippas med kvantitativ metod. Vi anser inte att de enskilda skillnaderna kan kvantifieras då innebörden av olika skillnader kan vara helt olika. Dels finns skillnader som leder till konkreta skillnader i redovisning och dels finns skillnader som kan beskrivas som nyansskillnader eller språkliga skillnader. Att då i analys och slutsats betrakta alla dessa skillnader på samma sätt och ge dem samma värde i en kvantitativ sammanställning, anser vi skulle vara irrelevant och ge en felaktig bild av situationen. Dessutom gäller för denna analys de särskilda förhållanden som ska beskrivas i kapitel 1.7.

1.7 Kvalitativa mätproblem

En kvalitativ undersökning som denna kännetecknas även av att en del av de traditionella mätproblemen saknar betydelse och att en del nya sådana problem tillkommer. Ett ingående resonemang förs kring detta av Eneroth. Nedan följer en genomgång av de tre områden vilka där tas upp som exempel på dessa nya problem och hur förutsättningarna för de traditionella mätproblemen förändrats (Eneroth 1984, s. 59-76). Vi visar också hur detta påverkar vår uppsats på ett konkret plan.

1.7.1 De traditionella mätproblemen vid kvalitativ metod

Vad gäller de traditionella mätproblem som föreligger vid kvantitativ metod för Eneroth ett resonemang vars innebörd alltså är att flera av dessa problem ej är aktuella överhuvudtaget för den kvalitativa metoden. Vi väljer här att titta på situationen vad gäller validitet och reliabilitet. Samtidigt som dessa är mycket viktiga begrepp i en traditionell kvantitativ undersökning spelar de en helt annan roll i en kvalitativ undersökning, och så även för vår del. Vad gäller begrepp som generaliserbarhet och representativitet är de enbart aktuella vid urvalsundersökningar och därför behandlar vi inte dem här.

Problemet med validitet föreligger ej då den kvalitativa undersökningen i utgångsläget ej avser mäta något bestämt begrepp utan istället avser definiera ett nytt begrepp. Då kan ej heller gjorda observationer falla utanför begreppet. För vår del utgörs det slutliga begreppet av de slutsatser vi kommer att presentera i kapitel 5. Dessa i sin tur bygger på det samlade antalet observationer vad gäller skillnader som vi gjort. Då blir den situation Eneroth beskriver aktuell; vi skapar induktivt ett begrepp av observationerna och något redan existerande begrepp finns ej. Då är också våra observerade skillnader valida för att skapa så fullständiga slutsatser som möjligt.

Vad gäller reliabiliteten hos metoden kommer vi att beröra detta ytterligare i avsnitt 1.7.2. Det är ej så att varje undersökare ska göra exakt samma observationer av det empiriska materialet. Istället ska så många olika relevanta observationer som möjligt göras. Detta har varit i hög grad aktuellt för oss vid våra omfattande dokumentstudier. Vi har sålunda observerat så många potentiella skillnader som möjligt kring vilka en diskussion sedan förts. Detta i motsats till att vi båda ständigt gjort exakt samma observationer. I vårt fall tror vi att det senare skulle lett till mindre fullständiga och nyanserade begrepp och mindre väl underbyggda slutsatser. Vid kvalitativ metod är det alltså viktigt att begreppet kan sammanfatta så många observationer som möjligt.

1.7.2 Särskilda mätproblem vid kvalitativ metod

Metodens mångtydighet

För det första nämner Eneroth vikten av att utnyttja den kvalitativa metodens mångtydighet medvetet. Denna finns i synnerhet i relation till undersökningens problematisering och frågeställningar. Framförallt rör detta det faktum att vårt förhållande till problematiseringen oundvikligen i viss mån blir subjektivt i samband med att studien av de olika normerna utförs.

Detta problem rörande metodens mångtydighet och inslaget av subjektivitet i studien har i vårt fall mycket att göra med vilken bas av redovisningsteoretiska kunskaper vi som undersökare har och hur vi applicerar dessa kunskaper på problematiseringen. I detta sammanhang är påverkan av medvetna och omedvetna värderingar, av vår subjektiva uppfattning av språkliga frågor samt av vår egen personliga referensram oundviklig. Enligt Eneroth är denna påverkan dock i hög grad önskvärd för att den kvalitativa metoden ska utnyttjas till fullo. Detta faktum har i vårt fall lett till diskussion kring både problematiseringen som sådan och kring de olika frågorna som behandlas i normerna. På så sätt har den kvalitativa metoden hjälpt oss att utveckla och förtydliga problematiseringen och att sätta oss väl in i de olika redovisningsproblem som vi mött.

Samspelet mellan användare och metod

Ett annat faktum som är viktigt att ta i beaktande är att samspelet mellan metoden och dess användare bör utnyttjas på ett systematiskt och medvetet sätt. Det handlar inte om att minimera inflytandet som användaren har över metoden utan istället att hitta ett sätt att med hjälp av användarnas kompetens utnyttja den kvalitativa metodens möjligheter på bästa sätt. Av stor vikt är det även att datainsamlarens personlighet och kompetens är samstämmig med den aktuella datainsamlingsmetoden. Skillnaden jämfört med den kvantitativa metoden i detta fall är att det är samspelet som ska ge resultat. Den kvantitativa metoden fokuserar endast att metoden ska ge resultat och att datainsamlaren endast är metodens verktyg.

Under vår empiriska undersökning har vi tagit i beaktande det resonemang som förts i det föregående stycket. Bara för att det är samspelet mellan användare och metod som fokuseras i den kvalitativa metoden så får inte metoden resultera i vilka resultat som helst. Den kvalitativa metoden måste vara lika litet slumpmässig som en kvantitativ om den skall resultera i vetenskaplig kunskap. Det uppstår här ett problem där man måste förena detta faktum med resonemanget om samspelet mellan användare och metod. Vi som uppsatsskrivare är medvetna om att resultatet av de olika standardjämförelserna inte nödvändigtvis blivit detsamma om det varit någon annan som genomfört dem. Något sådant krav anser vi inte heller behöver ställas. Det som vi däremot har krävt är att vi ska kunna redogöra för våra resultat, det sätt vi använt metoden och samspelet mellan metoden och undersökaren. Detta leder då till frågan om intersubjektivitet.

Intersubjektivitet

Slutligen talar Eneroth om intersubjektivitet som en viktig beståndsdel i den kvalitativa undersökningen. Denna innebär att en utomstående person ska kunna få förståelse för hur en viss metod kunnat resultera i insamlandet av vissa data och sammanfattandet av dessa på ett visst sätt. Detta begrepp fungerar i en kvalitativ undersökning som en motsvarighet till eller ersättning av begreppet reliabilitet.

Som framgår av diskussionen ovan kan den typ av problematisering som förekommer i denna uppsats inte på ett meningsfullt sätt besvaras med hjälp av kvantitativa metoder som t ex statistisk dataanalys. Därmed omöjliggörs även uppnåendet av den reliabilitet och objektiva verifierbarhet som är intimt förknippad med sådana metoder. Om vi däremot ser till Eneroths begrepp intersubjektivitet anser vi att detta är uppnått med de metoder vi använt oss av. Problematisering och avgränsning klargör och motiverar tydligt vilka regelverk vi studerat samt definierar, förklarar och exemplifierar viktiga begrepp som aspekter och kategorier. Därmed bör en läsare kunna följa och förstå hur vi kommit fram till de resultat som föreligger.

Dock bör här pekas på att intensiva diskussioner förts mellan oss som uppsatsskrivare och att det är möjligt att en läsare vid vissa tillfällen skulle vara av annan mening. Detta hindrar dock inte att intersubjektivitet är uppnådd eftersom läsaren i sådana fall bör ha använt samma metod som vi och sålunda erhållit förståelse för hur vi uppnått våra resultat.

2 Empirisk undersökning

2.1 Kartläggning av normer

IAS 1 (revised 1997) Presentation of Financial Statements

Tillämpning och motsvarande svensk text

Denna standard har sin svenska motsvarighet i Rådets utkast ”Utformning av finansiella rapporter”. Detta utkast är utgivet i maj 2000 och den av detta resulterande rekommendationen är tänkt att börja tillämpas fr o m perioder som börjar den första januari 2002. IAS 1 (revised 1997), hädanefter kallad IAS 1, är resultatet av en omarbetning 1997 och gavs ut i augusti 1997 och ska tillämpas fr o m perioder som börjar den första juli 1998 eller senare. Därefter, i maj 1999, har följdändringar skett till följd av IAS 10 (revised 1999) vilka börjar gälla samtidigt som denna standard, d v s för perioder som börjar den första januari 2000 eller senare. Eftersom utkastet kom ut 2000 har Rådets målsättning varit att detta ska baseras på IAS 1. Punkt 85 i utkastet har rubriken ”Överensstämmelse med IAS”. Här klargör Rådet att rekommendationen överensstämmer med IAS 1 förutom vad gäller de punkter som redovisas och motiveras i Bilaga 2, ”Jämförelse med IAS 1”.

Skilnader enligt Rådet

I ovan nämnda bilaga räknar Rådet upp ett ansevärt antal punkter rörande vilka överensstämmelse inte råder. Ett flertal av dessa punkter förklaras enligt Rådet av det faktum att en betydande del av regleringen enligt IAS 1 för företag som redovisar enligt Rådets rekommendationer återfinns redan i den svenska årsredovisningslagen eller påverkas starkt av grundläggande reglering i denna lag. Dessa punkter rör uppställning av balans- och resultaträkning, presentation av eget kapital och vissa innebördsfrågor.

För det första har Rådet, rimligtvis av praktiska skäl, valt att då IASC räknar upp vilka poster som utgör minimikravet på innehåll i balans- resp resultaträkningen, istället hänvisa till motsvarande paragrafer i tillämplig lagstiftning; ÅRL, Årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag (ÅRKRL) samt Årsredovisning i försäkringsföretag (ÅRFL). Av detta förfarande blir även resultatet att ett antal punkter ur bakgrundsmaterialet och implementeringsguiden bortfaller från Rådets utkast.

Utformningen av dessa punkter skiljer sig på så sätt att IAS 1 fastställer vilka poster som ska ingå i balans- och resultaträkning som ett minimum. ÅRL inleder istället med att fastställa att alla skulder, tillgångar, avsättningar, intäkter och kostnader samt eget kapital ska finnas med. Därefter anger bilagor de uppställningsformer som ska följas. IASC fortsätter med att konstatera att ytterligare poster och indelningar kan krävas (vilka dock får presenteras i noterna om så önskas) då en IAS kräver detta eller då det krävs för att uppnå ”fair presentation”. ÅRL fastställer vilka poster som får ändras eller slås samman beroende på företagets inriktning eller med hänsyn till informationens överskådlighet. Någon direkt motsvarighet till ”fair presentation” som skäl för ändring eller sammanslagning finns inte.

De poster angående vilka inga avvikelser får göras enligt ÅRL motsvarar i stort sett de som utgör minimikraven enligt IAS 1 med undantag för: investeringar som redovisas

enligt kapitalandelsmetoden, leverantörsskulder och långfristiga räntebärande skulder. Dessa tillhör den kategori i vilka avvikelser får göras enligt utkastet. Med tanke på att dessa poster ändå inte kräver samma behandling enligt de två normerna behöver detta inte resultera i olika redovisning. IAS 1 tillåter nämligen ändringar i ordningsföljd i dessa poster vad gäller balansräkningen vilket inte ÅRL gör.

Förutom vad gäller poster och uppställning finns skillnader i föreskriften av presentation av eget kapital. Dessa skillnader är följande:

1. IAS 1 innehåller upplysningskyldighet om det maximala antalet aktier ("the number of shares authorized").
2. IAS 1 kräver upplysning om aktiernas nominella värde eller att något nominellt värde inte finns. Den senare situationen finns ej nämnd i utkastet.
3. Utkastet kräver utförligare upplysningar om konvertibler.
4. Utkastet kräver upplysning om begränsningar av rätten till utdelning vid nedsättning.
5. IAS 1 kräver upplysning om eget innehav av aktier medan utkastet specificerar detta till det nominella beloppet av dessa aktier.
6. IAS 1 behandlar även upplysningar av typen ovan för bedrivande av verksamhet i andra former än aktiebolag.

En viktig innebördsskillnad finns vad gäller indelning av skulder och tillgångar. Medan IAS 1 tillåter indelning i kortfristiga och långfristiga respektive anläggnings- och omsättnings- eller enligt annan metod i huvudsak efter deras likviditet, tillåter Rådet endast den förra indelningen.

Följande ytterligare krav på specificering av upplysningar ställer utkastet. Effekterna på de redovisade beloppen av att företaget inte verkar och rapporterar enligt ett antagande om fortlevnad ska redovisas. Upplysning i not ska lämnas för varje skuldpost som förfaller till betalning senare än fem år efter balansdagen. Dessa båda krav återfinns ej i IAS 1. Dessutom är utkastet tydligare vad gäller utformningen av jämförelsetal vid ändrad balansdag. Man understryker jämförbarhet över tiden tydligare än IASC. Däremot har Rådet valt att i utkastet inte ta med en förklarande punkt om funktions- och kostnadsslagsindelning samt en punkt om upplysningar om avskrivningar och personalkostnader vid funktionsindelning.

Alla övriga skillnader är hänförliga till tekniska frågor som t ex hänvisningar till andra IAS och skillnader vad gäller de båda regelverkens tillämpningsområden. IAS 1 hänvisar t ex till IAS 30 om bankers och försäkringsföretags finansiella rapportering. Någon sådan rekommendation eller utkast har ej utgivits av Rådet. Dessutom påpekar man att IAS 1 är anpassad till företag som drivs i vinstsyfte men att den efter lämpliga justeringar även kan användas av icke-vinstdrivande enheter.

Ytterligare skillnader

Den första av de skillnader vi har identifierat som inte nämns av Rådet självt i Bilaga 2 rör syftet med de respektive texterna. De syften som texterna har gemensamma är att ge vägledning rörande strukturen på finansiella rapporter och fastställa minimikrav på innehållet i dessa samt klargöra de grundläggande antagandena för finansiella rapporter. Därutöver är syftet med IAS 1 att säkerställa jämförbarhet över tiden och mellan företag. De ytterligare syftena med Rådets utkast är att begränsa avvikelser från Rådets

rekommendationer samt klargöra när ett företag får påstå sig ha redovisat enligt Rådets rekommendationer. Denna skillnad förstärks sedan i den punkt som behandlar syftet med finansiella rapporter. Båda texterna betonar förutsägelsen av kassaflöden som huvudsyftet med finansiella rapporter medan IAS 1 ytterligare påpekar vikten av att kunna bedöma säkerheten och tidpunkten för positiva kassaflöden.

Vad gäller de uppgifter som IAS 1 föreskriver ska lämnas i en finansiell översikt av företagsledningen görs i utkastet en anmärkning att dessa omfattas av ÅRLs krav på information i förvaltningsberättelsen. Dock nämner IAS 1 att upplysningar ska lämnas om företagets policy vad gäller investeringar för att upprätthålla och förbättra resultatet. Denna mening finns ej med i utkastet och den typen av information specificeras heller ej i ÅRL kap 6 om förvaltningsberättelser.

Vad gäller upplysningar om grundläggande fel i presentationen av förändringar i eget kapital har vi uppmärksammat följande två skillnader som inte räknas upp av Rådet i Bilaga 2. Både IAS 1 och utkastet behandlar redovisning av byte av redovisningsprincip såtillvida att effekter av sådana byten ska redovisas i den del av den finansiella rapporten som behandlar förändringar i eget kapital. Dock föreskriver IAS 8, som IAS 1 hänvisar till, att rättelsen av grundläggande fel ska redovisas på ett annat sätt än i motsvarande svenska rekommendation, RR 4. Innebörden är att rättelser av sådana grundläggande fel ska redovisas enligt IAS 1 men inte enligt utkastet. Vidare har två avsnitt i IAS 1 som behandlar redovisningen av förändringar i eget kapital och effekterna av dessa på varje post inom eget kapital komprimerats till ett kortare avsnitt i utkastet som dock har samma innebörd.

En ytterligare observation som vi gjort vid analysen av de båda texterna är hur Rådet valt att behandla begreppet "fair presentation". I IAS 1 finns en särskild sektion med rubriken "Fair Presentation and Compliance with International Accounting Standards". Denna rubrik motsvaras av rubriken "Förenlighet med Redovisningsrådets rekommendationer". Vidare är de punkter som använder begreppet "present fairly" omskrivna. Här har begreppet inte översatts utan istället nämner man att finansiella rapporter upprättade i enlighet med Rådets rekommendationer i sällsynta fall ändå kan vara missvisande. Den engelska textens motsvarighet är närmast att tillämpning av IAS "...results, in virtually all circumstances, in financial statements that achieve a fair presentation.". Senare i utkastet har man översatt begreppet med "korrekt förståelse".

Vi har även observerat att Rådet på ett flertal ställen översätter "management" (d v s företagsledningen) med "företaget". Detta är sannolikt en språklig skillnad som inte resulterar i bristande överensstämmelse men det kan uppfattas olika av varje enskild läsare.

Följande punkt finns i bakgrundsmaterialet som behandlar upplysningar om redovisning enligt IASCs standards (en punkt som inte översatts). Här förklaras att om ett företag säger sig redovisa enligt dessa standards och inte till fullo gör det, leder detta förfarande till att tillförlitligheten och begripligheten minskar hos sådana rapporter. Vi uppfattar en underförstådd antydning om att denna brist på tillförlitlighet i längden kommer att få negativa konsekvenser för IASC som normgivare. Rådet har inte på samma sätt resonerat kring sin egen ställning och status som normgivare i Sverige i fall att tillämpningen av rekommendationerna skulle visa sig bli bristfällig.

IAS 2 (revised 1993) Inventories*Tillämpning och motsvarande svensk text*

Denna standard har sin svenska motsvarighet i RR 2 Redovisning av varulager. Denna rekommendation är utgiven i december 1992 och ska tillämpas fr o m perioder som börjar den första januari 1993. IAS 2 (revised 1993), hädanefter kallad IAS 2, är resultatet av en omarbetning 1993 och gavs ut i december 1993 och ska tillämpas fr o m perioder som börjar den första januari 1995 eller senare. Därefter, i maj 1999, har följdändringar skett till följd av IAS 10 (revised 1999) vilka börjar gälla samtidigt som denna standard, d v s för perioder som börjar den första januari 2000 eller senare. Eftersom RR 2 kom ut 1993 har Rådet inte haft det uttalade syftet att basera rekommendationen på motsvarande IAS. Detta innebär att den svenska rekommendationen inte har formen av en översättning av IAS 2 utan skiljer sig vad gäller formuleringar, struktur och innehåll. Punkterna 34 och 35 i RR 2 har rubriken "Lagregler och rekommendationer" och här fastställs att rekommendationen baseras på den gamla bokföringslagens (1976:125;BFL) regler och definitioner. Dock fastställs också följande: "Rekommendationen följer i allt väsentligt International Accounting Standards Committee (IASC)". Eftersom RR 2 Varulager är utgiven före den reviderade IAS 2 rör detta sig i huvudsak om Exposure Draft E 38, som behandlar lagertillgångar, men även om E 40. Dock påpekar Rådet att man beaktat revideringar i nämnda texter per oktober 1992.

Skillnader mellan de båda normerna

Innehållsmässigt skiljer de båda texterna sig åt främst genom att IAS 2 tillåter värdering enligt LIFO-principen. Dock har man valt att klassificera denna metod som en "allowed alternative treatment" och FIFO-principen som en "benchmark treatment". Av att denna metod är tillåten följer att IAS 2 innehåller en del förklarande text kring metoden som saknas i RR 2. Vidare exkluderar RR 2 fastigheter från definitionen av lager. Inte heller i IAS 2 finns sådana med i definitionen men som exempel på lagertillgång nämns land och annan egendom som ska återförsäljas. Det uttrycks alltså inget hinder för att betrakta fastigheter som sådan egendom.

Därutöver skiljer sig de båda normerna främst genom att olika stor vikt läggs vid olika principer ur redovisningsteorin genom att dessa principer ges olika stort utrymme eller placeras i olika sammanhang. IASC poängterar redan i syftet med sin standard att det sammanhang i vilket rekommendationen har sin plats är "the historical cost system". IASC ger också beskrivning av interna kalkylmetoder som bas för kostnadsberäkning större utrymme än Rådet.

IAS 2 innehåller också en punkt som beskriver matchning av kostnader mot intäkter och att nedskrivning till nettoförsäljningsvärde och återföringar av sådana nedskrivningar ska kostnadsföras respektive minska kostnad sålda varor under perioden. Standarden innehåller även en punkt om hur uppdelningen av kostnader kommer att se ut i en kostnadsslagsindelad resultaträkning. Dessa båda punkter saknas i RR 2. Slutligen ska enligt IAS 2 utförligare upplysningar lämnas rörande lagertillgångar vilka redovisas till verkligt värde, återföring av nedskrivning till verkligt värde och omständigheter vilka lett till sådan nedskrivning.

IAS 3 Consolidated Financial Statements

Denna standard gavs ut i juni 1976 och skulle tillämpas fr o m perioder med början den första januari 1977 eller senare. Standarden är ersatt av IAS 27 Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries och IAS 28 (revised 1998) Accounting For Investments In Associates.

IAS 4 (reformatted 1994) Depreciation Accounting

Denna standard gavs ut i oktober 1976 och skulle tillämpas fr o m perioder med början den första januari 1977 eller senare. Standarden behandlar avskrivningar och därtill relaterade begrepp såsom nyttjandeperiod, restvärde och avskrivningsmetoder. Dock räknas i standardens inledning upp ett antal undantag som är så pass omfattande att IASC i november 1999 har beslutat dra tillbaka IAS 4. Dessa undantag är t ex anläggningstillgångar, goodwill och immateriella tillgångar och avskrivningar vad gäller dessa poster i balansräkningen behandlas numera i respektive standard. IAS 4 slutar därmed att gälla då dessa standarder börjar gälla d v s för perioder med början den första juli 1999 eller senare.

IAS 5 Information to be Disclosed in Financial Statements

Denna standard gavs ut i oktober 1976 och skulle tillämpas fr o m perioder med början den första januari 1977 eller senare. Standarden är ersatt av motsvarande delar ur IAS 1 (revised 1997) Presentation of Financial Statements.

IAS 6 Accounting Responses to Changing Prices

Denna standard gavs ut i juni 1977 och skulle tillämpas fr o m perioder med början den första januari 1978 eller senare. Standarden är ersatt av IAS 15 Information Reflecting the Effects of Changing Prices.

IAS 7 (revised 1992) Cash Flow Statements

Tillämpning och motsvarande svensk text

Denna standard har sin svenska motsvarighet i RR 7 Redovisning av kassaflöden. Denna rekommendation är utgiven i september 1998 och ska tillämpas fr o m perioder som börjar den första januari 1999. IAS 7 (revised 1992), hädanefter kallad IAS 7, är resultatet av en omarbetning 1992 och gavs ut i december 1992 och ska tillämpas fr o m perioder som börjar den första januari 1994 eller senare. Inga ytterligare förändringar har skett sedan dess. Eftersom RR 7 kom ut 1998 har Rådets målsättning varit att denna ska baseras på IAS 7. Punkt 41 i RR 7 har rubriken "Överensstämmelse med IAS". Här klargör Rådet att rekommendationen överensstämmer "...i allt väsentligt..." med IAS 7. Vidare finns i den svenska rekommendationen en bilaga med rubriken "Jämförelse med IAS 7". I denna bilaga redovisas och motiveras vissa av de skillnader som existerar gentemot IAS 7.

Kassaflödesanalyser (eller finansieringsanalyser) finns reglerade i ÅRL 2:1 och 6:5. ÅRL 2:1 beskriver i vilka fall det i årsredovisningen skall ingå en finansieringsanalys. ÅRL 6:5 säger att i finansieringsanalysen skall redovisas företagets finansiering och kapitalinvesteringar under räkenskapsåret. Lagstiftaren specificerar dock inte hur en finansieringsanalys skall se ut. Detta har troligtvis underlättat Rådets arbete såtillvida att en mer förbehållslös anpassning till IAS 7 kunnat ske vilket varit svårt om även kassaflödesanalyserns utseende och innehåll varit reglerat i lag.

Skillnader enligt Rådet

För det första finns det skillnader som har sin förklaring i att IAS 7 hänvisar till andra standards t ex IAS 8 och IAS 21 medan Rådet hänvisar till ÅRL. En intressant skillnad som vi funnit gäller vem som ska upprätta kassaflödesanalyser. Enligt ÅRL 2:1 är det endast de företag som uppfyller de i ÅRL 2:1 uppställda villkoren som är skyldiga att upprätta kassaflödesanalyser. Enligt IAS 7 skall alla företag upprätta kassaflödesanalyser.

När det gäller kortfristig upplåning sätter IAS 7 gränsen vid tre månader eller kortare medan RR 7 säger 12 månader eller kortare. Rådet förtydligar också att inbetalningar avseende moms kan nettoredovisas. RR 7 har gjort ytterligare tillägg jämfört med IAS 7 när det gäller de förklarande upplysningar som kan lämnas. RR 7 anser att upplysningar om förändring av räntebärande nettoskuld/nettotillgång samt upplysning om operativt kassaflöde kan vara av värde.

Ytterligare skillnader

Redovisningen av kassaflödesanalyser i de båda normerna sker uppdelat på tre olika områden: den löpande verksamheten, investerings- samt finansieringsverksamheten. Redovisningen av de två sistnämnda verksamheterna skiljer sig inte åt men det gör däremot kassaflödesanalyserna i den löpande verksamheten. Här finns det två olika metoder (indirekt och direkt) som företaget kan välja att tillämpa. Både IAS 7 och RR 7 går i korta drag igenom metoderna. Skillnaden är att IAS 7 uppmuntrar ("encourages") företag att redovisa enligt den direkta metoden. Motiveringen är att den direkta metoden till skillnad från den indirekta metoden tillhandahåller information som kan vara av intresse vid beräkningen av framtida kassaflöden. Även här framträder ramverkets syfte med finansiella rapporter enligt resonemanget ovan i samband med IAS 1. Den indirekta metoden är dock tillåten att använda som en alternativ metod. RR 7 däremot föredrar inte någon metod före den andra. Här kan vi konstatera att trots att det inte finns någon svensk lagstiftning som lägger hinder i vägen så har Rådet valt att avvika från IASC. Slutligen finns i RR 7 övergångsregler som säger att kassaflöden för tidigare perioder som presenteras för jämförelseändamål skall omarbetas i enlighet med denna rekommendation. Några övergångsregler finns inte i IAS 7.

IAS 8 (revised 1993) Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies

Tillämpning och motsvarande svensk text

Denna standard har sin svenska motsvarighet i RR 4 Extraordinära intäkter och kostnader samt upplysningar för jämförelseändamål och RR 5 Redovisning av byte av redovisningsprincip. Dessutom återfinns lagregler rörande extraordinära intäkter och

kostnader i ÅRL 3:13. Dessa båda rekommendationer är utgivna i december 1993 och ska tillämpas fr o m perioder som börjar den första januari 1994. IAS 8 (revised 1993), hädanefter kallad IAS 8, är resultatet av en omarbetning 1993 och gavs ut i december 1993 och ska tillämpas fr o m perioder som börjar den första januari 1995 eller senare. Inga ytterligare förändringar har skett sedan dess. Eftersom RR 4 och 5 kom ut 1993 har Rådet inte haft det uttalade syftet att basera rekommendationerna på motsvarande IAS. Punkt 14 i RR 4 och punkt 16 i RR 5 har rubriken "Överensstämmelse med IAS". Här klargör Rådet att rekommendationerna överensstämmer "... i allt väsentligt med motsvarande delar..." i IAS 8. Vidare finns i båda de svenska rekommendationerna appendix med rubriken "Överväganden i anslutning till rekommendationens utformning". I dessa bilagor diskuteras bl a internationella förhållanden rörande problematiken med extraordinära poster och i detta sammanhang klargörs ytterligare hur och i vilken utsträckning IASC använts som referenspunkt.

Net Profit and Loss for the Period

Det finns mellan IAS 8 och RR 4 vissa nyansskillnader främst i de exemplifierande och förklarande styckena. Då IAS 8 punkt 13 säger "rare occasions" är detta översatt med "sällsynta undantagsfall" vilket kan tyckas vara en ytterligare poängtering av hur sällan extraordinära händelser kan tänkas inträffa. Båda normerna kräver specificering av extraordinära poster men RR 4 och även ÅRL anger att sådan specificering ska ske i not. Vidare ger båda normerna exempel på ordinära händelser om vilka separata upplysningar bör lämnas. Här talar RR om försäljning av "betydande" anläggningstillgångar medan IASC nämner dessa utan specificering till betydande. Det är dock i detta fall inte helt klart om detta är ett exempel på skillnad i språkbruk eller om det innebär att IAS 8 verkligen har mer långtgående krav på upplysningar, såtillvida att upplysningar ska lämnas om varje försäljning av någon anläggningstillgång.

Vidare ligger tonvikten på olika företeelser i de resonemang som förs kring själva definitionerna och föreskrifterna i de båda normerna. T ex talar IASC om att en händelses art ("nature") är avgörande om den ska betraktas som skild från företagets ordinära aktiviteter. Rådet för i sin tur ett resonemang om svårigheten att bedöma huruvida en händelse är ordinär eller extraordinär.

Fundamental Errors

I appendix till RR 5 motiverar Rådet varför denna fråga enbart behandlas ytterst övergripande. Först och främst anser man begreppet vara resultatet av en kompromisslösning mellan olika intresseinriktningar som saknar stöd i en logisk analys. Dessutom har Rådet inte kunnat exemplifiera detta begrepp varför det enbart nämns som ett exempel på en ordinär händelse om vilken ytterligare information ska lämnas. Enligt IAS 8 ska en betydligt mera utförlig presentation av felaktigheter ske. "Benchmark treatment" är att justera den ingående balansen för balanserad vinst eller förlust. "Allowed alternative treatment" är att justera periodens resultat. I båda fallen ska utförlig justering av information för jämförelseändamål ske.

Changes in Accounting Policies; Changes in Accounting Estimates

Vad gäller redovisning av byte av redovisningsprincip finner vi att de båda normerna skiljer sig åt i följande utsträckning. IAS 8 tillåter två metoder för att behandla denna redovisningsfråga. "Benchmark treatment" är att justera ingående balanserat resultat med tillämpning bakåt såvida inte dessa belopp inte rimligtvis kan fastställas. Enligt RR

5 ska ingående eget kapital korrigeras om effekten av bytet av redovisningsprincip kan fastställas med rimlig precision. Här bedömer vi att överensstämmelse råder. "Allowed alternative treatment" är att justera periodens resultat, även då med tillämpning bakåt såvida inte dessa belopp inte rimligtvis kan fastställas. Denna senare metod är inte tillåten enligt RR 5.

I RR 5 finns en ytterligare punkt som fastställer att korrigerings kan underlåtas om informationens värde ej står i proportion till dess kostnader. Huruvida denna situation ingår i IAS 8 lydelsen "inte rimligtvis kan fastställas" ("...is not reasonably determinable.") kan diskuteras. Om så inte är fallet är alltså kraven i RR 5 på när omräkning kan underlåtas mindre strikta än i IAS 8, såtillvida att ytterligare en situation föranleder ett avsteg från korrigerings bakåt.

Vad gäller ändrade uppskattningar och bedömningar stämmer de båda normerna överens förutom att IAS 8 fastställer att då sådana ändringar har en betydande effekt ska upplysningar om denna effekt lämnas. RR 5 säger inget om upplysningar om ändrade uppskattningar med sådan betydande effekt. Slutligen finns skillnader vad gäller innehållet i de båda normernas syften. Syftet i RR 4 föregås av en omfattande utläggning om bakgrunden till rekommendationens utseende. Dessutom finns i RR 5 en punkt om att immateriella belopp kan bortses från. Denna princip behandlas på andra ställen i IASCs regelverk (i ramverket och i en passus innan varje standard).

IAS 9 (revised 1993) Research and Development Costs

Denna standard gavs ut i juli 1978 och skulle tillämpas fr o m perioder med början den första januari 1980 eller senare. Den är senare reviderad och utgiven på nytt i december 1993 och skulle då tillämpas fr o m perioder med början den första januari 1995. Standarden är dock numera ersatt av IAS 38 Intangible Assets.

IAS 10 (revised 1999) Events After the Balance Sheet Date

IAS 10 (revised 1999), hädanefter kallad IAS 10, är resultatet av en omarbetning 1999 och gavs ut i maj 1999 och ska tillämpas fr o m perioder som börjar den första januari 2000 eller senare. För närvarande arbetar Rådet med att ge ut ett utkast som motsvarar denna standard, se vidare avsnitt 1.5.1 Avgränsningar.

IAS 11 (revised 1993) Construction Contracts

Tillämpning och motsvarande svensk text

Denna standard har sin svenska motsvarighet i RR 10 Entreprenader och liknande uppdrag. Denna rekommendation är utgiven i juli 1999 och ska tillämpas fr o m perioder som börjar den första januari 2001. IAS 11 (revised 1993), hädanefter kallad IAS 11, är resultatet av en omarbetning 1993 och gavs ut i december 1993 och ska tillämpas fr o m perioder som börjar den första januari 1995 eller senare. Därefter, i maj 1999, har följdändringar skett till följd av IAS 10 (revised 1999) vilka börjar gälla samtidigt som denna standard, d v s för perioder som börjar den första januari 2000 eller

senare. Eftersom RR 10 kom ut 1999 har Rådets målsättning varit att denna rekommendation ska baseras på IAS 11. Punkt 48 i RR 10 har rubriken "Överensstämmelse med IAS". Här klargör Rådet att rekommendationen med vissa undantag överensstämmer med IAS 11. Vidare går man här igenom det fåtal punkter på vilka dessa båda normer skiljer sig.

Skillnader enligt Rådet

Först klargörs att IAS 11 innehåller en hänvisning till IAS 10 "Contingencies and Events After the Balance Sheet Date". Eftersom det inte finns någon svensk rekommendation som behandlar detta redovisningsproblem finns inte heller någon sådan hänvisning i RR 10. En väsentlig skillnad mellan de båda normerna är det undantag som RR 10 tillåter vid redovisning i juridisk person. Så här lyder punkt 45 i RR 10:

"Kommunalskattelagen innehåller särskilda regler för beskattning av vissa slag av uppdrag enligt entreprenadavtal som för sin tillämpning förutsätter en annan redovisning än den som följer av denna rekommendation. Mot bakgrund av sambandet mellan redovisning och beskattning kan därför uppdrag i juridisk person redovisas inom ramen för kommunalskattelagens regler."

Effekten av en sådan redovisning är att nedlagt arbete på uppdraget enligt entreprenadavtal inte tas upp till ett värde som överstiger nedlagda kostnader och att periodens resultat därför kan bli lägre.

Ytterligare skillnader

Dock finns det ytterligare några skillnader som är relaterade till vad för typ av ekonomiska händelser som omfattas av de båda normerna. I punkt 1 i respektive standard klargörs för vem och på vilken typ av affärshändelse normen är applicerbar. IAS 11 punkt 1 lyder:

"This Standard should be applied in accounting for construction contracts in the financial statements of contractors."

RR 10 punkt 1 lyder däremot:

"Denna rekommendation skall tillämpas av det företag som utför en entreprenad eller ett liknande uppdrag."

RR 10 ska alltså även appliceras på liknande uppdrag. Vad som utgör ett sådant liknande uppdrag definieras ej närmare. Eftersom definitionerna av entreprenaduppdrag är desamma i både IAS 11 och RR 10 bör begreppet "liknande uppdrag" omfatta uppdrag som inte ingår i begreppet "entreprenaduppdrag" såsom det definieras i båda normerna. Sålunda kan RR 10 sägas ha ett något vidare tillämpningsområde.

I punkt 4 av respektive norm återfinns en uppräkningslista av olika exempel på entreprenadavtal där det i RR 10 klargörs att ett sådant avtal även omfattar konstruktionen av kommunikationssystem. Detta tas ej upp som ett exempel i IAS 11 men det kan dock vara så att IASCs definition även innefattar ett sådant typ av uppdrag trots att det i den förklarande texten inte ges något exempel på detta. Slutligen finns i syftet i IAS 11 en

direkt hänvisning till IASCs ramverk och de krav som där ställs för upptagande i resultaträkningen.

IAS 12 (revised 1996) Income Taxes

Tillämpning och motsvarande svensk text

Denna standard har sin svenska motsvarighet i RR 9 Inkomstskatter. Denna rekommendation är utgiven i juni 1999 och ska tillämpas fr o m perioder som börjar den första januari 2001. IAS 12 (revised 1996), hädanefter kallad IAS 12, är resultatet av en omarbetning 1996 och gavs ut i oktober 1996 och ska tillämpas fr o m perioder som börjar den första januari 1998 eller senare. Därefter, i maj 1999, har följdändringar skett till följd av IAS 10 (revised 1999) vilka börjar gälla samtidigt som denna standard, d v s för perioder som börjar den första januari 2000 eller senare. Eftersom RR 9 kom ut 1999 har Rådets målsättning varit att denna rekommendation ska baseras på IAS 12. Punkt 79 i RR 9 har rubriken "Överensstämmelse med IAS". Här klargör Rådet att rekommendationen med vissa undantag överensstämmer med IAS 12. Vidare går man här igenom det fåtal punkter på vilka dessa båda normer skiljer sig.

Skillnader enligt Rådet

Rådet tillåter ett undantag från principen att uppskjutna skatteskulder och -fordringar inte får diskonteras. Detta undantag gäller rena substansförvärv där skattevärderingen varit en väsentlig del av affärssuppgörelsen. Här baseras värderingen av skatteskulder och -fordringar på köpeskillingen trots att denna i sin tur, under dessa omständigheter, kan vara starkt påverkad av en diskontering av värdet av framtida skattebetalningar eller skattereduktioner. Dock ska upplysningar lämnas om skatteskuldernas och -fordringars nominella belopp. Detta undantag bygger på regeln för värdering av uppskjuten skatt i RR 1:96. Som en följd av detta undantag finns ett krav på upplysning om att sådan värdering skett som inte heller finns med i IAS 12. Den andra punkt som saknas i IAS 12 rör redovisning av uppskjuten skatteskuld hänförlig till obeskattade reserver. Obeskattade reserver sägs vara av särskild karaktär och redovisas i koncernen i enlighet med rekommendationen. I juridisk person redovisas denna uppskjutna skatteskuld som en del av obeskattade reserver.

Ytterligare skillnader

Utöver de skillnader som framgår av ovan nämnda avsnitt i rekommendationen finns ytterligare skillnader som består i att en stor del av implementeringsguiden och bakgrundsmaterialet utelämnats eller kraftigt förkortats i rekommendationen vilket Rådet också själv påpekar. Detta resulterar i att både delar av den förklarande texten samt rena exempel som ingår i IAS 12 saknas i rekommendationen. Detta gäller bl a exempel på avdragsgilla och skattepliktiga temporära skillnader samt exempel på vilka förhållanden som ska beaktas vid bedömningen av sannolikheten att framtida vinster, mot vilka underskottsavdrag kan utnyttjas, kommer att förekomma. Aktuell skatt och uppskjuten skatt hänförlig till koncernbidrag finns med i RR 9 som exempel på poster som ska redovisas direkt mot eget kapital. Någon motsvarande post nämns ej i IAS 12. Däremot nämns att eget kapitaldelen av ett sammansatt finansiellt instrument ska behandlas sålunda, något som ej behandlas i RR 9.

Innebörden av den här typen av skillnader kan alltid diskuteras. Även om innebörden är den samma i de båda normerna kan ibland helhetsintrycket variera. Dessutom innebär de förkortningar och omdispositioner som gjorts ibland att skillnaden i inställning till vissa principer och begrepp ur redovisningsteorin framgår med tydlighet. IAS 12 pekar tydligt på hur uppskjuten skatteskuld och uppskjuten skattefordran motsvarar definitionerna av skulder respektive tillgångar från IASCs ramverk. Dessa avsnitt är inte översatta i RR 9. I IAS 12 ingår också "accounting profit" både bland de begrepp som förklaras och i förklarande text, medan en motsvarighet till detta begrepp saknas i detta avsnitt i RR 9.

Vad gäller rena mätprinciper har vi uppmärksammat följande skillnad. IAS 12 säger att uppskjutna skatteskulder/-fordringar ska värderas enligt den skattesats som väntas råda (baserat på gällande eller beslutade skattesatser) den period då reglering respektive återvinning sker. RR 9 säger att värdering ska ske till skattesatser som är gällande eller beslutade. Denna skillnad blir dock bara aktuell om dessa omständigheter råder: posterna ska regleras under senare perioder, en annan skattesats ska väntas gälla och denna skattesats ska kunna förutsättas av den rådande skattesatsen.

I RR 9 finns även i relation till IAS 12 en lättnad vad gäller appliceringen av rekommendationen för första gången. Justering bakåt i flerårsöversikter kan begränsas till ett år bakåt om det är praktiskt svår genomförbart att justera längre bakåt. Denna övergångsregel finns ej i IAS 12. Slutligen finns i IAS 12 hänvisningar till andra IASs och punkter som är baserade på andra IASs, som ej har någon motsvarighet bland Rådets rekommendationer eller som har en motsvarighet med en annorlunda innebörd. Exempel på detta är presentationen av uppskjuten skattefordran enligt IAS 12 om indelning av balansräkningen på annat sätt än i anläggnings- och omsättningstillgångar sker. I sådana fall ska klassificering på annat sätt än som omsättningstillgång ske. I Sverige måste denna indelning ske och sådan fordran presenteras alltså som långfristiga fordringar.

IAS 13 Presentation of Current Assets and Current Liabilities

Denna standard gavs ut i november 1979 och skulle tillämpas fr o m perioder med början den första januari 1981 eller senare. Standarden är ersatt av motsvarande delar ur IAS 1 (revised 1997) Presentation of Financial Statements.

IAS 14 (revised 1997) Segment Reporting

IAS 14 (revised 1997), hädanefter kallad IAS 14, är resultatet av en omarbetning 1997 och gavs ut i augusti 1997 och ska tillämpas fr o m perioder som börjar den första juli 1998 eller senare. För närvarande arbetar Rådet med att ge ut ett utkast som motsvarar denna standard, se vidare avsnitt 1.5.1 Avgränsningar.

IAS 15 Information Reflecting the Effects of Changing Prices

Denna standard gavs ut i november 1981 och ska börja tillämpas fr o m perioder som börjar den första januari 1983. Den behandlar olika metoder för att inbegripa effekterna

av ändrade priser i redovisningen. Standarden föregås dock av ett uttalande av IASCs styrelse gjort i oktober 1989. Här förklarar man att den enighet rörande effekter av ändrade priser man hade hoppats på inte har uppnåtts och att redovisning enligt denna standard därför är frivillig. Någon svensk motsvarighet till IAS 15 finns inte förutom det utkast till rekommendation som presenterades av FAR 1980 och senast utgavs i FARs samlingsvolym 1992. Se vidare avsnitt 1.3.1 Problemformulering.

IAS 16 (revised 1998) Property, Plant & Equipment

Tillämpning och motsvarande svensk text

Denna standard har sin svenska motsvarighet i RR 12 Materiella anläggningstillgångar. Denna rekommendation är utgiven i december 1999 och ska tillämpas fr o m perioder som börjar den första januari 2001. IAS 16 (revised 1998), hädanefter kallad IAS 16, är resultatet av en omarbetning 1998 och ska tillämpas fr o m perioder som börjar den första juli 1999 eller senare. Eftersom RR 12 kom ut 1999 har Rådets målsättning varit att denna rekommendation ska baseras på IAS 16. Punkt 48 i RR 12 har rubriken "Överensstämmelse med IAS". Här klargör Rådet att rekommendationen överensstämmer med IAS 16 förutom vad gäller de punkter som redovisas och motiveras i Bilaga 2, "Jämförelse med IAS".

Skillnader enligt Rådet

Bland de skillnader som inte beror på hänvisningar till andra IAS eller till svensk lagstiftning märks bl a en skillnad i omfattning. IAS 16 skall inte tillämpas på skog och liknande förnyelsebara naturtillgångar. Något undantag på den punkten gör dock inte RR 12 utan man inkluderar dessa tillgångar. När det gäller vilka upplysningar som skall lämnas innehåller RR 12 upplysningskrav avseende ackumulerade nedskrivningar och taxeringsvärden som inte finns i IAS 16.

En skillnad som inte får direkta konsekvenser i resultaträkningen men ändå kan vara av intresse att studera är att enligt IAS 16 redovisas inte den del av avskrivningarna som inräknas i anskaffningsvärdet för en tillgångspost, t ex varulager, som en kostnad i resultaträkningen. RR 12 däremot har valt att anpassa sig till ÅRL som säger att avskrivningar i sin helhet skall redovisas som en kostnad i resultaträkningen enligt den kostnadsslagsindelade uppställningsformen och anges som en separat post.

Den mest framträdande skillnaden mellan IAS 16 och RR 12 är frågan om uppskrivningar. Rådet har i bilaga 1 till RR 12 redovisat sina överväganden och kommentarer som gjorts i samband med utformningen av denna rekommendation. Enligt IAS 16 får inte några uppskrivningar göras om värdering sker till historisk kostnad ("benchmark treatment"). IASC tillåter dock en alternativ metod ("allowed alternative method") enligt vilken materiella anläggningstillgångar redovisas löpande till deras verkliga värde. Denna metod innebär att en systematisk omvärdering sker där tillgångar av samma slag omvärderas samtidigt och med regelbundna tidsintervall. ÅRL 4:6 säger att företag får skriva upp materiella anläggningstillgångar "som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde". Av förarbetena till ÅRL framgår också att om uppskrivning skall ske så bör den ske konsekvent (SOU 1994:17 s. 234). Rådet skriver vidare att tillämpningen av ÅRLs

uppskrivningsregler bör begränsas till de undantagsfall då uppskrivning av en viss kategori av tillgångar kan ske enligt en systematisk metod.

Ytterligare skillnader

Vi kan konstatera ytterligare en skillnad vad gäller frågan om vilka olika avskrivningsmetoder som är tänkbara att använda. I den uppställning som IASC har finns inte den progressiva metoden inkluderad. Rådet ser dock den progressiva avskrivningsmetoden som en användbar metod när det är frågan om anläggningstillgångar med lång livslängd och en obetydlig teknisk utveckling.

I inledningsstyckena i de bägge normerna tas normernas syften upp. Vad som skiljer dem åt är att IAS 16 poängterar att det krävs att tillgången motsvarar de definitioner och upptagandekriterier som finns i ramverket. IAS 16 betonar att om företag tillämpar standarden före den 1 juli 1999 så ska man upplysa om det och samtidigt även tillämpa IAS 22, 36 och 37. Rådet betonar i motsvarande stycke att tillämpning av de redovisningsprinciper som anges i RR 12 i vissa fall kan innebära byte av redovisningsprincip. I dessa fall medger Rådet en lättnad vad gäller kraven i RR 5 Redovisning av byte av redovisningsprincip, som innebär att tillämpning av rekommendationer endast sker på händelser efter ikraftträdandetidpunkten.

IAS 17 (revised 1997) Leases

Tillämpning och motsvarande svensk text

Denna standard har sin svenska motsvarighet i RR 6:99 Leasingavtal. Utgivningsdatum för den ursprungliga rekommendationen RR 6 Redovisning av leasingavtal var juni 1995. RR 6 omarbetades som en följd av den senaste revideringen av IAS 17. RR 6:99 utkom i april 1999 och ska börja gälla fr o m perioder som börjar den första januari 2000. IAS 17 (revised 1997), hädanefter kallad IAS 17, är resultatet av en omarbetning 1997 och gavs ut i december 1997 och ska tillämpas fr o m perioder som börjar den första januari 1999 eller senare. Inga ytterligare förändringar har skett sedan dess. Eftersom RR 6:99 utgavs 1999 har Rådets målsättning varit att rekommendationen ska baseras på IAS 17. Punkt 63 i RR 6:99 har rubriken "Överensstämmelse med IAS" och här går Rådet igenom de enstaka punkter på vilka dessa båda normer skiljer sig.

Skillnader enligt Rådet

En väsentlig skillnad mellan de båda normerna är det undantag som RR 6:99 tillåter vid redovisning i juridisk person. Så här lyder punkt 60 i RR 6:99:

"En fullständig tillämpning i juridisk person av reglerna för finansiella leasingavtal enligt ovan är inte alltid praktiskt genomförbar eftersom särskilda regler för beskattning på basis av en sådan redovisning saknas eller är ofullständiga. Finansiella leasingavtal kan därför i juridisk person redovisas enligt de regler som gäller för operationella leasingavtal inklusive kraven på upplysningar."

Effekten av en sådan redovisning är att leasingavtalet inte tas upp som en tillgång i balansräkningen och att periodens resultat därför kan bli lägre.

IAS 17 hänvisar, både vad gäller finansiella och operationella leasingavtal, till de upplysningskrav som uppställs i IAS 32 Financial Instruments: Disclosure and Presentation. Någon motsvarande rekommendation finns ännu inte i Sverige och följdaktligen finns inte hänvisningen i RR 6:99. När det gäller redovisningen hos leasegivaren gör däremot Rådet ett tillägg, att utöver vad som står i rekommendationen gäller den upplysningsskyldighet som följer av Rådets rekommendation om materiella anläggningstillgångar. Skillnaden ligger här i upplysningar rörande ackumulerade nedskrivningar och taxeringsvärden.

Rådet gör ett förklarande tillägg rörande den variabla avgiften som säger att om betalningarna vid leasingperiodens början kan beräknas på ett tillförlitligt sätt utgör de inte variabla avgifter och skall därför inte inkluderas i de så kallade minimileaseavgifterna. Om leaseavgifterna baseras på en rörlig ränta ingår de däremot i minimileaseavgifterna enligt den ränta som gällde vid avtalets början. Framtida förändringar av räntan är variabla avgifter och ingår inte i minimileaseavgifterna. Avslutningsvis påpekar Rådet att variabla avgifter skall kostnadsföras löpande. Detta förklarande tillägg finns inte i IAS 17.

Ytterligare skillnader

Vid en närmare genomgång av bilagorna till de bägge normerna ser vi att en tämligen väsentlig skillnad finns vad gäller dessas omfattning och innehåll. Rådet har valt att presentera ett antal grafiska översikter som bl a behandlar klassificering av leasingavtal och redovisningen i leasetagarens och leasegivarens balans- och resultaträkning. Dessa omfattande exempel finns ej med som bilagor, eller på något annat sätt, till IAS 17. Även om bilagorna inte utgör rekommendationstext anser vi att detta är en så pass framträdande skillnad att vi vill nämna den.

IAS 17 inkluderar i sin definition av ett leasingavtal även hyresavtal som ger hyrestagaren äganderätt över tillgången under förutsättning att aktuella villkor uppfylles. Dessa kontrakt brukar enligt IAS 17 kallas för hyresköpkontrakt ("hire purchase contract"). RR 6:99 nämner endast i en fotnot att det förekommer att leasingavtal benämns hyresavtal (framför allt i fastighetsbranschen). Rådet skriver vidare att avtal som betecknas som hyres- eller leasingavtal men med villkor som gör att de rättsligt är att jämställa med avbetalningsköp skall behandlas som ett sådant köp och är alltså inte ett leasingavtal. Dock kan punkterna 13-23 i RR 6:99 i tillämpliga delar tjäna som vägledning för redovisning av skuld och finansiell kostnad även för den typen av avtal.

Vidare saknar Rådet det stycke som IASC kallar syfte (objective) där IAS 17 klargör att syftet med standarden är att beskriva vilka redovisningsprinciper som är lämpliga att använda och vilka upplysningar som skall ges vad gäller finansiella och operationella leasingavtal. Slutligen kan vi konstatera att IASC fortsätter att arbeta med en genomgripande reform inom leasingområdet. De förändringar som är aktuella är att alla leasingavtal skall redovisas på samma sätt d v s att ingen distinktion mellan operationella och finansiella leasingavtal ska göras (Balans 3/2000 s. 36-37).

Slutligen skiljer sig övergångsreglerna åt något vad gäller de båda normerna. Enligt RR 6:99 kan finansiella leasingavtal ingångna före 1 januari 1997 även fortsättningsvis redovisas som operationella leasingavtal. IAS 17 fokuserar istället fastställandet av värdet av ett finansiellt leasingavtal då tillämpning bakåt i tiden ej sker.

IAS 18 (revised 1993) Revenue

Tillämpning och motsvarande svensk text

Denna standard har sin svenska motsvarighet i RR 11 Intäkter. Denna rekommendation är utgiven i oktober 1999 och ska tillämpas fr o m perioder som börjar den första januari 2001. IAS 18 (revised 1993), hädanefter kallad IAS 18, är resultatet av en omarbetning 1993 och gavs ut i december 1993 och ska tillämpas fr o m perioder som börjar den första januari 1995 eller senare. Därefter, i maj 1999, har följdändringar skett till följd av IAS 10 (revised 1999) vilka börjar gälla samtidigt som denna standard, d v s för perioder som börjar den första januari 2000 eller senare. Eftersom RR 11 kom ut 1999 har Rådets målsättning varit att denna rekommendation ska baseras på IAS 18. Punkt 39 i RR 11 har rubriken "Överensstämmelse med IAS". Här klargör Rådet att rekommendationen med vissa undantag överensstämmer med IAS 18. Vidare går man här i genom det fåtal punkter på vilka dessa båda normer skiljer sig.

Skillnader enligt Rådet

Rådet påpekar att RR 11 p. 36 innehåller en hänvisning till RR 5 Redovisning av byte av redovisningsprincip som saknas i IAS 18. Vidare klargörs att IAS 18 innehåller en hänvisning till IAS 10 "Contingencies and Events After the Balance Sheet Date". Eftersom det inte finns någon svensk rekommendation som behandlar detta redovisningsproblem finns inte heller någon sådan hänvisning i RR 11. En väsentlig skillnad mellan de båda normerna är det undantag som RR 11 tillåter vid redovisning i juridisk person. Så här lyder punkt 36 i RR 11:

"Kommunalskattelagen innehåller särskilda regler för beskattning av tjänsteuppdrag som för sin tillämpning förutsätter en annan redovisning än den som följer av denna rekommendation. Mot bakgrund av sambandet mellan redovisning och beskattning kan därför tjänsteuppdrag i juridisk person redovisas inom ramen för kommunalskattelagens regler. Om så sker och skillnaden mellan redovisat resultat och det resultat som en tillämpning av rekommendationen skulle ha inneburit är väsentlig skall upplysning lämnas om skillnadsbeloppet."

Effekten av en sådan redovisning är att nedlagt arbete på tjänsteuppdraget inte tas upp till ett värde som överstiger nedlagda kostnader och att periodens resultat därför kan bli lägre.

Ytterligare skillnader

Utöver ovan nämnda skillnader är de båda texterna närmast identiska. Dock skiljer sig inledningarna åt något. Dessa båda avsnitt har rubriken "Objectives" respektive Syfte. I IAS 18 görs i detta stycke en utförlig hänvisning till IASCs ramverk. Hänvisningen behandlar definitionen av intäkter samt exempel på dessa. Denna del saknas i den svenska rekommendationen eftersom ett motsvarande ramverk inte finns i svenskt utförande.

IAS 19 (revised 1998) Employee Benefits

IAS 19 (revised 1998), hädanefter kallad IAS 19, är resultatet av en omarbetning 1998 och gavs ut i februari 1998 och ska tillämpas fr o m perioder som börjar den första januari 1999 eller senare. Därefter, i maj 1999, har följdändringar skett till följd av IAS 10 (revised 1999) vilka börjar gälla samtidigt som denna standard, d v s för perioder som börjar den första januari 2000 eller senare. För närvarande arbetar Rådet med att ge ut ett utkast som motsvarar denna standard, se vidare avsnitt 1.5.1 Avgränsningar.

IAS 20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance

Tillämpning och motsvarande svensk text

Inledningsvis kan vi konstatera att IAS 20 är den enda standarden som har en direkt motsvarighet i någon av Bokföringsnämndens rekommendationer, nämligen BFN R 5 Redovisning av statliga stöd. Denna rekommendation ska börja tillämpas på statliga stöd som beviljats fr o m första januari 1989. IAS 20 gavs ut i april 1983 och ska tillämpas fr o m perioder som börjar den första januari 1984 eller senare. Därefter, i maj 1999, har följdändringar skett till följd av IAS 10 (revised 1999) vilka börjar gälla samtidigt som denna standard, d v s för perioder som börjar den första januari 2000 eller senare. Rådet har medvetet valt att inte prioritera en rekommendation som behandlar det här området (se avsnitt 1.5.1 Avgränsningar). Detta beror på att BFN R 5 på många punkter är tämligen lik IAS 20; i inledningen till denna rekommendation klargörs att överensstämmelse råder med principerna i IAS 20.

Skillnader mellan de båda normerna

Till skillnad från de nyutgivna rekommendationerna och utkastet från Rådet, som ibland har formen av en översättning av motsvarande IAS, har dock BFN R 5 inte alls samma struktur och indelning som IAS 20. BFN R 5 har en struktur som i tur och ordning tar upp vilka stöd som ska intäktsföras respektive skuldföras och därefter hur periodisering ska ske. IAS 20 tar först upp villkoren för upptagande i resultaträkningen sedan att principen om matchning gäller. Principerna är dock desamma; intäktsföring av ovillkorade stöd och villkorade stöd för vilka villkoren sannolikt kommer att efterlevas. Att skuldföring ska ske av övriga stöd uttalas sedan av BFN men är underförstått i IAS 20. BFN R 5 saknar även något inledande avsnitt där man definierar och förklarar centrala begrepp.

Ett av syftena med BFN R 5 är att ge uttryck för grundläggande principer som kan tillämpas för redovisning av alla former av stöd, d v s även för stöd från andra stödgivare än staten, kommuner och andra fristående organ bildade av stat eller kommun. Något sådant uttryckt syfte att fastställa principer finner vi inte i IAS 20 utan denna standard har en mer specifik tillämpning på ”government grants and assistance” vilket överensstämmer med ”statligt stöd”. Normernas omfattning skiljer sig åt vad gäller vissa punkter. BFN R 5 säger vidare så här:

”Rekommendationen behandlar inte

- stöd som har verkan endast vid taxeringen.*
- bostadskrediter i bostadsföretag.*
- tillskott med villkor om att återbetalning skall ske i form av del av intäkterna av visst projekt (avkastningsrätt, utvecklingskapital, royaltylån m.m.).”*

IAS 20 säger däremot så här:

This standard does not deal with:

- a) the special problems arising in accounting for government grants in financial statements reflecting the effects of changing prices or in supplementary information of similar nature;*
- b) government assistance that is provided for an enterprise in the form of benefits that are available in determining taxable income or are determined or limited on the basis of income tax liability (such as income tax holidays, investment tax credits, accelerated depreciation allowances and reduced income tax rates; [egen understrykning] and*
- c) government participation in the ownership of the enterprise*

Skillnaderna här rör att andra och tredje punkterna från BFN R 5 ej finns i IAS 20 och att punkt (a) och den understrukna delen av punkt (b) från IAS 20 saknas i BFN R 5. Att BFN R 5 inte heller omfattar stöd som staten ger i egenskap av ägare framgår tidigare i denna rekommendation.

IAS 20 säger vad gäller stöd som betalas ut i form av kompensation för redan åsamkade förluster eller för att ge omedelbar finansiell hjälp till företaget utan någon relaterad kostnad i framtiden att stödet även då skall redovisas som en intäkt i den period som det emottagits. BFN R 5 behandlar enbart stöd som ska kompensera för redan gjorda förluster.

IAS 20 tar också upp hur statliga stöd som är relaterade till tillgångar skall presenteras i balansräkningen. Antingen skall stödet presenteras som en uppskjuten intäkt eller så skall tillgångens anskaffningsvärde reduceras. Enligt BFN R 5 finns bara en metod att redovisa enligt. Stödet skall minska tillgångens anskaffningsvärde. Tillgången skall således redovisas till nettoanskaffningsvärdet.

När det gäller vilken information som skall redovisas i årsredovisningen betonar BFN R 5 att upplysningar om stöd som inte utgår i pengar skall vara särskilt utförlig om dessa är av väsentlig betydelse för redovisningen. Företagen bör också i en flerårsöversikt informera hur stödet påverkar företagets ekonomiska ställning. Dessa upplysningar kräver IAS 20 inte att företag skall lämna. Slutligen saknar BFN R 5 de övergångsregler som återfinns i IAS 20, vilka innebär valfrihet mellan att tillämpa IAS 8 eller att göra mer begränsade omräkningar.

IAS 21 (revised 1993) The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates*Tillämpning och motsvarande svensk text*

Denna standard har sin svenska motsvarighet i RR 8 Redovisning av effekter av ändrade valutakurser. Denna rekommendation är utgiven i oktober 1998 och ska tillämpas fr o m perioder som börjar den första januari 1999. IAS 21 (revised 1993), hädanefter kallad IAS 21, är resultatet av en omarbetning 1993 och gavs ut i december 1993 och ska tillämpas fr o m perioder som börjar den första januari 1995 eller senare. Därefter, under 1998 och 1999, har följdändringar skett till följd av IAS 39 och IAS 10 (revised 1999). Eftersom RR 8 kom ut 1998 har Rådets målsättning varit att denna rekommendation ska baseras på IAS 21. Punkt 43 i RR 8 har rubriken "Överensstämmelse med IAS". Här klargör Rådet att rekommendationen överensstämmer "...i allt väsentligt..." med i IAS 21. Vidare finns i den svenska rekommendationen en bilaga med rubriken "Jämförelse med IAS". I denna bilaga redovisas och motiveras vissa av de skillnader som existerar gentemot IAS 21.

Skillnader enligt Rådet

De skillnader i innebörd som identifieras av Rådet i bilagan rör först och främst transaktioner i utländsk valuta. Första fallet gäller långfristiga monetära mellanhavanden som utgör investeringar i självständiga utlandsverksamheter. Dessa redovisas enligt IASC med kapitalandelsmetoden och enligt Rådet med anskaffningsvärdemetoden. Rådet skiljer på de båda situationerna att mellanhavandet är uttryckt i ägarföretagets valuta respektive i utlandsverksamhetens valuta. Andra fallet gäller säkringsåtgärder för nettoinvesteringar i självständig utlandsverksamhet där Rådet inte inskränker de säkringsåtgärder som berörs av rekommendationen till lån i utländsk valuta vilket IAS 21 gör. Slutligen tillåter IAS 21 att tillgångens anskaffningsvärde reduceras då en mycket kraftig valutakursnedgång, mot vilken inga säkringar kunnat vidtagas, förekommit. Detta alternativa behandlingssätt tillåts ej i RR 8.

Vad gäller utlandsverksamheters resultat- och balansräkningar finns följande skillnad. För utlandsverksamheter i höginflationsländer gäller enligt IAS 21 vid omräkning av balans- och resultaträkningar att inflationsredovisning ska ske och därefter omräkning enligt dagskursmetoden. RR 8 tillåter även omräkning enligt den monetära metoden. Detta motiverar Rådet med att indexserier inte alltid behöver vara relevanta. Vad gäller självständig utlandsverksamhet får goodwill och andra justeringsposter i samband med förvärvsanalys enligt IAS 21 omräknas till balansdagskurs eller enligt den monetära metoden. RR 8 tillåter endast omräkning till balansdagskurs. RR 8 behandlar även utländska dotterföretags bidrag till koncernens utdelningsbara medel vilket inte behandlas i IAS 21. Inte heller utländska filialer behandlas av IAS 21.

Vad gäller presentation och upplysningar kräver Rådet att upplysning lämnas om reduktion av kursdifferenser, som förts mot eget kapital, p g a valutasäkringar vilket inte krävs enligt IAS 21. Dessutom medger RR 8 en lättnad innebärande att tidigare ackumulerade icke redovisade kursdifferenser inte behöver räknas ut vid första tillämpningen av rekommendationen om detta är omöjligt eller förenat med orimliga kostnader. Ytterligare upplysningskrav, som är föranledda av ÅRL, återfinns i RR 8 och rör bl a hur omräkningar och klassificeringar gjorts.

Ytterligare skillnader

Den första ytterligare skillnaden vi observerar är att Rådet tydliggör att transaktioner i utländsk valuta rör juridisk person och omräkning av resultat- och balansräkningar för utlandsverksamheter rör koncernen. Liknande skillnader är att IASC inte fastställer att den valuta som ska användas i rapporterna är den lands vars enheten är hemmahörande samt att man klargör att redovisade belopp kan baseras på historiska kostnader eller verkligt värde.

Vad gäller klassificeringen av utlandsverksamhet som självständig eller integrerad är IASCs grundresonemang att detta är beroende av hur denna enhet opererar och är finansierad, i relation till den rapporterade enheten. RR 8 talar i motsvarande stycke om relationen till den rapporterade enheten. Dock framgår senare att operationella och finansiella förhållanden som t ex transaktioner i andra utländska valutor och upptagande av lån i den lokala valutan är relevanta faktorer i bedömningen.

IAS 22 (revised 1998) Business Combinations

Tillämpning och motsvarande svensk text

Denna standard har sin svenska motsvarighet i RR 1:00 Koncernredovisning. Denna rekommendation är utgiven i augusti 2000 och ska tillämpas från och med perioder som börjar den första januari 2001. IAS 22 (revised 1998), härnäst kallad IAS 22, är resultatet av en omarbetning 1998 och gavs ut i september 1998 och ska tillämpas från och med perioder som börjar den första juli 1999 eller senare. Därefter, under 1999, har följdändringar skett till följd av IAS 10 (revised 1999) vilka börjar gälla samtidigt som denna standard, d v s för perioder som börjar den första januari 2000 eller senare. Eftersom RR 1:00 kom ut 2000 har Rådets målsättning varit att denna rekommendation ska baseras på IAS 22 och IAS 27. Punkt 109 i RR 1:00 har rubriken "Överensstämmelse med IAS". Här klargör Rådet att rekommendationen överensstämmer med IAS 22 och IAS 27 förutom vad gäller de punkter som redovisas och motiveras i Bilaga 3, "Jämförelse med IAS 22 och IAS 27".

Skillnader i rekommendationstext enligt Rådet

Rådet räknar i ovan nämnda bilaga upp tre skillnader som är hänförliga till IAS 22. Enligt IAS 22 ska negativ goodwill redovisas som en avdragspost på tillgångssidan i balansräkningen. Enligt RR 1:00 ska negativ goodwill istället redovisas som en avsättning. IAS 22 anger vidare att enligt poolningsmetoden skall det redovisade värdet på andelar i dotterföretag elimineras mot vad som tillförts eget kapital vid emission av egna aktier. RR 1:00 anger att det redovisade värdet på andelar i dotterföretag skall elimineras mot koncernens egna kapital, i första hand mot dotterföretagets egna kapital och i andra hand mot koncernens bundna och fria egna kapital. På så sätt uppnås också överensstämmelse med ÅRL.

Både RR 1:00 och IAS 22 innehåller övergångsregler som innehåller utförliga instruktioner för omräkningar av förvärv som skett före den 1 januari 1995 vilka lett till att goodwill uppstått. I IAS 22 kräver att omräkningar görs enligt dessa regler medan RR 1:00 endast uppmanar till detta.

Skillnader i förklarande text enligt Rådet

De ovanstående styckena har avsett skillnader mellan RR 1:00 och rekommendations-texten i IAS 22. Det finns dock även avvikelser mellan RR 1:00 och den förklarande texten i IAS 22. IAS 22 behandlar till skillnad från RR 1:00 redovisningen av s k omvända förvärv. Detta innebär att det förvärvade företaget de facto erhåller kontroll över den nya koncernen. Enligt IAS 22 redovisas detta genom att det förvärvade företaget betraktas som förvärvare. Den svenska lagstiftningen medger för det andra företaget inte avsteg från kravet att koncernredovisning ska upprättas av dessa skäl, vilket IAS 22 gör. Vad gäller redovisning av uppskjuten skatt i samband med koncernredovisning finns i IAS 22 några punkter om hur detta ska behandlas medan Rådet hänvisar till RR 9.

Det finns även vissa punkter i RR 1:00 som saknar motsvarighet i IAS 22 och 27. De flesta av dessa punkter är en följd av de svenska reglerna beträffande restriktioner för vinstutdelning och den därmed sammanhängande uppdelningen av eget kapital i fritt och bundet eget kapital.

Ytterligare skillnader

Enligt IAS 22 kan två olika sätt att fördela anskaffningsvärdet för andelar i dotterföretag väljas, antingen ”benchmark treatment” eller ”allowed alternative method”. ”Benchmark treatment” innebär att man mäter de identifierbara tillgångarna och skulderna som det totala av förvärvarens andel av tillgångarnas och skuldernas verkliga värde vid förvärvstidpunkten och minoritetens andel av redovisade värden av identifierade tillgångar och skulder i dotterföretaget. Den alternativa metoden är en värdering även av minoritetens andel till det verkliga värdet vid förvärvstidpunkten. Enligt RR 1:00 påverkas värdet på minoritetsintresset inte av värderingen i förvärvsanalysen.

IAS 22 behandlar stegvisa förvärv (successive share purchases) mycket utförligt. Rådet tar upp denna fråga i två meningar där man konstaterar att ett förvärv ibland sker stegvis. I dessa fall upprättas en förvärvsanalys för varje steg. IAS 22 behandlar frågan mera ingående där dock kontentan också är att varje betydande transaktion skall behandlas separat vid bedömningen av tillgångarnas verkliga värde och vid eventuell goodwill. Rådets behandling av frågan är alltså betydligt mera översiktlig än IASCs.

Nästa fråga som IAS 22 tar upp är värderingen av dotterföretagets tillgångar och skulder i förvärvsanalysen. Här inleder RR 1:00 med att klargöra att dessa beräkningar skall grundas på väldokumenterade överväganden eller, vid behov, på värderingar av oberoende part. Något motsvarande stycke finns inte i IAS 22. De båda normerna fortsätter med att presentera de riktlinjer som gäller vid beräkningen av de verkliga värdena för förvärvade tillgångar och övertagna skulder. Här ger IAS 22 flera och mera ingående riktlinjer än vad Rådet gör. Texten tar inte RR 1:00 upp s k ”net employee benefit assets”.

RR 1:00 tar upp den situation där förvärvaren inte avser att behålla tillgångar utan att avyttra dem inom en snar framtid. Rådet anger att man bör bygga förvärvsanalysen på den beräknade nettoinvesteringen, d v s att man ser förvärvet och utförsäljningen som en enda affär. Denna situation finns inte behandlad i IAS 22. Vad gäller frågan om koncernmässig goodwill som uppkommer vid förvärvet inleder IAS 22 med att ta upp definitionen och mätkriterierna för goodwill. Dessa stycken finns inte i RR 1:00.

Vad gäller poolningsmetoden innehåller RR 1:00 en hänvisning till de kriterier som enligt ÅRL måste vara uppfyllda för att metoden skall få komma ifråga. Även vad gäller upplysningar finns i RR 1:00 en hänvisning till regler i ÅRL. Dessa gäller upplysningar om skälen till varför en längre avskrivningsperiod än fem år tillämpas för goodwill. Vad gäller avsnittet om poolningsmetoden har detta en olik struktur i de båda normerna. RR 1:00 beskriver principerna bakom metoden medan IAS 22 beskriver tekniska frågor.

Något olika resonemang förs i samband med att förvärvstidpunkten definieras i de båda normerna. IAS 22 fokuserar att innebörden av olika förhållanden och inte dess form är relevant för att fastställa om bestämmande inflytande föreligger. RR 1:00 innehåller en punkt som behandlar redovisning av koncernmässiga omstruktureringsåtgärder och därav följande justering av redovisat värde på dotterföretagsandelarna. Denna situation tar inte IAS 22 upp alls. I RR 1:00 finns två punkter som behandlar resultatredovisning vid förvärv eller avyttring av dotterföretag. Två situationer vid avyttring beskrivs här vilka ej finns med i IAS 22.

Slutligen vad gäller upplysningar finns en skillnad vad gäller information om väsentliga ändringar i koncernens sammansättning under året. Upplysning ska enligt RR 1:00 lämnas som möjliggör jämförelse; inget om detta finns i IAS 22. IAS 22 har också en reservation rörande information om ändringar i koncernens sammansättning efter utgången av räkenskapsåret. Om det är ogörligt att lämna information om detta ska upplysningar lämnas om detta. IAS 22 resonerar även om att ett bildande av en koncern ibland kan resultera i att en eller flera enheter kan börja redovisa enligt ett antagande om fortlevnad. I sådana fall är upplysningar om detta relevant.

IAS 23 (revised 1993) Borrowing Costs

Tillämpning och motsvarande svensk text

Denna standard har sin svenska motsvarighet i Rådets utkast "Lånekostnader". Detta utkast är utgivet i maj 2000 och den av detta resulterande rekommendationen är tänkt att börja tillämpas fr o m perioder som börjar den första januari 2001. IAS 23 (revised 1993), hädanefter kallad IAS 23, är resultatet av en omarbetning 1993 och gavs ut i december 1993 och ska tillämpas fr o m perioder som börjar den första januari 1995 eller senare. Inga ytterligare förändringar har skett sedan dess. Eftersom utkastet kom ut 2000 har Rådets målsättning varit att detta ska baseras på IAS 23. Punkt 33 i utkastet har rubriken "Överensstämmelse med IAS". Här klargör Rådet att rekommendationen överensstämmer med IAS 23 förutom vad gäller undantaget nedan.

Skillnader mellan de båda normerna

Förutom att tidpunkterna för ikraftträdande är olika enligt ovan är den enda skillnaden mellan dessa båda normer att punkt 29 i Rådets utkast inte har något motsvarighet i IAS 23. Enligt punkt 29 krävs det att upplysningar skall lämnas om hur stor del av en tillgångs anskaffningsvärde som utgörs av lånekostnader. Detta krav finns också i ÅRL 4:3. Vad gäller övergångsreglerna hänvisar IAS 23 till IAS 8, Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies medan Rådets utkast hänvisar till RR 5, Redovisning av byte av redovisningsprincip. Som en konsekvens av detta följer de skillnader som tidigare beskrivits (se IAS 8).

IAS 24 Related Party Disclosures

IAS 24 gavs ut i juli 1984 och ska tillämpas fr o m perioder som börjar den första januari 1986 eller senare. För närvarande arbetar Rådet med att ge ut ett utkast som motsvarar denna standard, se vidare avsnitt 1.5.1 Avgränsningar.

IAS 25 (reformatted 1994) Accounting for Investments

Denna standard gavs ut i mars 1986 och ska börja tillämpas fr o m perioder som börjar den första januari 1987. Den behandlar redovisning av investeringar men ett stort antal undantag finns t ex finansiella instrument och ett nytt utkast utgavs i juli 1999. Dock poängteras att standarden är tillämplig på förvaltningsfastigheter. Någon svensk motsvarighet till IAS 25 finns inte, och en svensk rekommendation baserad på IAS 25 skulle strida mot ÅRL. Under år 2000 har en ny standard, IAS 40, getts ut vilken särskilt fokuserar förvaltningsfastigheter. Denna ska börja tillämpas fr o m perioder som börjar den första januari 2001. Även denna standard innehåller inslag som ej skulle vara förenliga med ÅRL. Se vidare avsnitt 1.5.1 Avgränsningar.

IAS 26 (reformatted 1994) Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans

Denna standard gavs ut i januari 1987 och ska börja tillämpas fr o m perioder som börjar den första januari 1988. Den behandlar hur redovisning av pensionsstiftelser ska ske. Någon svensk motsvarighet till IAS 26 finns inte, se vidare avsnitt 1.3.1 Problemformulering.

IAS 27 (reformatted 1994) Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries

Tillämpning och motsvarande svensk text

Denna standard har sin svenska motsvarighet i RR 1:00 Koncernredovisning. Denna rekommendation är utgiven i augusti 2000 och ska tillämpas fr o m perioder som börjar den första januari 2001. IAS 27 (reformatted 1994), hädanefter kallad IAS 27, gavs ut i april 1989 och ska tillämpas fr o m perioder som börjar den första januari 1990 eller senare. Därefter, under 1998, har följdändringar skett till följd av IAS 39. Eftersom RR 1:00 kom ut 2000 har Rådets målsättning varit att denna rekommendation ska baseras på IAS 22 och IAS 27. Punkt 109 i RR 1:00 har rubriken ”Överensstämmelse med IAS”. Här klargör Rådet att rekommendationen överensstämmer med IAS 22 (revised 1998) och IAS 27 förutom vad gäller de punkter som redovisas och motiveras i Bilaga 3, ”Jämförelse med IAS 22 och IAS 27”.

Skillnader enligt Rådet

Rådet räknar i ovan nämnda bilaga upp fyra skillnader som är hänförliga till IAS 27. För det första anges att förutsättningarna för att ett moderbolag undantas från skyldigheten att upprätta koncernredovisning skiljer sig åt. I RR 1:00 hänvisas till ÅRL. Ytterligare lättnader enligt svensk lag omfattar bl a moderföretag som själv är dotterföretag och som sådant inte ska omfattas av koncernredovisningen p g a sin ringa betydelse,

varaktiga hinder för att utöva inflytande, tillfälligt innehav eller oskäligen kostnader för att ta fram information. En ytterligare restriktion är att det överordnade moderbolaget ska finnas inom EU. För det andra ska upplysningskrav rörande namn, land i vilket registrering skett, ägarandel samt om skillnad föreligger mellan ägarandel och röstandel enbart gälla för betydande dotterföretag enligt IAS 27 men för alla dotterföretag enligt RR 1:00. För det tredje tillåter RR 1:00 i vissa fall att dotterföretag intages i koncernredovisningen genom kapitalandelsmetoden medan IAS 27 endast tillåter förvärvsmetoden. Slutligen finns en punkt i RR 1:00 som tillåter annan redovisning i koncernen jämfört med i moderbolaget så länge den förra ej står i konflikt med IASCs standards.

Ytterligare skillnader

Därutöver har vi identifierat en skillnad vad gäller följande formulering, vilken i sig inte behöver innebära någon skillnad i innebörd. Vad gäller texten om exkludering av dotterföretag p g a varaktiga hinder talar IAS 27 p. 13 b om "...restrictions which impair it's [dotterbolagets] ability to transfer funds to the parent.". RR 1:00 p 6 talar inte om medel eller ekonomiska fördelar ("funds") i detta sammanhang utan säger istället "...hinder som i väsentlig grad begränsar moderbolagets möjligheter att utöva sitt inflytande över dotterföretaget.". En språklig tolkning av IAS 27 p. 13 och RR 1:00 p. 6 innebär att de hinder som undantar dotterföretaget enligt RR 1:00 inte behöver innebära att ekonomiska medel inte kan överföras, men att de enligt IAS 27 måste innebära detta.

Ytterligare olikheter finns såtillvida att IAS 27 omfattar två punkter som behandlar redovisning av dotterbolag i moderbolagets balansräkning, vilka saknas i RR 1:00, samt att smärre skillnader finns vad gäller upplysningar om dotterföretag i vilka man ej äger mer än hälften av rösterna.

IAS 28 (revised 1998) Accounting For Investments In Associates

Tillämpning och motsvarande svensk text

Denna standard har sin svenska motsvarighet i RR 13 Intresseföretag. Denna rekommendation är utgiven i juli 2000 och ska börja tillämpas fr o m perioder som börjar den första januari 2001. IAS 28 (revised 1998), hädanefter kallad IAS 28, är resultatet av en omarbetning 1998 och ska vad gäller dessa ändringar börja tillämpas fr o m perioder som börjar den första juli 1999 eller senare. Därefter, i december 1998 respektive under 1999, har följdändringar skett till följd av IAS 39 samt IAS 10 (revised 1999) och IAS 37. Eftersom rekommendationen kom ut 2000 har Rådets målsättning varit att denna ska baseras på IAS 28. Punkt 34 i rekommendationen har rubriken "Överensstämmelse med IAS". Här klargör Rådet att rekommendationen överensstämmer med IAS 28 förutom vad gäller vissa punkter. Vidare går man här i genom det fåtal punkter på vilka dessa båda normer skiljer sig.

Skillnader mellan de båda normerna

För det första inbegriper Rådets definition av intresseföretag även joint ventures som drivs i form av gemensamt styrda företag. I IAS 28 utesluts däremot de senare från definitionen av intresseföretag. Dessa behandlas sedan i en egen separat standard, IAS 31. Både IAS 28 och IAS 31 och de båda motsvarigheterna från Rådet är för övrigt snarlika till sin struktur vilket bl a visar sig i att huvuddelen av de punkter rörande

bristande överensstämmelse som Rådet räknar upp i utkasten "Intresseföretag" och "Joint ventures" har samma innehåll.

Vidare tillåts enligt IAS 28 företag att i ägarföretagets finansiella rapport redovisa investeringar i intresseföretag antingen såsom i den konsoliderade rapporten eller såsom andra långfristiga investeringar rapporteras. Rådet tillåter bara redovisning enligt anskaffningsvärdemetoden. De båda normerna skiljer sig även åt vad gäller i vilka fall redovisning till anskaffningsvärdemetoden får ske i koncernens balansräkning; Rådet tillåter denna metod då information för att rapportera enligt kapitalandelsmetoden inte kan erhållas utan oskälig kostnad eller inom rimlig tid. Detta anges enligt IAS 28 inte som ett skäl att få rapportera enligt denna metod. Slutligen saknas i IAS 28 en punkt om hur intresseföretagets bidrag till moderföretagets eget kapital ska delas upp i fritt och bundet eget kapital.

Vidare klargör Rådet att kraven på upplysningar skiljer sig mellan de båda texterna eftersom rekommendationen baseras på upplysningskraven i ÅRL och BFN U 99:1, "Tilläggsupplysningar om andelsinnehav". Den upplysningsskyldighet som föreligger enligt IAS 28 inskränker sig till uppräknings- och beskrivning av betydande intresseföretag, ägarandel och röstandel samt vilka metoder som använts för att redovisa intresseföretagen. Man klargör också att klassificering som anläggningstillgång och redovisning som separat post i balans- och resultaträkning ska ske. Förutom detta ska enligt RR 13 redovisas rättslig form, antalet andelar som innehas, börsvärdet eller motsvarande, skälen till att redovisning inte sker enligt kapitalandelsmetoden om så är fallet samt, första gången intresseföretaget redovisas, skillnaden mellan bokfört värde av andelen och andelen i intresseföretagets egna kapital. Vidare specificeras tilläggsupplysningar om redovisning inte sker enligt kapitalandelsmetoden. Om redovisning sker enligt kapitalandelsmetoden ska uppgift lämnas om hur mycket större koncernens egna kapital är till följd av denna redovisning.

Utöver dessa punkter som Rådet själva uppmärksammar kan vi inte finna några fler skillnader förutom att IAS 28 utförligare preciserar olika situationer; man går igenom hur rapportering ska ske i fallen moderbolag i koncern respektive bolag utan dotterbolag (vad gäller dessa olika situationer ska företaget dock redovisa intresseföretag på samma sätt). Slutligen innehåller RR 13 en hänvisning till RR 5. Sålunda poängteras här på ett tydligare sätt att byte av redovisningsprincip kan bli resultatet av första tillämpningen av rekommendationen.

IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies

Denna standard gavs ut i juli 1989 och ska börja tillämpas från perioder som börjar den första januari 1990. Den behandlar hur redovisning ska ske då ett företag rapporterar i ett höginflationslands valuta. Någon svensk motsvarighet till IAS 29 finns inte, se vidare avsnitt 1.5.1 Avgränsningar.

IAS 30 Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions

Denna standard gavs ut i augusti 1990 och ska börja tillämpas fr o m perioder som börjar den första januari 1991. Ändringar har skett 1998 och 1999 till följd av IAS 25 och 39 respektive IAS 10 och 37. Någon svensk motsvarighet från Rådet finns ej, området omfattas av Finansinspektionens föreskrifter. Se vidare avsnitt 1.5.1 Avgränsningar.

IAS 31 (revised 1998) Financial Reporting of Interests in Joint Ventures

Tillämpning och motsvarande svensk text

Denna standard har sin svenska motsvarighet i RR 14 Joint ventures. Denna rekommendation är utgiven i juli 2000 och är tänkt att börja tillämpas fr o m perioder som börjar den första januari 2001. IAS 31 (revised 1998), hädanefter kallad IAS 31, är resultatet av en omarbetning 1998 och ska vad gäller dessa ändringar börja tillämpas fr o m perioder som börjar den första juli 1999 eller senare. Därefter, under 1998 respektive 1999, har följdändringar skett till följd av IAS 39 och IAS 10 (revised 1999). Eftersom rekommendationen kom ut 2000 har Rådets målsättning varit att denna ska baseras på IAS 31. Punkt 60 i rekommendationen har rubriken "Överensstämmelse med IAS". Här klargör Rådet att rekommendationen överensstämmer med IAS 31 förutom vad gäller de punkter som redovisas och motiveras i denna punkt.

Skillnader enligt Rådet

IAS 31 utesluter joint ventures från begreppet intresseföretag. ÅRLs och Rådets definition inbegriper däremot även joint ventures. IAS 31 punkt 4 lyder:

"The existence of a contractual arrangement distinguishes interests which involve joint control from investments in associates in which the investor has significant influence (see IAS 28, Accounting for Investments in Associates). Activities which have no contractual arrangement to establish joint control are not joint ventures for the purposes of this standard."

Rådets utkast punkt 4 lyder däremot som följer:

"Förekomsten av ett samarbetsavtal skiljer joint ventures från övriga intresseföretag vilka redovisas med tillämpning av Redovisningsrådets rekommendation RR 13, Intresseföretag. Ett avtalsreglerat samarbete där avtalet inte innebär att huvudägarna har ett gemensamt bestämmande inflytande, är inte ett joint venture i den betydelse som används i föreliggande rekommendation."

Kontentan av denna formulering bör vara att Rådet definierar vissa kontraktsreglerade samarbeten som intresseföretag i denna rekommendation. Kontraktsreglering medför undantagslöst ett joint venture enligt IAS 31. Den praktiska betydelsen av denna skillnad är förmodligen inte särskilt stor vilket även Redovisningsrådet nämner i sitt utkast.

Vad gäller frågan om möjligheten att kvitta tillgångar eller skulder mot andra tillgångar eller skulder vid klyvningsmetoden använder IASC och Rådet sig av olika starka termer. IAS 31 använder termen "inappropriate" (opassande, vår översättning), medan Rådet använder termen "otillåtet". Detta ordval uttrycker onekligen att här råder det ett förbud mot att redovisa på ett visst sätt. IASC har dock valt att undvika ett förbud och låter istället ansvaret vila på upprättaren av de finansiella rapporterna att själv bedöma om det är opassande att kvitta tillgångar och skulder.

I punkt 32 klargör Rådet till skillnad från IASC att vid de fall där huvudägaren tillåtits övergå från klyvningsmetoden till anskaffningsvärdemetoden skall det koncernmässiga värde som redovisas vid denna tidpunkt användas som anskaffningsvärde vid övergången till anskaffningsvärdemetoden i koncernredovisningen.

I punkt 35 tar IAS 31 upp de fall där man inte behöver redovisa enligt de två föreslagna metoderna, klyvningsmetoden och kapitalandelsmetoden. Rådet gör jämfört med IASC ett ytterligare undantag när man säger att om nödvändig information för att upprätta redovisningen enligt klyvnings- eller kapitalandelsmetoden inte kan erhållas utan oskälig kostnad eller inom rimlig tid så skall man redovisa enligt den så kallade anskaffningsvärdemetoden.

När det gäller placerare som inte har gemensamt bestämmande inflytande över ett joint venture finns det följande skillnad. Placerarens andel skall enligt RR 14 p. 43 och ÅRL redovisas enligt anskaffningsvärdemetoden. IAS 31 p. 42 hänvisar till IAS 39, Financial Instruments: Recognition and Measurement där andelsinnehavet beroende på vilka förutsättningar som föreligger redovisas antingen till marknadsvärdet eller till anskaffningsvärdet. IAS 31 saknar vidare någon direkt motsvarighet till de upplysningskrav som Rådets utkast ställer med hänvisning till svensk lagstiftning och BFN U 99:1, Tilläggsupplysningar om andelsinnehav.

Ytterligare skillnader

Slutligen vill vi ta upp problematiken med redovisningen i den juridiska personen. RR 14 säger att andelar i gemensamt styrda företag redovisas i huvudägarens egna räkenskaper med tillämpning av anskaffningsvärdemetoden. Detta gäller oavsett om huvudägaren upprättar koncernredovisning eller ej. Enligt denna metod ska samägaren redovisa sin andel i det gemensamt styrda företaget till anskaffningsvärdet. IAS 31 nämner att denna problematik existerar i vissa länder men tar inte ställning eller ger någon direkt vägledning i frågan.

IAS 32 (revised 1998) Financial Instruments: Disclosure and Presentation

IAS 32 (revised 1998), hädanefter kallad IAS 32, är resultatet av en omarbetning 1998 och ska vad gäller dessa ändringar börja tillämpas från och med perioder då företaget börjar tillämpa IAS 39. För närvarande arbetar Rådet med att ge ut ett utkast som motsvarar denna standard, se vidare avsnitt 1.5.1 Avgränsningar.

IAS 33 Earnings Per Share

Tillämpning och motsvarande svensk text

Denna standard har sin svenska motsvarighet i RR 18 Resultat per aktie. Denna rekommendation är utgiven i augusti 2000 och är tänkt att börja tillämpas fr o m perioder som börjar den första januari 2001. IAS 33 gavs ut i februari 1997 och ska tillämpas fr o m perioder som börjar den första januari 1998 eller senare. Därefter, under 1999, har följdändringar skett till följd av IAS 10 (revised 1999). Eftersom rekommendationen kom ut 1999 har Rådets målsättning varit att den ska baseras på IAS 33. Punkt 46 i rekommendationen har rubriken "Överensstämmelse med IAS". Här klargör Rådet att rekommendationen överensstämmer med IAS 33 förutom vad gäller vissa undantag som sedan räknas upp.

Skillnader enligt Rådet

Rådet har valt att inte behandla två typer av transaktioner vilka behandlas i IAS 33, med motiveringen att de inte är aktuella för svenska företag. Dessa är då ett företag emitterat aktier som bara delvis är betalda samt då ett dotter- eller intressebolag emitterat exempelvis teckningsoptioner som berättigar till teckning av aktier i moderbolaget. Någon närmare motivering till varför dessa saknar aktualitet ges ej. Vidare anger rekommendationen att då ett företag gett ut teckningsoptioner ska resultatet per aktie efter utspädning beräknas baserat på nuvärdet av teckningslikviden. IAS 33 anger inte huruvida teckningslikviden ska nuvärdeberäknas.

Ytterligare skillnader

Vidare finns mellan IAS 33 och RR 18 ett antal mindre skillnader i form av nyansskillnader och utelämnanden/ytterligare förklaringar som vi dock anser värda att kommenteras. IAS 33 innehåller vid ett flertal tillfällen noggrannare förklaringar och fler definitioner än RR 18. Detta gäller t ex definitionerna av finansiella instrument och verkligt värde som saknas i rekommendationen, ytterligare förklaring av vad som utgör periodens resultat hänförligt till stamaktier samt utvecklingen om att konsekvens råder mellan metoderna för presentation av resultat per aktie före respektive efter utspädning som likaså helt saknas. Dessutom föreligger en skillnad då begreppet stamaktie preciseras; i RR 18 relateras detta till begreppet preferensaktie medan IAS 33 istället säger att det kan finnas flera olika klasser av stamaktier.

IAS 33 ägnar två punkter åt att behandla redovisningen av resultat per aktie i privata bolag vilket inte alls nämns i RR 18. Enligt rekommendationens punkter rörande tillämpning är utkastet över huvudtaget ej aktuellt för sådana bolag utan ska enbart tillämpas av företag vars aktier är föremål för handel på en börs eller auktoriserad marknadsplats. Vidare poängterar IAS 33 i ett flertal punkter att resultat per aktie före respektive efter utspädning ska presenteras på ett lika framträdande sätt. Avsaknaden av något sådant påpekande i RR 18 kan tolkas som att det står upprättare av finansiella rapporter fritt att framhäva något av de olika måtten. Under sådana förutsättningar skulle en skillnad förekomma mellan de båda normerna.

Slutligen visar utkastet i ett exempel hur två alternativa metoder kan användas vid beräkningen av optioners effekt på resultat per aktie efter utspädning, under förutsättning att dessa optioner är noterade. Resultatet av de båda metoderna blir det samma medan den ena metoden ej förutsätter antagandet om en diskonteringsränta då

man utgår från marknadsränta. IAS 33 förklarar eller exemplifierar inte den metod som förutsätter en sådan ränta.

IAS 34 Interim Financial Reporting

Tillämpning och motsvarande svensk text

Denna standard har sin svenska motsvarighet i RR 20 Delårsrapportering. Denna rekommendation är utgiven i augusti 2000 och är tänkt att börja tillämpas fr o m perioder som börjar den första januari 2001. IAS 34 gavs ut i februari 1998 och ska tillämpas fr o m perioder som börjar den första januari 1999 eller senare. Inga ytterligare förändringar har skett sedan dess. Eftersom rekommendationen kom ut år 2000 har Rådets målsättning varit att detta ska baseras på IAS 34. Punkt 44 i rekommendationen har rubriken ”Överensstämmelse med IAS”. Här klargör Rådet att rekommendationen överensstämmer med IAS 34 förutom vad gäller vissa undantag som sedan räknas upp.

Skillnader mellan de båda normerna

Vid genomgången av de båda normerna IAS 34 och RR 20 Delårsrapportering har vi inte funnit några större skillnader. Vi kan dock konstatera ett intressant faktum när det gäller vilka företag som skall upprätta delårsrapporter samt hur ofta och hur snabbt efter aktuell period dessa ska upprättas. IASC gör inte någon specificering utan låter detta problem vara helt upp till den nationella lagstiftaren och andra nationella organ som handhar dessa frågor. Sådan valfrihet resulterar troligtvis i olika nationella bestämmelser som kan ha olika innebörd. Beslutet att låta enskilda länder bestämma vem som behöver upprätta dessa rapporter kan tyckas vara anmärkningsvärt eftersom det inte ligger i linje med IASCs övergripande strategi, nämligen det uttalade syftet i IASCs författning att verka för internationell harmonisering.

En annan fråga där det finns en skillnad mellan IAS 34 och RR 20 är frågan om effekter av byte av redovisningsprincip. Dessa alternativ är de som anvisas i IAS 8 ”Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies”. Enligt denna standard kan företag välja mellan två metoder. Den ena metoden är den retroaktiva där man räknar om föregående perioders finansiella data efter den nya redovisningsprincipen. Enligt den andra metoden redovisar man enbart med tillämpning framåt i tiden.

Rådet har i den här frågan valt att avvika från IAS 34. Punkt 40 i RR 20 lyder:

”Ett byte av redovisningsprincip skall redovisas genom att finansiella rapporter för tidigare rapportperioder inom räkenskapsåret och jämförbara perioder under tidigare räkenskapsår (se punkt 20) omräknas, om sådan omräkning skall ske enligt Redovisningsrådet rekommendation RR 5 Redovisning av byte av redovisningsprincip.”

Enligt RR 20 skall alltså redovisningen vid byte av redovisningsprincip ske enligt RR 5. Bara om det inte på ett rimligt sätt är möjligt att fastställa justeringen för tidigare räkenskapsår skall redovisningen ske med tillämpning framåt i tiden. Denna skillnad

beror alltså på att reglerna i IAS 8 och RR 5, som båda behandlar byte av redovisningsprincip, skiljer sig åt.

I det inledande definitionsavsnittet gör Rådet ett förklarande tillägg där man klargör skillnaden mellan aktuell rapportperiod och delårsperioden. Någon uppdelning av denna typ gör inte IAS 34. En sista punkt är att enligt IAS 34 punkt 19 skall redovisningen ske i enlighet med varje tillämpligt uttalande från SIC (Standards Interpretation Committee, IASCs motsvarighet till Redovisningsrådets Akutgrupp). Rådet hänvisar i sin tur till Akutgruppens uttalanden.

Ytterligare skillnader

När det gäller upptagande i balansräkningen och värderingsfrågor diskuterar IAS 34 till skillnad från RR 20 definitionsfrågor med hänvisningar till ramverket.

IAS 35 Discontinuing operations

Tillämpning och motsvarande svensk text

Denna standard har sin svenska motsvarighet i RR 19 Verksamheter under avveckling. RR 19 är utgivet i augusti 2000 och är tänkt att börja tillämpas fr o m perioder som börjar den första januari 2002. IAS 35 gavs ut i juni 1998 och ska tillämpas fr o m perioder som börjar den första januari 1999 eller senare. Därefter, under 1999, har följdändringar skett till följd av IAS 10 (revised 1999). Eftersom RR 19 kom ut år 2000 har Rådets målsättning varit att detta ska baseras på IAS 35. Punkt 47 i RR 19 har rubriken ”Överensstämmelse med IAS”. Här klargör Rådet att rekommendationen överensstämmer med IAS 35.

Rådet konstaterar i sitt avsnitt där de jämför rekommendationen med motsvarande IAS att det enbart är tidpunkten för ikraftträdande som skiljer sig åt mellan dessa båda normer. Några ytterligare skillnader har vi inte heller kunnat identifiera.

IAS 36 Impairment of Assets

Tillämpning och motsvarande svensk text

Denna standard har sin svenska motsvarighet i RR 17 Nedskrivningar. Denna rekommendation är utgiven i augusti 2000 och är tänkt att börja tillämpas fr o m perioder som börjar den första januari 2002. IAS 36 gavs ut i juni 1998 och ska tillämpas fr o m perioder som börjar den första juli 1999 eller senare. Inga ytterligare förändringar har skett sedan dess. Eftersom rekommendationen kom ut 2000 har Rådets målsättning varit att denna ska baseras på IAS 36. Punkt 122 i rekommendationen har rubriken ”Överensstämmelse med IAS”. Här klargör Rådet att rekommendationen överensstämmer med IAS 36 förutom vad gäller ett undantag som sedan behandlas i samma punkt.

Skillnader enligt Rådet

Enligt bl a IAS 16 Property, Plant and Equipment tillåts värdering till annan grund än anskaffningsvärdet. Fyra punkter i IAS 36 behandlar situationen då en tillgång värderas

på detta sätt, vilket inte är förenligt med ÅRL. Dessutom är övergångsreglerna i IAS 36 anpassade för situationen att sådan värdering kan förekomma.

IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets

Tillämpning och motsvarande svensk text

Denna standard har sin svenska motsvarighet i RR 16 Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar. Denna rekommendation är utgiven i augusti 2000 och ska börja tillämpas fr o m perioder som börjar den första januari 2002. IAS 37 gavs ut i september 1998 och ska tillämpas fr o m perioder som börjar den första juli 1999 eller senare. Inga ytterligare förändringar har skett sedan dess. Eftersom rekommendationen kom ut 2000 har Rådets målsättning varit att denna ska baseras på IAS 37. Punkt 96 i rekommendationen har rubriken "Överensstämmelse med IAS". Här klargör Rådet att rekommendationen överensstämmer med IAS 37.

Skillnader mellan de båda normerna

Vi har identifierat en skillnad mellan de båda normerna i samband med nuvärdeberäkning av förväntade framtida utbetalningar. Här talar Rådet om "diskonteringsränta" och IASC om "discount rate (or rates)". Detta indikerar att Rådet inte anser det vid sådan beräkning vara aktuellt att använda flera diskonteringsräntor medan IASC erkänner denna situation.

Vid ett tillfälle skiljer sig formuleringarna åt mellan de båda normerna på ett sådant sätt att det är svårt att avgöra om någon skillnad föreligger. Vissa upplysningar behöver ej lämnas om dessa i samband med en tvist kan inverka menligt på företaget. I IAS 37 klargörs att denna tvist ska röra det förhållande som avsättningen, ansvarsförbindelsen eller eventualtillgången grundar sig på. Detta utsägs ej i RR 16.

Rörande övergångsbestämmelser då respektive text tillämpas för första gången finns följande skillnad. Själva standardtexten från IAS 37 är översatt i oförändrat skick i Rådets utkast och däri finns alltså ingen skillnad. Båda texterna tillåter en annorlunda behandling, vilken innebär lindrigare krav på upplysningar än vid byte av redovisningsprincip, då standarden implementeras för första gången. Dock uppmanar både Rådet och IASC företag att redovisa enligt en metod som ungefär motsvarar RR 5 respektive IAS 8. Däremot uppmanar Rådet till redovisning enligt RR 5 med motiveringen att byte av redovisningsprincip kan vara aktuellt. Denna ytterligare uppmaning kan ses som antingen ett förtydligande eller som att upplysningskraven faktiskt är mera långtgående såtillvida att Rådet inte har samma neutrala inställning till detta val som IASC.

IAS 38 Intangible Assets

Tillämpning och motsvarande svensk text

Denna standard har sin svenska motsvarighet i RR 15 Immateriella tillgångar. Denna rekommendation är utgiven i augusti 2000 och ska börja tillämpas fr o m perioder som börjar den första januari 2002. IAS 38 gavs ut i september 1998 och ska tillämpas fr o m perioder som börjar den första juli 1999 eller senare. Därefter, under 1998, har

följändringar skett till följd av IAS 39. Eftersom RR 15 kom ut 2000 har Rådets målsättning varit att denna ska baseras på IAS 38. Punkt 107 i rekommendationen har rubriken "Överensstämmelse med IAS". Här klargör Rådet att rekommendationen överensstämmer med IAS 38 förutom vad gäller vissa undantag som sedan räknas upp.

Skillnader enligt Rådet

Först fastställs att ÅRL anger fem år som längsta rimliga avskrivningsperiod för immateriella tillgångar. Därför klargörs i rekommendationen att skälen till att en längre avskrivningsperiod väljs ska anges om detta är fallet. Denna punkt saknas i IAS 38 eftersom någon längsta rimlig period ej fastställs; enbart en längsta tillåten period (20 år; likadant enligt RR 15). En ytterligare och väsentlig skillnad mellan de båda normerna är det undantag som RR 15 tillåter vid redovisning i juridisk person. Så här lyder punkt 92 i rekommendationen:

"I redovisningen för juridisk person kan sådana utgifter som enligt punkt 45 skall tas upp som tillgång i balansräkningen kostnadsföras. (Se ÅRL 4:2)"

Effekten av en sådan redovisning är att en immateriell tillgång ej tas upp i balansräkningen och att periodens resultat därför kan bli lägre.

Vidare finns i IAS 38 ett alternativ ("alternative allowed treatment") till värdering till anskaffningsvärde (som är "benchmark treatment"). Detta är att kontinuerligt genomföra omvärderingar till verkligt värde som ska fastställas med hänsyn till en aktiv marknad, m a o värdering till marknadsvärde. Eftersom sådan värdering inte är tillåten enligt ÅRL finns inte någon motsvarighet till dessa punkter i rekommendationen. Som en följd av detta är definitionerna ibland olika i de båda texterna.

I förklaringen av en rad begrepp överensstämmer de båda texterna med undantag av att rekommendationen även förklarar begreppen "återvinningsvärde", "nettoförsäljningsvärde" och "nyttjandevärde". Dessa begrepp förklaras inte alls i IAS 38 vilket kan bero på att det är mer vanligt i den anglo-saxiska redovisningstraditionen med följd att användarna där är mer förtrogna med det.

Ytterligare skillnader

Vidare finns även mellan denna IAS och RR 15 ett antal mindre skillnader i form av nyansskillnader och utelämnanden/ytterligare förklaringar som vi anser vara värda att kommenteras. I rekommendationen sägs att "forskning" ska vara "...planerat och systematiskt..." sökande efter kunskap. I IAS 38 sägs också att detta sökande ska vara planerat men inget om att det måste vara systematiskt. Detta är dock möjligen bara en språklig skillnad.

Vid genomgången av tänkbara avskrivningsmetoder framstår en skillnad som består i att dessa förklaras i RR 15 men ej i IAS 38. Vad gäller kraven på upplysningar som ska lämnas enligt de båda texterna påpekar Rådet i rekommendationen att uppgifter om forsknings- och utvecklingsverksamhet ska lämnas i förvaltningsberättelsen enligt ÅRL. Uppgifter ska enligt IAS 38 lämnas om företagets kostnader för forskning och utveckling, ej nödvändigtvis om dess "verksamhet" inom området.

Vidare uttrycker Rådet, i samband med att separat värdering av en immateriell tillgång ska ske vid förvärv av en sådan i samband med ett företagsförvärv, att aktiva marknader för immateriella tillgångar är ovanliga. Man säger därför att priset på liknande tillgångar inte är en bra approximation av priset på den aktuella tillgången. Större försiktighet gör sig också gällande i samband med fastställandet om utgifter för utveckling ska tas upp som tillgång. IAS 38 säger att man ska kunna visa att man kan säkra resurser för färdigutvecklingen av produkten medan Rådet säger att man måste visa att man redan förfogar över dessa resurser.

IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement

Denna standard gavs ut i december 1998 och ska börja tillämpas från och med perioder som börjar den första januari 2001. Den behandlar redovisning av finansiella instrument. Någon svensk motsvarighet till IAS 39 finns inte, och en svensk rekommendation baserad på IAS 39 skulle strida mot ÅRL. Se vidare avsnitt 1.5.1 Avgränsningar.

2.2 Sammanställning av identifierade skillnader

Följande indelning i kategorier, baserad på de aspekter som identifierats hos varje skillnad, har efterhand som arbetet med att färdigställa den empiriska undersökningen fortskridit, framstått som lämplig för att presentera skillnaderna mellan IASs och Rådets rekommendationer och utkast. Den ger en god översikt både av vilka de individuella skillnaderna är och av hur helheten ser ut vad gäller dessa skillnader. Av de aspekter vi nämner i avsnitt 1.3.1 har vi funnit aspekten ”skillnad vad gäller kriterier för upptagande i de finansiella rapporterna” ej relevant. Vi har även använt denna sammanställning i vårt arbete med att besvara de ytterligare frågeställningar som presenterades i kapitel 1.3.2, Problemformulering för fortsatt undersökning. Detta utgör kapitel 4, Analys.

Vi finner det lämpligt att förklara begreppet ”företeelse” som används i förklaringarna av aspekterna nedan. ”Företeelse” innebär den ekonomiska händelse eller transaktion som ska mätas, avgränsas eller bestämmas. Det kan röra sig om en post eller delpost som är synlig i de finansiella rapporterna men kan även vara ett förfarande som företas för att bestämma någon sådan post.

Denna sammanställning har alltså bland annat till syfte att göra skillnaderna överblickbara för läsaren. Om det vid beskrivningen av en skillnad ej nämns något om i vilken norm den aktuella behandlingen förekommer gäller att det som skrivs är förhållandet i den aktuella IAS. Vid oklarhet i sådana fall vad gäller vilken behandling som föreskrivs i motsvarande norm, hänvisar vi läsaren till den fullständiga empiriska undersökningen tidigare i kapitel 2, där detta alltid framgår. Oftast gäller dock att motsatta förhållandet föreligger vad gäller den aktuella rekommendationen (eller utkastet) från Rådet. Då underrubrik förekommer som hänvisar till något av de två regelverken gäller att det som skrivs är förhållandet i den norm som tillhör regelverket i denna underrubrik.

2.2.1 Syfte/syften med normen

Denna kategori inbegriper de skillnader som rör syfte eller delsyften, såsom det/de preciseras i normtexten, för varje enskild norm. Detta kan då röra sig om att en eller flera delsyften är olika eller att något syfte saknas helt i någon norm. Att något uttryckligt syfte saknas kan innebära att detta istället är underförstått i den aktuella normens lydelse. Det kan även röra sig om att syftet är mer kopplat till redovisningsteoretiska begrepp i den ena normen men är mer praktiskt formulerat i den andra.

IAS 1	Syftet att säkerställa jämförbarhet över tiden och mellan företag saknas i utkastet.
IAS 8	Syftet med RR 4 och RR 5 innefattar bakgrunden till rekommendationens utseende respektive undantag för oväsentliga belopp.
IAS 11	Definitionen av intäkter i punkten "Objective".
IAS 16	Syftet innehåller en hänvisning till ramverkets krav för definition och upptagande.
IAS 17	Något stycke som behandlar syfte saknas överhuvudtaget i RR 6:99.
IAS 18	Definitionen av intäkter i punkterna "Objective".
IAS 20	Syftet i BFN R5 innefattar fastställandet av principer för redovisning av alla typer av stöd.

2.2.2 Tillämpningsområde

Denna kategori rör de skillnader som på ett eller annat sätt är hänförliga till vilket tillämpningsområde de olika normerna har. Detta handlar alltså om vilka enheter som ska redovisa enligt varje enskild norm. Det kan även handla om på vilken typ av företeelser normen ska tillämpas. Flera av de skillnader som listas under denna kategori är av den innebörden att redovisning enligt andra regler än de som föreskrivs i den aktuella normen är möjlig i vissa rapporterade enheter.¹⁴ Det rör sig även om skillnader som består i att vissa enheter enligt en viss avgränsning ej behöver redovisa på ett särskilt omfattande vis.

Skillnader rörande tillämpning av rapporterade enheter

IAS 1	Påpekande att IAS 1 kan tillämpas på icke-vinstdrivande enheter.
IAS 7	Kravet att upprätta kassaflödesanalys ställs enligt RR 7 enbart på vissa typer av enheter.
IAS 11	Redovisning i juridisk person enligt andra regler enligt RR 10.
IAS 12	Redovisning av obeskattade reserver i juridisk person enligt RR 9.
IAS 17	Redovisning i juridisk person enligt andra regler enligt RR 6:99.
IAS 18	Redovisning i juridisk person enligt andra regler enligt RR 11.
IAS 27	Redovisningen i koncernen och den juridiska personen kan enligt vissa förutsättningar skilja sig åt enligt RR 1:00.
IAS 31	Redovisning i juridisk person enligt andra regler enligt RR 14.
IAS 33	Påpekande att IAS 33 kan tillämpas på icke-noterade enheter.

¹⁴ Att den aktuella normen i sådana fall inte är tillämplig innebär alltså inte alltid att regler inte finns för området i fråga vilket kan vara fallet vad gäller andra identifierade skillnader i den här kategorin. Eftersom dessa andra regler ej utgivits av Rådet är det ej konsekvent att placera dessa skillnader i kategorin "Valfrihet" eftersom alternativet faller utanför uppsatsens område enligt avsnitt 1.5 Avgränsningar.

- IAS 34 IASC låter det vara upp till nationella organ att besluta vilka företag som ska upprätta delårsrapporter.
- IAS 38 Redovisning i juridisk person enligt andra regler enligt RR 15.

Skillnader rörande tillämpning på ekonomiska händelser

- IAS 11 Tillämpning av RR 10 på "liknande uppdrag".
- IAS 16 Tillämpning av RR 12 på skog och liknande förnyelsebara tillgångar.
- IAS 20 Stöd som utgör omedelbar ekonomisk hjälp utan relaterad kostnad behandlas.
- IAS 20 Ett flertal skillnader vad gäller tillämpning på ekonomiska händelser.
- IAS 21 Företeelsen utländska filialer behandlas i RR 8.
- IAS 21 Säkringsåtgärder på vilka IAS 21 ska tillämpas inskränks till lån i utländsk valuta.
- IAS 21 Båda företeelserna mellanhavanden i moderföretagets respektive dotterföretagets valuta behandlas i RR 8.
- IAS 21 Företeelsen koncernens utdelningsbara medel behandlas i RR 8.
- IAS 22 Koncernmässiga omstruktureringsåtgärder behandlas i RR 1:00.
- IAS 22 Standarden behandlar omvända förvärv.
- IAS 22 Frågor som gäller de svenska reglerna beträffande restriktioner för vinstutdelning saknas i IAS.
- IAS 22 Rådet tar upp situationen där förvärvaren inte avser att behålla tillgångarna utan att avyttra dem inom en snar framtid.
- IAS 27 Redovisning av dotterbolag i moderbolagets balansräkning behandlas.
- IAS 33 Företeelsen delvis betalda aktier behandlas.
- IAS 33 Företeelsen optioner i moderbolaget som utgivits av dotterbolaget behandlas.

2.2.3 Metoder, definitioner och klassificering

Denna kategori innefattar för det första de skillnader som är hänförliga till metoder. Detta kan då röra sig om att olika metoder används i de båda aktuella normerna för att fastställa eller beräkna en företeelse som definieras på samma sätt, att en norm tillåter olika men likvärdiga metoder i samband med en och samma företeelse¹⁵ eller att någon metod tillåts i samband med något olika/något fler företeelser i olika normer. För det andra innefattar kategorin även skillnader vad gäller hur olika företeelser definieras. Skillnaden ligger då i att en företeelse definieras av olika begrepp i de båda normerna eller att någon beståndsdel av definitionen inte förekommer i den ena av normerna. För det tredje finns även skillnader vad gäller den övergripande klassificeringen i de finansiella rapporterna; företeelser som definieras på samma sätt och som beräknas med samma metoder placeras under olika rubriker i rapporterna.

Skillnader vad gäller metod

- IAS 1 "Fair presentation" som grund för uppställning av balans- och resultaträkning på annat sätt än vad som anges enligt huvudregeln.
- IAS 7 Att nettoredovisning avseende inbetalningar av moms kan ske förtydligas i RR 7.

¹⁵ Detta får inte förväxlas med fall då valfrihet råder mellan att använda olika metoder vilka innebär att själva företeelsen som ska redovisas inte får samma värde eller bestämning med båda metoderna. Dessa fall återfinns i kategorin "Valfrihet vid bl a metodval".

IAS 8	Ytterligare förutsättningar för att inte omräkna vid byte av redovisningsprincip enligt RR 5.
IAS 8	Skillnader föreligger vad gäller redovisningen av effekter av grundläggande fel.
IAS 12	Diskontering vid substansförvärv enligt RR 9.
IAS 12	Värdering enligt förväntad skattesats.
IAS 16	Uppskrivningar är inte tillåtna vid värdering till historisk kostnad.
IAS 16	Den del av avskrivningarna som inräknas i anskaffningsvärdet skall inte redovisas som en kostnad.
IAS 21	Vissa långfristiga monetära mellanhavanden enligt kapitalandelsmetoden.
IAS 22	Ytterligare kriterier uppfylla för att poolning ska få ske enligt RR 1:00.
IAS 28	Redovisning enligt anskaffningsvärdemetoden tillåts under ytterligare förutsättningar enligt RR 13.
IAS 31	Koncernmässigt värde används som anskaffningsvärde vid övergången till anskaffningsvärdemetoden i koncernredovisningen enligt RR 14.
IAS 33	Teckningslikvid för optioner ska nuvärdeberäknas enligt RR 18.
IAS 33	Två alternativa men likvärdiga metoder för beräkning av optioners effekter presenteras och förklaras i RR 18.
IAS 34	Enligt IASC skall redovisning ske i enlighet med varje tillämpligt uttalande från SIC. Rådet hänvisar istället till sin akutgrupp.
IAS 38	Företeelsen rimlig avskrivningsperiod och att skälen till att denna överskrids behandlas i RR 15.
IAS 38	Förmåga att säkra resurser för vidareutveckling avgörande för upptagande av forskningsutgifter som tillgång.

Skillnader vad gäller definitioner

IAS 2	Definitionen av lager exkluderar fastigheter enligt RR 2.
IAS 7	Vad gäller den tidsmässiga gränsen för kortfristig upplåning är den enligt RR 7 ett år istället för 3 månader.
IAS 8	Extraordinära händelser vid "rare occasions" istället för vid "sällsynta undantagsfall".
IAS 11	Definitionen av entreprenaduppdrag inkluderar uttryckligen konstruktionen av kommunikationssystem enligt RR 10.
IAS 17	Hyresköpkontrakt ingår i definitionen av ett leasingavtal.
IAS 28	Ingen skillnad görs i RR 13 mellan intresseföretag och joint ventures.
IAS 31	Kontraktreglering medför undantagslöst ett joint venture.
IAS 33	Skillnader föreligger vad gäller definitionen av begreppet stamaktie.
IAS 34	Skillnaden mellan aktuell rapportperiod och delårsperiod klargörs i RR 20.

Skillnader vad gäller klassificering

IAS	1 Skillnader föreligger vad gäller klassificeringen av vissa balansräkningsposter.
IAS 1	Indelning av skulder och tillgångar efter likviditet men ej i långfristiga och kortfristiga skulder respektive anläggnings- och omsättnings-tillgångar.
IAS 22	Negativ goodwill som avdragspost på tillgångssidan.

- IAS 22 Enligt poolningsmetoden skall det redovisade värdet på andelar i dotterföretag elimineras mot vad som tillförts eget kapital vid emission av egna aktier. Enligt Rådet skall eliminering ske mot koncernens egna kapital.
- IAS 27 RR 1:00 medger ytterligare undantag från upprättande av koncernredovisning.
- IAS 28 Uppdelning av intresseföretagets bidrag till moderföretagets egna kapital i fritt och bundet enligt RR 13.

2.2.4 Upplysningskrav

Denna kategori består av de skillnader som tar sig uttryck i att kraven på upplysningar på något vis skiljer sig mellan de båda studerade normerna. Detta rör sig då ofta om att någon av de båda normerna kräver utförligare information om en företeelse eller att företeelsen presenteras på annat sätt eller på annan plats i rapporten. Det kan dock även vara så att den information som krävs ej är den samma men trots det ungefär lika omfattande¹⁶.

Strängare/mer utförliga upplysningskrav enligt IAS

- IAS 1 Upplysningar om policy för investeringar som upprätthåller och förbättrar resultatet.
- IAS 1 Upplysningar om effekten av grundläggande fel på förändringar i eget kapital.
- IAS 2 Upplysningar om återföring av nedskrivning till verkligt värde.
- IAS 8 Upplysningar om varje försäljning av anläggningstillgångar.
- IAS 8 Upplysningar om betydande effekter av grundläggande fel.
- IAS 8 Upplysningar om betydande effekter av ändrade uppskattningar.
- IAS 17 Hänvisning till upplysningskrav i IAS 32.
- IAS 22 Upplysningar om att bildande av koncern medger redovisning enligt antagande om fortlevande.

Strängare/mer utförliga upplysningskrav enligt Rådet

- IAS 1 Upplysningar om effekten av att antagandet om fortlevnad inte gäller.
- IAS 1 Upplysningar om skulder som förfaller senare än om fem år.
- IAS 7 Upplysningar om förändring av räntebärande nettoskuld/nettotillgång samt operativt kassaflöde kan enligt RR 7 vara av värde.
- IAS 16 Upplysningar om ackumulerade nedskrivningar och taxeringsvärden.
- IAS 17 Upplysningar som följer av RR 12.
- IAS 20 Upplysningar om stöd som ej utgår i pengar och en flerårsöversikt om hur stödet påverkar företagets ekonomiska ställning.
- IAS 21 Upplysningar om reduktion av kursdifferenser p g a valutasäkringar.
- IAS 21 Upplysningar om omräkningar och klassificeringar.
- IAS 22 Information som underlättar jämförelse vid väsentliga ändringar i koncernens sammansättning.
- IAS 22 Lättnad vid ändringar i koncernens sammansättning efter räkenskapsårets utgång finns ej i RR 1:00.

¹⁶ De båda normerna fokuserar alltså i dessa fall olika detaljer av företeelsen vid informationsgivningen om denna.

IAS 22	Upplysningar om varför längre avskrivningsperiod än fem år tillämpas för goodwill.
IAS 23	Upplysningar om hur stor del av en tillgångs anskaffningsvärde som utgörs av lånekostnader.
IAS 27	Vissa upplysningar ska lämnas inte bara för betydande dotterbolag utan för alla.
IAS 28	Ytterligare upplysningar om intresseföretag med hänvisning till lagstiftning och till BFN U 99:1, Tilläggsupplysningar om andelsinnehav enligt RR 13.
IAS 31	Ytterligare upplysningar om joint ventures med hänvisning till lagstiftning och till BFN U 99:1, Tilläggsupplysningar om andelsinnehav enligt RR 14.
IAS 38	Upplysningar om forsknings- och utvecklingsverksamhet.

Skiftande upplysningskrav i allmänhet

IAS 1	Krav på upplysningar under rubriken ”Changes in Equity” (”Information om eget kapital”).
IAS 12	Upplysningar om värdering till diskonterade belopp enligt RR 9.
IAS 27	Upplysningar om dotterföretag i vilka man ej äger mer än hälften av rösterna.

2.2.5 Valfrihet vid bl a metodval, upplysningar

I denna kategori handlar det om skillnader som innebär att normerna tillåter olika grad av valfrihet mellan olika redovisningsmetoder. Oftast handlar det om att olika värdering kan bli resultatet av att den ena normen tillåter olika förfaranden. Kategorin innefattar även de fall där valfrihet råder rörande vilka upplysningar som ska lämnas, om de kan presenteras på olika sätt eller om vissa upplysningar överhuvudtaget behöver lämnas. Resultatet av de skillnader som finns i denna kategori behöver inte bli någon skillnad i värdering eller upplysningar eftersom det ena av de förfaranden som finns i den norm som tillåter valfrihet ofta motsvaras av det enda tillåtna förfarandet i den andra normen. Denna kategori innefattar även andra valfrihetssituationer som kan vara tänkbara.

Större valfrihet enligt IASC

IAS 2	Valfrihet mellan LIFO- och FIFO-metoderna.
IAS 8	Valfrihet att lämna upplysningar om extraordinära poster i not eller i annan del av den finansiella rapporten.
IAS 8	Valfrihet vid redovisning av ändrade redovisningsprinciper.
IAS 16	Valfrihet mellan värdering till historisk kostnad eller till verkliga värden.
IAS 20	Valfrihet vid första tillämpningen av standarden.
IAS 20	Valfrihet vid stöd relaterat till tillgång.
IAS 21	Valfrihet mellan balansdagskurs och monetära metoden vid förvärvsanalys.
IAS 21	Valfrihet att reducera anskaffningsvärdet vid vissa typer av kraftiga valutanedgångar.
IAS 21	Valfrihet vad gäller vilken valuta som ska användas i rapporterna.
IAS 21	Valfrihet att redovisa belopp baserade på historiska kostnader eller verkliga värden.

IAS 22	Standarden tillåter två metoder vid fördelningen av anskaffningsvärdet för andelar i dotterföretag
IAS 28	Valfrihet vid redovisning i ägarföretaget av investeringar i intresseföretag.
IAS 31	Gällande placerare som inte har gemensamt bestämmande inflytande tillåts även vid vissa tillfällen värdering till marknadsvärdet.
IAS 34	Valfrihet vid ändring av redovisningsprinciper enligt IAS 8.
IAS 36	Värdering till andra grunder än anskaffningsvärdet.
IAS 37	Redovisning av byte av redovisningsprincip enligt RR 5 vid första tillämpning av RR 16 uppmuntras av Rådet.
IAS 37	Erkännande av möjligheten att använda flera diskonteringsräntor.
IAS 38	Valfrihet mellan värdering till historisk kostnad eller till verkliga värden.

Större valfrihet enligt Rådet

IAS 7	Större valfrihet mellan den indirekta och direkta metoden vid kassaflödesanalyser i den löpande verksamheten tillåts enligt RR 7.
IAS 16	Även avskrivningar enligt den progressiva metoden tillåts enligt RR 12.
IAS 21	Större valfrihet mellan dagskurs- och monetära metoden vid utlandsverksamheter i höginflationsländer tillåts enligt RR 8.
IAS 27	RR 1:00 tillåter i vissa fall kapitalandelsmetoden.
IAS 31	Även redovisning enligt anskaffningsvärdemetoden tillåts enligt RR 14.
IAS 33	Att resultat per aktie före respektive efter utspädning ska framhävas i lika utsträckning sägs inte uttryckligen i RR 18.
IAS 37	Uttalat att tvister i särskilt sammanhang ska röra vissa förhållanden.

2.2.6 Struktur

Denna kategori innefattar skillnader som rör hur normerna är uppbyggda eller strukturerade. Frågor som är aktuella är alltså strukturen på framställningen eller exemplifieringen av olika företeelser. Det kan till exempel handla om att vissa avsnitt som är deskriptiva till sin karaktär komprimeras och förklaras mindre ingående. Det kan även handla om att antalet punkter skiljer sig eller att underrubriker finns på olika ställen eller saknas i den ena normen. Här finns även de skillnader som består i att olika hänvisningar till bilagor eller andra normer görs. Dessa skillnader är ofta sådana som innebär att helhetsintrycket av normerna blir olika.

IAS 1	Skillnader föreligger vad gäller framställningen av hur balans- och resultaträkning ska uppställas.
IAS 1	Punkter rörande redovisning av förändring av eget kapital har komprimerats i utkastet.
IAS 12	Ett flertal punkter har förkortats i RR 9.
IAS 17	Bilagorna till RR 6:99 innehåller ett antal grafiska översikter.
IAS 20	Olika struktur på normerna som helhet.
IAS 20	Definitioner av begrepp saknas i BFN R5.
IAS 21	Framställningen av hur bedömning av utlandsverksamhet ska ske.
IAS 22	Vissa frågor rörande inkomstskatt behandlas i standarden.
IAS 28	Fler punkter som exemplifierar olika situationer.
IAS 33	Fler punkter som exemplifierar och förklarar olika situationer.

2.2.7 Resonemang och framställning samt användning av begrepp

Under denna kategori finner vi först och främst situationer där normbildarna förklarar och resonerar kring olika företeelser i mer eller mindre stor utsträckning. Vi finner också de skillnader som består i att olika resonemang förs om samma företeelse. Med hjälp av dessa skillnader kan vi identifiera vilka detaljer hos redovisningsfrågorna som normbildarna lägger olika stor vikt vid och även hur dessa betraktas. I vissa fall handlar det även om att normbildarna förtydligar vad man menar på ett mer utförligt sätt eller framställer ett resonemang på olika sätt. Kategorin innefattar även skillnader som består i att olika förklaringar ges avseende innebörden av vissa begrepp. Det kan även handla om att begreppen definieras och används på olika sätt.¹⁷ Normbildarna använder även i några fall vissa termer på olika sätt. Det kan handla om att Rådet översätter termer på ett sådant sätt att innebörden blir olika i de bägge normerna.

Skillnader vad gäller resonemang och framställning

IAS 1	Poängtering av bedömning av framtida kassaflöden som syfte med finansiella rapporter.
IAS 1	Förtydligande om jämförbara nyckeltal vid ändrad balansdag enligt utkastet.
IAS 1	Förtydliganden kring skillnader mellan funktions- och kostnadsslagsindelning.
IAS 1	Poängtering av vikten av att inte ange att redovisning enligt IASs sker om så inte är fallet.
IAS 2	Utförligare resonemang och förklaringar kring interna kalkylmetoder.
IAS 2	Resonemang kring matchning och kostnadsföring av nedskrivningar.
IAS 8	Mer utrymme åt att avgöra om extraordinära händelser inträffat.
IAS 12	Resonemang kring hur uppskjuten skattefordran och -skuld motsvarar definitioner av tillgång respektive skuld.
IAS 17	Ett förtydligande resonemang kring den variabla avgiften förs i RR 6:99.
IAS 21	Tydliggörandet att vissa företeelser blir aktuella för olika typer av enheter klargörs i RR 8.
IAS 22	Utförligare resonemang kring resultatredovisning vid förvärv eller avyttring enligt RR 1:00.
IAS 22	Resonemanget kring förvärvstidpunkten skiljer sig åt.
IAS 22	Beskrivning och resonemang om poolningsmetoden.
IAS 22	Betydligt mer utvidgat resonemang gällande stegvisa förvärv.
IAS 22	Vad gäller frågan om koncernmässig goodwill tar IAS 22 upp definitionen och mätkriterierna för goodwill (recognition and measurement). Dessa stycken finns inte i RR 1:96.
IAS 22	Väldokumenterade överväganden eller värderingar av oberoende part vid förvärvsanalysen enligt RR 1:00.
IAS 22	Riktlinjer för fler poster ges gällande beräkningen av de verkliga värdena för förvärvade tillgångar och övertagna skulder.
IAS 34	Definitionsfrågor diskuteras med hänvisning till IASCs ramverk.
IAS 38	Förklaring av olika avskrivningsmetoder i RR 15.

¹⁷ Även dessa skillnader rör resonemang och framställning men är alltså betydligt mer direkt kopplade till något visst begrepp.

- IAS 38 Forskning ska vara systematisk enligt RR 15.
 IAS 38 Resonemanget kring aktiva marknader för immateriella tillgångar och
 approximering av priset på sådana tillgångar enligt RR 15.

Skillnader vad gäller användning av begrepp

- IAS 1 Översättning och användning av begreppen "fair presentation" och
 "present fairly" i utkastet.
 IAS 1 "Management" översätts med "företaget".
 IAS 2 Användandet av begreppet "historical cost system".
 IAS 12 Användandet av begreppet "accounting profit".
 IAS 27 Användandet av begreppet "funds" i samband med definitionen av
 varaktiga hinder.
 IAS 31 Användandet av termen "opassande" istället för "otillåtet" vid klyv-
 ningsmetoden.
 IAS 38 Användning av begreppet "försiktighet" som kan antas ha olika inne-
 börd i de båda normerna.
 IAS 38 Förklaring av begreppen "återvinningsvärde", "nettoförsäljningsvärde"
 och "nyttjandevärde" saknas.

2.2.8 Skillnader angående övergångsregler

De skillnader som i de olika normerna återfinns under rubriken övergångsregler är samlade i denna kategori. Som synes nedan handlar det främst om fall där någon norm medger någon typ av lättnad vad gäller omräkningar av föregående års siffror för jämförelseändamål. Det kan också röra sig om fall där andra normer ska börja tillämpas samtidigt som den aktuella normen.

- IAS 7 Särskilda övergångsregler rörande omarbetning av kassaflöden för
 tidigare perioder för jämförelseändamål i RR 7.
 IAS 12 Lättnad på kraven att justera bakåt vid första tillämpningen av RR 9.
 IAS 16 Lättnad på kraven att tillämpa rekommendationen retroaktivt vid första
 tillämpning.
 IAS 17 Lättnad vid redovisning av finansiella leasingavtal ingångna före 1997
 enligt RR 6:99.
 IAS 21 Lättnad kring tidigare ackumulerade kursdifferenser vid första
 tillämpningen enligt RR 8.
 IAS 22 Krav att vissa omräkningar ska göras vid första tillämpningen av
 standarden.
 IAS 28 Tydligare poängtering av att byte av redovisningsprincip kan bli aktuellt
 vid första tillämpningen enligt RR 13.

3 Litteraturgenomgång

Denna studie av befintlig litteratur och forskning inom området internationell redovisning fokuserar de faktorer som under det empiriska arbetet framträtt som betydelsefulla för att förklara skillnaderna mellan IASs och svenska normer enligt avgränsningen. Vi har alltså redan under arbetet med att kartlägga skillnader identifierat ett antal ursprungliga faktorer¹⁸, vilka vi sedan ingående studerat och analyserat under den fortsatta undersökningen, och på vilka tyngdpunkten i denna genomgång ligger. Dessa är följande: kopplingen mellan redovisning och beskattning, betydelsen av ett redovisningsteoretiskt ramverk samt vissa viktiga redovisningsprincipers ställning (matchningsprincipen, försiktighetsprincipen, principen om rättvisande bild samt principen om öppenhet i finansiella rapporter).

Denna litteraturstudie har tre huvudsakliga syften. För det första har den hjälpt oss att på djupet studera de faktorer som framträtt som intressanta redan under kartläggningen och skaffa en ingående kunskap om vad befintlig forskning har att säga om dessa. För det andra har vi, genom att studera det befintliga vetandet om vad som under tidens lopp format olika redovisningstraditioner, sökt efter och studerat ytterligare faktorer i syfte att fastställa huruvida dessa är relevanta för att förklara skillnader. Slutligen syftar denna genomgång av befintligt vetande till att erbjuda den intresserade läsaren ytterligare bakgrundsinformation om de förhållanden som utgör de grundläggande skälen till varför vi har funnit detta ämne aktuellt för en uppsats; att redovisningsregler i olika jurisdiktioner bygger på olika principer och är resultatet av olika processer.

3.1 Översiktlig genomgång

Vi har redan tidigare refererat till viss litteratur för en översiktlig genomgång av skillnader mellan redovisningstraditioner och orsakerna till dessa. Denna litteratur ser vi som en bra utgångspunkt i beskrivningen av dels vilka faktorer som påverkat redovisningen, dels hur olika jurisdiktioner och system kan delas in i grupper samt hur påverkansprocessen ser ut. Denna litteratur är sådan som används som kurslitteratur på universitetsnivå i internationell redovisning och redovisningsteori eller är ämnad att användas som någon typ av referensverk i ämnet internationell redovisning. Efter den översiktliga genomgången följer en fokusering på vissa framträdande faktorer.

3.1.1 Orsakerna bakom skillnader mellan redovisningstraditioner

Nobes och Parker (1995)

Nobes och Parker räknar upp följande faktorer som möjliga förklaringar till varför skillnader existerar mellan olika nationella redovisningstraditioner (Nobes, Parker 1995, s. 10-20):

- Rättssystemets karaktär
- Finansieringsstruktur
- Sambandet mellan beskattning och redovisning
- Redovisningsprofessionens ställning

¹⁸ Se vidare om induktiv teori och grounded theory i avsnitt 1.6 där detta sätt att arbeta beskrivs.

- Förekomsten av inflation
- Teori rörande redovisning samt makro- och mikroekonomi
- Omvälvande händelser

Rättssystemets karaktär har påverkat redovisningen inom olika nationella jurisdiktioner såtillvida att lagstiftningens uppbyggnad såsom prejudikatsbaserad eller kodifierad även slagit igenom inom både lagstiftning och normgivning på redovisningsområdet. Länderna tillhörande den anglo-saxiska redovisningstraditionen har ett prejudikatsbaserat rättssystem, vilket har lett till att bolagslagstiftningen saknar specifika redovisningsregler vilka istället återfinns i omfattande redovisningsstandards. Länderna tillhörande den kontinentala traditionen har kodifierad lagstiftning, vilket har lett till detaljerad lagstiftning på redovisningsområdet och ibland även till planer för balans- och resultaträkningar.

Finansieringsstrukturen i olika nationer skiljer sig framförallt åt genom skillnader i den relativa betydelsen av finansiering via aktier. Inom den anglo-saxiska redovisningstraditionen är denna finansieringsform framträdande. Företagens viktigaste intressenter är då aktieägarna vilka ofta är många och kan betraktas som outsiders (se stycket nedan). Under dessa omständigheter är det viktigt att de finansiella rapporterna ger en rättvisande bild och innehåller så mycket relevant information som möjligt. Inom den kontinentala redovisningstraditionen är däremot finansiering genom aktier mindre betydelsefull. De viktigaste intressenterna är då banker och staten i rollen som ägare samt stora ägarfamiljer. Dessa intressenter kan ofta skaffa information för speciella ändamål på annat sätt än genom de finansiella rapporterna. Vikten av rättvisande bild och finansiell rapportering som tydligt genomlyser företagen minskar då.

Sambandet mellan beskattning och redovisning har varit en påverkande faktor beroende på om ett nära samband mellan beskattning och redovisning föreligger eller ej. Det senare har traditionellt varit fallet inom den anglo-saxiska redovisningstraditionen medan ett samband funnits inom den kontinentala traditionen. Resultatet är att betydelsen av att redovisningen ger en rättvisande bild lättare slår igenom om ingen koppling råder och skattemässiga överväganden inte är relevanta. Om beskattning och redovisning är nära kopplade, och sådana överväganden alltså är relevanta, får försiktighetsprincipen en mer framträdande roll vilket t ex kan ta sig uttryck i lågt värderade tillgångar p g a att möjligheterna till maximala skattemässiga avskrivningar utnyttjas.

Redovisningsprofessionens ställning är till viss del en följd av dessa andra faktorer men är också i sig något som påverkar redovisningens utseende. Exempelvis kan yrkeskårens storlek och status samt utbildningens längd och kvalitet påverka. Inom den anglo-saxiska redovisningstraditionen finner vi stora yrkeskårer med långa traditioner. Inom den kontinentala traditionen är dessa mindre och omfattar ofta enbart de som är aktiva revisorer.

Begrepp ur redovisnings- och ekonomisk teori har på olika sätt influerat olika redovisningstraditioner. Mikroekonomisk teori, som säger att rättvisande bild uppnås genom yrkeskårens kompetens och möjlighet att använda sitt omdöme vid upprättandet av rapporter, har influerat redovisningen i Nederländerna. Makroekonomisk teori har spelat en roll i länder där redovisningsplaner utgjort en viktig del i statens

informationsunderlag i samband med samhällsplanering. Inom den anglo-saxiska traditionen är det främst redovisningsteori som varit framträdande genom konstruktionen av ramverk som ska utgöra grund för både normgivning och, under vissa förutsättningar, praxis.

Slutligen har praxis, normer och lag i olika redovisningstraditioner påverkats direkt av externa händelser. Exempel på sådana är ekonomiska kriser och krig varpå följt antagande av lagstiftning för att komma tillrätta med denna snabbt uppblående problematiska situation. Här kan också nämnas införandet av EG-direktiv i EUs medlemsstater. Dessa är ofta kompromisslösningar med inslag från både anglo-saxisk och kontinental tradition vilket innebär utmaningar för alla berörda nationer oavsett vilken redovisningstradition man får anses tillhöra.

Douplik och Salter (1995)

Douplik och Salter har i denna studie genomfört ett test av en modell för utvecklingen av redovisningen där redovisningspraxis hypotetiskt sett ansetts vara resultatet av komplex interaktion mellan den externa miljön i samhället, kulturella normer och värderingar samt institutionell struktur. Resultatet blev att flertalet variabler relaterade till de tre faktorerna kunde konstateras ha ett betydelsefullt förklaringsvärde till varför redovisningen är olika i olika länder. Den intressanta slutsatsen som dras är att alla tre faktorerna bidrar till redovisningens olikheter men på ett internationellt plan är det de institutionella strukturerna som har störst inverkan. Douplik och Salter menar att det är dessa institutionella faktorer som i mycket stor utsträckning inverkat på framväxten av de två redovisningstraditionerna. Man ifrågasätter om enstaka händelser som t ex försök till ökad harmonisering och jämförbarhet har någon större möjlighet att påverka redovisningens utseende inom olika redovisningstraditioner.

Nobes (1998)

Företagens finansieringsstruktur framhävs som den absolut viktigaste faktorn i utvecklingen av redovisningstraditioner i ett ytterligare arbete av Nobes (1998). Här används en matris där fyra kategorier visas. De båda dimensionerna i matrisen utgörs av om ägarna består av insiders eller outsiders samt av om finansieringen sker med hjälp av skulder eller eget kapital. Anglo-saxisk redovisning brukar kännetecknas av outsiderägare och finansiering via eget kapital och kontinental redovisning av insiderägare och finansiering via skulder. Nobes ifrågasätter möjligheten att någon av de andra faktorer som räknas upp i hans tidigare arbete skulle ha den direkta inverkan på redovisningen som finansieringsstrukturen, åtminstone vad gäller utvecklade länder (se vidare nedan).

Som en ytterligare orsak kan kultur och koloniala kopplingar nämnas (Nobes 1998). Som ovan visats anser Nobes i detta arbete att finansieringsstrukturen är den starkt dominerande orsaken till olika redovisning i utvecklade länder. Vad utvecklade länder anbelangar modifieras teorin genom att eventuella koloniala band läggs till som förklaringsfaktor. I många fall har dessa länder så utvecklade eller odefinierbara finansiella marknader att den redovisningstradition som föreligger inte kan motiveras av dessas utseende. Då dessa länder ofta använder sig av samma modell för redovisning som de länder som tidigare var kolonialmakt där, får denna koppling även ses som en starkt bidragande orsak till redovisningens utseende.

Att ett lands system för redovisning skulle ha sin förklaring i de sju faktorer som Nobes och Parker presenterar ifrågasätts alltså av Nobes i ett senare arbete. Tre huvudsakliga skäl till detta finns (Nobes 1998). För det första menar Nobes att t ex sambandet mellan redovisning och beskattning är ett resultat av finansieringsstrukturen istället för en självständig orsak till skillnader i redovisningen. Detta orsak-verkan förhållande uppges även gälla för flera andra av de faktorer Nobes och Parker presenterar. För det andra påpekas att en betydande grad av samvarians föreligger mellan vissa faktorer. T ex är det nästan uteslutande så att länder med finansiering genom eget kapital också har ett prejudikatsbaserat rättssystem och vice versa. Slutligen kan vissa orsaker ses som bakomliggande faktorer, vilka tillsammans med andra sociala förhållanden under lång tid skapat förutsättningarna för att de mera direkt förklarande orsakerna föreligger. I vår analys av skillnader har vi använt detta synsätt vad gäller de s k övriga faktorerna i avsnitt 4.3.

3.1.2 Indelning i grupper av redovisningssystem

Vi har valt att titta närmare på tre olika arbeten som delar in länder eller redovisningssystem i grupper. Vi finner det ändamålsenligt att fokusera de synpunkter som dessa arbeten har gemensamt för att på så vis skapa en övergripande bild av forskningen inom området. Dessutom poängteras vissa framstående slutsatser som görs av de olika arbetena.

Alla de tre arbetena identifierar två huvudsakliga grupper på en övergripande nivå. Både Nobes och Parker (1998) och Douppnik och Salter (1995) placerar ungefär samma länder i motsvarande två grupper och Nobes och Parker placerar huvudsakligen redovisningssystem från dessa länder i motsvarande grupper. Den huvudsakliga skillnaden ligger istället i vad som har format dessa båda grupper eller vad som karaktäriserar dem. Nobes och Parker kallar den ena gruppen för "micro-fair-judgemental" och "commercially-driven" och den andra för "macro-uniform" och "government-driven". Motsvarande grupper hos Douppnik och Salter är benämnda "micro-based" och "macro-uniform". Genom dessa benämningar fokuseras den förra gruppens syfte med redovisningen att ligga till grund för investerarens ekonomiska beslut och den senares att underlätta beskattning och statlig planering. Nobes och Parker benämner grupperna "strong equity-outsider" och "weak equity-outsider". Här är det den bakomliggande faktorn finansieringsstruktur som fått ge namn åt de båda grupperna. Både de karaktäristika som kännetecknar de båda grupperna samt de bakomliggande faktorerna stämmer väl in på den indelning i anglo-saxisk och kontinental redovisningstradition som vi gör i inledningskapitlet.

I den grupp som överensstämmer med den anglo-saxiska redovisningstraditionen (Nobes "micro-fair-judgemental" och "strong equity-outsider" samt Douppnik och Salter "micro-based") återfinns USA, Storbritannien, Kanada, Australien, Nederländerna, IASC samt vissa koncerner från länder i det kontinentala Europa. I den andra gruppen återfinns Tyskland, Frankrike, Italien, Japan och Sverige m fl. Nobes och Parker (1998) väljer att placera moderbolagens samt mindre koncerners från dessa länder rapporter här. Alla tre klassificeringarna delar sedan in länder och system ytterligare baserat på kultur, extern miljö och praxis (Douppnik och Salter) eller en kombination av institutionell struktur, redovisningens syfte eller de olika systemens karaktäristika i sig (Nobes och Parker). Genom att inte gå in ytterligare på dessa indelningar understryker vi

syftet med denna genomgång, nämligen att beskriva de olika redovisningstraditioner vi använder i vår analys.

Nobes (1987) konstaterar att indelning av länder i grupper kan ha många olika syften. Exempelvis kan en klassificering vara ett bra sätt att beskriva och jämföra olika redovisningssystem (traditioner). Arbetet med att genomföra klassificeringar leder till ökad insikt i vad som är de fundamentala problemen inom redovisningen. Nobes menar vidare att klassificeringsarbete hjälper till att föra utvecklingen framåt mer än att bara beskriva hur läget är. Det är mycket värdefullt för universitetsutbildning och redovisningskåren att få kunskap om vilka faktorer som ligger till grund för klassificeringen och varför olika länder klassificeras i olika grupper.

Även de länder som inte har egna väletablerade redovisningsnormer kan dra nytta av att studera klassificeringsprocessen ingående för att få en större förståelse och lättare kunna fatta beslut hur det egna landet skall bygga upp sina redovisningsnormer. Lagstiftaren och redovisningsseliten i ett land kan använda klassificeringen till att förutspå eventuella kommande problemområden. På så sätt kan man vara bättre förberedd att tackla dessa problem med hjälp av att studera närliggande länders redovisningstraditioner och kultur. Denna klassificering av redovisningen får dock inte ses som några enkla statistiska faktorer utan det viktiga är att fokusera redovisningssystemens historik, skälen till varför skillnader existerar och hur skillnaderna utvecklas. Nobes konstaterar slutligen att det finns en klar koppling mellan klassificering och harmonisering vilken i högsta grad har aktualiserats under senare år.

Inom forskningen i detta ämne har frågan ställts huruvida det överhuvudtaget är lämpligt att klassificeringar av den här typen fokuserar länder i förekommande utsträckning. Nobes (1998) pekar på att det inom varje land kan förekomma vissa företag eller typer av företag, som redovisar enligt principer som är framträdande i den redovisningstradition som landet i fråga vanligtvis inte brukar förknippas med. Därefter presenteras begreppet redovisningssystem som en sammanfattande benämning på principer, normer och praxis. Nobes identifierar sedan två framträdande grupper av sådana system. Den indelning i system som görs i denna undersökning stämmer väl överens med indelningen i en anglo-saxisk och en kontinental redovisningstradition. Genom att fokusera grupper av system beaktas att det inom enskilda länder kan förekomma redovisning enligt olika system. Det nya i resonemanget som förs i denna artikel är alltså att hänsyn tas till de förändrade förutsättningar som beskrivs i avsnitt 1.1, vilket i vissa länder lett till att olika redovisningsprinciper används beroende på hur olika företag påverkas av dessa nya förutsättningar.

3.1.3 Framväxten av redovisningens principer; en process

Även Walton et al uppmärksammar dessa ekonomiska, sociala och politiska förhållanden såsom den grundläggande orsaken till att skillnader förekommer mellan nationer och grupper av nationer. Därefter utvecklas och presenteras en modell som ska tydliggöra förloppet; hur ett sådant förhållande till slut resulterar i skillnader i redovisningen (Walton et al 1998, s. 2-5). Skiftande grundläggande förhållanden leder till att syftet med redovisningen blir olika vilket i sin tur leder till att redovisningsprinciper utvecklas olika eller får olika betydelse. Därav följer skillnader i t ex värdering, tolkning och krav på upplysningar och i slutändan olikheter i själva

redovisningen. Ett exempel skulle kunna vara en nation med en betydelsefull aktiemarknad som leder till att information till investerare utvecklas till redovisningens huvudsyfte. Därför blir i detta fallet principen om öppenhet i de finansiella rapporterna viktig och som en följd av detta ställs långtgående krav på upplysningar.

Vi anser att detta är en relevant analysmodell, särskilt vad gäller de möjliga påverkansfaktorer som senare kommer att analyseras i avsnitt 4.3, Övriga faktorer. Vad gäller dessa anser vi att orsaksförhållandet är dåligt etablerat i befintlig litteratur; dessa faktorer beskrivs nämligen som relevanta för hur redovisningsprinciper utvecklats på olika sätt samtidigt som de beskrivs som resultatet av mer grundläggande sociala, ekonomiska och politiska förhållanden. De är alltså så att säga ett mellanled i den process som beskrivs av Walton. Därför finns inget särskilt avsnitt i litteraturgenomgången om dessa, utan analysen kring dem avslutas med att skillnader som kan förklaras med dessa faktorer istället relateras till bakomliggande förhållanden.

3.2 Genomgång av vissa framträdande faktorer

Som vi kan se identifierar litteraturen inom området de faktorer som vi själva sett framstå som alltmer relevanta under kartläggningens gång. Det kan vara rimligt att studera vad som sägs i olika forskningsarbeten och debattartiklar om just dessa faktorer. Detta hjälper oss att förstå våra egna resultat bättre samtidigt som de viktigaste faktorerna fokuseras på ett tydligt sätt.

3.2.1 Sambandet mellan redovisning och beskattning

Hur detta samband ser ut i ett antal europeiska länder behandlas utförligt av Hoogendoorn (1996). För det första klargörs de grundläggande principerna för förhållandet mellan redovisning och beskattning vilka också får definiera begreppen "independence" (frikoppling) och "dependence" (koppling). Sedan illustreras olika sätt på vilka en stark koppling mellan redovisning och beskattning kan ta sig uttryck. Vidare delas de olika länderna in i grupper beroende på hur detta samband ser ut. Sverige återfinns här i gruppen med koppling mellan redovisning och beskattning. Slutligen kartläggs tendenser, d v s huruvida sambandet i de olika länderna har förändrats från frikoppling till koppling eller tvärtom. I detta sammanhang påpekas att en tendens finns för Sveriges del att kopplingen blivit mindre framträdande.

Vad gäller hur kopplingen mellan redovisning och beskattning kan ta sig uttryck redogör Hoogendoorn för fyra exempel:

1. Valfrihet mellan redovisningsregler finns men då vald regel har effekter på beskattningen kan den regel förutsättas väljas som är mest fördelaktig ur detta hänseende.
2. Särskilda obeskattade reserver kan användas om dessa återspeglas i redovisningen.
3. Särskild värdering kan användas om denna återspeglas i redovisningen.
4. Skatteregler används då redovisningsregler ej finns tillgängliga.

Dessa exempel på hur kopplingen mellan redovisning och beskattning kan ta sig uttryck får vi anledning att återkomma till senare i analysen av huruvida detta är en faktor som påverkat överensstämmelsen mellan IASs och Rådets rekommendationer.

Haller (1992) för ett resonemang om hur sambandet mellan beskattning och redovisning i Tyskland bidrar till att försvåra harmonisering av redovisning i Europa. Han pekar på att denna uppenbara brist på harmonisering inte bara beror på olika principer utan i förlängningen kan härledas till de olika föreställningsramarna för och syftena med redovisningen i olika jurisdiktioner. Beskattningens koppling till redovisningen får exemplifiera detta resonemang. Detta kan jämföras med hur vi i analysen ofta anknuter till bakomliggande faktorer då vissa faktorer inte kan anses som självständigt eller tydligt förklarande.

Därefter fortsätter Haller med att konstatera kopplingen mellan redovisningens syfte och sambandet mellan redovisning och beskattning; hur syftet att göra en försiktig beräkning av utdelningsbar vinst kompletterar syftet att värdera tillgångar lågt för att undgå beskattning. Dessa båda syften överskuggar både matchningsprincipen och principen om öppenhet i finansiella rapporter. Även för svensk del är dessa förhållanden i viss utsträckning relevanta. Den låga beräkningen av utdelningsbar vinst kombinerat med en försiktig tillgångsvärdering kan tänkas få viss effekt på utländska investerares beslut om resursallokering.

3.2.2 Förekomsten av ett redovisningsteoretiskt ramverk

Tillkomsten av ramverk

Under slutet av 1970-talet och början av 1980-talet startade den amerikanska organisationen FASB sitt arbete med utvecklandet av "The Conceptual Framework". Som världsekonomin utvecklades vid den här tidpunkten hade ett stort behov av ett redovisningsteoretiskt ramverk uppstått (Hendriksen, van Breda 1992, s. 104). Idén om ramverk för redovisning och försök till konstruktioner började diskuteras redan på 40- och 50-talen, framför allt i USA, dock utan att några konkreta förslag kunde presenteras. Sex olika uttalanden/rapporter, "Statements of Financial Accounting Concepts", utgör FASBs "The Conceptual Framework". Den första rapporten behandlar syftet med redovisning, den andra rapporten presenterar de olika kvalitativa karaktäristika som är centrala för redovisningsinformation och den tredje rapporten tar upp definitionerna av beståndsdelarna i redovisningsrapporter. Därefter har en rapport utkommit som behandlar koncept som "recognition", "realization" och "measurement".

Detta projekt får anses som ett försök från FASBs sida att utveckla användbara koncept som vägledning vid framarbetande av standards (Schroeder, Clark 1998, s. 17). Det skulle även fungera som en referensram för att lösa komplexa redovisningsfrågor. I inledningsskedet betonade FASB att man försökte utarbeta principer eller breda kvalitativa standards för att underlätta för upprättare av redovisningsrapporter att kunna göra systematiska och rationella val mellan olika alternativa redovisningsmetoder. I ett senare skede betonar FASB istället att "The Conceptual Framework Project" inte ska ses som ett paket med lösningar till redovisningsproblem utan istället fungera som gemensam begreppsbas där man identifierar och diskuterar centrala frågor och där man kan ge uppslag för forskare att vidareutveckla olika viktiga frågor och resonemang.

1989 lade IASC fram sitt ramverk "Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements". IASCs ramverk specificerar följande områden:

- Syftet med redovisningsrapporter.
- De kvalitativa karaktäristika som bestämmer användbarheten av redovisningsinformation.
- Definitions- upptagande- och mätkriterier.
- Kapitalbegrepp och kapitalbevarande.

Syftet med ramverk

FASBs ramverk och andra amerikanska ramverk rönt stor uppmärksamhet och var också föremål för tämligen kritiska omdömen. Trots denna kritik började flera andra organisationer inom den anglo-saxiska världen, inklusive IASC, arbetet med att konstruera sina egna ramverk. Dessa ramverk är onekligen starkt influerade av sina amerikanska föregångare och forskare har även kunnat dra slutsatser om att det finns goda skäl att anta att de övriga organisationerna i stor utsträckning kopierat FASBs ramverk. Den intressanta frågan som bör ställas är vad som är syftet med dessa ramverk. Vad är det som gjort att organisationer lagt stora resurser på att utveckla ett sådant? Den främsta motiveringen torde vara föreställningen om att ett ramverk är ett användbart och t o m nödvändigt redskap för normgivning inom redovisningsområdet. Huvudsyftena med IASCs ramverk, som är snarlika FASBs, är följande:

- Vägleda IASCs styrelse vid utformningen av framtida IASs och vid revidering av IASs.
- Vägleda IASCs styrelse i arbetet att främja harmonisering av redovisningsreglering.
- Vägleda normgivare vid utformning av nationella rekommendationer.
- Vägleda dem som upprättar externa redovisningsrapporter vid tillämpning av IASs.

Följande fyra exempel på hur ramverk kan tänkas underlätta framtagandet av redovisningsnormer har presenterats (Balans 10/1995, s. 15 - 16):

1. *Besparing av resurser*; det är en stor fördel att grundläggande begrepp och regler är fastställda och definierade.
2. *Ökad konsekvens i rekommendationer*; rekommendationer som upprättas i överensstämmelse med ett explicit och gemensamt ramverk kan förväntas vara mer konsekventa med varandra än rekommendationer som upprättas utan stöd av ett sådant verk.
3. *Förbättrad kommunikation*; förekomsten av grundläggande definitioner och begrepp underlättar kommunikationen i redovisningsfrågor och mellan normgivare och andra intressenter.
4. *Ökad trovärdighet och försvar mot politiska påtryckningar*; rekommendationer härledda till ett ramverk ökar troligen trovärdigheten i dessa och i redovisningen generellt.

Som en sammanfattning kan sägas att de viktigaste syftena är att vägleda normgivare i framtagandet av nya rekommendationer och omarbetandet av redan existerande, samt att vägleda upprättare av redovisningsrapporter vid hanteringen av frågor som ännu inte behandlats i någon rekommendation. Förhoppningsvis skall ramverken därmed leda till ökad jämförbarhet och konsekventa rekommendationer. Ett viktigt syfte som IASCs

ramverk har, till skillnad från övriga ramverk, är att man vill främja sitt harmoniseringsarbete.

Kritik mot ramverk

Ett antal författare har diskuterat den faktiska funktion som ett ramverk har och även framfört kritiska synpunkter (Balans 10/1995, s. 16 - 18). Den logiska konsekvensen i ramverk har ifrågasatts liksom frågan om dessa verkligen ger någon relevant vägledning i omdebatterade redovisningsproblem. Ramverken ger vägledning i vissa frågor men inte i andra. Detta beror på att ramverken inte behandlar vissa frågeställningar (t ex kassaflödesanalyser) och att de inte är tillräckligt specificerade i andra. I ett stort antal omdebatterade redovisningsfrågor om avvägningar och bedömningar, t ex mellan matchningsprincipen och försiktighetsprincipen, ger ramverk ingen eller begränsad vägledning. Slutligen konstateras att så länge politiska processer är involverade i normgivning så kan ramverk av den här typen inte leda till konsekventa redovisningsrekommendationer.

3.2.3 Övriga faktorer

Principen om rättvisande bild

Litteraturen poängterar att vad som betraktas som rättvisande bild i ett land ej behöver betraktas så i ett annat (van Hulle 1993, s. 99). Särskilt inom EU är denna situation aktuell eftersom begreppet där inkorporerats i enskilda länders redovisningslagstiftning genom 4:e och 7:e direktiven, och då appliceras på dessa länders ekonomiska, kulturella och politiska förhållanden. Begreppet, som kommer från Storbritannien, har genom dessa direktivs genomförande kommit att få olika betydelser i olika länder. Den tolkning, eller applikation, som befinner sig längst ifrån den ursprungliga brittiska är den som återfinns i tysk lagstiftning. Här ges inte möjligheten att uppnå rättvisande bild genom att avvika från lagens bestämmelser utan rättvisande bild ska uppnås enbart genom tilläggsupplysningar (van Hulle 1993, s. 102). Som vi ska se i analysen skiljer sig även den svenska betydelsen från den som IASC tillmäter begreppet, och som får sägas vara mer lik den ursprungliga brittiska.

Själva betydelsen av begreppet diskuteras av Walton (1993). Enligt denna artikel kan begreppet ses som beskrivningen av ett självständigt koncept men också som en regel för de fall som inte omfattas av specifika lydelse i lagen. Dessutom påpekas att begreppet ofta enbart sammanfattar god redovisningssed och allmänt accepterade principer. Walton för resonemanget om att begreppet inte kan ha en och samma betydelse i olika länder ännu längre än van Hulle. Enbart om god redovisningssed och bakomliggande principer blir desamma i olika länder kan begreppet få samma betydelse.

Tankegångarna som beskrivs i 3.1.3 återfinns även i litteratur om begreppet rättvisande bild men fokuserar då ej förloppet som sådant utan istället varför påverkan faktiskt skett i viss riktning (Alexander, Archer 1992, s. 1-3, 14-17). Ett exempel är hur den relativa betydelsen av aktiefinansiering resulterat i olika betydelse hos detta begrepp. Medan det i den anglo-saxiska redovisningstraditionen innebär att de finansiella rapporterna korrekt ska avspegla bakomliggande ekonomiska förhållanden, har uttrycket i många länder med kontinentaleuropeisk redovisning istället innebörden av en beskrivning av rapporter upprättade enligt gällande lagar och normer. Då kan uttrycket innefatta värderingar gjorda av skattemässiga skäl som inte tar hänsyn till ekonomisk innebörd.

Här beskrivs alltså kortfattat vad som påverkat att begreppet fått en viss innebörd, nämligen ytterst vilka intressenters informationsbehov som redovisningen ska tillgodose.

Försiktighets- och matchningsprinciperna

Dessa båda principer kan sättas i relation till vilka av ett företags intressenter som betraktas som viktigast (Smith 1997, s. 86-87). I den anglo-saxiska redovisningstraditionen där investerare har den mest framträdande ställningen, betraktas matchning som den viktigaste principen. En korrekt matchning av intäkter och kostnader, med återgivning av vinst i korrekt period som följd, innebär att det är lättare att korrekt förutsäga hur stora framtida kassaflöden i form av utdelningar blir och i vilken period de uppstår. I den kontinentala traditionen där borgenärer och skattemyndigheter är mest framträdande, blir däremot försiktighet den viktigaste principen. Borgenärernas intresse att erhålla återbetalning av och räntebetalning på utlånade medel tillgodoses bäst om så lite vinst som möjligt kan utdelas till ägarna.

Slutligen bör beaktas att försiktighetsprincipen har en något olika innebörd i anglo-saxisk och kontinental redovisningstradition. I anglo-saxisk redovisning innebär försiktighet att en rimlig hänsyn till vanliga i affärslivet förekommande risker bör tas. Just dessa risker är relevanta i argumenten för försiktighetsprincipen (Hendriksen & van Breda 1992 s. 148-149). Denna princip behövs nämligen för att motverka företagsledarnas vanligen överoptimistiska syn på sådana risker. Dessutom anses att riskerna, sedda ur investerarnas perspektiv, är mindre med en försiktig tillgångsvärdering än med en optimistisk värdering. I kontinental redovisning innebär försiktighet däremot snarare att dolda reserver medvetet skapas. Om försiktighet uttryckligen nämns i två normer, som behandlar samma redovisningsproblem, från de båda traditionerna kan denna skillnad i innebörd leda till att ekonomiska företeelser bedöms olika, med skillnader i värdering som följd.

Principen om öppenhet i finansiella rapporter

Denna princip berör ytterst värdet av den information som redovisningen innehåller. En hög grad av öppenhet innebär att redovisningen syftar till att möjliggöra för företagets alla intressenter att fatta så initierade och välgrundade beslut som möjligt, baserade på en riklig mängd information. Det motsatta förhållandet, låg öppenhet, innebär i praktiken att vissa intressenter med en bättre insikt än andra i företagets ställning, gynnas av att stora intressentgrupper inte har möjligheten att till en rimlig kostnad skaffa sig behövlig information om företaget. Som ett exempel på den senare situationen brukar nämnas situationen i USA vid tiden innan depressionen (Hendriksen & van Breda 1992, s. 66-67). Då kunde företagsledare blåsa upp vinstsiffror på att kraven på information, både om faktiska affärshändelser av vikt och använda redovisningsprinciper, var lågt ställda.

I samband med problematiken med delgivning av information och grad av öppenhet blir t ex även följande frågor aktuella. Hendriksen och van Breda (1992, s. 850-860) pekar på att informationen bör behandla olika frågor och vara olika rikhaltig beroende på vilken intressent som är mottagare av den. Inom den anglo-saxiska redovisningstraditionen, med aktieägarna som viktigaste intressent, blir därför långtgående upplysningar om framtida kassaflöden och resultat per aktie viktiga. Man talar också om olika nivåer av information. Det är nödvändigt att komplettera den mest grundläggande nivån

(innehållande enbart de finansiella rapporterna) med information om t ex redovisningsprinciper och oförutsedda händelser, men även med kvalitativ information i form av en verksamhetsberättelse.

4 Analys och diskussion

Nedanstående analys har tillgått så att inledningsvis har skillnader vilka har sin grund i svensk lagstiftning identifierats. Därefter har vi analyserat kvarvarande skillnader med avsikt att fastställa vilka faktorer som förklarar dessa. Detta arbetssätt är motiverat eftersom skillnader som beror på svensk lag omfattas av Rådets avsiktsförklaring. Dessa skillnader är sådana vi kan vänta oss att finna efter att ha tagit del av Rådets förord till rekommendationerna. Det huvudsakliga kunskapsbidraget består i att fastställa vad som ligger bakom de skillnader som ej förklaras av lagstiftning och skapa en systematisk bild av dessa bakomliggande faktorer. Vi finner det dock relevant för uppsatsens syften att skapa en tydlig bild av hur stor del av skillnaderna som beror på svensk lag och vilken typ av skillnader detta rör sig om. Sammantaget med vilken typ av skillnader som återfinns bland de som beror på andra faktorer och hur många dessa skillnader är, möjliggör detta skapandet av ett helhetsintryck av graden av överensstämmelse mellan de båda regelverken.

Enligt metodkapitlet har vi redan under den empiriska studiens gång identifierat vissa faktorer. Detta har varit möjligt eftersom vissa typer av skillnader varit återkommande. Därefter har dels fler skillnader kunnat kopplas till dessa faktorer, dels fler faktorer kunnat identifieras under analysen. Efter att skillnader beroende på svensk lagstiftning klargjorts presenteras först de ursprungliga faktorerna och skillnaderna hänförliga till dessa. Därefter följer en diskussion kring skillnader som kopplats till s k övriga faktorer identifierade i samband med analysen.

4.1 Svensk lagstiftning

De skillnader som förklaras av svensk lagstiftning ingår alltså i Rådets avsiktsförklaring. I övervägande delen av fallen poängteras också skillnaden ifråga av Rådet i rekommendationen eller utkastet eller i en bilaga. Det förekommer också att Rådet hänvisar till den aktuella lagtexten. Varken de individuella skillnaderna eller gruppen av skillnader som helhet har alltså framkommit för oss genom den kvalitativa metod vi använt. Därför anser vi det lämpligt att endast översiktligt gå igenom dessa och visa på de särdrag som betecknar dessa. Detta analysmoment är kopplat till den första frågan i avsnitt 1.3.2. Analysen i avsnitt 4.2 och 4.3 behandlar sedan den andra frågan i avsnitt 1.3.2.

Uppdelning av eget kapital och begränsning av vinstutdelning

Vissa av dessa skillnader har sin grund i den uppdelning i fritt och bundet eget kapital som enligt lag¹⁹ görs i Sverige och som styr hur stor del av det egna kapitalet som får delas ut till företagets ägare. Hur mycket av ett företags egna kapital som får delas ut, samt i viss mån även eventuella uppdelningar av det egna kapitalet, är bolagsrättsliga frågor som är oberoende av redovisningsprinciper och som därför inte behandlats av IASC. Om årets resultat och eget kapital bestäms med hjälp av likvärdiga redovisningsnormer får investerare jämförbar information även om sedan olika stor del av eget kapital kan delas ut. IASCs normbildningsprocess omfattar ej något lagstiftande organ,

¹⁹ ABL 12:2 (restriktioner vad gäller vinstutdelning) och ÅRL 5:14 (vad som ingår i fritt respektive bundet eget kapital).

till skillnad från den övergripande processen i Sverige, vilket sammantaget med att man verkar i många jurisdiktioner, kan bidra till att hålla i sär dessa båda områden.

Skillnader som beror på detta faktum återfinns i flera av normerna. Bl a finns skillnader mellan IAS 27 och RR 1:00 samt mellan IAS 28 och RR 13 rörande dotter- respektive intressebolags bidrag till koncernens egna kapital, samt mellan IAS 21 och RR 8 rörande utländskt dotterbolags bidrag till koncernens utdelningsbara medel. Denna problematik är alltså framträdande vad gäller koncernredovisning men är principiellt densamma i enskilda bolag. I RR 1:00 finns det ytterligare några punkter som behandlar de svenska reglerna beträffande restriktioner för vinstutdelning samt uppdelningen av det egna kapitalet.

Lagstiftning i Sverige; oreglerad fråga enligt IAS

Vidare finns skillnader som har sin grund i svensk lagstiftning på så vis att de rör en företeelse som regleras eller definieras i svensk lag men som lämnas oreglerad i motsvarande IAS. Sådana skillnader finns bl a vad gäller reglering i RR 7 och RR 20 av vilka enheter som behöver upprätta kassaflödesanalys respektive delårsrapport. Andra sådana skillnader finns i att olika nationella definitioner av begreppet stamaktie kan rymmas inom IASCs definition av begreppet i IAS 33, samt i att IAS 31 tar hänsyn till att olika nationella regler för redovisning av joint ventures i ägarbolaget kan förekomma. Skillnader av den här typen kan förklaras av att uppslutning kring IASs lättare kan erhållas om ett visst utrymme lämnas åt olika nationella jurisdiktioner, inom ramarna för varje IAS, vad gäller regleringen av vissa detaljfrågor. Flera av dessa frågor rör bolagsrätt och kan regleras på olika sätt i olika jurisdiktioner men ändå baseras på samma redovisningsregler.

Särskild lydelse i svensk lag

En ytterligare typ av skillnader är de som är resultatet av att svensk lagstiftning kräver att en viss metod, värderingsregel, definition, eller klassificering används i redovisningen. I dessa fall utgör svensk lagstiftning ett direkt hinder mot att utarbeta rekommendationer som stämmer överens med IASs. Ett tydligt exempel är uppställningen av balans- och resultaträkning samt klassificeringen av vissa poster. I ÅRL presenteras scheman för uppställning och klassificering av poster i dessa. I detta fall möjliggörs för Rådet inga andra alternativ än att utforma sitt utkast med hänsyn till dessa scheman vilket leder till skillnader jämfört med IAS 1. Fler exempel hittar vi vad gäller kategorin upplysningskrav. Rådets utkast om lånekostnader ställer med hänvisning till ÅRL 4:3 kravet att upplysningar ska lämnas om hur stor del av en tillgångs anskaffningsvärde som utgörs av lånekostnader. Med tanke på vad vi senare i analysen säger rörande utförligare krav på finansiella rapporters informationsvärde i den anglosaxiska redovisningstraditionen, är det en intressant observation att svensk lag resulterar i att större krav på upplysningar i dessa fall ställs i Rådets rekommendationer och utkast än i IASCs.

Det kanske tydligaste exempel på denna typ av skillnad ses vid värderingen av varulagret. ÅRL 4:9 säger uttryckligen att LIFO-metoden inte får tillämpas vilket omöjliggör anpassning av svenska normer till IAS 2. Även gällande frågor i RR 12 som behandlar avskrivningar tar Rådet hänsyn till ÅRL vilket gör att en skillnad gentemot IAS 16 uppstår. Ett ytterligare exempel är de punkter i IAS 36 som inte finns i RR 17 p g a oförenlighet med ÅRL. Dessa punkter har att göra med att anläggningstillgångar

enligt IASs kan värderas enligt andra grunder än anskaffningsvärdet. Enligt ÅRL 4:5-6 får anläggningstillgångarnas värde justeras upp eller ner om en ökning/nedgång är bestående och väsentlig. Anläggningstillgången ska annars tas upp till anskaffningsvärdet. Dessa regler hindrar den alternativa redovisningsmetoden enligt IAS som medger redovisning av materiella anläggningstillgångar till deras verkliga värde.

Slutligen kan nämnas de skillnader som har sin grund i Rådets anpassning till svensk lagstiftning då denna medger lättnader eller enklare behandling jämfört med IASC. Principen i svensk lag är i dessa fall densamma som i motsvarande IAS, men från denna medges undantag som inte medges av IASC. Att Rådet i detta läge skulle förespråka den med motsvarande IAS överensstämmande principen skulle inte stå i motsättning till svensk lag utan istället ej ta hänsyn till lagens fulla lydelse. Här kan man diskutera vilken legitimitet en sådan regel från Rådet skulle få; även om Rådet framarbetar god redovisningssed skulle upprättare kunna hänvisa till svensk lagstiftning vid avsteg från Rådets rekommendationer.

Ett exempel är IAS 28 och RR 13 och de fall där redovisning till anskaffningsvärde-metoden får ske i balansräkningen. Rådet tillåter redovisning enligt denna metod om information enligt kapitalandelsmetoden inte kan erhållas utan oskäligen kostnad och inom rimlig tid. Även i RR 1:00 finns det lättnader jämfört med IAS 27. Det gäller förutsättningarna för att ett moderbolag skall undantas från skyldigheten att upprätta koncernredovisning. Även fall där moderbolag som själv är dotterbolag och inte som sådant omfattas av koncernredovisningen finns det lättnader som beror på svensk lag. Som synes är ovan nämnda situationer liknande de som analyseras under rubriken "Nyttan och kostnad för framtagande av information" (se avsnitt 4.3 s. 77).

4.2 Ursprungliga faktorer

4.2.1 Sambandet mellan redovisning och beskattning

Under den inledande kartläggningen har denna faktor tidigt framstått som relevant för vår jämförelse. Enligt teorin visar sig denna påverkan främst i att olika skattemässiga överväganden återspeglas både i redovisningspraxis och i -normgivning då en stark koppling finns mellan redovisning och beskattning. Dessa överväganden aktualiseras vid värderingen av tillgångar och genom skapandet av reserver. Då denna koppling inte är närvarande får istället överväganden och värderingar som bygger på redovisningsteoretiska principer en större genomslagskraft och grundläggande resonemang kring begreppen matchning, verkligt värde och rättvisande bild kan lättare tillämpas. Då en skillnad rimligtvis bör relateras till en sådan princip snarare än till den direkta kopplingen mellan redovisning och beskattning behandlas detta i avsnitt 4.2.3.

Vi finner ett antal betydelsefulla exempel på att denna koppling utgör förklaringen till skillnader mellan de båda studerade regelverken. Sådana skillnader återfinns bl a i normerna som behandlar leasing, pågående arbeten, intäkter och immateriella tillgångar. Alla dessa skillnader har sin grund i en liknande konstruktion i de olika rekommendationerna utgivna av Rådet (d v s RR 6:99, 10, 11 och 15).

I dessa rekommendationer föreskrivs ett upptagande av en tillgång i balansräkningen eller en relativt sett hög värdering av någon tillgång, vilket innebär att hänsyn inte tas till skattemässiga överväganden. Därefter påpekas att en fullständig tillämpning av rekommendationen i juridisk person inte är nödvändig utan att redovisning kan ske enligt de regler som fastställs i skattelagstiftningen, ett undantag som ej finns i motsvarande IAS. I RR 1:00 fastställs att redovisningsprinciperna i koncernen och moderbolaget inte behöver vara desamma och därmed klargörs att förutsättningarna finns för att redovisa enligt olika regler i olika enheter såsom föreskrivs i de ovan nämnda rekommendationerna. På så vis tas hänsyn till skatteeffekter i den juridiska personen, samtidigt som intäkter kan realiseras enligt matchningsprincipen, eller tillgångar tas upp enligt en definition som påminner om den i IASCs ramverk, i koncernens finansiella rapporter.

Dessa fyra skillnader är alla exempel på två av de uttryck denna koppling kan ta sig enligt Hoogendoorn (se avsnitt 3.2.1). För det första är de ett exempel på då olika redovisningsmetoder finns tillgängliga men då företagen av skattemässiga hänsyn kan tänkas välja den som ger minst negativa konsekvenser för beskattningen. För det andra exemplifieras förhållandet att en särskild värdering av skattehänsyn får väljas om denna återspeglas i redovisningen.

Samma typ av skillnad finns vad gäller obeskattade reserver i RR 9. Skapandet av en sådan reserv är resultatet av en låg värdering av en anläggningstillgång baserat på skattemässiga regler. Medan rekommendationen föreskriver redovisning av obeskattade reserver som uppskjuten skatteskuld och del av eget kapital i koncernen, tillåts den traditionella konstruktionen med obeskattade reserver i den juridiska personen. Sambandet mellan beskattning och redovisning utgör en direkt och uttalad grund för denna regelkonstruktion. Då detta samband är svagt eller obefintligt uppstår istället situationen att värderingen i de finansiella rapporterna ej får några skattemässiga konsekvenser. Då blir konstruktionen innefattande redovisning av uppskjuten skatteskuld och ökning av eget kapital aktuell eftersom det ökade egna kapitalet ej beskattas. Den särskilda regelkonstruktionen i RR 9 belyser att sambandet skiljer sig åt i koncernen och den juridiska personen.

Slutligen finns vad gäller detta samband en ytterligare typ av skillnader som består i att de olika motsvarande normerna fokuserar olika begrepp eller använder dem på olika sätt. Dessa skillnader har gett oss intrycket av olika betraktelsesätt, baserade på olika starka inslag av påverkan från skattemässiga överväganden på redovisningen. Skillnaderna i fråga innefattar IASCs distinkta åtskillnad av begreppen "accounting profit" och "taxable profit" i IAS 12; Rådet fokuserar istället begreppet "skattepliktigt resultat". Detta kan tyckas understryka den åtskillnad mellan finansiell rapportering och beskattning som saknas i Sverige, såtillvida att någon skillnad mellan "accounting profit" och "taxable profit" inte ansetts behövlig.

4.2.2 Förekomsten av ett redovisningsteoretiskt ramverk

Redan under den inledande kartläggningen av skillnader mellan IASs och Rådets rekommendationer framstod IASCs ramverk och avsaknaden av en svensk motsvarighet till detta, som en faktor vilken i betydande grad påverkat överensstämmelsen mellan de båda regelverken. För det första har ramverkets definitioner av de finansiella

rapporternas beståndsdelar samt kriterierna för upptagande vad gäller dessa inverkat på ett eller annat sätt. För det andra har även de kvalitativa karaktäristika som beskriver de finansiella rapporternas informationsvärde resulterat i skillnader.

I kategorin ”Syfte/syften med normen” finns fyra exempel på denna faktors påverkan. Dessa skillnader består i att intäktsdefinitionen från ramverket återfinns i IAS 11 och 18 men ej i motsvarande rekommendationer från Rådet. Vidare finns i IAS 1 en hänvisning till det kvalitativa karaktäristikum som i ramverket benämns ”comparability” samt i IAS 16 en hänvisning till kriterierna för upptagande från ramverket. I dessa fall slår IASCs ramverk igenom i dess standards medan de olika syftena i de svenska motsvarigheterna inte har samma starka koppling till detta.

Förutom att ramverkets beståndsdelar som synes ibland återfinns i olika IASs fungerar detta som vägledning då någon fråga ej behandlas i en IAS. Rådet nämner visserligen i sitt förord till rekommendationerna att vägledning kan hämtas från IASCs ramverk men vi ifrågasätter innebörden av denna formulering. Det förefaller föga troligt att svenska företag som redovisar enligt Rådets rekommendationer, med Rådets goda minne, skulle hämta vägledning i IASCs ramverk i lika stor utsträckning som företag vilka redovisar enligt IASs. Att Rådet skulle uppmuntra företag att redovisa enligt ett ramverk som man själv ofta gör undantag ifrån finner vi motsägelsefullt.

Fler exempel hittar vi i kategorin ”resonemang och framställning”. I IAS 1 påpekas att om företag säger sig redovisa enligt IASCs standards och inte till fullo gör det leder det till att tillförlitligheten och begripligheten minskar. Något motsvarande stycke i utkastet finns inte vilket pekar på att Rådet inte fäster samma vikt vid begreppen och dessas betydelse i arbetet med att skapa legitimitet för regelverket som helhet. Här ser vi att ett teoretiskt ramverk har betydelse inte bara vid upprättandet av enskilda finansiella rapporter utan att det också fungerar som hjälpmedel för normbildaren. Vidare pekar IAS 12 på hur vissa företeelser motsvarar tillgångs- och skullddefinitionerna i ramverket. RR 9 översätter inte dessa stycken.

Mellan RR 20 och IAS 34 föreligger den skillnaden att Rådet utelämnat ett par stycken där IASC mer allmänt för ett resonemang kring kriterier för upptagande och definitionsfrågor. Intressant att konstatera är att standardtexten i IAS 34 som behandlar ”materiality” finns översatt i RR 20. En möjlig förklaring kan vara att Rådet inte fäster samma tyngd vid de exakta definitions- och upptagandekriterierna som man gör vad gäller väsentlighetskriteriet. Dessutom är punkten ”materiality” rekommendationstext medan de övriga punkterna är implementeringsguide.

Dessa skillnader visar tydligt att IASs, till skillnad från Rådets rekommendationer, bygger på ett väl genomarbetat och egenutvecklat system av teoretiska resonemang. I Rådets rekommendationer återfinns mer sällan begreppen från detta system. Inte heller använder Rådet på ett lika konsekvent sätt en egen uppsättning av den här typen av begrepp. Det finns alltså både konkreta skillnader i rekommendationstext och skillnader vad gäller mer allmänna resonemang som förs i normerna. Det är dock i flera fall oklart om skillnaderna verkligen resulterar i olika redovisning, d v s om någon faktisk skillnad uppstår mellan två finansiella rapporter upprättade enligt de olika normerna. Upprättaren av rapporten i fråga behöver inte tolka standarden på ett annat sätt bara för att han/hon kan falla tillbaka på de resonemang och begrepp som återfinns i ramverket. Den faktiska

effekten som dessa skillnader kan tänkas få är att företag som redovisar enligt IASs i högre grad hämtar vägledning från IASCs ramverk och medvetet applicerar teoretiska resonemang på konkreta problem.

4.2.3 Vissa redovisningsprincipers ställning

Principer som tydligt avspeglas i utformningen av de båda regelverken är följande: matchningsprincipen, försiktighetsprincipen, principen om rättvisande bild samt principen om öppenhet i finansiella rapporter. Enligt resonemanget i litteraturgenomgången utvecklas redovisningsprinciper i ett sammanhang där bl a kulturella, sociala och ekonomiska faktorer spelar stor roll. I detta sammanhang får också de olika principerna olika framträdande betydelse. Analysen rörande dessa principers påverkan kan därför utvecklas genom att en anknytning görs till de bakomliggande förhållanden som format redovisningsprinciperna. Då återkommer beskattningens koppling till redovisningen som ett sådant förhållande (Nobes 1995, s. 15-17), vilket så att säga även kan ha en mera indirekt påverkan på normgivningen än den som beskrivs i föregående avsnitt. Analys kring denna indirekta påverkan håller vi alltså skild från avsnitt 4.2.1.

Försiktighets- och matchningsprinciperna

Vi har kunnat se frågor där den i kontinentaleuropeisk redovisningstradition framträdande försiktighetsprincipen resulterar i olika normer. En konkret fråga där detta kan belysas är upptagandet av forskningsutgifter som en tillgång i samband med redovisningen av immateriella tillgångar. Enligt IAS 38 ska man kunna visa att man kan säkra resurser för färdigutvecklingen av produkten. Enligt Rådet måste man visa att man redan förfogar över dessa resurser. Det finns just vad gäller immateriella tillgångar fler exempel på försiktighetsprincipen. IAS 38 tillåter som alternativ metod värdering till verkliga värden vilken ej återfinns i RR 15. Denna skillnad har även med svensk lagstiftning att göra eftersom ÅRL förhindrar sådan värdering. Här ser vi alltså ett fall där det finns en koppling mellan svensk lagstiftning och en av redovisningsprincipernas inverkan på Rådets arbete. Vidare talar IASC om aktiva marknader för immateriella tillgångar medan Rådet istället använder ett approximerat pris. Även frågan om forskning ska vara systematisk eller inte kan ses som ett tecken på försiktighet. Rådet talar till skillnad från IASC om forskning som ett systematiskt sökande efter kunskap. Försiktighet nämns också uttryckligen i samband med fastställandet av en immateriell tillgångs nyttjandeperiod ("useful life"). Här kan påpekas att nyansskillnader finns vad gäller försiktighetsprincipen (se avsnitt 3.2.3). Allmänt kan sägas att då IASC tillåter större valfrihet än Rådet, resulterar ofta en av metoderna i mindre försiktighet i redovisningen.

Även vad gäller materiella anläggningstillgångar tillåter IASC värdering till verkligt värde. Också här är omständigheterna sådana att det är lättare att erhålla en högre värdering av tillgångar enligt IASCs regler. Intressant är dock att påpeka att IAS 16 förbjuder uppskrivning av anläggningstillgångar om man väljer att redovisa till historisk kostnad, ett förbud som återfinns i amerikansk redovisningsnormgivning (Walton et al 1998, s. 70).

Försiktighetsprincipen är också aktuell i samband med den skillnad som består i att IAS 2 belyser "the historical cost system" medan RR 2 inte gör det. Att det finns ett behov av att överhuvudtaget nämna detta kan vara ett tecken på inflytandet från Storbritannien

där värdering på andra grunder, som t ex marknadsvärde eller återanskaffningsvärde, är vanligt förekommande (Alexander & Archer 1992, s. 636-637). Någon sådan formulering har inte något syfte i RR 2 då försiktighetsprincipen och härav följande historiska kostnader och lägsta värdets princip av tradition är starkare än rättvisande bild-principen i Sverige. Om rättvisande bild har företräde kan värdering till marknadsvärde eller återanskaffningsvärde vara motiverat medan en härav resulterande hög värdering är i konflikt med försiktighetsprincipen.

Matchningsprincipen har som vi tidigare varit inne på en mer framträdande position inom den anglo-saxiska redovisningstraditionen. I IAS 2 och RR 2 kan vi se några exempel på detta. IAS 2 ger beskrivandet av interna kalkylmetoder som bas för kostnadsberäkning större utrymme än RR 2. Detta kan vara ett tecken på att, fastän resonemanget kring allokering av indirekta kostnader är det samma i de båda normerna, IASC har sett ett behov att motivera en allokering av fler indirekta kostnader. Här kan både matchningsprincipen och rättvisande bild-principen spela roll, såtillvida att en mer fullständig allokering kan tyckas resultera i en mera rättvisande bild av lagrets värde och en mer korrekt matchning av intäkter och kostnader.

Slutligen vill vi påpeka att då upplysningskraven är mera långtgående i Rådets rekommendation än i motsvarande IAS, kan detta ofta relateras till försiktighetsprincipens framträdande position. Dessa upplysningar rör t ex företagets långsiktiga betalningsförmåga och möjlighet att fortleva som självständig enhet. Flera av dessa upplysningskrav behandlar företagets externa finansiering; hur stor del av enskilda tillgångar som lånefinansierats och över vilken tid dessa lån löper. Om goodwill skrivs av på särskilt lång tid, med följd att utdelningsbara medel på sikt ökar, ska upplysningar lämnas om detta. Upplysningarna behandlar alltså oftast balansräkningens poster och i synnerhet relationen mellan främmande och eget kapital. Dessa upplysningar kan synas vara särskilt angelägna för företagets borgenärer; en intressentgrupp som på det hela taget ges en något mera underordnad roll enligt IASC. Då kraven på upplysningar är större enligt IASs handlar det istället i regel om upplysningar om resultat och kassaflöden, särskilt riktade mot företagets aktieägare.

Principen om rättvisande bild

Som vi har sett i litteraturgenomgången har principen om att de finansiella rapporterna skall ge en rättvisande bild en något olika betydelse inom de båda redovisningstraditionerna. Vi finner exempel på skillnader mellan Rådets rekommendationer och IASs vilka rimligtvis är ett uttryck för detta faktum. I IAS 1 fastställs att rättvisande bild är en förutsättning för att ställa upp resultat- och balansräkning på annat sätt än vad som föreskrivs i standarden; en lydelse som saknas i Rådets motsvarande utkast. Rådet använder sig inte heller av begreppet i samband med det grundläggande resonemang som förs kring finansiella rapporter i utkastet, vilket IASC gör. Rådet betonar att rapporter upprättade enligt dess rekommendationer ytterst sällan är missvisande. IASC betonar att rättvisande bild istället ofta uppnås med hjälp av tilläggsupplysningar och även ibland efter avsteg från föreskrifter. Man betonar även det faktum att upprättas av rapporter omdöme utgör ett väsentligt led i uppnåendet av en rättvisande bild.

Här kan det faktum skönjas att betydelsen av begreppet skiljer sig mellan de olika redovisningstraditionerna. Enligt båda normgivarna kan uppnåendet av rättvisande bild ses som en produkt av flera faktorer; redovisning enligt normernas lydelse,

tilläggsupplysningar, avsteg från redovisning enligt normernas lydelse samt upprättares av finansiella rapporter goda omdöme. Däremot läggs olika stor vikt vid de olika faktorerna; de två förstnämnda fokuseras av Rådet medan de tre sistnämnda fokuseras av IASC. Intrycket blir att IASC menar att aktiva val måste göras av upprättaren för att uppnå rättvisande bild medan Rådet ser rättvisande bild som resultatet av en mera passiv användning av rekommendationerna. IASCs och Rådets olika resonemang kring rättvisande bild stämmer alltså överens med de olika innebörder begreppen ges i anglo-saxisk respektive kontinental redovisningstradition enligt litteraturgenomgången.

Principen om öppenhet i finansiella rapporter

Ett flertal skillnader kan relateras till det faktum att de finansiella rapporternas informationsvärde tillmätts en mer utvidgad betydelse inom anglo-saxisk redovisningstradition än inom kontinentaleuropeisk. Enligt resonemanget i litteraturgenomgången erhålls ett större informationsvärde, och därmed bättre möjligheter att fatta korrekta ekonomiska beslut om allokering av resurser, om företagen i sina finansiella rapporter öppet tillhandahåller riklig information. Denna större grad av öppenhet i rapporter upprättade enligt IASs är tydlig bl a vad gäller information om anläggningstillgångar enligt IAS 16 och leasingavtal enligt IAS 17.

Även regler som rent allmänt innebär noggrannare särskiljning av enskilda ekonomiska transaktioner och händelser samt tydligare belysning av förhållanden som påverkar fattandet av beslut, kan analyseras ur detta perspektiv. Sådana skillnader finns vad gäller reglerna om kassaflöden i IAS 7 och redovisningen av förändringar i eget kapital i IAS 1. De ovan nämnda skillnaderna kan ge större öppenhet i finansiella rapporter vid redovisning enligt IASs genom att IASC på ett tydligare sätt visar på vikten av särredovisning av enskilda ekonomiska händelser eller transaktioner. Skillnaden rörande upplysningar om leasingavtal berör även det faktum att information som företagen av konkurrensskäl vill betrakta som intern kan vara nödvändig för att investerare ska kunna beakta de finansiella rapporternas poster i ett större sammanhang.

4.3 Övriga faktorer

Dessa övriga faktorer är sådana som inte framträtt som självklara för oss redan under den empiriska undersökningen. De har istället framkommit under själva analysarbetet och de kan inte betraktas som självständiga förklarande faktorer på samma sätt som de faktorer vilka analyseras i avsnitt 4.2. Vad gäller dessa övriga faktorer är det enligt oss i flertalet fall tveksamt om den nivå av tillförlitlighet i den kvalitativa undersökningen som eftersträvas enligt avsnitt 1.7 verkligen kan uppnås. Därför kommer här i de flesta fall enbart en diskussion att föras kring tänkbara sätt på vilka dessa faktorer skulle kunna förklara vissa skillnader. Det är tänkbart att enligt en annan metod inom ramen för en annan problemformulering mer exakt fastställa dessa faktorer faktiska inverkan. Även vad gäller dessa övriga faktorer är det rimligt att vid diskussion och analys beakta de bakomliggande ekonomiska, sociala och politiska förhållanden som beskrivs i litteraturgenomgången.²⁰

²⁰ Se vidare avsnitt 3.1.3 där vi motiverar och förklarar denna analysansats.

Intressegruppers påverkan

En tänkbar påverkansfaktor i detta sammanhang är den aktivitet som företas av skilda intressegrupper då ett utkast är på remisstadiet och som resulterar i remissvar och debattartiklar med synpunkter på utkastet i fråga. Här kommer åsikter och invändningar som uttrycker dessa gruppers ibland snäva egenintresse till uttryck. En del av dessa åsikter inkorporeras också i rekommendationerna genom att utkastet genomgår vissa förändringar. Vi finner flera exempel på att vissa konkreta metoder eller definitioner i något avseende är annorlunda i en rekommendation eller ett utkast som annars i stora drag stämmer överens med motsvarande IAS.

I dessa fall kan alltså skillnaden inte på något vis relateras till någon lagregel, någon av de ursprungliga faktorerna i föregående avsnitt eller något redovisningsteoretiskt resonemang. Däremot rör det sig i dessa fall om sådana företeelser som i enskilda företag eller branscher kan utgöra en betydande del av balans- eller resultaträkning. Då ligger det i dessa företags eller branschers intresse att föra en särskilt intensiv lobbyverksamhet. I vissa fall kan denna alltså leda till förändring och då åsidosätts både ambitionen att harmonisera svensk normgivning med IASs samt eventuella intentioner att konsekvent försöka basera rekommendationerna på vissa redovisningsprinciper.

I ett bestämt fall nämner Rådet själv att så har skett nämligen vad gäller vissa upplysningar i RR 7. Att i större utsträckning utforma rekommendationen enligt dessa intressegruppers förslag hade dock varit ett för stort avsteg från IAS 7 och därmed även motverkat strävan att internationalisera de svenska företagens rapportering (FARs Samlingsvolym 2000, s. 550-551). Rådet poängterar istället att man tycker att det är viktigt att företagen tillhandahåller de aktuella upplysningarna; om detta ej görs behöver ingen skillnad uppstå mellan två rapporter upprättade enligt IAS 7 och RR 7. I andra snarlika fall finns dock specifika skillnader i definitioner mellan normerna, t ex vad gäller tillämpningen av RR 10 på ”liknande uppdrag” och RR 12 på skog och liknande förnyelsebara tillgångar, vilka rimligtvis beror på konkret påverkan. I detta sammanhang kan noteras att Rådet skjutit upp ikraftträdandetidpunkten till 1 januari 2002 för RR 1:00, 15, 16, 17 och 19 eftersom större företag uttryckt önskemål om att få mer tid att förbereda sig (Balans 1/2001, s. 5).

Normbildningsprocess

Vad gäller IAS 1 och 33 och dessas svenska motsvarigheter finns två skillnader som rör vilket tillämpningsområde dessa normer har. IAS 1 kan även tillämpas på icke-vinstdrivande enheter och IAS 33 kan tillämpas på icke-noterade enheter. Till vilka enheter Rådets rekommendationer vänder sig framgår tydligt av förordet till dessa:

”Rådets rekommendationer och uttalanden, liksom uttalanden från Rådets akutgrupp, tar i första hand sikte på de företag vars aktier är föremål för offentlig handel eller som genom sin storlek har ett stort allmänt intresse.”

Principerna för värdering av tillgångar och upptagande av ekonomiska händelser i de finansiella rapporterna anser Rådet dock rimligtvis kan tillämpas även av andra företag. De ovan nämnda föreskrifterna i IAS 33 behandlar varken värdering eller kriterier för upptagande och en skillnad vad gäller tillämpningsområde uppstår alltså. Vad gäller icke-vinstdrivande enheter faller dessa under alla omständigheter utanför Rådets

område. Dessa skillnader kan relateras till det faktum att de olika normbildarna i fråga arbetar under olika förutsättningar. IASC som privat intresseorganisation beslutar själv vem som bör tillämpa utgivna IASs. Rådet ingår istället, tillsammans med Bokföringsnämnden, riksdagen i egenskap av lagstiftare och i förlängningen EUs expertgrupper inom redovisningsområdet, som en del i en större normbildningsprocess. Därför har man ej själv ensam befogenheten att bestämma vem som ska tillämpa rekommendationerna.

Upprättares omdöme

En handfull skillnader beror på att IASC lämnar större utrymme åt upprättare av finansiella rapporter att använda sin expertis och sitt omdöme. Detta kan handla om bedömningen av huruvida en ekonomisk händelse stämmer in på definitionen av en företeelse, vilken input som ska användas vid värderingen av en post i balans- eller resultaträkningen eller vilken metod i stort som ska användas. Den svenska motsvarigheten från Rådet ger istället instruktioner som i större utsträckning ger riktlinjer och sålunda begränsar handlingsfriheten.

Exempel på sådana skillnader finns i IAS 12 där upprättaren ska göra en bedömning av trolig framtida skattesats medan RR 9 säger att den skattesats som för tillfället gäller ska användas i bedömningen. Denna typ av skillnad är kanske mest framträdande vid avgörandet om extraordinära intäkter eller kostnader föreligger. Dels finns i IAS 8 en formulering ("rare occasions") som rent faktiskt kan antas innebära att fler typer av intäkter och kostnader kan klassificeras som extraordinära, dels förs ett övergripande resonemang om att kostnaders och intäkters natur ska avgöra om de är extraordinära eller ej. Rådet fokuserar istället att detta avgörande överhuvudtaget inte ska behöva aktualiseras. I appendix till RR 4 diskuteras också att erfarenheten från praxis är att företag valt att betrakta fler händelser som extraordinära än vad lagstiftaren syftat till vilket kan vara en förklaring till att Rådet valt en annan formulering ("sällsynta undantagsfall") [egen kursivering].

Slutligen finns en översättning av "management" till "företaget". Även om detta kan tolkas som en språklig skillnad kan det ses som ett tecken på hur företagsledning och upprättare av rapporter ges en mer framträdande roll genom att dessa grupper nämns av det normgivande organet. I formuleringen framhävs även dessa gruppers roll som beslutsfattare i redovisningsfrågor inom företaget tydligare enligt IASC.

Nuvärdeberäkning

Ett antal skillnader föreligger mellan de båda regelverken vilka har det gemensamt att den svenska rekommendationen eller utkastet föreskriver värdering genom diskontering av framtida kassaflöden. Dessa rör värderingen av uppskjutna skatteskulder och -fordringar under vissa omständigheter enligt RR 9 samt värdering av teckningslikvid för optioner enligt RR 18. Behandlingen av dessa frågor i de svenska normerna tar alltså hänsyn till pengars tidsvärde. Resultatet blir att skulderna eller tillgångarna ifråga värderas lägre.

Denna redovisningstekniska lösning leder alltså till en värdering som ligger i linje med försiktighetsprincipen så länge det rör sig om tillgångar. Förhållandet bör därmed kunna sägas bli det omvända vad gäller skulder. Intressant är dock att användandet av en

diskonteringsränta innebär ett element av valfrihet och bruk av eget omdöme från upprättarens sida, något som vi annars anser är mer vanligt hos IASCs standards.

Kassaflöden

Ett antal skillnader består i att IASC på ett tydligare sätt betonar vikten av att genom att tillgodogöra sig företagets finansiella rapporter kunna förutspå framtida kassaflöden. Detta poängteras i IAS 1 som ett av syftena med finansiella rapporter medan någon motsvarande lydelse ej återfinns i Rådets motsvarande utkast. I samma standard finns ett krav på upplysningar om policy för investeringar som upprätthåller och förbättrar resultatet, vilket saknas i utkastet. Det handlar alltså om icke-finansiell information som förbättrar möjligheten att förutspå dels negativa kassaflöden (själva investeringarna), dels positiva kassaflöden (ökade inbetalningar med resultat effekt till följd av investeringarna). Dessutom understryks att uteblivna kassaflöden från dotterbolag utgör ett varaktigt hinder för att utöva bestämmande inflytande i samband med upprättande av koncernredovisning.

Nytta och kostnad för framtagande av information

Ett resonemang som återfinns i flera av Rådets rekommendationer men som saknas i IASs är det om att ställa värdet av informationen mot kostnaden av att ta fram denna information. I IASCs ramverk finns ett stycke som behandlar "materiality". Här sägs att hänsyn ska tas till den ekonomiska händelsens art, storlek eller både och. De fel i bedömningar som kan tänkas uppstå till följd av utelämnandet av en ekonomisk händelse är också relevanta. Ett liknande resonemang förs i Rådets förord om oväsentliga poster; oväsentlighet bedöms på grund av betydelse för användares beslut, men även på basis av om information ska lämnas enligt lag eller föreskrift. Här talar alltså båda normbildarna om vilken roll nyttan av information spelar. Däremot är det bara Rådet som senare i enskilda rekommendationer ställer nyttan av denna information i relation till kostnaderna för dess framtagande.

Vid ett flertal tillfällen använder sig Rådet av ett resonemang rörande kostnad och nytta i samband med konkreta redovisningsfrågor. Man säger att redovisning enligt normen kan innebära att information som kan vara mycket svår att inhämta ska användas och att lättnader i sådana fall kan komma ifråga om framtagandet av informationen inte står i proportion till nyttan av den. Så som motsvarande IAS lyder i dessa fall uppstår här en skillnad. Ett flertal exempel på detta finns i övergångsreglerna till Rådets respektive rekommendationer. Det rör sig ofta om regelkonstruktioner som innebär att omräkning och presentation av information från tidigare perioder får utelämnas, se t ex i RR 1:00, 8, 9 och 12.

5 Slutsatser och sammanfattande kommentarer

5.1 Inledning

Vi inleder detta kapitel med att ange förutsättningarna för de slutsatser som dragits av oss. Det vi då vill poängtera är framförallt följande tre omständigheter: slutsatsernas kortfattade karaktär, problemet med de olika förklarande faktorernas inbördes relationer och förklaringsvärde samt slutsatsernas karaktär i en utpräglad kvalitativ undersökning.

Kortfattade slutsatser

Det är vår ambition att slutsatserna ska vara så koncist och distinkt formulerade som möjligt. Detta innebär att de blir tämligen kortfattade. Istället för att i detta kapitel rekapitulera de olika resonemang som underbygger slutsatserna anser vi att en noggrann genomgång av uppsatsen möjliggör för läsaren att följa dessa. Kapitel 2.1 Kartläggning av normer innehåller en detaljerad genomgång av identifierade skillnader. Därefter följer en strukturerad sammanställning av skillnadernas innebörd. Utvecklandet av själva resonemangen återfinns slutligen i kapitel 4 Analys, där rubricering och exemplifiering syftar till att underlätta för läsaren att tillgodogöra sig varje aspekt av våra tankegångar. Slutsatserna är formulerade på så sätt att de först och främst svarar på de frågor vi ställer i avsnitt 1.3 Problemformulering. Dessutom anknyter de i viss mån till de frågeställningar som presenteras i avsnitt 1.2 Problematisering.

Självständigt förklaringsvärde

Vi har under arbetets gång stött på andra forskningsarbeten som ifrågasätter korrektheten i att ge ett stort antal faktorer ett självständigt förklaringsvärde. Frågan om huruvida det finns olika samband mellan de olika faktorerna, och huruvida det i så fall är mer korrekt att tillskriva den faktor som kan tänkas ha orsakat en annan faktor allt förklaringsvärde, har varit aktuell även för oss. Nobes (1998) anser att det är finansieringsstrukturen i en redovisningsjurisdiktion som är den dominerande förklaringsfaktorn. Ett flertal av de faktorer vi anser förklarar skillnaderna mellan IASs och Rådets rekommendationer är sådana som av Nobes anses vara sprungna ur finansieringsstrukturen. Möjligheten föreligger då att en bakomliggande faktors påverkan ”dubbelräknas”.

Vårt syfte har dock aldrig varit att utreda huruvida det skulle finnas en sådan bakomliggande faktor, som lett till utvecklandet av olika institutionella förhållanden som har en mer direkt påverkan på normgivning, även i den specifika relationen mellan IASC och Rådet. Istället har vårt syfte varit att utreda just vilka faktorer som har denna direkta påverkan på normgivningen och som har resulterat i skillnader.

Kvalitativa slutsatser

Under denna rubrik vill vi påpeka att vi strävar efter att inte uttrycka slutsatserna i kvoter eller procentsatser. Detta anser vi under vissa omständigheter är meningslöst och ibland direkt missvisande i en undersökning som vår. Det huvudsakliga skälet till detta är att en skillnad inte kan jämföras med en annan eftersom konsekvenserna för den praktiska redovisningen är olika långtgående för varje skillnad. Det är för vår del inte ett uttalat syfte att fastställa vilka skillnader som, vid appliceringen av respektive normer, får viktiga följder och vilka som istället nästan saknar följder. Vi väljer istället att göra en översiktlig bedömning av om skillnader relaterade till en viss faktor i större eller

mindre utsträckning utgörs av skillnader med en stor påverkan på den praktiska redovisningen enligt respektive regelverk. Endast då det är uppenbart att olika skillnader får lika långtgående konsekvenser, anser vi oss kunna jämföra skillnader direkt med varandra.

5.2 Slutsatser

Vad gäller de frågor som ställs under rubriken 1.3.1 Problemformulering för den inledande kartläggningen besvaras dessa genom det empiriska arbetet i sig. Detta arbete dokumenteras genom avsnitten 2.1 Kartläggning av normer och 2.2 Sammanställning av identifierade skillnader. Genom att studera avsnitt 2.1 framträder innebörden av varje skillnad i detalj, och avsnitt 2.2 visar sedan aspekterna hos och strukturen på hela mängden av skillnader i sin helhet.

Följande två slutsatser låter vi besvara frågorna under rubriken 1.3.1 Problemformulering för den fortsatta undersökningen:

Skillnaderna vi har identifierat förklaras inte enbart av svensk lagstiftning. Vi tillskriver ett tiotal andra faktorer ett visst förklaringsvärde.

Dessa faktorer är sambandet mellan redovisning och beskattning, förekomsten av ett redovisningsteoretiskt ramverk, försiktighets- och matchningsprinciperna, principen om rättvisande bild, principen om öppenhet i finansiella rapporter samt övriga faktorer enligt rubriceringen under avsnitt 4.3. Flera av dessa stämmer överens med förklaringsfaktorer ur befintlig forskning och litteratur inom området.

Rådet förmedlar i förordet till sina rekommendationer intrycket att endast ett fåtal skillnader ska förklaras av andra faktorer än svensk lagstiftning. Så anser vi ej är fallet, istället överväger de skillnader som beror på andra faktorer till antalet. Här är det viktigt att återanknyta till resonemanget i avsnitt 5.1. Att dessa skillnader är fler till antalet behöver ej innebära att det också är dessa som får tydligast konsekvenser för den praktiska redovisningen och resulterar i skillnader även här. Dock anser vi att ett flertal av de skillnader med ursprung i svensk lagstiftning får reella konsekvenser i företagens finansiella rapporter. Detta gäller också för skillnaderna som beror på sambandet mellan beskattning och redovisning, försiktighets- och matchningsprinciperna, principen om rättvisande bild samt principen om öppenhet i finansiella rapporter. Dessa konsekvenser rör sig om olika metoder, värderingsregler, upplysningskrav samt uppställningsformer, och har sin grund dels i olika konkreta regelkonstruktioner, dels i betoningen av olika resonemang och begrepp i olika normer.

Då någon skillnad ej har sin grund i svensk lagstiftning ska, enligt Rådet, ”andra starka skäl” föreligga för att motivera avsteg från IASCs standards. En tolkning av våra slutsatser är att alla faktorer utöver svensk lagstiftning utgör sådana starka skäl, vilket innebär att Rådets ambition att basera rekommendationer på IASs i realiteten inte är särskilt stark. Varje avsteg som ej beror på lagstiftning berättigas då enligt avsiktsförklaringen. En annan tolkning är att Rådet tillämpar sin avsiktsförklaring på ett inkonsekvent sätt. Med detta menar vi att Rådet har en icke uttalad definition av ”andra

starka skäl”, som innefattar att dessa bara kommer att förekomma i sällsynta undantagsfall. De faktorer vi presenterat i uppsatsen behöver enligt denna tolkning inte vara exempel på ”andra starka skäl”, men denna lydelse har då kommit att berättiga alla skillnader, vare sig de faller under Rådets tänkta definition av begreppet eller ej.

Vår förkunskap om olika redovisningsteoretiska principer och begrepp, samt om redovisningsnormers lydelse i olika jurisdiktioner bidrog till att skapa vissa förväntningar hos oss på resultatet av denna uppsats. Vi hade t ex en föreställning om att Rådets definition av begreppet ”andra starka skäl” tydligare skulle framgå av identifierade skillnader och att denna definition skulle ligga nära svensk lagstiftning. Så anser vi ej är fallet. Däremot sade oss vår förkunskap om vissa redovisningsprincipers olika starka ställning inom olika redovisningstraditioner, att en fullständig anpassning till IASs, förutom då lagstiftning kräver avsteg, skulle vara föga trolig.

5.3 Avslutande kommentarer

Då det gäller en uppsats som likt vår bygger på en kvalitativ dokumentstudie, anser vi att man ska framlägga nya tankegångar i sina slutsatser. Att enbart beträda säker mark och bekräfta det självklara leder inte till att något egentligt nytt kunskapsbidrag presenteras. Det är också de djärva slutsatserna som i större utsträckning än de försiktiga skapar intresse och debatt. Vi menar att vår metod oftare leder till analys och slutsatser som påverkas av undersökarens egen referensram, men att denna påverkan är positiv och belyser intressanta aspekter av det undersökta materialet. Vi är övertygade om att diskussion och oenighet i samband med presentationen av den här typen av slutsatser är vad som driver vetandet framåt. Egentligen är våra slutsatser hypoteser som söker bekräftelse eller förkastande genom nya undersökningar. Genom denna process kommer slutsatser och påståenden att bli allt tydligare definierade och allt mer väl underbyggda.

Vi presenterar här slutligen några aspekter som vi under arbetes gång funnit tänkvärda och vilka kan lämpa sig för ytterligare undersökningar:

- Vi har redan tidigare påpekat att enskilda faktorer som vi översiktligt studerat med vår metod, kan studeras i detalj med hjälp av någon annan metod. Ett exempel skulle kunna vara att studera all dokumentation kring Rådets remissförfaranden för att faktiskt fastställa vilken påverkan olika lobbygrupper haft på utformandet av varje enskild rekommendation.
- Ett uppslag är att studera hur Rådets rekommendationer omsätts i redovisningspraxis. Här kan man exempelvis studera hur väl dessa åtföljs eller vilka effekter de skillnader vi identifierat faktiskt får. Här skulle en mer kvantitativ metod kunna användas där de inbördes relationerna mellan skillnader, vad gäller deras konkreta effekter, kartläggs.
- En annorlunda avgränsning kan tänkas på en jämförande studie. En studie av Rådets rekommendationer och FASBs standards kan motiveras av att flera svenska företag redovisar enligt de senare. En jämförelse med olika europeiska nationella normgivares standards kan motiveras av en ökande ekonomisk integration i Europa.
- Slutligen kan en fokusering på trender i utvecklingen vara ett möjligt uppslag. Vilka skillnader har tidigare funnits och vad berodde dessa på? Går vi verkligen mot en ökande grad av harmonisering?

Referenslista

Litteratur

Alexander, David; Archer, Simon (ed.) (1992) *The European Accounting Guide*, Academic Press

Andersen, Ib (1998) *Den uppenbara verkligheten: val av samhällsvetenskaplig metod*, Studentlitteratur

Edenhammar, Hans; Hägg, Ingemund (red.) (1997) *Makten över redovisningen*, SNS Förlag

Eneroth, Bo (1984) *Hur mäter man 'vackert'?*, Akademitlitteratur

Glaser, Barney G (1992) *Emergence vs Forcing; Basics of Grounded Theory Analysis*, Sociology Press

Hendriksen, Eldon S.; van Breda, Michael F. (1992) *Accounting Theory*, Irwin/McGraw-Hill, 5:e upplagan

International Accounting Standards Committee (IASC) (1998) *Shaping IASC for the Future*, IASC

Nobes, Christopher; Parker, Robert (1995) *Comparative International Accounting*, Prentice Hall, 4:e upplagan

Ovenberger, André; Saremi, Fereydoon och Svensson, Martin (1999) *Överensstämmelse mellan IASCs ramverk och dess jämförbarhetsprojekt?*, kandidatuppsats, Företagsekonomiska institutionen vid Lunds universitet.

Rundfelt, Rolf (1999) *Tendenser i börsbolagens årsredovisningar 1999*, Stockholms Fondbörs AB

Rundfelt, Rolf (2000) *Tendenser i börsbolagens årsredovisningar 2000*, Stockholms Fondbörs AB

Schroeder, Richard G; Clark Myrtle W. (1998) *Accounting Theory*, John Wiley & Sons, 6:e upplagan

Smith, Dag (1997) *Redovisningens språk*, Studentlitteratur

Walton, Peter (ed.) (1995) *European Financial Reporting A History*, Academic Press

Walton, Peter; Haller, Axel och Raffournier, Bernard (ed.) (1998) *International Accounting*, International Thomson Business Press

Winter, Jenny (1992) *Problemformulering, undersökning och rapport*, Almqvist & Wiksell, 3:e upplagan

Tidskrifter

Haller, Axel (1992) "The Relationship of Financial and Tax accounting in Germany: A Major Reason for Accounting Disharmony in Europe" *The International Journal of Accounting* volym 4 1992, s. 310-324

Hoogendoorn, Martin N. (1996) "Accounting and taxation in Europe - A comparative overview" *The European Accounting Review* 5:supplement 1996, s. 783-794

McGregor, Warren "An Insider's View of the Current State and Future Direction of International Accounting Standard Setting" *Accounting Horizons* volym 13 nr 2 juni 1999, s. 159-168

Nobes, Christopher (1998) "Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting" *ABACUS* volym 2 1998, s. 162-187

Sharpe, Michael "The International Accounting Standards Committee: a Progress Report" *Journal of International Financial Management and Accounting* 10:1 1999, s. 71-79

Rekommendationer och utkast till rekommendationer

Föreningen Auktoriserade Revisorer (2000) *FARs Samlingsvolym 2000*, FAR Förlag

International Accounting Standards Committee (IASC) (2000) *International Accounting Standards 2000*, IASC

RR 1:00 Koncernredovisning, Redovisningsrådet 2000

RR 13 Intresseföretag, Redovisningsrådet 2000

RR 14 Joint ventures, Redovisningsrådet 2000

RR 15 Immateriella tillgångar, Redovisningsrådet 2000

RR 16 Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar, Redovisningsrådet 2000

RR 17 Nedskrivningar, Redovisningsrådet 2000

RR 18 Resultat per aktie, Redovisningsrådet 2000

RR 19 Verksamheter under avveckling, Redovisningsrådet 2000

RR 20 Delårsrapportering, Redovisningsrådet 2000

Utkast till rekommendation, Lånekostnader, Redovisningsrådet 2000

Utkast till rekommendation, Utformning av finansiella rapporter, Redovisningsrådet
2000

Propositioner och SOU

Proposition 1998/99:130 Ny bokföringslag m m Del 1

Proposition 1998/99:130 Ny bokföringslag m m Del 2 Bilagor

Statens offentliga utredningar 1994:17 Års- och koncernredovisning enligt EG-direktiv