

Förord

Vi vill tacka Erling Green för hans stöd och handledning under arbetets gång. Vidare tackar vi Sten Humble och Kerstin Mouchard för att de tog sig tid att ställa upp på våra intervjuer samt alla de företag som svarat på våra enkätfrågor. Ett särskilt tack till Ingrid Domeij för all korrekturläsning.

Malmö den 10 januari 2002

Patrik Althin Ekelund

Dragana Milutinovic

Johan Ohlsson

Innehåll

FÖRKORTNINGSLISTA	4
1 INLEDNING	5
1.1 BAKGRUND.....	5
1.2 PROBLEMFÖRMULERING.....	6
1.3 SYFTE.....	7
2 METOD	8
2.1 ÖVERGRIPANDE ANGREPPSSÄTT.....	8
2.2 HANDGRIPLIGT ANGREPPSSÄTT.....	8
2.3 INTERVJUER.....	9
2.4 ENKÄTUNDERSÖKNING.....	9
2.5 KÄLLKRITIK.....	10
3 REDOVISNING I SVERIGE	11
3.1 HISTORIK.....	11
3.2 NORMGIVANDE ORGANISATIONER.....	12
3.2.1 <i>International Accounting Standards Board</i>	12
3.2.2 <i>Redovisningsrådet</i>	13
3.3 EU-VISION 2005.....	13
4 SKILLNADER MELLAN OLIKA NORMER	15
4.1 SKILLNAD MELLAN RR 1:00 OCH RR 1:96.....	15
4.1.1 <i>Avsättningar för omstruktureringsåtgärder</i>	15
4.1.2 <i>Koncernmässig goodwill</i>	15
4.1.3 <i>Negativ goodwill</i>	16
4.1.4 <i>Upplyningskrav</i>	17
4.2 SKILLNADER MELLAN RR 1:00 OCH IAS 22 OCH 27.....	17
5 EMPIRI	20
5.1 INTERVJUER.....	20
5.1.1 <i>Konkreta skillnader i RR 1:00</i>	20
5.1.1.1 <i>Avsättningar för omstruktureringsåtgärder</i>	20
5.1.1.2 <i>Nyttjandeperioden för goodwill</i>	21
5.1.1.3 <i>Negativ goodwill</i>	21
5.1.1.4 <i>Upplyningsplikten</i>	22
5.1.2 <i>Anledningar till uppskjutandet</i>	22
5.1.3 <i>Konsekvenser av införandet av RR 1:00</i>	23
5.1.4 <i>Företag som redan börjat med tillämpningen</i>	24
5.2 ENKÄTUNDERSÖKNING.....	25
5.2.1 <i>Branscher</i>	25
5.2.2 <i>Befattning</i>	26
5.2.3 <i>Vilken rekommendation används 2001?</i>	26
5.2.4 <i>Företagens påverkan på Redovisningsrådet</i>	27
5.2.5 <i>Konsekvenser om RR 1:00 inte uppskjutits</i>	28
5.2.6 <i>Konsekvenser när RR 1:00 införs</i>	28
5.2.7 <i>Rekommendationer som påverkar mest</i>	28
5.2.8 <i>Branschsamband</i>	29
6 ANALYS	30
6.1 REDOVISNINGSMÄSSIGA SKILLNADER.....	30
6.2 SAMBANDSANALYS.....	32
6.2.1 <i>Tillämpad rekommendation</i>	32
6.2.2 <i>Bransch</i>	32
6.3 ANLEDNINGAR TILL UPPSKJUTANDET.....	33
6.4 UPPSKJUTANDETS KONSEKVENSER.....	33

7	SLUTSATSER	35
7.1	REDOVISNINGSMÄSSIGA SKILLNADER	35
7.2	ANLEDNINGAR TILL UPPSKJUTANDET	35
7.3	KONSEKVENSER AV UPPSKJUTANDET	36
	KÄLLFÖRTECKNING	37
	LAGTEXT OCH REKOMMENDATIONER	37
	PUBLICERADE KÄLLOR	37
	MUNTliga KÄLLOR	38
	ELEKTRONISKA KÄLLOR	38
	BILAGA 1	39
	INTERVJUFRÅGOR	39
	BILAGA 2	40
	ENKÄT	40
	BILAGA 3	42
	KORSTABELLER	42
	BILAGA 4	44
	REGRESSIONSANALYS	44

Förkortningslista

BFN	Bokföringsnämnden
EU	Europeiska Unionen
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
IAS	International Accounting Standard
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
RR	Redovisningsrådets Rekommendation
ÅRL	Årsredovisningslag (1995:1554)

1 Inledning

I detta kapitel börjar vi med att ge en bakgrund till vårt problemområde. Därefter följer problemformuleringen. För att beskriva vad vi vill utreda avslutas inledningen med vårt syfte.

1.1 Bakgrund

Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden har vid flera tillfällen varit föremål för debatt i tidsskrifter som t.ex. Balans och Dagens Industri. Nu är ämnet åter aktuellt då rådet givit ut flera nya rekommendationer. Det har dock beslutats att tidpunkten för ikraftträdandet av de nya rekommendationerna – RR 1:00 Koncernredovisning, RR 15 Immateriella tillgångar, RR 16 Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar, RR 17 Nedskrivningar samt RR 19 Verksamheter under avveckling – skall skjutas upp.

Enligt Redovisningsrådet är bakgrunden till beslutet de större företagens framförda önskemål om att dessa rekommendationer borde skjutas upp då detta skulle ge dem mer tid att förbereda införandet.

I ovan nämnda rekommendationer angavs att de skulle träda i kraft den 1 januari 2001. Förändringen medför att rekommendationerna skall tillämpas för finansiella rapporter som påbörjas den 1 januari 2002. Redovisningsrådet uppmanar dock tidigare tillämpning.

Många är kritiska till de nya redovisningsreglerna. I en artikel i Dagens Industri (Lundell, Stefan, 2001-11-05) uttalar sig Industrifondens VD Lars Öjefors om att de nya rekommendationerna troligen kommer att leda till att tusentals svenska tillväxtbolag hotas av konkurs. Öjefors anser visserligen att förändringen i grunden är bra eftersom alltför många företag har haft orealistiskt uppblåsta balansräkningar men att problemet är att de nya reglerna skall tillämpas retroaktivt, vilket leder till att vissa immateriella tillgångar plötsligt förvandlas till luft.

Effekten av detta är att dessa tillgångar måste ersättas med reella tillgångar för att inte det egna kapitalet skall minska. Dagens marknadsbild gör att det kan vara mycket svårt att få in nytt kapital. Därför kräver Öjefors tillsammans med Riskkapitalföreningens ordförande Jan Sundberg att övergångsregler som mildrar effekterna av ändringarna införs. Tidigare kunde man aktivera kostnader som sedan skrevs av under flera år, vilket gjorde det möjligt för företagen att genomföra hela investeringar med det egna kapitalet. De nämnda

övergångsreglerna skulle innebära att kostnader, som uppkommit då de gamla reglerna gällde, även får skrivas av enligt samma regler. (Lundell, Stefan, 2001-11-05)

Det har skrivits åtskilliga artiklar där branschfolk har uttryckt sina åsikter om hur de nya redovisningsprinciperna kommer att påverka marknaden. Många är kritiska och hävdar att principerna kommer att få katastrofala följder för företag inom bl.a. IT-sektorn och företag som befinner sig i startskedet.

1.2 Problemformulering

Rekommendationen för koncernredovisning har omarbetats utifrån RR 1:96 medan de övriga nya rekommendationerna är nya i grunden. Rådets rekommendationer utformas med utgångspunkt från International Accounting Standards (IAS) som numera ges ut av International Accounting Standards Board (IASB), vars uppgift är att verka för en internationell harmonisering av de olika redovisningsprinciper som används världen över. (Förord till Redovisningsrådets rekommendationer, 1998)

På grund av att de nya rekommendationerna verkade ha ett kontroversiellt innehåll har all kritik fångat vår uppmärksamhet och i denna uppsats vill vi därför undersöka skillnaderna mellan RR 1:00 och RR 1:96. För att kunna se ytterligare samband valde vi dessutom att studera IAS 22, Business Combinations och IAS 27, Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries, eftersom dessa standarder ligger till grund för RR 1:00. Eftersom RR 1:00 hänvisar till många av de övriga nya rekommendationerna blir det nödvändigt att även undersöka vilka konsekvenser dessa kommer att ge. Vad i de nya rekommendationerna är svårast att anpassa sig till och hur påverkas näringslivet egentligen av anpassningen till IAS?

RR 1:00 är ett steg på vägen mot en anpassning till IAS. EU-kommissionen har nämligen fattat beslut om att alla börsnoterade företag i Europa skall redovisa sin verksamhet enligt IASB:s standarder. Detta skall ske från och med år 2005 för att underlätta jämförbarheten mellan företag i olika länder. Tanken är även att det skall bli enklare att redovisa för företag som är verksamma i flera länder samtidigt.

Redovisning enligt IAS accepteras alltmer av stora börser och även i USA pågår en utveckling i denna riktning (Nilsson, Stellan, Balans 3/2000). Amerikanska finansinspektionen SEC har accepterat att IAS skall användas vid internationella börsnoteringar. IAS ser följaktligen ut att bli den globala redovisningsstandarden. (Hellblom, Ola, 2001-02-15)

Vår uppfattning är att Redovisningsrådet inte skulle ha gått med på att skjuta upp ikraftträdandet av en ny rekommendation om det inte fanns starka skäl. En sak som fångade vårt intresse ytterligare var att beslutet att skjuta upp ikraftträdandet

av RR 1:00 inte fattades förrän den 19 dec 2000, d.v.s. mindre än två veckor innan den skulle börja gälla.

Det som väckte vårt intresse ytterligare var att rekommendationerna blev uppskjutna på företagens begäran. Hade företagen verkligen för lite tid på sig att införa rekommendationerna i sin redovisning? Vi kommer att analysera om företagen vinner på att vänta med att tillämpa rekommendationerna. Har företagen tagit till sig Redovisningsrådets uppmuntran om tidigare tillämpning? I vilken utsträckning har företagen redan börjat med tillämpningen av RR 1:00 och varför har de valt att göra det?

Slutligen frågar vi oss om vissa speciella branscher gynnas/missgynnas av ändringarna. Återspeglas detta i att den tidigare tillämpningen infördes i vidare utsträckning i vissa branscher?

1.3 Syfte

Syftet med uppsatsen är att beskriva och analysera faktorer i samband med uppskjutandet av RR 1:00, Koncernredovisning.

2 Metod

Vid uppläggnen av vårt metodkapitel har vi använt oss av L.T. Eriksson & F. Wiedersheim – Pauls, *Att utreda, forska och rapportera* (1997). Vi har i uppsatsen tillämpat Harvardsystemet vid referensangivelser och layout och skrivregler följer Gertrud Petterssons *Att skriva rapporter, Om formen och dess betydelse för innehållet* (1998).

2.1 Övergripande angreppssätt

I vår referensram finns vår kunskap, främst från ekonomihögskolan i Lund, våra normer, värderingar och handlingsregler. Denna referensram har vi dock utökat efterhand, då vi skapat en djupare förståelse för området i takt med att vi studerat litteraturen och våra primärdata.

Vi utför en empirisk studie av uppskjutandet av RR 1:00 Koncernredovisning och hur företagens redovisning förändras av rekommendationen och använder oss av ett sätt som närmast kan liknas vid induktion.

2.2 Handgripligt angreppssätt

Angreppssättet har vi valt att se som ”Att skaffa information” enligt Eriksson & Wiedersheim – Paul (1997, s 65 ff).

- **Lagtext och Rekommendationer.** Vi har börjat med att studera Redovisningsrådets utgivna rekommendationer RR 1:00, RR 15, RR 16, RR 17 samt RR 1:96. Vi har sedan studerat RR 1:00 och RR 1:96 närmare och gjort en noggrann jämförelse mellan de båda rekommendationerna. Dessutom har vi läst förarbetena till ovan nämnda rekommendationer. Eftersom rekommendationerna bygger på av IASB fastställda standarder (IAS) har vi även studerat och gjort jämförelser mellan RR 1:00 och IAS 22 och IAS 27. På grund av att Årsredovisningslagen sätter gränser för Redovisningsrådets rekommendationer har det blivit nödvändigt att även studera den.
- **Litteratur.** Vi har letat efter artiklar i tidskrifter både via Malmö Stadsbiblioteks artikeldatabas, och på respektive tidnings internetupplagas artikelarkiv. Då vårt ämne är dagsaktuellt och det tar mycket lång tid för en vetenskaplig artikel att bli publicerad, har vi konstaterat att det enbart

är ur branschtidningar vi kunnat hitta information. Vi har även haft nytta av tidigare uppsatser skrivna vid Lunds Universitet som hjälpt oss i vår uppsats. De böcker vi hämtat information ur är i första hand böcker som vi använt oss av i vår utbildning, men på biblioteken har vi även hittat litteratur vi tidigare inte stött på.

- **Typ av data.** Data kan vara kvalitativa (mjuka) eller kvantitativa (hårda). Vi har valt att betrakta data vi samlat in från revisorer som kvalitativa, då de i stor utsträckning bygger på uppfattningar. De data vi samlat in från företagen i form av enkäter betraktas i vårt fall som kvantitativa.

2.3 Intervjuer

Till en början var vår intention att göra intervjuer med en auktoriserad revisor från var och en av de 5 största revisionsbyråerna i Sverige, men på grund av tidsbrist och att vi insåg att vi skulle få liknande svar av dem alla bestämde vi oss för att begränsa oss till två. På KPMG har vi haft kontakt med Sten Humble och från Ernst & Young har vi intervjuat Kerstin Mouchard. Efter initierad telefonkontakt bestämdes möte på respektive revisors kontor för intervju. För att revisorerna skulle kunna förbereda sig fick de ut intervjufrågorna (se bilaga 1) några dagar i förväg. Vid båda tillfällena spelades hela intervjun in på minidisk och skrevs sedan ner ordagrant. Både Humble och Mouchard fick därefter chans att läsa igenom materialet och godkänna det, innan vi började använda oss av informationen de bidragit med.

2.4 Enkätundersökning

Vi valde slumpmässigt ut 50 företag, noterade på Sockholmsbörsen, som respondenter på vår enkätundersökning. Vår sammanställda enkät skickades via e-post. Vi har ansträngt oss för att göra enkäten så enkel och så lite tidskrävande som möjligt för att få en hög svarsfrekvens. För att underlätta ytterligare för våra respondenter har vi valt att ställa frågor med fasta svarsalternativ i så stor utsträckning som möjligt.

Inledningsvis tog vi kontakt med respektive företags Investor Relations-avdelning via e-post, presenterade oss själva och förklarade vårt ärende samt att vi önskade skicka ut en e-postenkät till dem. De som kunde tänka sig att svara på vår enkät fick sedan ett nytt e-postmeddelande av oss med enkäten bifogad och instruktioner för hur de skulle gå tillväga (se bilaga 2). Trots påminnelser fick vi endast in svar från 21 företag. Från 6 företag fick vi svaret att de inte kunde delta i undersökningen på grund av tidsbrist. Från 23 företag erhöll vi inte något svar alls.

För att behandla materialet i enkätundersökningen har vi matat in alla uppgifterna i statistikprogrammet SPSS. Med hjälp av detta program har sedan gjorts korstabeller mellan olika variabler. Vi har även använt oss av regressionsanalyser i vår jämförelseanalys. Detta innebär en jämförelse mellan en beroende och en eller flera oberoende variabler. Vi har enbart använt oss av regression för att kunna avgöra signifikansnivåerna mellan olika variabler för att hitta olika samband mellan enkätsvaren.

2.5 Källkritik

Det kan ge upphov till viss kritik att beskriva och analysera anledningar till varför rekommendationerna ej infördes år 2001. Det kan medföra alltför spekulativa slutsatser, eftersom det förmodligen inte finns något svar som helt överensstämmer med verkligheten.

Det är ytterst osäkert och problematiskt att säga något om vad som kommer att ske i framtiden. Vi kan inte mer än spekulera och slutsatsen beror på våra personliga referensramar. Då kommer vi in på begreppet objektivitet som enligt Eriksson & Wiedersheim – Paul, (1997, s37) är omöjligt att uppnå.

Vad gäller reliabiliteten med avseende på våra muntliga källor, dvs. de auktoriserade revisorer vi intervjuat, har vi gjort bedömningen att ingen av dem har något som helst att vinna på att förvanska sanningen för oss. Däremot finns risken att något enstaka företag inte är helt sanningsenligt i sitt svar, eller att de svarar fel på någon fråga på grund av okunskap. För att motverka detta har vi valt att behandla alla företag anonymt och frågorna är dessutom av sådan karaktär att svaren inte avslöjar något som kan vara känsligt för företagen. Enligt vår bedömning har vi fått svar av personer med tillräckligt hög befattning och kompetens för att vi skall kunna se materialet som tillförlitligt.

Vi skall använda oss av källor skrivna av praktiker som är sakkunniga inom ämnet, men många av de artiklar vi använder oss av är debattartiklar. Detta medför ofta att författaren är partisk och vill uppnå ett visst mål med sitt inlägg.

3 Redovisning i Sverige

I detta kapitel presenterar vi först en historik för redovisningen i Sverige och sedan tar vi upp de olika organ som fastställer normer för redovisningen idag. Till sist redogör vi för den vision som EU presenterat, att alla företag i Europa skall redovisa enligt IAS från och med år 2005.

3.1 Historik

Redan år 1894 sammanställdes den första koncernbalansräkningen, consolidated balance sheet, av General Electric. Ur ett redovisningsperspektiv var de ”holding companies” som bildades i USA strax efter sekelskiftet särskilt intressanta. Deras uppgift var att förvärva aktiemajoritet i företag med likartad verksamhet. Till en början innehöll balansräkningarna i dessa bolag endast en förteckning över de olika aktieposterna. Men med hjälp av enskilda företags initiativ och diskussioner i amerikansk fackpress lyckades man utveckla metoder att uppställa en gemensam balansräkning för moder- och dotterföretagen. På detta sätt fick man en helhetssyn av företagskombinationen och kunde därmed göra en bedömning av den. (Kedner & Svenberg, 2000, s.11)

I Sverige var en av dem som väckte intresset för koncernredovisning professor Oskar Sillén. Detta gjorde han i slutet av 1920-talet med sin artikel *Koncernbalanser – En elementär handledningen*. De första svenska företagen som anammade detta var ASEA, Electrolux och SKF.

Under 1930-talet restes krav på att införa en koncernlagstiftning. Detta för att kunna garantera moderföretagets intressenter en viss insyn i koncernförhållandena. Anledningen till att dessa krav restes just då var att ett antal koncerner hamnade i finansiella svårigheter, vilket i sin tur ledde till dels stora förluster för aktieägarna dels samhällsekonomiska problem.

I 1944 års aktiebolagslag (ABL) infördes därför en definition av koncernbegreppet. I den ålades moderföretaget att göra en mer detaljerad och omfattande koncernredovisning än tidigare. Moderföretaget skulle upprätta en koncernbalansräkning eller koncernredogörelse och på så sätt avskilja minoritetsintressen, eliminera internvinster och interna fordringar och skulder samt i förvaltningsberättelsen lämna uppgifter om koncernens disponibla medel. Dessutom blev moderföretaget skyldigt att lämna upplysningar om en rad förhållanden i koncernen i sina balans- och resultaträkningar, t ex ömsesidiga fordrings- och skuldförhållanden, aktieinnehav i dotterföretag samt interna utdelningar och räntor.

I 1975 års ABL skärptes reglerna för koncernredovisning inom vissa områden. Dock ville inte aktiebolagsutredningen ställa högre krav än vad som kunde uppfyllas av de mindre företagen. I 1981 års ABL infördes regler för andra företagsformer än aktiebolag angående koncernredovisning.

År 1996 trädde årsredovisningslagen (ÅRL) i kraft (den började tillämpas först 1997). Denna medförde inga större förändringar vad gällde skyldigheten att utarbeta koncernredovisningen. Däremot ändrades vissa av bestämmelserna jämfört med tidigare lagstiftning. Genom en lagändring skall ÅRL fr.o.m. 2001 gälla för alla företagsformer. På detta sätt får man en enhetlighet i bl.a. koncernredovisningen, oberoende av företagsform. (Kedner & Svenberg, 2000, s.12)

3.2 Normgivande organisationer

International Accounting Standards Board (IASB) och Redovisningsrådet är de normgivande organisationer som är av högsta betydelse för denna uppsats. IASB har stor betydelse för svensk redovisningspraxis, eftersom denna redovisningsorganisation ligger till grund för Redovisningsrådets rekommendationer. Redovisningsrådet är också betydelsefullt, eftersom det är den redovisningsorganisation som har störst inflytande på svenska börsnoterade företag. Det är de som givit ut de rekommendationer som ligger till grund för uppsatsen.

3.2.1 International Accounting Standards Board

International Accounting Standards Committee (IASC) grundades år 1973 i London. Dess syfte var att utveckla internationella standarder, International Accounting Standards (IAS), som kan ligga till grund för utformningen av finansiella rapporter. IASC arbetade för deras acceptans och tillämpning världen över. IASC verkade också för att förbättra och harmonisera regler, redovisningsstandarder och procedurer som används för att presentera finansiella rapporter. (Schroeder & Clark, 1998, s.24 f)

Med detta ville IASC underlätta redovisningen för internationella företag genom att dessa slipper framställa finansiella rapporter enligt olika länders redovisningsprinciper. Därmed kommer kostnaderna för företagen att minska. På detta sätt får företagen också ett enhetligt system för att bättre kunna bedöma resultatet av sin verksamhet i olika länder. (ibid)

År 1999 fattades beslut om att IASC skulle omorganiseras. Beslutet genomfördes och i april 2001 tog International Accounting Standards Board (IASB) över den normgivande funktionen. IASB har samma syfte som IASC och det enda som

skiljer dem åt är att ledamöterna inte längre utses av medlemsländerna utan väljs av en särskild valnämnd. (IASB:s hemsida)

Idag finns 41 International Accounting Standards som alla blivit allmänt vedertagna. Ett bevis på detta är EU:s beslut att alla börsnoterade företag skall tillämpa IAS från och med 2005. (ibid)

3.2.2 Redovisningsrådet

År 1989 bildades Redovisningsrådet av svenska staten tillsammans med Bokföringsnämnden (BFN), Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) och Sveriges Industriförbund. Anledningen till bildandet av en ny organisation var att det framstod som en nackdel att normgivningen på redovisningsområdet var splittrad mellan olika organ. Detta tillsammans med en internationell påverkan tenderade att skapa en splittrad redovisningspraxis. (Förord till Redovisningsrådets rekommendationer, 1998)

Syftet med rådet är att främja utvecklingen av god redovisningssed genom att verka för en enhetlig redovisning. Detta med utgångspunkt i ett aktiemarknadsperspektiv och i samklang med den internationella utvecklingen inom området. Redovisningsrådets rekommendationer riktar sig främst till företag vars aktier är föremål för offentlig handel eller genom sin storlek har ett stort allmänt intresse.

Som vi tidigare nämnt är Redovisningsrådets uppgift att ge ut rekommendationer som överensstämmer med vad som gäller internationellt. Det innebär att de så långt som möjligt skall följa IASB:s standarder. Avvikelse kan dock förekomma, om svensk lag lägger hinder för det eller om det finns andra starka skäl. (ibid)

Hittills har Redovisningsrådet givit ut 20 rekommendationer och fler är på väg. Dock återstår det ännu ytterligare några rekommendationer innan man kan säga att den svenska normgivningen i allt väsentligt överensstämmer med IAS. De rekommendationer som givits ut har fått hög acceptans. Ett bevis på detta är att enligt noteringsavtalet med Stockholms Fondbörs kan börsbolagen inte utan särskild motivering avvika från Redovisningsrådets rekommendationer. (Redovisningsrådets hemsida)

3.3 EU-vision 2005

EU-kommissionen har beslutat att alla börsbolag i unionen måste gå över till redovisningsprincipen IAS före år 2005 (Hellblom, Ola, 2001-02-15). Anledningen är att det idag inte går att jämföra europeiska bolag eftersom de använder olika redovisningsprinciper. I och med övergången kan man underlätta

gränsöverskridande aktiehandel och bättre utnyttja fördelarna med den gemensamma valutan (Hellblom, Ola, 2000-06-15).

Jan Buisman, ansvarig för IAS på Öhrlings PricewaterhouseCoopers, uppmanar företagen att starta övergångsarbetet redan nu eftersom det är tidskrävande. Han syftar på att det svenska Redovisningsrådet hittills har utfärdat 20 rekommendationer som bygger på IAS, men att det fortfarande är långt kvar, eftersom IAS består av 41 rekommendationer. Ett problem är att det finns flera IAS-rekommendationer som bryter mot årsredovisningslagen och för att IAS skall kunna tillämpas måste lagstiftningen ändras. Sverige är ändå ett av de länder som ligger främst när det gäller att anamma IAS. (Hellblom, Ola, 2001-02-15)

Carl-Eric Bohlin, ordförande i FAR:s redovisningskommitté, förklarar att FAR stöder harmoniseringen av europeisk redovisning genom IAS fullt ut. Han har dessutom, till skillnad från Buisman, uppfattningen att det inte kommer bli några dramatiska förändringar för svenska bolag, eftersom svenska redovisningslagen ligger nära IAS-principerna (Hellblom, Ola 2000-06-15). Buisman anser att en skillnad mellan IAS och svenska redovisningsregler är att IAS är mycket mer detaljerat. Det är samtidigt mindre formalistiskt än de amerikanska redovisningsprinciperna US GAAP (Hellblom, Ola, 2001-02-15).

En intressant fråga är vilken roll Redovisningsrådet kommer att få i framtiden. Detta eftersom EU beslutat att IAS skall tillämpas av alla noterade företag från och med 2005. Vi tror att Redovisningsrådet kommer få en roll som översättare och tolkare av IASB:s standarder.

4 Skillnader mellan olika normer

I detta kapitel presenterar vi skillnaderna mellan dels RR 1:00 och RR 1:96 dels mellan RR 1:00 och IAS 22 och 27. Anledningen till att vi valt IAS 22 och 27 är att det är dessa rekommendationer Redovisningsrådet bygger RR 1:00 på. (Dessa rekommendationer har vi använt som källa där inget annat anges)

4.1 Skillnad mellan RR 1:00 och RR 1:96

4.1.1 Avsättningar för omstruktureringsåtgärder

Enligt RR 1:96 kan avsättning göras för utgifter som kan uppkomma för att integrera den nya enheten i det förvärvade företags verksamhet. I RR 1:00 finns dock begränsningar av de utgifter för vilka det får göras avsättning i ett åtgärdsprogram vid en förvärvsanalys. Vidare framgår det i RR 1:00 att framtida utgifter inte utgör skulder i det förvärvade bolaget vid tidpunkten för förvärvet och därför inte skall beaktas vid fördelningen av anskaffningsvärdet.

4.1.2 Koncernmässig goodwill

Enligt RR 1:96 skall goodwill skrivas av linjärt över den ekonomiska livslängden som inte skall vara längre än fem år om inte en längre period, dock inte längre än tjugo år, kan motiveras. Avsteg från principen att goodwillen skall skrivas av linjärt tillåts enligt RR 1:96 om en annan metod är mer motiverad. I RR 1:00 finns det sällan eller aldrig övertygande skäl till stöd för en annan avskrivningsmetod för goodwill än den linjära metoden, särskilt inte en som resulterar i lägre ackumulerade avskrivningar i början av avskrivningsmetoden. RR 1:00 har ingen femårsgräns, och maximal tidsperiod för avskrivningen är tjugo år, men om en längre nyttjandeperiod kan motiveras kan goodwillen skrivas av under en ännu längre period.

Nyttjandeperioden är enligt RR 1:00 alltid begränsad och bör bedömas på ett försiktigt sätt. Osäkerhet motiverar dock inte en nyttjandeperiod som är orealistiskt kort. Enligt RR 1:96 skall redovisat goodwillvärde prövas vid varje bokslutstillfälle. Detta skall göras även enligt RR 1:00, men vid varje räkenskapsårs slut skall även avskrivningstid och avskrivningsmetod prövas. Om den förväntade nyttjandeperioden skiljer sig väsentligt från tidigare bedömningar skall avskrivningstiden ändras i enlighet med detta. För att fastställa om goodwill

har minskat i värde skall ett företag tillämpa Redovisningsrådets rekommendation RR 17 Nedskrivningar. Där anges hur tillgångarnas redovisade värden skall prövas, hur återvinningsvärdet skall fastställas och när en nedskrivning skall ske respektive återföras.

Sigvard Heurlin, auktoriserad revisor på Öhrlings PricewaterhouseCoopers, har uttalat sig i en intervju med Dagens Industri (Ljunggren, Gunnar, 2001-02-22). Han anser att frågan om goodwill är högaktuell för revisorerna. Den nya rekommendationen om nedskrivningar (RR 17) föreskriver att immateriella tillgångar skall skrivas ner så fort man har konstaterat att det verkliga värdet är lägre än det bokförda (ibid). Nu kan företagen slippa skriva ner goodwill genom att hänvisa till att goodwillposten har ett ”bestående värde”. När de nya reglerna börjar gälla måste en beräkning göras för att försäkra sig om att goodwillposten verkligen genererar ett positivt kassaflöde i framtiden. Om inte måste den skrivas ned (Braconier, Per, 2000-12-14).

Detta kommer att skapa problem för bl.a. många IT-bolag, eftersom det var vanligt att dessa företag förvärvades till fantasipriser. När dessa nu i och med börsrasen skall skrivas ner till mer realistiska nivåer kan det leda till kapitalbrist. Heurlin säger att revisorerna kommer att vara noggranna och granska varje goodwillpost för varje enskilt företagsköp extra noga (Ljunggren, Gunnar, 2001-02-22).

4.1.3 Negativ goodwill

RR 1:00 och RR 1:96 definierar negativ goodwill på olika sätt. RR 1:00 definierar negativ goodwill som den positiva skillnaden mellan verkligt värde och anskaffningsvärde. Däremot definierar RR 1:96 negativ goodwill som det kvarstående beloppet av denna skillnad efter att de icke-monetära tillgångarna reducerats till 0.

Det finns också en skillnad i hur negativ goodwill skall redovisas. I RR 1:96 redovisas negativ goodwill som en skuld i balansräkningen som sedan upplöses på ett ”systematiskt sätt, som återspeglar förväntningar om resultatutvecklingen”. Enligt RR 1:00 skall negativ goodwill som kan härledas till förväntade framtida förluster och kostnader upplösas då dessa förluster och kostnader i framtiden redovisas. Den negativa goodwill som inte avser förväntade framtida förluster och kostnader skall redovisas som intäkt i resultaträkningen på följande sätt. Den del som inte överstiger det verkliga värdet på icke-monetära tillgångar skall intäktsföras på ett systematiskt sätt och den del som överstiger ovan nämnda belopp skall intäktsföras omedelbart. Den del av den negativa goodwillen som inte avser några förväntade framtida förluster eller kostnader utgör en vinst som intäktsförs i takt med att framtida ekonomiska förmåner från icke-monetära tillgångar kommer företaget till godo. Hänförs den negativa goodwillen till monetära tillgångar redovisas vinsten omedelbart.

En annan skillnad är att enligt RR 1:96 skall negativ goodwill redovisas som en skuld i balansräkningen, medan det skall redovisas som en avsättning enligt RR 1:00.

I RR 1:00 får justering av förvärvsanalysen inte leda till att goodwill ökas till ett belopp som överstiger återvinningsvärdet enligt RR 17. Vidare betonas att nedskrivning inte får vara en konsekvens av sådana händelser eller förändrade omständigheter som inträffat efter förvärvstidpunkten. Enligt RR 1:96 då justeringen avser en skuld, som fanns vid förvärvstidpunkten men som inte ingick i den ursprungliga förvärvsanalysen, får goodwillpostens värde ökas endast om en prövning av förväntade framtida kassaflöden visar att en sådan ökning är motiverad. I annat fall skall justeringsbeloppet redovisas som kostnad i koncernresultaträkningen.

4.1.4 Upplysningskrav

Gällande periodens förvärv behövs det inte längre lämnas upplysning om avsättningar för omstruktureringsåtgärder i finansiella rapporter. Man behöver ej heller lämna upplysningar om överenskomna betalningsvillkor. Dock har det tillkommit en rad regler för upplysningar om goodwill respektive negativ goodwill. Detta innebär t ex att man måste lämna upplysningar om:

- Goodwill och negativ goodwill som hänförs till avyttringar under perioden.
- Periodens avskrivningar.
- Under perioden återförda nedskrivningar.
- De perioder under vilken negativ goodwill intäktsförs.

Det förtydligas dock i RR 1:00 att uppgifter om jämförelseperioder för goodwill och negativ goodwill inte behöver göras.

4.2 Skillnader mellan RR 1:00 och IAS 22 och 27

RR 1:00 överensstämmer till stor del med IASB:s rekommendationer IAS 22, Business Combinations och IAS 27, Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries.

Enligt RR 1:00 skall man redovisa negativ goodwill som en avsättning, medan IAS 22 anger att den skall redovisas som en avdragspost på tillgångssidan i balansräkningen.

I IAS 22 finns övergångsregler som innehåller krav på att man måste omräkna förvärv som skett före den 1 jan 1995. RR 1:00 ställer inga sådana krav, men den innehåller en uppmuntran till omräkning av sådana förvärv.

En annan skillnad är att IAS 27 anger att ett moderföretag som i sin helhet, eller i det närmaste i sin helhet, ägs av ett annat moderföretag inte behöver upprätta koncernredovisning i vissa fall. En förutsättning för detta är att ett tillstånd för att ej upprätta koncernredovisning erhålls från minoriteten. En annan förutsättning är att en upplysning om varför man valt att inte upprätta en koncernredovisning måste lämnas. Däremot tillåter RR 1:00 fler undantag från kravet att upprätta koncernredovisning än vad IAS gör. Några av dessa är:

- Antalet anställda hos koncernföretagen under de två senaste räkenskapsåren i medeltal har uppgått till högst tio.
- Nettovärdet av koncernföretagens tillgångar, enligt balansräkningarna för koncernföretagens senaste räkenskapsår, på moderföretagets balansdag uppgår till högst 24 miljoner kronor.

En restriktion i RR 1:00, som inte finns i IAS 27, är emellertid att det moderföretag som upprättar koncernredovisning skall finnas inom det europeiska samarbetsområdet.

När det gäller upplysning av dotterföretag skiljer sig också kraven mellan IAS 27 och RR 1:00. IAS anger vissa upplysningskrav gällande betydande dotterföretag. Dessa krav är dotterföretagets namn, landet där dess huvudkontor finns, hur stor ägarandelen är och hur många procent av rösterna man besitter. RR 1:00 ställer samma upplysningskrav men för samtliga dotterföretag.

En annan skillnad är att IAS 27 inte tillåter att förvärvade dotterföretag intages i koncernredovisningen genom annan metod än förvärvsmetoden. RR 1:00 kräver i vissa fall att förvärvade dotterföretag skall intagas i koncernredovisningen genom kapitalandelsmetoden.

I RR 1:00 ingår vissa punkter 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. I RR 1:00 finns det en punkt som behandlar skilda redovisningsprinciper i koncernen och i årsredovisningen av moderföretaget, denna saknar motsvarighet i IAS 22 och 27.

Anledningen till att RR 1:00 inte fullt ut följer IAS är att Årsredovisningslagen är tvingande. Redovisningsrådet har inga befogenheter att sätta sig över den och måste därmed hålla sig inom dess ramar.

I tidskriften Balans (1/2000) har Jan Buisman, auktoriserad revisor på Öhrlings PricewaterhouseCoopers, skrivit en artikel där han tar upp skillnaderna mellan IAS och Årsredovisningslagen.

En allmän skillnad är att IAS är mycket mer långtgående än ÅRL. Att lämna mera upplysningar än vad som krävs strider dock inte mot ÅRL och kan därför göras utan problem. Rekommendationerna anger också hur en årsredovisning skall

utformas. ÅRL är mer detaljerad och tvingande när det gäller i vilken ordning posterna presenteras. IAS tillåter att balansräkningen utformas i likviditetsordning, vilket inte utgör något hinder för ÅRL:s uppställning. En annan skillnad är att IAS inkluderar en rapport där alla ändringar i eget kapital, förutom de ägarrelaterade, ingår. Denna rapport kallas ”statement of changes in equity”. För att undvika konflikter med IAS kan företagen inkludera informationen i noterna.

Det finns även en konflikt gällande redovisningen av omvända förvärv. Detta behandlas av IAS 22 medan ÅRL saknar motsvarande regel. Redovisning enligt IAS anses inte förenlig med ÅRL:s krav på vilket företag som är moderbolag. Dock tycker Buisman att denna konflikt inte bör vara av så stor betydelse eftersom omvända förvärv är sällsynta. (Buisman, Jan, Balans 1/2000)

5 Empiri

I detta kapitel återges de svar som framkommit dels genom våra intervjuer dels genom enkätundersökningen. Vi kommer att göra jämförelser av svaren till varje enskild fråga.

5.1 Intervjuer

Intervjuer genomfördes med följande personer.

Sten Humble, Auktoriserad revisor, Senior Manager, KPMG, personlig intervju den 29 november 2001.

Kerstin Mouchard, Auktoriserad revisor, Ernst & Young, personlig intervju den 4 december 2001.

Som förberedelse inför intervjun skickades intervjufrågor, enligt bilaga 2, ut till intervjupersonerna.

5.1.1 Konkreta skillnader i RR 1:00

Intervjupersonerna var överens om att RR 1:00 inte bör ses som en enskild rekommendation då man analyserar konsekvenserna. De anser att man måste se de fyra rekommendationerna RR 1:00, RR 15, RR 16 och RR 17 som ett komplex, eftersom de avgörande effekterna härstammar från de andra rekommendationerna.

5.1.1.1 Avsättningar för omstruktureringsåtgärder

Båda intervjupersonerna var eniga om att det i de större företagen är mycket vanligt med avsättningar för omstruktureringskostnader. Humble tyckte till och med att det var alltför vanligt, man tog chansen att kunna sprida ut kostnader över många år. Båda två upplevde att det kommer att bli svårare att göra så framöver eftersom de nya rekommendationerna innebär mycket strängare krav. Avsättningar kommer fortfarande att göras, trodde Humble, men hoppades att de kommer att vara mindre och bättre underbyggda. Mouchard kunde mycket väl tänka sig att företag kommer att göra avsättningar för omstrukturering utan att lägga dem i förvärvskalkylen om det inte uppfyller kraven. Anledningen till denna

ändring var troligen resultatfrisering genom att denna typ av avsättning tenderade att öka och då tyckte hon att det var en fördel med striktare kriterier.

Mouchard förklarade att senast vid förvärvet skall man ha kommunicerat planen på att lägga ner avdelningen och skapat en förväntan hos motparten. Efter förvärvet har man tre månader på sig att göra planen detaljerad, tala om vilka man skall säga upp, vilka man skall omskola, beräkna kostnader samt bestämma när allt skall ske. Mouchard påpekade att det inte är särskilt trevligt att som ny huvudägare tala om dessa planer innan förvärvet är klart.

5.1.1.2 Nyttjandeperioden för goodwill

Hur tillförlitligt man kan fastställa nyttjandeperioden för goodwill är en fråga som Humble tyckte var svårbedömd. Man får helt enkelt göra bästa möjliga. Man får se efter vad goodwillvärdet avser och sedan följa vad som händer med det. Prognostiserar man ett teknologisprång, som gör att företagets teknologi föråldras, är det möjligt att goodwillvärdet försvinner relativt snabbt. Humble nämnde varumärket Facit som exempel. De var oerhört starka inom de mekaniska räknarna, men försvagades då elektroniken kom.

Mouchard svarade ungefär på samma sätt. Nyttjandeperioden är svår att fastställa, det blir snarare så att man tar ett värde som man tycker verkar lämpligt och som man kan överblicka. Det handlar mycket om vad det är för typ av företag, vad det står för, hur länge det har funnits och hur stabilt det är. Överlag trodde Mouchard att trenden kommer att gå mot längre avskrivningstider.

5.1.1.3 Negativ goodwill

Angående frågan om negativ goodwill tyckte Humble att det intressanta egentligen är substansen, dvs. vad det nya sättet att se på negativ goodwill innebär. Han förklarade att man först och främst ser efter om det finns nedskrivningsbehov på enskilda tillgångar, vilket man även gjorde tidigare. Sedan skall man täcka framtida förluster, där den enda skillnaden är att man nu redovisar detta som avsättning. Nästa steg är den betydande skillnaden och den innebär att man tidigare tog det resterande beloppet och proportionerade ut det över anläggningstillgångarna för att sedan göra avskrivningar på den delen. Nu skall man istället hitta skillnaden i anläggningstillgångar mellan bokfört värde och marknadsvärde, göra en avsättning på detta belopp och sedan minska det med genomsnittlig kvarvarande avskrivningstid på avskrivningsbara tillgångar. Det intressanta här är att man, efter att ha gjort de här tre åtgärderna, fortfarande kanske har en bit negativ goodwill kvar som inte går att härleda. Detta kan man intäktsföra direkt vilket betraktas som en god affär.

På samma fråga svarade Mouchard att skillnaden består i att man tidigare i första hand skulle skriva ner sina materiella anläggningstillgångar till noll, blev det något över skulle man lösa upp det efterhand. Nu är grundprincipen den att man förväntar sig en negativ resultatutveckling och gör en avsättning i balansräkningen, de år man får negativt resultat löses en bit av avsättningen upp.

I andra hand ser man efter om anläggningstillgångarna är för högt värderade. Mouchard trodde inte att denna ändring kommer få stora konsekvenser eftersom negativ goodwill sällan uppkommer i praktiken, priset för förvärv överstiger oftast de köpta tillgångarna. Ändringen är egentligen ingen nyhet, detta sätt att redovisa fanns med i rekommendationen om koncernredovisning då den kom första gången år 1991, man har nu gått tillbaks till ruta ett igen.

5.1.1.4 Upplyningsplikten

Båda intervjupersonerna instämde i att upplysningskraven är relativt rimliga och inte särskilt utelämnande. Humble påpekade att redan innan införandet av de nya rekommendationerna var man tvungen att indirekt ange det bokförda värdet på aktier i dotterbolag. Något som är betydligt mer utelämnande är kassaflödesanalysen, som första gången tillämpades i 1999 års bokslut. Mouchard höll med och tyckte att det är rimligt att informera om köpeskillingar eftersom man annars kan ha svårt att förstå en redovisning. Dessutom ansåg hon att informationen utges i efterhand när väl affären är avslutad, vilket inte påverkar konkurrenssituationen.

5.1.2 Anledningar till uppskjutandet

På frågan varför rekommendationerna blev uppskjutna svarade Sten Humble att han inte upplevde RR 1:00 som den stora stöttestenen. Det var de andra rekommendationerna som var orsaken till att man sköt på ikraftträdandet. Han trodde att företagen hade klarat av att anpassa sig om det bara var RR 1:00 man skulle införa, dvs. om man inte hade behövt tillämpa alla fyra samtidigt. Humble ansåg dessutom att det framför allt var RR 15 som upplevdes som knepig.

Humble ansåg att företagen inte var redo för förändringarna då de skulle genomföras. Han höll visserligen med om att det kan ta tid att ta fram jämförelsetal, men trodde att den främsta anledningen till uppskjutandet var att företagen inte arbetat fram lämpliga verktyg som möjliggör prövning och värdering av t.ex. immateriella tillgångar. Goodwill, som har längre avskrivningstid än tjugo år, måste genomgå en årlig värdeprövning.

Mouchard ansåg att man skall ha förståelse för storföretagen som måste inhämta alla nödvändiga uppgifter från hundratal enheter världen över, vilket är tidskrävande. När företagen insåg hur mycket det var som skulle ändras startade en lobbyingkampanj med syfte att få rekommendationerna uppskjutna. Först den 19 december 2000 blev det känt att införandet skulle skjutas upp ett år. Enligt Mouchard hade många ambitiösa företag redan gjort mycket för att förbereda sig och det var inte juste att avblåsa allt mitt i förberedelserna. Vidare ansåg hon även att det nu blir enklare för storföretagen att samla in den nödvändiga informationen eftersom de kan hänvisa till IAS och att även lokala revisorer och rådgivare kan hjälpa till.

5.1.3 Konsekvenser av införandet av RR 1:00

En konsekvens av RR 1:00 är att det blir svårare att göra avsättningar för omstruktureringsåtgärder. Kerstin Mouchard tyckte att en del i detta inte är rimligt ur ett affärsperspektiv, nämligen att kostnaderna som man sätter av inte får omfatta den egna verksamheten om man skall lägga dem i förvärvskalkylen. Man får följaktligen endast sätta av kostnader för den förvärvade verksamheten. Hon förklarade att när man gör en affär kan det vara så att man själv har en likadan fabrik som det bolaget man köper. Visar det sig att den köpta fabriken är bättre vill man antagligen behålla den och lägga ner den egna. Detta berättigar inte en avsättning i förvärvskalkylen.

Det som blir svårast för företagen att anpassa sig efter är, enligt Humble, de ändrade reglerna om aktivering av immateriella tillgångar. Tidigare kunde man aktivera relativt mycket men det blir hårdare styrt efter införandet av RR 1:00. All grundforskning blir man tvungen att kostnadsföra medan utvecklingsforskning, som skall ses mot mål, får striktare kriterier som måste uppfyllas för att en aktivering skall bli möjlig. Uppfylls dessa kriterier vid utvecklingsforskning måste man dessutom aktivera dessa kostnader, även om man tidigare haft som praxis att kostnadsföra dem. Humble tillade att aktivering av utvecklingsforskning inte behöver göras i det enskilda bolaget utan enbart på koncernnivå. Gränsen mellan grundforskning och utvecklingsforskning är inte helt tydlig, vilket naturligtvis kan skapa problem för företagen. Humble tycker att det finns ett brett spektra där man kan diskutera frågan.

Under intervjun med Sten Humble kom frågan upp hur vi definierade stora och små företag. Enligt bokföringsnämndens definition behöver små företag inte upprätta koncernredovisningar överhuvudtaget. Vi bestämde oss för att följa BFN:s definitioner och omformulerade frågan från hur konsekvenserna skiljer sig mellan stora och små företag till hur det skiljer sig mellan stora och medelstora företag. På den frågan svarade Humble att skillnaden sannolikt blir störst för de stora företagen eftersom de tenderade att ha mycket goodwill och andra avskrivningsbara immateriella tillgångar. De medelstora företagen upplevde han som mer rättframma, de gjorde sällan avsättningar för omstruktureringskostnader och annat som regleras av de nya rekommendationerna.

Även Mouchard ansåg att de medelstora företagen inte i lika stor utsträckning vidtog sådana åtgärder som behandlas i rekommendationerna. Vidare ansåg hon att man inte är helt säker på om konsekvenserna blir stora mellan noterade och icke-noterade bolag, eftersom det bara är noterade bolag som måste följa Redovisningsrådets rekommendationer (RR) fullt ut. Enligt BFN skall dock även onoterade företag hämta vägledning från Redovisningsrådets rekommendationer i de fall de själva inte hunnit bearbeta ämnet, vilket de inte gjort med rekommendationen om koncernredovisning. Mouchard upplevde att många företag som ännu inte är, men har för avsikt att bli, noterade försöker vara stringenta i tillämpningen av RR även om man inte har det kravet på sig.

Om man skall peka på branscher som påverkas mest av ändringarna ansåg Humble att IT-branschen tillhör dem som kommer att få göra mycket stora nedskrivningar. Anledningen är att många förvärvat med egna aktier som var för högt värderade. Vid förvärven uppstod tunga goodwillposter som inte fanns kvar när luften gick ur marknaden. Mouchard pekade i stället på läkemedelsbranschen som lägger ner oerhörda resurser på forskning. Företagen får antagligen stora problem att dra gränsen mellan grundforskning och utvecklingsforskning, där skiljelinjen går för vad man skall kostnadsföra respektive aktivera.

På frågan om företagen vinner något på att vänta med att tillämpa rekommendationerna svarade Humble att de rent formellt kan vänta ett år med att göra ändringarna men att det förmodligen inte ger några större effekter. De vinner framför allt tid. Humble tänkte främst på tiden det tar att ta fram verktyg för att göra nödvändiga prövningar. Det kan även gälla praktiska saker som att lägga om kodsträngar i bokföringen. Mouchard svarade att om företaget hamnade i sitsen där det måste aktivera kostnader utan att vilja det kanske det är en fördel att vänta, eftersom man då har ännu ett år på sig, då man kan kostnadsföra sina utgifter eftersom reglerna inte gäller retroaktivt.

När det gäller konsekvenserna för revisorer sa Humble: ”Påverkar det mitt sätt att köra bil om jag kör bil i England med vänstertrafik förutom att jag kör på vänster sida av vägen? Jag tycker inte det egentligen [...] man får bara se upp var man är, och vissa grejer är lite mer tricky, till exempel högersvängar, att man inte hamnar på höger sida av vägen efter den.” Humble hade uppfattningen att de nya rekommendationerna inte påverkar sättet att arbeta, man har bara ett annat regelverk som bakgrund.

En konsekvens är att revisorerna får mer att göra, vilket både Humble och Mouchard såg som positivt. Mouchard ansåg dessutom att tillvaron för folk i allmänhet kompliceras genom fler rekommendationer som blir allt mer detaljreglerande och att det hela tiden kommer nyheter. Vidare ansåg hon att det finns mycket att tänka på när det gäller företag i olika storleksklasser, eftersom det finns många olika referensramar. Ett företag kan, om det befinner sig i rätt storleksklass, välja mellan BFN:s anvisningar och RR eller till och med använda båda, bara man tillämpar dem i sin helhet. Detta kan ge stora möjligheter för företagets redovisningssätt, det kan lätt bli en smula komplicerat men är samtidigt roligt tyckte hon.

5.1.4 Företag som redan börjat med tillämpningen

Enligt Humble är det svårt att förutspå rent allmänt i vilken utsträckning företagen redan börjat med tillämpningen av RR 1:00. Personligen har han inte haft att göra med något företag som tillämpat rekommendationen i förtid. Han hävdade även att tidigare tillämpning inte hade påverkat särskilt mycket såvida inte företaget har tveksamma immateriella tillgångar eller nedskrivningsbehov inblandade. Mouchard påstod däremot att hon haft företag där man i förväg börjat med

tillämpningen eftersom man tyckt att man ändå inte haft några stora förvärv som skulle ge någon effekt. Andra orsaker kan vara att man velat ligga i frontlinjen, eftersom man genom de nya rekommendationerna kommer närmare IAS och även US GAAP.

Det finns inga krav på att man skall räkna om redan uppkommen goodwill i gamla förvärv. Redovisningsrådet uppmuntrar visserligen till det men varken Humble eller Mouchard rekommenderar det. Båda är överens om att det kan vara alltför arbetsamt att gräva fram gammal information och räkna om i efterhand. Humble ansåg att det trots allt redan är historia, och Mouchards första reaktion var att många förmodligen inte kommer att lägga ner det jobbet om det inte har någon positiv påverkan så länge det bara är önskvärt men inget krav.

5.2 Enkätundersökning

Vi skickade ut en e-postenkät till 50 slumpmässigt utvalda börsnoterade företag. Trots påminnelser så fick vi endast in svar från 21 företag. Från 6 företag fick vi svaret att de inte kunde delta i undersökningen på grund av tidsbrist. Från 23 företag erhöll vi inget svar.

5.2.1 Branscher

Vi fick svar från företag som representerar 11 olika branscher enligt nedanstående diagram.

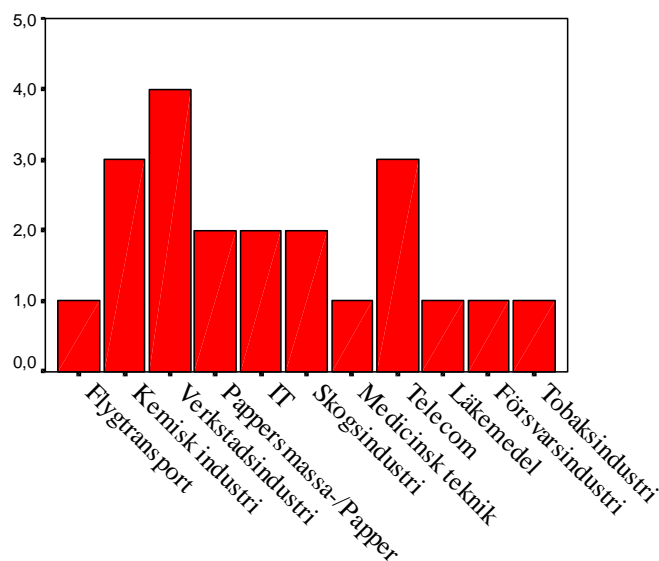


Diagram 1: Branschfördelning i undersökningen

5.2.2 Befattning

När vi skickade ut förfrågan till företagen vände vi oss till Investors Relations-avdelningen eller, då det var möjligt, direkt till koncernredovisningschefen. Detta medförde att vi fick kontakt med personer med 10 olika befattningar på företagen.

Den vanligaste titeln var "Koncernredovisningschef". Anledningen att vi ville veta vilken befattning den personen som svarade på enkäten hade var att kunna avgöra om personen i fråga hade tillräckligt mycket kunskap för att kunna svara på våra frågor.

5.2.3 Vilken rekommendation används 2001?

En av de viktigaste frågeställningarna i vårt arbete är att beskriva i vilken utsträckning RR 1:00 redan börjat tillämpas. Redovisningsrådet skriver i förordet till sina rekommendationer att de uppmuntrar tidigare tillämpning av de uppskjutna rekommendationerna. Vi ville därför ta reda på om företagen börjat med denna tillämpning innan de var tvungna.

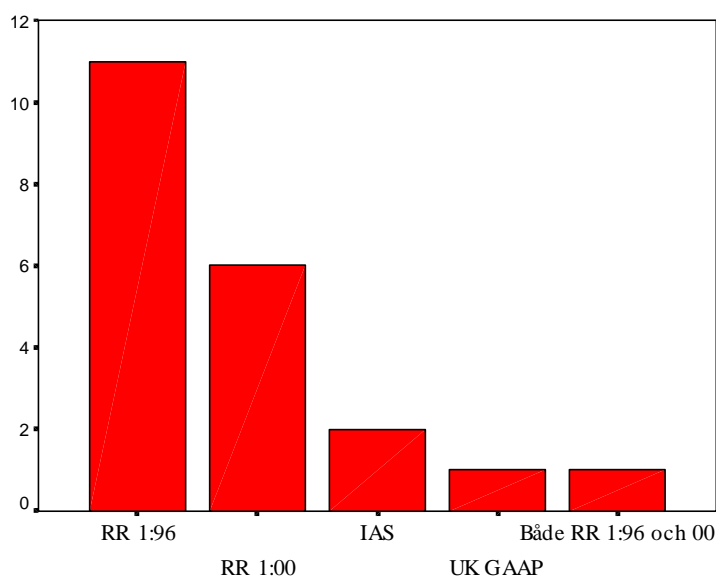


Diagram 2: Fördelning över tillämpade rekommendationer.

Det visade sig att 11 av 21 företag använder sig av RR 1:96 i sin koncernredovisning. Drygt hälften, 6 st tillämpar RR 1:00 redan idag. IAS tillämpas av 2 och ett av de tillfrågade företagen, som är en brittisk koncern, tillämpar UK GAAP. Ett företag hävdade att de använder sig av både RR 1:96 och RR 1:00 i sin redovisning.

Företagen som valt att fortsätta tillämpa RR 1:96 hänvisade i de flesta fall till att detta är gällande rekommendation från redovisningsrådet, åtminstone om man vill uppfylla minimikraven. Två företag ville skjuta upp tillämpningen av RR 1:00 så länge som möjligt med hänvisning till att de ville skjuta på tillämpningen av RR

15, RR 16 och RR 17. Ett företag hänvisade till att det är tradition hos dem att använda RR 1:96.

Två av företagen som valt att börja tillämpa RR 1:00 i förtid motiverade detta med att de redan börjat förbereda sig för ett införande och att de dessutom redan förbereder sig för en övergång till IAS. Ett av de båda företagen motiverade vidare sitt val med att de nyligen gjort ett större förvärv och ville undvika att behöva räkna om förvärvskalkylen vid ett senare tillfälle. Detta är en förändring som de snart räknade med att vara tvingade att göra i vilket fall som helst. Den vanligaste kommentaren, som kom från tre av företagen, var att börsbolag bör ta sitt ansvar och hjälpa till att implementera nya regler så snabbt som möjligt för jämförbarhetens skull.

Två företag tillämpar IAS och motiverade det med kapitalmarknadsskäl och att de är stora europeiska koncerner som är erkända ute i Europa. Därför ansåg de att de måste använda sig av IAS istället för Redovisningsrådets rekommendationer.

I bilaga 3 finns en korstabell i vilken vi gjort en jämförelse mellan olika branscher och vilken rekommendation de tillämpat under år 2001.

5.2.4 Företagens påverkan på Redovisningsrådet

På frågan om hur stor påverkan på Redovisningsrådet företagen ansåg sig ha när det gäller att ta fram nya rekommendationer, fick vi ett tämligen vitt spektrum av svar. Det svarsalternativ som fick flest antal ja var ”varken stort eller litet”. Sex företag delade den uppfattningen. Hela tio företag ansåg att de hade ”litet” eller ”mycket litet eller inget” inflytande på Redovisningsrådet medan endast fyra ansåg att de hade stort inflytande.

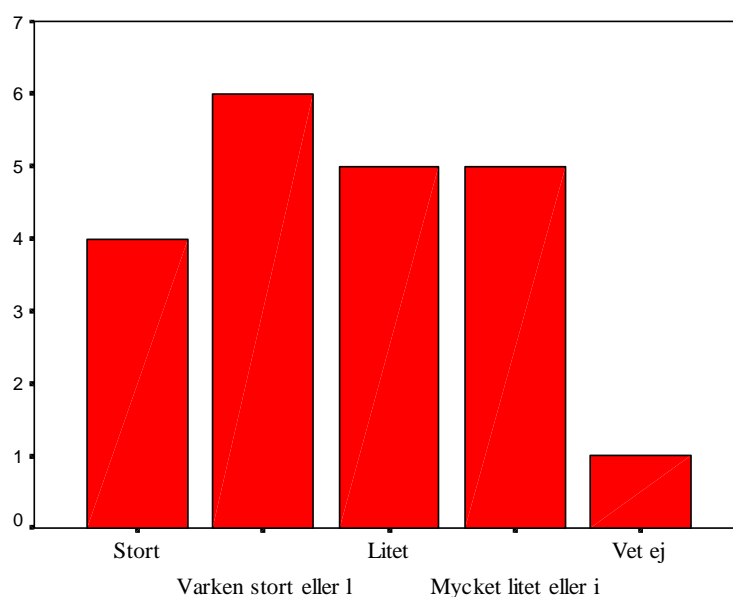


Diagram 3: Företagens upplevda påverkningsmöjlighet på Redovisningsrådet

5.2.5 Konsekvenser om RR 1:00 inte uppskjutits

Alla utom tre företag var av den uppfattningen att om RR 1:00 inte skjutits upp skulle det inte ha gjort någon skillnad. Två av företagen ansåg att det planlagda ikraftträdandet skulle ha påverkat dem negativt. Tilläggas bör att det ena av de företag, som ansåg att det skulle ha påverkat dem negativt, på eget initiativ omformulerade frågan eftersom de redan har börjat tillämpa RR 1:00. Företaget säger sig ha upplevt en negativ skillnad till följd av ändrade redovisningsprinciper på grund av att alla analytiker inte förstått att anledningen till att skillnader uppstått i redovisningen beror på att de redovisar enligt RR 1:00 i stället för RR 1:96.

5.2.6 Konsekvenser när RR 1:00 införs

Företagen fick också delge sina åsikter om huruvida ikraftträdandet av RR 1:00 i januari 2002 skulle påverka dem. Även här har en klar majoritet svarat att det inte kommer att påverka dem alls. Den enda respondenten som ansåg att det kommer att påverka företaget negativt tillade att man inte är säker på att man förstått frågan.

Den ena av de två som svarat att det kommer att påverka dem positivt är samma företag som nämnts ovan, som redan gått över till RR 1:00. De hävdade att när rekommendationen väl träder i kraft så kommer alla att använda samma spelregler och analytikerna kommer dessutom att känna till dem.

5.2.7 Rekommendationer som påverkar mest

Av de företag som kunde ange vilken av de nya rekommendationerna som kommer att påverka dem mest har majoriteten svarat RR 15, Immateriella tillgångar. I andra hand kommer RR 1:00 och RR 17. Ett företag angav att de kommer att påverkas mest av såväl RR 1:00 som RR 15 och RR 16. Detta svar valde vi att bortse ifrån och kommer inte att behandlas.

Av kommentarerna till hur respektive rekommendation kommer att påverka dem framgick att problematiken med RR 15 handlar om utgifter som tidigare aktiverats men nu skall kostnadsföras. Ännu vanligare är det omvända förhållandet. Många utgifter som tidigare kostnadsförts skall nu aktiveras. Företagen var dessutom rädda för att det kan uppstå gränsdragningsproblem, som kan orsaka dem mycket merarbete. Åtta företag angav att RR 15 kommer att vara den rekommendation som påverkar dem mest.

En speciell immateriell tillgång är koncernmässig goodwill. Problemet som kan uppstå i framtiden är att goodwillen måste skrivas ner. Vissa av företagen befarade att de skulle bli tvungna att under en kort tidsperiod skriva ner sin koncernmässiga goodwill med stora belopp, något som skulle belasta deras

resultaträkning. Även här finns risk för merarbete då goodwillen skall värderas och nedskrivningsbelopp räknas fram. Detta är en uppgift som tre av företagen räknade med kan bli ganska svår.

Två av företagen angav att det som kommer att försvåra för dem är avsättningar för omstruktureringsåtgärder. Ett av dem uppgav RR 1:00 som den rekommendation som kommer att påverka dem mest och det andra uppgav RR 16. Definitionen av avsättningarna i framtiden måste vara mycket striktare och man oroar sig för att företaget inte kan göra avsättningar för omstruktureringsåtgärder i den egna verksamheten vid ett förvärv.

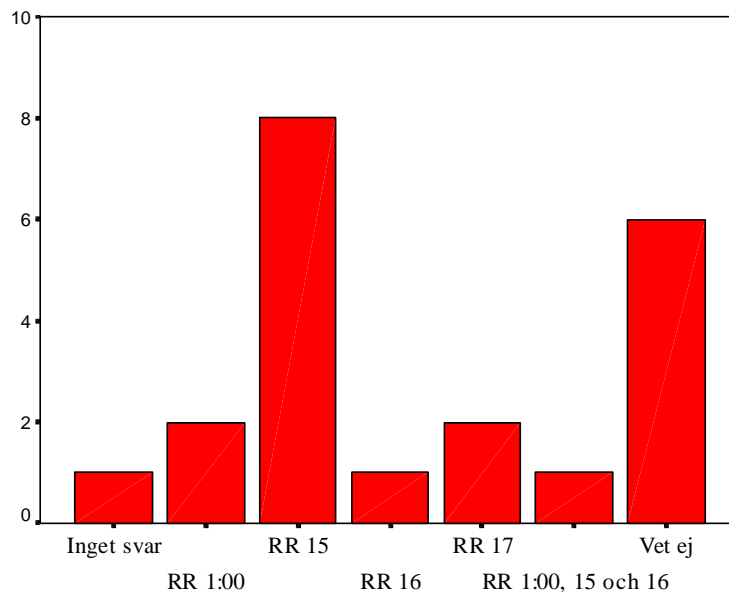


Diagram 4: Antagande om vilken av de nya rekommendationerna som kommer att påverka det egna företaget mest

Studerar man korstabellen mellan idag tillämpad rekommendation och den förmodade mest påverkande rekommendationen (bilaga 3) är det svårt att utläsa något för dem som idag tillämpar RR 1:96. Däremot råder en klar majoritet bland dem som redan börjat tillämpa RR 1:00 att det är RR 15 som påverkar dem mest.

5.2.8 Branschsamband

Bilaga 3 innehåller korstabeller med jämförelser mellan olika svar. Där finns bland annat tabeller som visar hur företagens svar är fördelade på olika branscher. Det är mycket svårt att se några samband mellan branscher och idag tillämpad rekommendation. Det som kan konstateras är att skogs- och pappersindustrier inte förväntas bli så påverkade av RR 15 och inte heller RR 16.

6 Analys

I detta kapitel avser vi att med utgångspunkt i vårt syfte analysera resultatet av våra undersökningar. Detta gör vi genom att knyta resultaten till lagar och rekommendationer samt till befintliga artiklar.

6.1 Redovisningsmässiga skillnader

Av undersökningarna och studerandet av rekommendationer framgår att det finns två betydande skillnader mellan RR 1:00 och RR 1:96, nämligen avsättningar för omstruktureringsåtgärder och koncernmässig goodwill. En av anledningarna till skillnaderna är att man i RR 1:00 anpassat sig efter IASB:s standarder. De redovisningsmässiga skillnaderna mellan RR 1:00 och IAS uppstår på grund av att Redovisningsrådet inte kan gå utanför ÅRL:s ramar. Skillnaderna uppkommer på grund av att ÅRL och IAS har olika regler för huruvida en koncernredovisning skall upprättas överhuvudtaget och förvärvskalkylerna kan skilja sig på vissa punkter.

Gällande avsättningar för omstruktureringsåtgärder utkristalliseras en positiv och två negativa effekter på grund av denna redovisningsförändring. Det positiva är att den nya rekommendationen kommer att motverka den resultatfrisering som många företag haft möjlighet till. Detta kommer sannolikt att leda till att företagens avsättningar för omstruktureringsåtgärder blir mindre och bättre underbyggda. I två fall kan förändringarna få negativa konsekvenser. En av dessa är om moderföretaget vid ett förvärv avser att lägga ner verksamheten. Då måste det upplysa om detta senast vid förvärvstillfället. Eftersom sådana uppgifter kan vara av känslig natur kan det ställa till problem för det förvärvande företaget. Detta kan dock vara positivt för det förvärvade företaget eftersom det får en förvarning om en nedläggning är aktuell. Den andra negativa effekten uppstår då ett förvärvande företag ämnar lägga ner sin egen division till förmån för det köpta. Man får nämligen inte göra avsättningar för kostnader i den egna verksamheten i förvärvskalkylen, enbart i den förvärvade.

Den andra betydande skillnaden, koncernmässig goodwill, innebär att reglerna om aktivering av immateriella tillgångar förändras. Redovisningsreglerna blir mer precisa när det gäller vilka kostnader som kan aktiveras och vad som måste kostnadsföras direkt. Företagen kommer att bli tvungna att aktivera vissa utvecklingsutgifter och kostnadsföra samtliga forskningsutgifter. Detta ställer företagen inför ett nytt problem, nämligen att avgöra vad som skall hänföras till forskning respektive utveckling. Enligt våra undersökningar är det också just denna punkt som många företag anser att de har svårast att anpassa sig efter.

En negativ konsekvens av en ökad aktivering av utvecklingsutgifter är det nedskrivningsbehov som kan uppkomma om intäkter för exempelvis ett projekt blir osäkra. En nedskrivning leder till en ökad belastning på resultatet och påverkar det egna kapitalet negativt. Störst negativa konsekvenser får nedskrivningen hos ett företag som uppvisar förlust. Detta p.g.a. att nedskrivningen leder till en ännu större minskning av det egna kapitalet och en ännu större förlust. En positiv effekt av en ökad aktivering av utvecklingsutgifter är att det kan stimulera vissa företag att satsa mer resurser på bl.a. utveckling. Detta eftersom satsningar på utveckling kommer att synliggöras i balansräkningen.

En annan effekt är att företagen kommer att bli tvungna att kostnadsföra utgifter såsom startkostnader, utbildning, reklam och säljfrämjande åtgärder direkt när de uppkommer. Enligt vår undersökning leder detta till att många nystartade och personalintensiva företag får problem. Dessa kostnader går nämligen inte att aktivera.

Vad gäller skillnaderna i redovisningen av negativ goodwill kan vi konstatera att de inte kommer att få några nämnvärda effekter, framförallt på grund av att negativ goodwill sällan uppstår. Upplysningskraven har utökats i RR 1:00 men både Mouchard och Humble anser att de fortfarande är rimliga. Däremot tycker de att kassaflödesanalysen som blev obligatorisk vid 1999 års bokslut är betydligt mer utelämnande.

Som vi tidigare nämnt är en av anledningarna till skillnaderna mellan RR 1:96 och RR 1:00 att Redovisningsrådet anpassat sig till IASB:s standarder. Detta gör man eftersom EU-kommissionen tagit ett beslut att alla börsnoterade bolag inom EU måste följa IASB redovisningsprinciper före år 2005. Fördelarna är att det blir lättare att göra jämförelser mellan europeiska bolag, det underlättar gränsöverskridande aktiehandel och det blir lättare att utnyttja fördelarna med den gemensamma valutan. Nackdelarna är att det är kostsamt och tar tid, men dessa är obetydliga om man jämför med fördelarna. Därför är det positivt att Sverige är ett av de länder i Europa som ligger längst fram i anpassningen till IASB:s standarder. Detta borde underlätta för svenska börsnoterade företag att kunna anpassa sina redovisningsprinciper till 2005. Det är också ett bevis på att Redovisningsrådet anpassat sig väl till EU:s normer.

Förhoppningen är att införandet av IAS som europeisk standard medför en globalisering eller får USA att acceptera den som likvärdig vid sidan av de amerikanska redovisningsprinciperna. Enligt vad vi vet har den amerikanska finansinspektionen SEC redan funderat på en sådan lösning. I så fall får svenska företag ett försprång gentemot andra internationella företag, eftersom vi ligger långt fram i anpassningen.

6.2 Sambandsanalys

6.2.1 Tillämpad rekommendation

Vi har gjort en regressionsanalys av enkätsvaren med tillämpad rekommendation som beroende variabel och våra övriga frågor som oberoende variabler och sammanställt en tabell i bilaga 4.

Ur denna tabell kan utläsas att tillämpad rekommendation inte har något samband med övriga svar i enkäten. Dock bör tilläggas att ett samband med synen på Redovisningsrådet inte är alltför långt borta. För att resultatet skall anses tillförlitligt bör signifikansvärdet inte överstiga 0,05. I fallet med hur stora påverkningsmöjligheter företagen anser sig ha på Redovisningsrådet vid fastställande av nya rekommendationer ligger signifikansvärdet på 0,099. Sambandet vi inte anser vara långt borta är att de företag som fortfarande tillämpar RR 1:96 i högre grad anser att de har lite att säga till om när Redovisningsrådet fastställer nya rekommendationer. De företag som valt att börja tillämpa RR 1:00 tidigare än nödvändigt anser däremot att de har mer att säga till om (se bilaga 3).

6.2.2 Bransch

Vi har även gjort en regressionsanalys med bransch som beroende variabel. Även denna tabell finns i bilaga 4. Där kan utläsas att inte heller här finns några självklara samband. Signifikansen för vilken rekommendation företagen upplever att de kommer att bli mest påverkade av ligger däremot mycket nära gränsvärdet, nämligen på 0,068.

Det enda stöd för Humbles teori om att IT-bolagen kan tänkas drabbas hårdare av de nya nedskrivningsreglerna för goodwill hittar vi i en av korstabellerna i bilaga 3. Där kan vi konstatera att ett av de två företag som anser att RR 17 är den rekommendation som kommer att påverka dem mest är verksamt i IT-branschen. Mouchard hävdade att företag i läkemedelsbranschen ofta lägger ner stora satsningar på forskning och därför blir extra drabbade av den nya regleringen i RR 15. Stöd för hennes teori finns i enkätundersökningen, där samtliga företag i både läkemedelsbranschen och de som arbetar med medicinsk teknik ser RR 15 som den rekommendation de kommer att påverkas mest av.

6.3 Anledningar till uppskjutandet

Den officiella orsaken till uppskjutandet är att företagen inte hade tillräckligt med tid på sig att införa rekommendationerna i sin redovisning. Förklaringen kan i allra högsta grad vara legitim med tanke på att Redovisningsrådet den senaste tiden utfärdat rekommendationer i en rasande fart. Det faktum att de fyra rekommendationerna utgör ett komplex som skulle börja tillämpas samtidigt bidrog till att det blev övermäktigt för företagen. De redovisningsmässiga skillnaderna, som beskrivits ovan, innebar dels att företagen var tvungna att utarbeta olika prövnings- och värderingsverktyg dels att de behövde ta fram jämförelsetal. Större företag behöver dessutom samordna sina geografiskt utspridda enheter, vilket medför ett tidskrävande arbete. Vi undrar å andra sidan om målet med företagets önskemål och protester var att få rekommendationerna uppskjutna eller om de motsatte sig införandet överhuvudtaget. Det innebär i så fall att uppskjutandet är en kompromiss.

Företagen vann främst tid på att vänta med tillämpningen men det kan även finnas ekonomiska fördelar. Rent formellt innebär det att företagen kunde påverka resultatet genom att göra avsättningar för omstruktureringsåtgärder enligt de gamla reglerna. De kunde även beräkna goodwillvärdet enligt den gamla metoden vid ett förvärv om de anser att det är mer lämpligt. Detta behöver de sedan inte räkna om, trots att det uppmuntras av Redovisningsrådet. Däremot kan en nedskrivning bli nödvändig vid ett senare tillfälle. Även de nya reglerna kring aktivering av immateriella tillgångar kunde kringgå i ytterligare ett år, om det ansågs lämpligt ur företagets synvinkel. Detta är en resultatfrisering som kanske inte får några drastiska effekter såvida man inte är oerhört kreativ.

En av intervjupersonerna sade sig inte varit med om något fall där RR 1:00 redan börjat tillämpas. Detta tyder på att Redovisningsrådets uppmuntran om tidigare tillämpning inte var särskilt övertygande. I vår enkätundersökning kan dock utläsas att ca 30 % av företagen som har svarat på våra frågor redan börjat tillämpa RR 1:00.

En orsak till en tidigare tillämpning är om företagen redan förberett övergången till den grad att en fortsatt tillämpning av RR 1:96 varit meningslös. Det finns även företag som förbereder sig för en övergång till IAS, vilket också motiverar en tidigare tillämpning.

6.4 Uppskjutandets konsekvenser

En konsekvens som uppstår på grund av att rekommendationerna blivit uppskjutna är att det blir ett steg tillbaka på anpassningens väg till IAS. Redovisningsrådet har fler rekommendationer att införa innan en fullständig övergång till IAS är möjlig. Sannolikt kommer uppskjutandet försena övergången och vi ställer oss frågande till om den framtida EU-visionen kommer att uppfyllas inom de utsatta tidsramarna.

Vidare kan även det faktum att företagen fritt kan välja vilken av rekommendationerna RR 1:96 och RR 1:00 de vill tillämpa, under året då båda gäller parallellt, ge vissa ekonomiska effekter. Möjligheten att på så sätt påverka resultatet kan göra företagen svårare att jämföra under denna tid. Enligt enkätsvaren anser ett företag att uppskjutandet påverkat dem negativt, eftersom de redan börjat tillämpa den nya rekommendationen, vilket har gett upphov till skillnader i resultatet. Eftersom alla inte drabbats av samma sak anser företagen att analytiker kan missuppfatta skillnaderna till deras nackdel. Problemet kommer att försvinna då RR 1:00 väl träder i kraft, eftersom spelreglerna blir lika för alla.

Majoriteten av företagen som svarat på våra enkätfrågor ansåg dock att senareläggningen inte får några konsekvenser överhuvudtaget. Då de flesta ansåg att denna rekommendation inte kommer påverka deras redovisning nämnvärt, ställer vi oss frågan om deras svar verkligen är helt korrekta.

Vår uppfattning är att Humbles teori, som dessutom får stöd i artiklarna vi använt, att många IT-bolag skulle drabbas hårt av de nya nedskrivningsreglerna i större utsträckning än andra företag stämmer. Endast ett av de tillfrågade IT-företagen svarade att de skulle ha påverkats negativt om de nya rekommendationerna införts den 1 jan 2001. Vi hade förväntat oss att betydligt fler företag i denna bransch skulle uppge att de påverkas än vad som framgår i vår enkätundersökning. Anledningen till att de svarat som de gjort kan vi bara spekulera kring, men vi anser att det finns något underliggande som döljer stödet för vår teori. Vi kan ha formulerat frågorna fel, men vi tror snarare att företagen kan vara rädda för att svara sanningsenligt på just denna fråga.

Vi tycker att det är underligt att företagen uppger att de inte har så stor möjlighet att påverka Redovisningsrådet vid utformandet av nya rekommendationer. Samtidigt uppger de att de inte skulle ha påverkats i någon större utsträckning om RR 1:00 införts när det var tänkt. Vår uppfattning är att Redovisningsrådet aldrig skulle ha gått med på att skjuta upp rekommendationerna om det inte fanns starka skäl. Uppskjutandet genomfördes och Redovisningsrådet hänvisar sitt beslut till starka påtryckningar från företagens sida gällande tidsbrist till anpassningen. Med detta som bakgrund tycker vi att det verkar som om företagen välkomnar nya regler för att anpassa redovisningen till internationella standarder. Däremot vill vi påstå att de inte själva är beredda att gå i täten. De vill att alla andra skall börja använda sig av de nya rekommendationerna medan de själva helst skulle slippa. De är alltså endast intresserade av att maximera sin egennytt.

7 Slutsatser

I detta kapitel drar vi slutsatser av de resultat vi kommit fram till i analyskapitlet.

7.1 Redovisningsmässiga skillnader

Två skillnader är av stor betydelse, nämligen avsättningar för omstruktureringsåtgärder och koncernmässig goodwill. Detta påverkar alla börsnoterade koncerner som förväntar sig göra några företagsförvärv i framtiden.

Vi anser oss kunna konstatera att Redovisningsrådet har gått så långt de kunnat inom ramarna för den svenska Årsredovisningslagen i anpassningen till IAS. Ytterligare förändringar i koncernredovisningen kräver lagändringar. Det faktum att Sverige ligger i täten i anpassningen till IAS ser vi som ett tecken på att Redovisningsrådet är en organisation som sköter sin uppgift på ett föredömligt sätt.

Slutsatsen är att förändringarna kommer att underlätta för svenska företag i anpassningen till att redovisa enligt IAS senast år 2005 enligt EU-kommissionens beslut. Vi tror att fördelarna med att använda samma standard kommer att uppväga nackdelarna. Med tanke på att Europa med sin allt starkare ställning på världsmarknaden anslutit sig bakom internationell standard, räknar vi med att IAS kommer att bli en global standard i framtiden.

7.2 Anledningar till uppskjutandet

Företagen kan påverka Redovisningsrådet trots att enkäten inte stödjer detta påståendet. Vi anser att det är de större börsnoterade företagen som har starkast röster i detta fallet. Det var intressant att konstatera att de företag som valt en tidigare tillämpning av RR 1:00 ansåg sig ha större påverkningsmöjligheter på Redovisningsrådet.

De företag som väntat med tillämpningen av RR 1:00 vann tid att anpassa sig och hade möjlighet att påverka sitt resultat. De kunde göra avsättningar för omstruktureringsåtgärder i större omfattning och beräkna goodwillvärdet enligt den gamla metoden.

Anledningen till att företag valt en tidigare tillämpning av RR 1:00 är att de antingen kommit långt i anpassningsfasen eller att de av andra orsaker vill ligga långt fram i anpassningen till IAS.

Enligt undersökningen är det ingen speciell bransch som drabbas av införandet av RR 1:00, men frågan är om man kan dra några generella slutsatser baserat på vår enkätundersökning, då den inte är så omfattande. Vi anser fler företag i IT- och läkemedelsbranschen drabbas än vi kunnat påvisa.

7.3 Konsekvenser av uppskjutandet

Redovisningsrådet kommer med många nya rekommendationer varje år. Detta är något som kritiseras för att företagen inte hinner anpassa sig. Vi anser dock att om de inte gjort detta hade införandet av IAS som standard år 2005 blivit en chock för svenska företag.

Vi anser även att det finns andra anledningar till uppskjutandet än tidsbrist. Varför skulle annars företagen genomföra en lobbyingkampanj och sedan i vår undersökning hävda att datumet för ikraftträdandet är egalt? Vi hävdar att företagen inte varit helt uppriktiga i vår undersökning.

Då företagen var angelägna om ett uppskjutande, men samtidigt välkomnar anpassningen till IAS drar vi slutsatsen att företagen inte vill ta de första smällarna. Det verkar som de vill maximera sin egennyttan genom att låta någon annan gå i täten.

Källförteckning

Lagtext och rekommendationer

Förord till Redovisningsrådets rekommendationer (December 1998)

International Accounting Standard 22, Business Combinations (revised 1998)

International Accounting Standard 27, Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries (revised 1998)

Redovisningsrådets rekommendation RR 1:96, Koncernredovisning

Redovisningsrådets rekommendation RR 1:00, Koncernredovisning

Årsredovisningslagen (1995:1554)

Publicerade källor

Buisman, Jan (2000) ”Svenska företag kan koncernredovisa enligt IAS – i princip”. *Balans* 1/2000 s.10-15.

Eriksson, Lars Torsten & Wiedersheim – Paul, Finn (1997) *Att utreda, forska och rapportera* Liber ekonomi, Malmö

Kedner, Gösta & Svenberg, Sven-Åke (2000) *Koncernredovisning*, Studentlitteratur, Lund

Nilsson, Stellan (2000) ”Vad händer med GAAP:et?”. *Balans* 3/2000 s.26-29.

Pettersson, Gertrud (1998) *Att skriva rapporter, Om formen och dess betydelse för innehållet*, Företagsekonomiska institutionen, Ekonomihögskolan vid Lunds Universitet, Lund

Schroeder, Richard G & Clark, Myrtle W (1998) *Accounting theory*, John Wiley & Sons Inc,

Muntliga källor

Humble, Sten, Auktoriserad revisor, Senior Manager, KPMG, personlig intervju den 29 november 2001

Mouchard, Kerstin, Auktoriserad revisor, Ernst & Young, personlig intervju den 4 december 2001

Elektroniska källor

Braconier, Per (2000) ”Nya regler hotar färskare företagare”. *Dagens Industri*, <http://www.di.se/Scripts/Main/print.asp?ID=/2000/12/14/12669&print=1>, 14 november 2001.

Hellblom, Ola (2000) ”Börsbolag i EU måste byta redovisning”. *Dagens Industri*, <http://www.di.se/Scripts/Main/print.asp?ID=/2000/06/15/626&print=1>, 15 november 2001.

Hellblom, Ola (2001) ”EU kräver ändrade redovisningsrutiner”. *Dagens Industri*, <http://www.di.se/Scripts/Main/print.asp?ID=/2001/02/15/17207&print=1>, 15 november 2001.

International Accounting Standards Board, hemsida, <http://www.iasc.org.uk/cmt/0001.asp?n=57&s=321677&sc={16E548A4-8469-4247-B67D-602894065563}&sd=702620214>, 25 november 2001.

Ljunggren, Gunnar (2001) ”Revisorskrav bäddar för IT-konkurser”. *Dagens Industri*, <http://www.di.se/Scripts/Main/print.asp?ID=/2001/02/22/17866&print=1>, 14 november 2001.

Lundell, Stefan (2001) ”Nya regler dödsstöt för små teknikbolag”. *Dagens Industri*, <http://www.di.se/Scripts/Main/print.asp?ID=/2001/11/05/35180&print=1>, 5 november 2001.

Redovisningsrådets, hemsida, <http://www.redovisningsradet.se>, 25 november 2001.

Bilaga 1

Intervjufrågor

- 1 Vilka tror du blir konsekvenserna av införandet av rekommendationen RR 1:00?
 - Kommer konsekvenserna av de nya rekommendationerna vara olika för stora respektive små företag?
 - Vilka är skillnaderna i så fall?
 - Vilka branscher/företag gynnas/missgynnas av ändringarna?
 - Återspeglas detta genom att den tidigare tillämpningen infördes i vidare utsträckning i vissa branscher?
 - Vinner företagen på att vänta med att tillämpa de nya rekommendationerna och i så fall vad?
 - Vad blir konsekvenserna av de nya rekommendationerna för dig som revisor?

- 2 Varför blev de nya rekommendationerna uppskjutna enligt din uppfattning?
 - Hade företagen verkligen för lite tid på sig för att införa dem i sin redovisning?
 - Är det i så fall tiden det tar att ta fram jämförelsetal som är anledningen eller är det något annat?
 - Vad i de nya rekommendationerna är svårast för företagen att anpassa sig till?

- 3 I vilken utsträckning har företagen redan börjat med tillämpningen av RR 1:00?
 - Varför har de i så fall valt att göra detta?
 - Hur har detta påverkat företagens redovisning?

- 4 Frågor om konkreta skillnader i rekommendationen RR 1:00.
 - Vilken betydelse tror du att ändringen om redovisning av negativ goodwill som avsättning i stället som för skuld får för företagen?
 - RR 1:00 medger inte att internt genererad goodwill redovisas som goodwill i balansräkningen, vad tror du att detta får för konsekvenser?
 - Koncernmässig goodwill i RR 1:00 bygger på att nyttjandeperioden för goodwill skall beaktas, tror du att den kommer att kunna fastställas på ett tillförlitligt sätt?
 - Hur vanligt är det med avsättningar för omstruktureringskostnader, och anser du att dessa kommer att göras i lika stor utsträckning som förut med tanke på den nya rekommendationen?
 - Tycker du att upplysningskraven är rimliga eller tycker du att de i något fall är alltför utelämnande med tanke på konkurrensbilden?

Bilaga 2

Enkät

Vi skickar härmed över enkäten enligt överenskommelse per e-post.

Vi är tre studenter vid Lunds Universitet som skriver kandidatuppsats i Redovisning. Vårt uppsatsämne är ”RR1:00 – Konsekvenser av ett uppskjutet ikraftträdande”

I vår undersökning kommer det ej att framgå hur de enskilda företagen har svarat, utan informationen behandlas konfidentiellt. Ert företag är slumpmässigt utvalt från Stockholmsbörsens lista över samtliga noterade företag.

Vi skulle uppskatta om ni svarar på enkäten genom att klicka på svarsknappen i ert e-postprogram och fyller i vald parentes med ett ”x”. Ert svar är mycket viktigt för vår undersökning och vi ber er därför att svara så snart som möjligt.

1. Inom vilken bransch är ert företag verksamt i?
Svar:
2. Vilken titel har du på ert företag?
Svar:
3. Vilken rekommendation använder ni i er koncernredovisning?
 RR 1:96
 RR 1:00
 IAS
 Annan
4. Varför använder ni just denna rekommendation? Motivera kort.
Svar:
5. Hur stort inflytande anser ni att företagen har på Redovisningsrådet när det gäller införandet av nya rekommendationer?
 Mycket stort
 Stort
 Varken stort eller litet
 Litet
 Mycket litet eller inget
 Vet ej

6. Hur skulle ikraftträdandet i jan 2001 påverkat redovisningen på ert företag?
- Mycket positivt
 - Positivt
 - Ingen skillnad
 - Negativt
 - Mycket negativt
 - Vet ej
7. Hur tror ni att ikraftträdandet i jan 2002 kommer att påverka redovisningen på ert företag?
- Mycket positivt
 - Positivt
 - Ingen skillnad
 - Negativt
 - Mycket negativt
 - Vet ej
8. Vilken av de nya rekommendationerna kommer att påverka er mest?
- RR 1:00, Koncernredovisning
 - RR 15, Immateriella tillgångar
 - RR 16, Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar
 - RR 17, Nedskrivningar
 - RR 19, Verksamheter under avveckling
 - Vet ej
9. Hur kommer den i så fall att påverka er?
Svar:
10. Vill ni ha ett exemplar av den färdiga undersökningen via e-post?
- Ja
 - Nej

Tack för er medverkan!

Med vänliga hälsningar

Patrik Althin Ekelund
pae1978@hotmail.com

Dragana Milutinovic
gagi@home.se

Johan Ohlsson
japo@bolina.hsb.se

Bilaga 3

Korstabeller

Bransch	Tillämpad rekommendation					Summa
	RR 1:96	RR 1:00	IAS	UK GAAP	Både RR 1:96 och 00	
Flygtransport			1			1
Kemisk industri	2	1				3
Verkstadsindustri	3	1				4
Pappersmassa-/Papperstillverkning	1		1			2
IT	1	1				2
Skogsindustri	1	1				2
Medicinsk teknik		1				1
Telecom	2				1	3
Läkemedel				1		1
Försvarsindustri		1				1
Tobaksindustri	1					1
Summa	11	6	2	1	1	21

Bransch	Rekommendation som påverkar mest						Summa
	RR 1:00	RR 15	RR 16	RR 17	RR 1:00, 15 och 16	Vet ej	
Flygtransport						1	1
Kemisk industri	1					2	3
Verkstadsindustri		2			1	1	4
Pappersmassa-/Papperstillverkning						1	1
IT		1		1			2
Skogsindustri				1		1	2
Medicinsk teknik		1					1
Telecom	1	2					3
Läkemedel		1					1
Försvarsindustri		1					1
Tobaksindustri			1				1
Summa	2	8	1	2	1	6	20

Tillämpad rekommendation	Rekommendation som påverkar mest						Summa
	RR 1:00	RR 15	RR 16	RR 17	RR 1:00, 15 och 16	Vet ej	
RR 1:96	2	3	1	1		4	11
RR 1:00		3		1	1	1	6
IAS						1	1
UK GAAP		1					1
Både RR 1:96 och 00		1					1
Summa	2	8	1	2	1	6	20

Konsekvens	Rekommendation som påverkar mest					Summa
	RR 1:00	RR 15	RR 16	RR 17	Vet ej	
Svårt att man inte får göra avsättningar för egna bolag	1					1
Måste förändra goodwillredovisningen	1			1		2
Måste definiera avsättningar striktare			1			1
Måste aktivera vissa utgifter som tidigare kostnadsförts		5				5
Svårt att veta vilka kostnader som skall aktiveras		1				1
Immateriella tillgångar är viktiga i branschen		1				1
Mycket merarbete med nedskrivningsbeloppen				1		1
Ingen speciell					2	2
Summa	2	7	1	2	2	14

Upplevt inflytande på Redovisningsrådet						
Tillämpad rekommendation	Stort	Varken stort eller litet	Litet	Mycket litet eller inget	Vet ej	Summa
RR 1:96	1	2	3	4	1	11
RR 1:00	2	1	2	1		6
IAS		2				2
UK GAAP	1					1
Både RR 1:96 och 00		1				1
Summa	4	6	5	5	1	21

Bilaga 4

Regressionsanalys

Beroende variabel: Tillämpad rekommendation	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		
	B	Std. Error	Beta	t	Sig.
(Konstant)	2,42336766	0,447594443		5,414204077	7,17384E-05
Hur stort inflytande anser ni att företagen har på Redovisningsrådet när det gäller införandet av nya rekommendationer	-0,530920575	0,302086788	-8,178229088	1,757510083	0,099214828
Hur skulle ikraftträdandet i jan 2001 påverkat redovisningen på ert företag?	0,348906033	0,557716835	5,394681856	0,625597097	0,540981492
Hur tror ni att ikraftträdandet i jan 2002 kommer att påverka redovisningen på ert företag	0,167646803	0,476831911	2,59654386	0,351584696	0,730039785
Vilken av de nya rekommendationerna kommer att påverka er mest?	-0,006225794	0,007134231	-0,20371991	0,872665042	0,396600464

Beroende variabel: Bransch	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		
	B	Std. Error	Beta	t	Sig.
(Konstant)	4,926544245	1,576926939		3,124142358	0,007465597
Vilken rekommendation använder ni er av?	0,535642494	0,529246922	0,249692627	1,012084287	0,328670718
Hur stort inflytande anser ni att företagen har på Redovisningsrådet när det gäller införandet av nya rekommendationer	0,243354129	0,679978923	1,747427353	0,357884812	0,725767773
Hur skulle ikraftträdandet i jan 2001 påverkat redovisningen på ert företag?	-0,198514802	1,158005865	-1,430806645	0,171428149	0,86634026
Hur tror ni att ikraftträdandet i jan 2002 kommer att påverka redovisningen på ert företag	-0,019101575	0,981412112	-0,137911428	0,019463358	0,984746141
Vilken av de nya rekommendationerna kommer att påverka er mest?	-0,029672041	0,014990113	-0,452602366	1,979440737	0,067777171